

# ***LE CONTRÔLE DE GESTION ENVIRONNEMENTALE D'UNE ENTREPRISE***

Sophie MARQUET-PONDEVILLE

Assistante

Université Catholique de Louvain,  
Institut d'Administration et de Gestion, 1 Place des Doyens  
1348 LOUVAIN-la-NEUVE, Belgique  
Tél. : (32) 10/47-84-42  
Fax : (32) 10/47-83-24 –  
E-mail : pondeville@fin.ucl.ac.be

## Résumé

Dans cette recherche, nous étudions comment s'opère le contrôle de gestion environnementale. Cette problématique est abordée dans une perspective contingente et nous proposons un modèle théorique qui met en évidence l'impact de certaines variables sur les systèmes de contrôle de la gestion environnementale. Certains liens présents dans ce modèle sont discutés à travers une étude de cas.

Mots clés. - contrôle - gestion environnementale - théorie de la contingence - étude de cas

## Abstract

*The research issue proposed in this paper is how the environmental management control is carried out in organizations. This question has been studied in a contingency perspective and a theoretical model has been developed taking into consideration the impact of some variables on the control systems. A case study has been conducted in a Belgian company.*

*Keywords . – control - environmental management - contingency theory - case study*

## Introduction

La prise en compte de la responsabilité environnementale dans la gestion des entreprises s'est largement développée ces dernières années sous la pression croissante d'un ensemble de groupes économiques et sociaux tels que les organisations environnementales, les autorités locales, nationales et internationales, les consommateurs, les concurrents, etc. Cette prise de conscience a amené certaines entreprises à introduire la composante environnementale dans leur gestion et à développer une stratégie environnementale. L'entreprise qui a choisi de s'engager sur la voie de la gestion environnementale et qui a développé une stratégie environnementale a besoin de s'assurer que celle-ci est correctement mise en oeuvre et est suivie par ses membres de manière à atteindre les objectifs qu'elle s'est définis et in fine à améliorer sa performance environnementale. La question de recherche qui a guidé cette étude est la suivante : Comment s'opère le contrôle de gestion environnementale d'une entreprise ? Les systèmes de contrôle qui vont permettre à l'organisation d'assurer ce contrôle peuvent englober à la fois des systèmes d'information formels qu'ils soient ou non financiers, des systèmes de contrôle moins formels comme par exemple la formation des membres du personnel et plus largement la structure de l'organisation.

Dans la première section, nous présentons le cadre théorique de la recherche en définissant d'abord l'ensemble des systèmes de contrôle de gestion environnementale. La question de recherche étant abordée dans une perspective contingente, nous introduisons ensuite le modèle théorique qui met en évidence les variables qui pourraient influencer de manière directe ou indirecte ces systèmes de contrôle. Dans la deuxième section, nous proposons une description de la méthodologie utilisée pour réaliser l'étude de cas ainsi qu'une présentation de l'organisation étudiée. Finalement, dans la dernière section, nous décrivons les différents systèmes de contrôle mis en place dans l'entreprise étudiée et nous examinons l'impact de certaines variables, mises en évidence dans le modèle théorique, sur les systèmes de contrôle de l'organisation.

# 1. Cadre théorique

La question de recherche qui nous intéresse, comment s'opère le contrôle de gestion environnementale d'une entreprise, ne peut pas être étudiée hors de tout contexte. Pour pouvoir l'aborder, il faut se demander quelles sont les variables qui pourraient exercer une influence sur les systèmes de contrôle que l'entreprise va mettre en place pour assurer le contrôle de sa gestion environnementale. Avant de présenter le modèle théorique qui met en évidence ces variables, nous allons définir l'ensemble des systèmes de contrôle de la gestion environnementale.

## 1.1. Les systèmes de contrôle de la gestion environnementale

A notre connaissance, il existe peu d'articles dans la littérature dite de gestion environnementale qui traitent explicitement des systèmes de contrôle de la gestion environnementale d'une entreprise. Toutefois, l'importance des systèmes de contrôle est parfois exprimée implicitement dans les articles qui décrivent les pratiques des organisations dites pro-environnementales. Nous avons classé les différents systèmes de contrôle rencontrés dans cette littérature en trois grandes catégories : les systèmes d'information environnementale, la structure de l'organisation et les autres dispositions de contrôle. Parmi cette dernière catégorie, nous avons distingué entre contrôles personnel et culturel, contrôle des résultats, contrôle des actions (Merchant, 1997) et contrôle interactif (Simons, 1995). Ces systèmes de contrôle ne fonctionnent pas de manière indépendante mais sont interreliés et forment un ensemble qui doit être évalué comme un tout (Otley, 1980).

### 1.1.1. Les systèmes d'information environnementale

La mise en place d'un système d'information environnementale au sein d'une entreprise peut aider à la gestion et au contrôle de la stratégie environnementale. Un système d'information environnementale peut être défini 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 une forme permettant leur exploitation au niveau des décisions stratégiques et de gestion quotidienne à prendre » (Bascourret, 1997, p. 186). Pour constituer cette structure, les entreprises doivent développer des outils spécifiques qui leur permettront de réunir l'information nécessaire : ce sont les éco-outils. L'éco-outil le plus souvent cité est l'audit environnemental. A côté de l'audit environnemental, il existe d'autres éco-outils comme le

LCA (life cycle assessment), les études d'incidence et les indicateurs environnementaux. La comptabilité environnementale peut également être une source d'informations intéressante.

### ***1.1.2. La structure de l'organisation***

« La structure de l'organisation est une composante critique du système de contrôle de gestion d'une entreprise parce que l'ensemble des activités, la communication, le comportement et les responsabilités sont créés par elle » (Bell & Burnham<sup>1</sup>, 1989). Plus l'implication environnementale d'une entreprise sera importante, plus elle aura tendance à adapter ses structures internes pour répondre efficacement aux besoins d'informations en la matière. Beaucoup de grandes entreprises appartenant à des secteurs sensibles en environnement ont créé un département environnement qui rassemble parfois également d'autres fonctions telles que la sécurité et l'hygiène (Fryxell & Vryza, 1999). Les entreprises proactives au niveau de l'environnement suivent plutôt une approche décentralisée de la gestion environnementale (Byrne & Kavanagh, 1996 ; Berry & Rondinelli, 1998). Les politiques environnementales doivent être mises en place dans tous les départements pour intégrer la perspective environnementale dans la culture organisationnelle et dans les décisions quotidiennes (Berry & Rondinelli, 1998). La structure de l'organisation pourrait donc se modifier au fur et à mesure de l'évolution de la prise en compte de la dimension environnementale.

### ***1.1.3. Les autres dispositions de contrôle***

Nous avons classé ces moyens de contrôle selon la typologie de Merchant (1997) et nous avons également repris comme mode de contrôle supplémentaire le système de contrôle interactif de Simons (1995).

#### ***1.1.3.1. Contrôles personnel et culturel***

Les contrôles personnel et culturel permettent aux organisations de s'assurer que les employés contrôleront eux-mêmes leurs propres comportements ou qu'ils se contrôleront réciproquement (Merchant, 1997). La formation et l'éducation des employés sont des paramètres très souvent cités dans la réussite de l'implantation d'un système de gestion environnementale. Pour implanter correctement un système de gestion environnementale, il faut en effet que les cadres, les employés, les ouvriers soient formés à ce nouveau système. Les programmes de formation vont notamment permettre de développer les capacités des membres du personnel afin de leur permettre de gérer quotidiennement les exigences de ce

---

<sup>1</sup> Bell, R. R. & Burnham, J. M., « The paradox of manufacturing productivity and innovation », *Business Horizons*, pp. 58-64, Sept.-Oct.1989, cité dans Kalagnanam & Lindsay (1998).

nouveau domaine, de remplir correctement leurs responsabilités environnementales et de répondre rapidement à des situations de crise environnementale. Ils vont aussi les conscientiser aux problèmes environnementaux (Newman & Breeden, 1992). Les entreprises qui sont dites « proactives » du point de vue de l'environnement naturel essaient aussi de créer un climat, une culture organisationnelle qui supporte l'objectif de protection de l'environnement (Hunt & Auster, 1990).

#### *1.1.3.2. Contrôle des résultats*

Le contrôle des résultats consiste à surveiller les résultats et à tenir les employés responsables pour certains d'entre eux (Merchant, 1997). Les mesures de performance environnementale, financières et non financières, vont aider à cibler les efforts des managers et des employés sur les buts environnementaux à atteindre. Des récompenses individuelles et de groupe doivent être explicitement liées à l'accomplissement de ces mesures de performance (Newman & Breeden, 1992 ; Epstein & Roy, 2000). En effet, l'utilisation de systèmes de récompense basés sur la performance environnementale aide à traduire la politique environnementale dans les actions quotidiennes (Hunt & Auster, 1990).

#### *1.1.3.3. Contrôle des actions*

Le contrôle des actions essaie d'assurer que les individus exécutent (ou n'exécutent pas) certaines actions qui sont reconnues désirables (ou indésirables) (Merchant, 1997). Les entreprises peuvent mettre en œuvre des procédures qui relient les décisions environnementales aux résultats attendus telles que des procédures d'assentiment préalable du responsable environnement pour tout investissement important ou des procédures certifiées (ISO 14 001, EMAS, etc.) par un organisme indépendant (Capron & Quairel, 1998).

#### *1.1.3.4. Contrôle interactif*

Les systèmes de contrôle interactifs visent à attirer l'attention des membres de l'organisation sur les domaines considérés comme essentiels par le top management. Ils sont utilisés pour stimuler l'apprentissage organisationnel et l'émergence de nouvelles idées et de nouvelles stratégies grâce notamment au dialogue et aux débats qui entourent le processus interactif (Simons, 1995). Dans les entreprises impliquées dans une gestion environnementale, le top management doit être engagé personnellement dans le processus de management environnemental (Hunt & Auster, 1990 ; Henriques & Sadosky, 1999). Des interfaces efficaces et des rencontres périodiques entre le personnel des unités et le staff central sont essentiels dans un tel processus (Hunt & Auster, 1990).

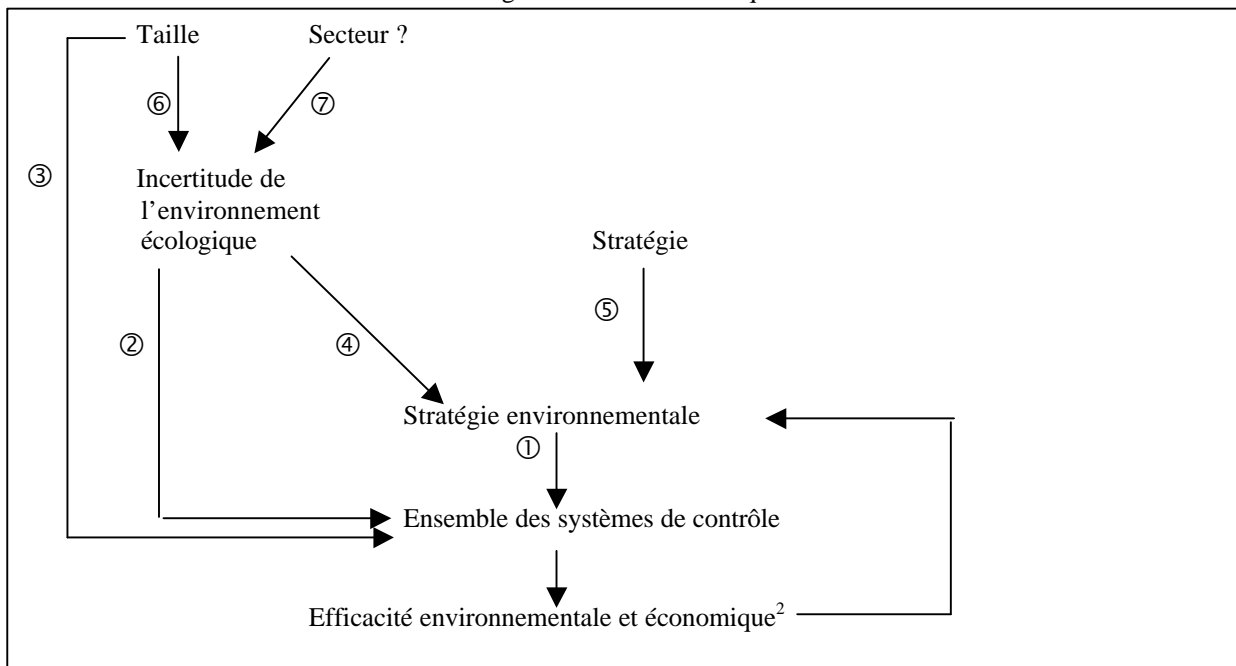
## 1.2. Le modèle théorique

Le modèle théorique que nous présentons à la figure 1 a été défini sur la base de la littérature de contingence en contrôle de gestion et de celle dite de gestion environnementale. Certaines variables pourraient influencer de manière directe les systèmes de contrôle de gestion environnementale :

- la stratégie environnementale développée par l'entreprise ;
- l'incertitude de son environnement écologique ;
- et la taille de l'organisation.

D'autres variables pourraient avoir un impact indirect sur les systèmes de contrôle de l'organisation via leur influence sur la stratégie environnementale. Il s'agit de la stratégie générale de l'entreprise et de l'incertitude de son environnement écologique. Finalement la taille de l'organisation et éventuellement le secteur pourraient avoir un impact sur l'incertitude de l'environnement écologique et donc indirectement sur les systèmes de contrôle.

Figure 1 : Modèle théorique



Dans la suite de cette section, nous détaillons les liens déterminés dans le modèle théorique en abordant d'abord les variables qui pourraient avoir un impact direct sur l'ensemble des

<sup>2</sup> La boucle rétroactive qui démarre de l'efficacité environnementale et financière et se dirige vers la stratégie environnementale indique que le système renvoie un feedback qui peut influencer la stratégie future et les décisions opérationnelles (Fisher, 1995).

systèmes de contrôle environnementaux (liens ①-②-③) et puis celles qui pourraient avoir une influence indirecte (liens ④-⑤-⑥-⑦).

### ***1.2.1. Variables avec un impact direct sur les systèmes de contrôle***

#### *1.2.1.1. Stratégie environnementale – systèmes de contrôle (lien ①)*

La configuration appropriée d'un système de contrôle va être influencée par la stratégie et les objectifs choisis par l'organisation (Otley, 1980 ; Fisher, 1995 ; Langfield-Smith, 1997 ; Chenhall, 1999 ; etc.). « Il a été suggéré {dans la littérature} que les systèmes de contrôle de gestion devraient être explicitement adaptés pour supporter la stratégie de l'entreprise afin de conduire à un avantage concurrentiel et à une performance supérieure » (Langfield-Smith, p.207, 1997). De nombreuses études ont établi un lien entre le type de stratégie mis en place dans l'organisation et le design des systèmes d'information comptable (Simons, 1987), la procédure budgétaire (Miles & Snow, 1978 ; Abernethy & Brownell, 1999), le type d'évaluation et le système de récompense (Porter, 1980 ; Govindarajan & Gupta, 1985), etc. Nous pouvons poser l'hypothèse qu'il pourrait également exister un lien entre stratégie environnementale de l'entreprise, les systèmes de contrôle et la performance environnementale.

Tout comme la stratégie générale d'une entreprise, la stratégie environnementale a été décrite de nombreuses façons. Bien qu'il n'existe pas encore de paradigme dominant dans la littérature dite de management environnemental, de nombreux auteurs (Hunt & Auster, 1990 ; Van Wassenhove & Corbett, 1991 ; Roome, 1992 ; etc.) font la distinction entre des stratégies environnementales qui ont pour objectif le strict respect de la législation et des stratégies qui permettent d'aller au-delà des réglementations afin d'être proactifs et d'intégrer l'environnement naturel comme un facteur clé de la stratégie de l'entreprise. Nous avons choisi d'illustrer ces définitions des stratégies environnementales avec la typologie de Roome (1992) qui est une des plus citées et qui distingue cinq options environnementales présentées le long d'un continuum.

Tableau 1 : Typologie des stratégies environnementales de Roome (1992)

Stratégies environnementales Roome (1992)	Caractéristiques
Non Compliance	- pas de réaction au changement des standards environnementaux
Compliance	- position réactive dirigée par la législation environnementale - développement de solutions à des problèmes environnementaux ponctuels - techniques de gestion et technologies induites par la loi
Compliance Plus	- réflexion environnementale au-delà des standards et des normes environnementaux - intégration de systèmes de gestion environnementale - changements organisationnels possibles
Commercial and Environmental Excellence Leading edge	} Proactive - la gestion environnementale est une bonne gestion - leader environnemental dans l'industrie - « état de l'art » en gestion environnementale

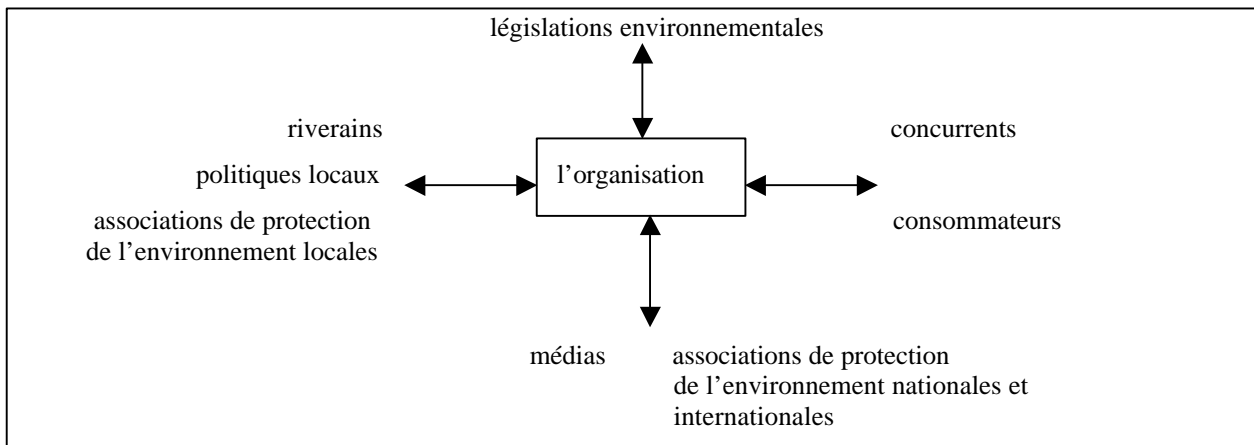
La première option environnementale « Non-Compliance » (que nous traduirons « Non-Conformité » dans le reste de l'article) fait référence aux entreprises qui ne réagissent pas au changement des standards environnementaux à cause de contraintes de coûts, de l'inertie des managers, etc. Dans une stratégie « Compliance » (« Conformité »), les entreprises développent des solutions à des problèmes environnementaux ponctuels en fonction de l'évolution de la législation. Une entreprise qui adopte ce type de stratégie n'anticipe pas les changements législatifs environnementaux. Elle introduit uniquement les techniques de gestion et les technologies induites par la loi. Dans une stratégie « Compliance Plus » (« Conformité Plus »), les organisations commencent à prendre une position proactive en matière de gestion environnementale et réfléchissent au-delà des standards et des normes existants. Une entreprise qui adopte cette approche cherche à intégrer les systèmes de gestion environnementale dans le cadre de la stratégie générale, ce qui peut impliquer des changements organisationnels. Une stratégie basée sur l'« Excellence » commerciale et environnementale adopte le point de vue selon lequel la gestion environnementale est une bonne gestion. La dernière dimension « Leading Edge » est, d'après Roome (p.19, 1992), « plus une description d'une forme spécifique de pratique qu'une stratégie théorique ». Elle décrit la pratique dans les compagnies qui établissent les standards pour les autres entreprises. Nous avons opté pour l'approche de Henriques et Sadorsky (1999) qui combinent cette dernière catégorie avec celle « Excellence » pour former une stratégie unique dénommée « Proactive » (« Proactive »).

### 1.2.1.2. Incertitude de l'environnement écologique – systèmes de contrôle (lien ②)

La configuration appropriée d'un système de contrôle peut être influencée par les exigences de gestion de l'environnement externe et principalement par le niveau d'incertitude de cet environnement externe (Khandwalla, 1972 ; Chenhall & Morris, 1986 ; Gul & Chia, 1994 ; etc). Des recherches ont mis en évidence le lien entre d'une part l'incertitude de l'environnement et d'autre part, la structure de l'organisation (Burns & Stalker, 1961 ; Lawrence & Lorsch, 1967) le design des systèmes d'information comptable (Gordon & Narayanan, 1984 ; Gul & Chia, 1994), la procédure budgétaire (Govindarajan, 1984), etc. Nous pouvons poser l'hypothèse qu'il pourrait également exister un lien entre l'incertitude de l'environnement écologique et l'ensemble des systèmes de contrôle. Ce lien a d'ailleurs été partiellement mis en évidence par Lafontaine (1998) qui a noté que l'incertitude et le risque sont des caractéristiques de l'environnement écologique de certaines entreprises et que les organisations confrontées à cette incertitude implantent des systèmes d'information environnementale (compris dans l'ensemble des systèmes de contrôle) pour surveiller et évaluer leurs risques environnementaux.

L'environnement externe d'une organisation peut être défini comme « l'ensemble des facteurs ou variables, localisés hors des frontières de l'organisation, qui pèsent sur les problèmes qu'elle rencontre et sur les comportements qu'elle envisage de développer. On peut parler d'un champ de forces, de l'ensemble des milieux dans lesquels l'organisation est insérée et dont émanent des contraintes et des incitations » (Desreumaux, p. 120, 1998). Les variables ou facteurs constitutifs de l'environnement écologique d'une organisation sont présentés dans la figure 2.

Figure 2 : Facteurs constitutifs de l'environnement écologique



Parmi les variables écologiques qui composent l'environnement de l'organisation, les législations environnementales jouent un rôle très important (Newman & Breeden, 1992 ; Baylis, Connel & Flynn, 1998). L'incertitude liée à ce facteur peut être définie comme la tendance des réglementations environnementales à proliférer sans que l'organisation ne puisse évaluer avec certitude les implications possibles de ces changements et l'évolution de ces législations.

Les concurrents et les consommateurs, c'est-à-dire le facteur marché, forment une deuxième variable de l'environnement écologique (Boiral & Jolly, 1992 ; Newman & Breeden, 1992). L'incertitude liée à ce facteur provient du fait que les demandes et les attentes des consommateurs pour des produits respectueux de l'environnement augmentent et la relation fournisseur-client permet au client de demander une gestion responsable de l'environnement. Les concurrents tendent aussi à adopter des pratiques de gestion environnementale ainsi qu'à offrir des « produits verts » et à faire du « marketing vert ».

L'impact environnemental d'une organisation étant d'abord visible au niveau local, les riverains sont un troisième facteur de son environnement écologique. L'incertitude liée à la pression des riverains peut notamment se traduire par une pression des politiques et des groupes environnementaux locaux sur les pratiques de l'entreprise.

Finalement d'autres groupes de pression peuvent intervenir au sein de l'environnement écologique de l'organisation : les médias et les groupes de pression environnementaux nationaux ou internationaux. L'incertitude liée à ce facteur se traduit par le risque de nuire à l'image de l'entreprise.

#### *1.2.1.3. Taille – systèmes de contrôle (lien ③)*

La taille pourrait avoir une influence directe sur certains éléments de l'ensemble des systèmes de contrôle. Lafontaine (1998) a montré un lien positif entre la taille et la présence de communication environnementale dans les rapports annuels d'activité. Plus particulièrement, le chiffre d'affaires consolidé est la mesure de la taille de l'organisation qui a présenté le plus fort lien avec la présence d'une communication environnementale. Or, pour pouvoir présenter une communication environnementale, l'entreprise a dû implanter auparavant un système d'information environnementale qui est compris dans l'ensemble des systèmes de contrôle.

## ***1.2.2. Variables avec un impact indirect sur les systèmes de contrôle***

### *1.2.2.1. Incertitude de l'environnement écologique – stratégie environnementale (lien ④)*

Les managers ne répondent pas nécessairement passivement aux pressions exercées par l'environnement externe. Ils peuvent influencer le contexte en développant des stratégies particulières (Chenhall, 1999). La stratégie choisie joue alors un rôle de tampon entre l'environnement externe et les systèmes de contrôle. Nous pouvons poser l'hypothèse que la stratégie environnementale va également jouer un rôle de tampon entre l'incertitude de l'environnement écologique et l'ensemble des systèmes de contrôle. Boiral & Jolly (1992) ont d'ailleurs montré que les pressions et les diverses contraintes environnementales imposées à l'entreprise par différents acteurs telles que les pressions externes (par exemple, l'anticipation du cadre juridique) et les pressions sociétales (par exemple, la pression de l'opinion publique en cas de crise environnementale) sont une des motivations qui poussent les entreprises à entreprendre des actions environnementales et donc à définir une stratégie environnementale.

### *1.2.2.2. Stratégie – stratégie environnementale (lien ⑤)*

Dans la littérature dite de gestion environnementale, certains auteurs (Aragon-Correa, 1998 ; Epstein & Roy, 2000 ; Nilsson et alii, 2000) ont décrit un lien entre stratégie générale de l'entreprise et stratégie environnementale. D'après eux, il semblerait que des entreprises qui ont développé une stratégie de type Prospecteur au sens de Miles & Snow (1978) ou une stratégie de différenciation telle que décrite par Porter (1982) pourraient être plus proactives que les autres. Aragon-Correa (1998) a montré que les entreprises qui ont développé une stratégie proactive répondent de manière plus décisive aux défis de l'environnement naturel. Il définit la proactivité stratégique comme « la tendance pour une firme à initier des changements dans ses différentes politiques stratégiques plutôt qu'à réagir aux événements » (Aragon-Correa, p. 557, 1998). Il considère ainsi que les entreprises de type Prospecteur sont les firmes les plus proactives par rapport aux entreprises de type Défenseur et Analyste. Epstein & Roy (2000) estiment qu'une stratégie de différenciation pourrait amener des entreprises à développer des produits plus respectueux de l'environnement ainsi qu'à augmenter les standards environnementaux pour produire de tels types de produits. De même Nilsson et alii (2000) montrent dans leur étude que les chances d'établir un « mode environnemental de développement de l'entreprise », c'est-à-dire de se créer des opportunités de marché grâce à l'environnement, sont plus importantes dans des unités qui ont une stratégie de différenciation.

### *1.2.2.3. Taille – incertitude de l’environnement écologique (lien ⑥)*

La taille d’une entreprise pourrait avoir un impact sur les pressions environnementales qui pèsent sur l’entreprise. Ainsi, Baylis, Connel et Flynn (1998) ont montré à travers une enquête que les grandes entreprises (plus de 250 employés) sont beaucoup plus conscientes des obligations environnementales et des pressions environnementales qui pèsent sur elles que les petites et moyennes entreprises. Les pressions environnementales sont d’ailleurs en général plus importantes sur les grandes entreprises.

### *1.2.2.4. Secteur – incertitude de l’environnement écologique (lien ⑦)*

L’influence de la variable secteur n’est pas aussi évidente qu’on pourrait l’imaginer. Baylis, Connel et Flynn (1998) ont testé l’influence du secteur sur la motivation des entreprises à améliorer leurs performances environnementales. Ils ont d’abord analysé cinq secteurs : deux secteurs représentaient des industries leaders en environnement (l’industrie chimique et l’industrie électrique et électronique), deux autres les suiveurs (l’industrie de l’ingénierie mécanique et l’industrie alimentaire), finalement l’industrie des métaux représentait un secteur intermédiaire entre les leaders et les suiveurs. Ils n’ont pas établi de résultats très concluants sur l’influence de la variable secteur. On peut se demander si l’influence du secteur ne se traduit pas plutôt à travers l’incertitude de l’environnement écologique. Certains types d’industrie ont des conséquences beaucoup plus visibles et plus dommageables sur l’environnement que d’autres et par conséquent subissent plus de pressions au niveau législatif, local, etc. (Epstein & Roy, 2000).

## **2. Méthodologie et description de l’entreprise étudiée**

Nous sommes en présence d’un domaine de recherche qui a été peu étudié jusqu’à présent. Ferreira et Merchant (p. 24, 1992) ont noté que « la recherche sur le terrain est particulièrement puissante pour étudier des questions qui ne sont pas encore bien comprises, qui sont complexes ou contextuellement contingentes, (...) ». Les liens que nous avons déterminés dans le modèle théorique (figure 1) sont hypothétiques et basés en partie sur un parallélisme théorique avec les résultats des recherches qui ont mis en évidence l’impact de certaines variables de contingence sur les systèmes de contrôle de l’entreprise. Nous avons choisi de démarrer l’étape empirique de cette étude, qui se situe dans le cadre plus large d’une recherche doctorale, par la réalisation d’une étude de cas afin d’examiner dans le cadre d’une

entreprise si ces liens peuvent être transposés au domaine environnemental et de mieux appréhender de manière générale le suivi environnemental dans une organisation.

L'organisation étudiée est une entreprise belge composée d'un siège social et de cinq usines de production qui emploie environ 900 personnes. Les cinq usines sont réparties sur tout le territoire belge. L'entreprise belge est la filiale d'un groupe international de l'industrie lourde. Nous nous sommes volontairement limité à l'étude de la société belge parce que la gestion de l'environnement est un domaine qui est resté jusqu'à présent très décentralisé au sein du groupe. Il n'existe pas encore de stratégie environnementale globale au niveau du groupe (contrairement à d'autres politiques qui sont définies par la société mère). Nous pouvons donc examiner à ce niveau d'analyse les systèmes de contrôle mis en place par l'entreprise. De plus, l'impact environnemental des usines reste très présent au niveau local parce que, comme le faisait remarquer une des personnes interviewées, « ce sont des activités qui sont proches de leur région, dans leur environnement ». Au sein de cette entreprise, le service de l'Environnement et des Ressources Naturelles est directement attaché à la direction générale au même titre que d'autres services généraux comme les Ressources Humaines, la Qualité Totale, le service de Promotion et Développement et l'Administration.

La stratégie environnementale de l'entreprise a très fortement évolué ces cinq dernières années (1995-2000) et se situe aujourd'hui entre une stratégie de type Conformité Plus et Proactive (Roome (1992)) :

- l'entreprise dépasse très souvent les impositions réglementaires notamment au niveau de ses normes d'émission ;
- la stratégie environnementale est clairement définie dans le rapport environnemental
- le service Environnement et Ressources Naturelles dépend directement de la direction générale .

Par certains aspects spécifiques, elle pose même les standards environnementaux pour d'autres entreprises et le premier rapport environnemental de cette entreprise a reçu le prix du meilleur rapport environnemental décerné par l'Institut Belge des Reviseurs d'entreprise. L'environnement est en tout cas considéré comme un élément important pour l'organisation mais aussi porteur car, comme le disait une des personnes interrogées, « il y a moyen de faire beaucoup d'argent avec l'environnement ».

La politique environnementale de l'entreprise est clairement définie dans un rapport environnemental et est constituée de 8 axes principaux qui présentent les objectifs environnementaux que l'entreprise s'est fixés :

- assurer une gestion responsable des matières premières naturelles ;
- favoriser une utilisation rationnelle des énergies ;
- limiter les émissions dans l'atmosphère ;
- protéger les eaux de surface et souterraines ;
- limiter les nuisances sonores et les vibrations importantes ;
- gérer les modes de transport ;
- mettre en place et optimiser le système de gestion des sous-produits, déchets et emballages ;
- assurer en permanence l'information et la formation.

Les données récoltées dans cette étude proviennent de plusieurs sources. Nous avons d'abord réalisé plusieurs visites au siège social au cours du mois de mars et d'avril 2000 pour consulter tous les documents disponibles sur la gestion environnementale de l'entreprise, les revues internes, le site intranet, et pour développer une meilleure connaissance du contexte de l'entreprise notamment au travers de contacts informels au restaurant de l'entreprise, avec certains responsables rencontrés lors de ces visites, etc. Nous avons ensuite interviewé certains responsables de différents services de l'entreprise, les membres du service Environnement et Ressources Naturelles, deux directeurs d'usine et le responsable environnement d'une usine. Au total onze personnes ont été interrogées au cours de douze rencontres (il y a eu deux rencontres avec le directeur de l'environnement et des ressources naturelles avec un intervalle d'un an) avec des durées d'interviews variant de 1h15 à 4h. A l'exception de la première rencontre avec le directeur de l'environnement et des ressources naturelles qui a eu lieu au mois de mars 1999, les interviews se sont déroulées entre les mois de mai et d'octobre 2000. Nous avons également eu l'occasion de visiter deux usines en même temps que nous réalisons les interviews en usine.

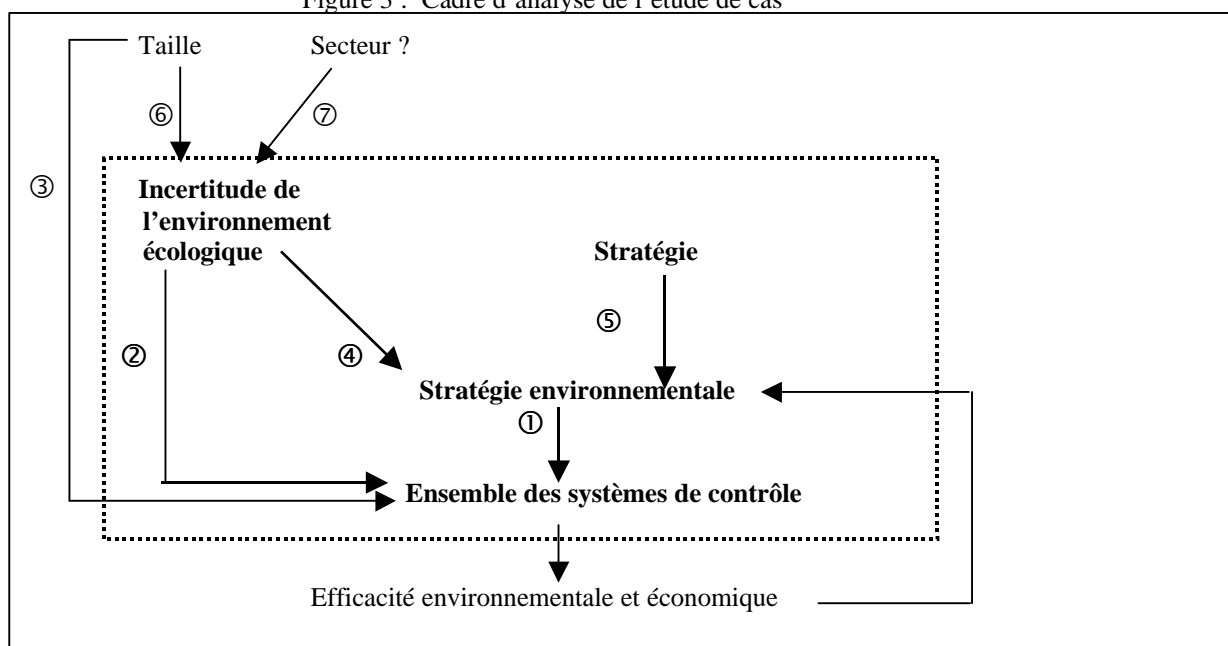
L'analyse des documents récoltés lors des visites au siège social a aidé à l'élaboration d'un questionnaire semi-directif qui a servi de support aux entretiens menés dans l'entreprise. Ce questionnaire n'a donc pas été suivi de manière rigide et linéaire mais a servi de canevas pour chaque interview. D'autres thèmes ont pu être abordés au cours de ces interviews lorsque

l'occasion s'en présentait. De plus, le questionnaire a évolué au fur et à mesure des interviews.

Sur les douze interviews réalisées, neuf d'entre elles ont été enregistrées et totalement retranscrites. Les trois autres ont fait l'objet d'une prise de notes intensive. Toutes les interviews ont été codées grâce à un logiciel informatique, ATLAS-ti, sur la base d'une liste de codes pré-établis suite à l'analyse de la revue de la littérature et ensuite de la création (et/ou de la transformation) de nouveaux codes pendant l'étape de codage. Cette étape nous a permis de mettre en évidence les thèmes qui semblaient avoir le plus d'impact pour les répondants. Une analyse approfondie des codes et des interviews a été réalisée sur la base de deux axes : d'une part laisser parler les codes et les interviews, et d'autre part analyser ceux-ci afin d'examiner les liens hypothétiques ① (stratégie environnementale – ensemble des systèmes de contrôle), ② (incertitude de l'environnement écologique – ensemble des systèmes de contrôle) et ④ (incertitude de l'environnement écologique – stratégie environnementale) déterminés dans le modèle théorique. Finalement nous avons examiné l'ensemble des documents et des interviews afin de procéder à une vérification par triangulation des données ainsi que de développer une réflexion sur le lien ⑤ (stratégie – stratégie environnementale) de notre modèle. Les autres liens ne peuvent pas être examinés dans le cadre d'une seule étude de cas.

La figure 3 reprend le modèle théorique en précisant le cadre d'analyse de l'étude de cas, c'est-à-dire celui qui inclut les variables comprises dans le cadre représenté en pointillés.

Figure 3 : Cadre d'analyse de l'étude de cas



### **3. Le contrôle de gestion environnementale dans l'entreprise étudiée**

Dans cette section, l'ensemble des systèmes de contrôle environnementaux effectivement mis en place dans l'organisation analysée pour assurer le contrôle de sa gestion environnementale sont présentés. Ensuite, nous examinons la pertinence du modèle proposé à la figure 3 (cadre représenté en pointillés).

#### **3.1. L'ensemble des systèmes de contrôle**

Les systèmes de contrôle environnementaux de l'entreprise étudiée sont présentés en conservant la structure proposée dans la partie théorique de ce papier. Toutefois cette présentation ne doit pas faire oublier que ces systèmes de contrôle sont interreliés et forment un tout qui permet d'assurer le suivi environnemental de l'organisation.

##### ***3.1.1. Les systèmes d'information environnementale***

Le service Environnement et Ressources Naturelles est en train de mettre en place une base de données informatisée qui devrait rassembler l'ensemble des informations environnementales disponibles dans les cinq usines. Ces informations proviennent notamment des nombreuses mesures des émissions qui sont effectuées dans les usines et des études d'incidence réalisées pour l'obtention des permis d'exploiter. Il existe également d'autres sources d'information environnementale comme par exemple l'audit environnemental qui a été réalisé dans une des cinq usines, conformément à la loi en vigueur en Flandre, ou encore comme l'inventaire du cycle de vie ou Life Cycle Inventory (LCI) qui a permis d'évaluer les émissions de CO<sub>2</sub> générées par le procédé de fabrication de l'entreprise.

Finalement, il existe au niveau du service Administration (ou contrôle de gestion) un suivi informatisé des stocks de déchets, de la consommation et de la facturation de la prise en charge des déchets comme matière et combustible de substitution.

##### ***3.1.2. La structure de l'organisation***

Comme nous l'avons mentionné dans la description de l'entreprise, le service Environnement et Ressources Naturelles est directement rattaché à la direction générale. Auparavant il faisait partie du service Immobilier, lui-même dépendant du service Technique rattaché à la direction

générale. Le directeur de l'environnement et des ressources naturelles fait donc maintenant partie du comité de direction, organe de décision au niveau belge, au même titre que tous les responsables des services directement rattachés à la direction générale. C'est au sein de ce comité que les directions stratégiques sont déterminées grâce notamment au processus interactif qui entoure les réunions mensuelles du comité de direction. Au niveau opérationnel, ce sont principalement les directeurs d'usine qui assurent le suivi de la stratégie environnementale. Il existe également dans deux usines un délégué environnement.

### ***3.1.3. Les autres dispositions de contrôle***

#### *3.1.3.1. Contrôles personnel et culturel*

L'information des membres du personnel sur le domaine environnemental a fait l'objet d'un développement important ces dernières années. Une revue interne a été créée qui reprend les thèmes de l'environnement, de la sécurité et de la qualité. Le premier rapport environnemental a été distribué à l'ensemble des cadres et des employés et une version très simplifiée a été transmise aux ouvriers. Cette version est aussi présente sur le site intranet de l'entreprise. Il existe également dans la brochure d'accueil des nouveaux membres un point intitulé « notre environnement ».

La formation en matière d'environnement est également en cours de développement. Jusqu'à présent seuls certains cadres et employés ont eu accès à des formations diverses sur l'environnement. L'entreprise est en train de mettre en place un projet de séminaire pour l'ensemble des cadres et des employés et éventuellement à plus long terme pour les ouvriers. Ce séminaire devrait insister sur la politique environnementale de l'entreprise. Ces informations et formations environnementales tendent à développer au sein de l'organisation une culture environnementale.

Un contrôle personnel peut également se traduire dans le processus de sélection des membres de l'organisation. Le directeur de l'environnement et des ressources naturelles a notamment été recruté parce qu'il avait une bonne connaissance du système politique belge et qu'« il possédait au niveau politique un bon carnet d'adresses » et donc des contacts avec différents cabinets ministériels.

### *3.1.3.2. Contrôle des résultats*

Il existe dans les usines de nombreuses mesures en continu et périodiques des émissions. Ces mesures vont être reprises, comme nous l'avons mentionné auparavant, dans une base de données informatique et sont officialisées dans le rapport environnemental. Cependant ces mesures ne sont pas utilisées de manière directe pour évaluer une personne et elles ne sont pas donc pas liées à un système de récompense. Aucun membre de l'organisation n'est évalué directement sur la base d'une performance environnementale.

Il n'existe pas de reporting formel des usines vers le siège social et plus particulièrement vers le service Environnement et Ressources Naturelles. Cependant, suite à l'implantation de la base de données informatiques, l'on peut s'attendre à ce qu'un tel système se mette spontanément en place dans l'avenir. Il existe un système de reporting du service Environnement et Ressources Naturelles vers la direction mais il n'est pas spécifique au domaine environnemental c'est-à-dire que, comme tous les autres services, le service Environnement et Ressources Naturelles transmet chaque mois les faits saillants à tous les membres du comité de direction et au directeur général.

### *3.1.3.3. Contrôle des actions*

Il existe des procédures précises qui permettent d'accepter ou de refuser des produits (déchets) à l'entrée s'ils présentent un danger au niveau environnemental. Ces procédures définissent les analyses à effectuer par les laboratoires des usines, les personnes à contacter et les avis à demander. Si le produit n'est pas conforme, il peut y avoir retour à l'expéditeur via le service Approvisionnement.

Des lignes de conduite sont également mises en place pour la communication environnementale vis-à-vis de l'extérieur. Chaque membre de l'organisation connaît la personne à contacter dans l'entreprise si la presse ou un politicien cherchent des informations environnementales sur l'organisation, sans pour autant que cela ne soit formellement précisé dans un document écrit et seules certaines personnes sont mandatées pour parler des sujets environnementaux. En outre, toutes les communications environnementales officielles de l'entreprise doivent faire l'objet de l'approbation du service Environnement et Ressources Naturelles.

Finalement des procédures relatives aux demandes d'investissements sont mises en places. Les plans d'investissement sont approuvés ou refusés suivant divers critères principalement de nature économique mais aussi suivant des critères environnementaux. Cependant l'intervention du directeur de l'environnement et des ressources naturelles dans ces décisions reste très limitée.

#### *3.1.3.4. Contrôle interactif*

Il existe différents lieux de rencontre dans l'organisation qui permettent d'échanger des informations, des avis, etc., notamment en matière d'environnement. Tout d'abord, au niveau des usines, les questions environnementales sont discutées lors des conseils d'entreprise ou des conseils prévention – protection. Récemment le directeur de l'environnement et des ressources naturelles a été nommé délégué patronal au sein de ce dernier de manière à « rester à l'écoute de l'intérieur ». Ensuite, au niveau des cadres, la problématique environnementale est systématiquement abordée par le directeur général lors des conseils d'entreprise et des réunions de cadres. Le directeur général marque ainsi son intérêt prononcé pour le domaine. Finalement au sein du service Environnement et Ressources Naturelles, ce type de contrôle est très fortement utilisé et chaque membre du service, suite aux nombreuses discussions, connaît la voie à suivre et peut prendre des décisions dans ce sens.

Comme noté précédemment, le comité de direction est l'organe de prise de décision belge et a déjà permis de dégager grâce au processus interactif des pistes claires dans le domaine environnemental et notamment de déterminer une stratégie environnementale au niveau de la problématique CO2.

#### *3.1.4. Commentaires sur les systèmes de contrôle*

L'étude de cas suggère, à ce niveau d'analyse, plusieurs commentaires. Tout d'abord nous sommes renforcés dans l'idée que pour assurer le suivi environnemental d'une organisation il faut développer un ensemble varié de systèmes de contrôle : systèmes d'information environnementale, structure de l'organisation et systèmes de contrôle de type personnel et culturel, interactif, contrôle des actions et des résultats. Ces systèmes de contrôle ne sont pas tous développés spécifiquement pour assurer le contrôle de gestion environnementale. Certains sont transposés à partir des systèmes de contrôle utilisés dans le cadre du contrôle de gestion général de l'entreprise. Dans l'organisation étudiée, c'est le cas notamment du système de reporting employé, des procédures relatives aux demandes d'investissement et du suivi des stocks de déchets. De plus, comme nous l'avons déjà mentionné, le contrôle

interactif se développe dans des organes de représentation (conseils d'entreprise, comité de direction, etc.) qui étaient déjà présents depuis longtemps dans l'entreprise.

Deuxièmement, dans le cadre de cette étude de cas, les systèmes d'information environnementale basés sur les éco-outils sont principalement utilisés par les personnes avec une responsabilité directe en environnement. En effet, lors des interviews réalisées, l'intérêt des études d'incidence et de l'audit environnemental a principalement été relevé par les membres du service Environnement et Ressources Naturelles, les directeurs d'usine et le responsable environnement d'une usine. Malgré leur incontestable utilité, leur impact reste donc limité à une catégorie de personnes et de fonctions. Il serait intéressant d'intégrer l'analyse de cet aspect dans les recherches qui traitent des systèmes d'information environnementale afin d'assurer une diffusion plus large des éco-outils dans les organisations.

Finalement, l'utilisation de systèmes de récompense liés à une mesure de la performance environnementale est préconisée dans la littérature dite de gestion environnementale. Cet élément n'est pas du tout présent dans notre étude de cas. Nous pensons qu'il serait intéressant d'examiner si les entreprises américaines ont un recours plus fréquent à ce type de système de contrôle que les entreprises européennes et donc d'étudier l'influence de la culture européenne et américaine sur l'utilisation de systèmes de récompense liés à une mesure de la performance environnementale.

### **3.2. Description de certains liens**

La description de l'ensemble des systèmes de contrôle environnementaux de l'entreprise a permis de donner une image du suivi environnemental dans cette organisation. Nous allons maintenant examiner dans le cas de l'entreprise étudiée l'impact direct de la stratégie environnementale et de l'incertitude de différents facteurs de l'environnement écologique sur certains des systèmes de contrôle (liens ① et ②), ainsi que l'impact de l'incertitude des différents facteurs de l'environnement écologique et de la stratégie générale de l'entreprise sur la stratégie environnementale et sur certains systèmes de contrôle (liens ④ et ⑤).

### ***3.2.1. Variables avec un impact direct sur les systèmes de contrôle***

#### *3.2.1.1. Stratégie environnementale – ensemble des systèmes de contrôle (lien ①)*

Il y a 5 ans, l'entreprise avait une stratégie environnementale de type Conformité qui consistait à satisfaire les « desiderata » de la réglementation environnementale. A cette époque, le domaine environnemental était géré par le service Immobilier dépendant du service Technique. Peu à peu l'organisation a commencé à aller au-delà des impositions réglementaires et la dimension environnementale a pris de l'importance au sein de l'entreprise. Cela a induit un changement dans la structure organisationnelle. La création du service Environnement et Ressources Naturelles comme département autonome dépendant directement de la direction générale a été une première modification fondamentale dans la structure de l'organisation. Cette décision a induit que le responsable de ce service soit inclus dans le comité de direction et a envoyé un signal fort de l'importance que commençait à prendre la matière environnementale dans l'organisation. Le service Environnement et Ressources Naturelles lors de ce changement structurel avait en charge l'aspect administratif de l'environnement mais l'aspect scientifique était resté sous la compétence du service Technique. Un deuxième changement est intervenu au début de l'an 2000 suite à l'intégration dans le service Environnement et Ressources Naturelles de l'aspect scientifique, concrétisé par l'engagement d'une nouvelle personne chargée de cette fonction.

L'importance accrue de la prise en considération de l'environnement dans l'entreprise et l'évolution de la stratégie environnementale vers une stratégie de type Conformité Plus – Proactive est à l'origine du développement des systèmes de contrôle interactifs à tous les niveaux de l'organisation. Par exemple, la proportion et le temps consacrés à la discussion de sujets environnementaux dans l'ensemble des thèmes abordés lors des réunions périodiques se sont largement accrus depuis 5 ans.

#### *3.2.1.2. Incertitude de l'environnement écologique – systèmes de contrôle (lien ②)*

Parmi les facteurs constitutifs de l'environnement écologique de l'entreprise étudiée, nous retrouvons les législations environnementales, les riverains, les médias, et les concurrents et les consommateurs. Toutefois, l'incertitude perçue par les répondants sur ces différents facteurs varie. Ainsi, l'incertitude liée aux pressions des législations environnementales et celle liée à la pression des riverains sont plus fortement perçues par les personnes interrogées

que celles liées à la pression des médias et à la pression des consommateurs et des concurrents.

Dans le cadre de l'entreprise étudiée, nous avons constaté une influence directe des incertitudes liées à la pression des législations et des médias sur les systèmes de contrôle. L'impact direct de l'incertitude liée aux pressions des législations environnementales se traduit notamment au niveau des procédures d'investissement. Même si le premier critère pris en considération dans un investissement est économique, les plans d'investissement sont établis en prenant en compte la possible évolution de la législation environnementale. De plus, les obligations législatives sont à l'origine de l'audit environnemental dans l'usine située en Flandre et des études d'incidence pour l'obtention des permis d'exploiter. De même les mesures des émissions sont exigées par les autorités pour vérifier le respect des normes décrites dans les réglementations environnementales.

L'incertitude liée à la pression médiatique a un impact direct sur les systèmes de contrôle mis en place par l'organisation. Il existe une procédure connue de tous, mais non formalisée dans un document écrit, sur les responsables à informer en cas de crise médiatique et sur les interlocuteurs mandatés avec la presse, c'est-à-dire soit le directeur de l'environnement et des ressources naturelles, soit les chefs de bassin. Cette procédure s'est d'ailleurs « naturellement » mise en place suite à une crise médiatique liée à un problème environnemental.

### **3.2.2. Variables avec un impact indirect sur les systèmes de contrôle**

#### *3.2.2.1. Incertitude de l'environnement écologique - stratégie environnementale (lien ④)*

Dans le cadre de l'entreprise étudiée, nous avons constaté l'influence indirecte de l'incertitude liée aux pressions des législations environnementales et de celle liée aux pressions des riverains sur les systèmes de contrôle via leur impact sur la stratégie environnementale.

L'incertitude liée aux pressions des législations environnementales a un impact indirect sur les systèmes de contrôle via la stratégie environnementale. Elle a engendré au sein de l'organisation la volonté de développer une stratégie de lobbying ainsi qu'une stratégie de communication vis-à-vis du monde politique. Pour ce faire, il a été décidé d'engager un responsable environnement avec un « bon carnet d'adresses » au niveau politique et par un processus interactif de « brainstormings » au niveau du comité de direction des pistes claires à

présenter aux politiques sur des sujets environnementaux sensibles ont été élaborées. La volonté de communiquer les efforts environnementaux de l'entreprise est en partie à la base de la rédaction des rapports environnementaux.

L'importance relative accordée à l'incertitude liée à la pression des riverains dans le cadre de l'entreprise étudiée s'explique par le fait que les effets de la pollution des usines sont très visibles au niveau local. Ce type d'incertitude a un effet indirect sur les systèmes de contrôle via la stratégie environnementale. En effet, on retrouve dans la politique environnementale écrite de l'entreprise, un point qui souligne explicitement la stratégie de communication établie vis-à-vis du facteur local : instauration d'un dialogue permanent avec les autorités locales ou régionales, les riverains, les associations environnementales. L'objectif de cette politique de communication est de réduire l'inquiétude des riverains et de développer un capital confiance vis-à-vis de la population et des autorités locales. Les systèmes de contrôle mis en place pour soutenir cette stratégie passent avant tout par une meilleure information du personnel parce que les travailleurs sont en contact directs avec le voisinage. Ils sont les « ambassadeurs » de l'entreprise vers l'extérieur. C'est d'ailleurs un message que les responsables de service essaient de faire passer aux membres du personnel. En conséquence, l'organisation diffuse des informations claires via la revue interne qui reprend des thèmes traitant de l'environnement, de la sécurité et de la qualité avec des articles rédigés de manière à répondre à des interpellations qui pourraient être émises par l'extérieur, la distribution d'une synthèse du rapport environnemental, des informations régulières lors des conseils d'entreprise en usine, etc.

#### *3.2.2.2. Stratégie – stratégie environnementale (lien ⑤)*

La stratégie générale de l'entreprise au niveau belge est une stratégie de réduction des coûts. Cette stratégie est orientée principalement sur l'amélioration de la productivité, les économies d'énergie et l'utilisation de matières de substitution. Elle a donc un impact très important sur la stratégie environnementale décrite dans le rapport environnemental. En effet, trois des huit axes décrits dans la politique environnementale permettent d'atteindre directement cet objectif : assurer une gestion responsable des matières premières naturelles en utilisant des sous-produits industriels (moins chers que les autres ressources), favoriser une utilisation rationnelle des énergies, et mettre en place et optimiser le système de gestion des sous-produits et déchets. Les procédures d'acceptation des déchets à l'entrée sont donc des systèmes de contrôle qui sont la conséquence de la stratégie générale de l'entreprise traduite

dans la stratégie environnementale, de même que le suivi des déchets au niveau du service Administration.

### **3.2.3. Commentaires sur les liens**

En analysant les liens établis dans le cadre de l'entreprise étudiée, on peut établir différentes constatations. Tout d'abord, on peut remarquer qu'une modification de la stratégie environnementale d'une entreprise pourrait tendre à induire une modification de la structure organisationnelle, comme c'est le cas dans l'organisation étudiée. Ce point correspond à ce que Roome (1992) propose dans sa description des stratégies environnementales à savoir qu'une stratégie environnementale de type Conformité Plus ou Proactive implique un changement de la structure organisationnelle. Cette transformation peut se réaliser en plusieurs étapes. Ainsi, dans le cadre de notre étude de cas, elle se produit en deux étapes : le service Environnement et Ressources Naturelles devient d'abord un service autonome dépendant directement de la direction générale mais seulement en charge de l'aspect administratif. Dans un deuxième temps, la fonction scientifique est également introduite au sein de ce département.

Deuxièmement, une stratégie environnementale plus proactive pourrait également favoriser l'utilisation de systèmes de contrôle interactifs. Les lieux qui permettent de favoriser l'utilisation de tels systèmes (réunions de cadres, conseils d'entreprise, etc.) peuvent déjà exister depuis longtemps dans l'organisation. L'évolution se traduit dans l'importance accordée aux thèmes environnementaux dans ces organes de discussion et/ou de décision et dans l'implication visible du top management pour le domaine environnemental. L'usage accru de systèmes de contrôle interactifs dans le cadre d'une stratégie environnementale de type Proactive correspond à ce que des auteurs tels que Hunt & Auster (1990) et Henriques & Sadosky (1999) proposent, c'est-à-dire le support du top management et son implication dans les questions environnementales et la nécessité d'organiser des rencontres régulières entre les employés et le staff central.

Troisièmement, l'incertitude de l'environnement écologique liée à la pression des riverains, ou de manière plus large aux facteurs locaux, pourrait impliquer le développement de systèmes de contrôle personnel et culturel. Bien que l'information, la formation et la culture apparaissent comme des caractéristiques nécessaires de tout système de contrôle environnemental, leur importance pourrait encore croître face à une augmentation de

l'incertitude de l'environnement écologique liée à la pression des riverains parce que les travailleurs de l'organisation sont en contact direct avec ces derniers et deviennent donc des médiateurs dans la relation entre l'entreprise et son voisinage direct.

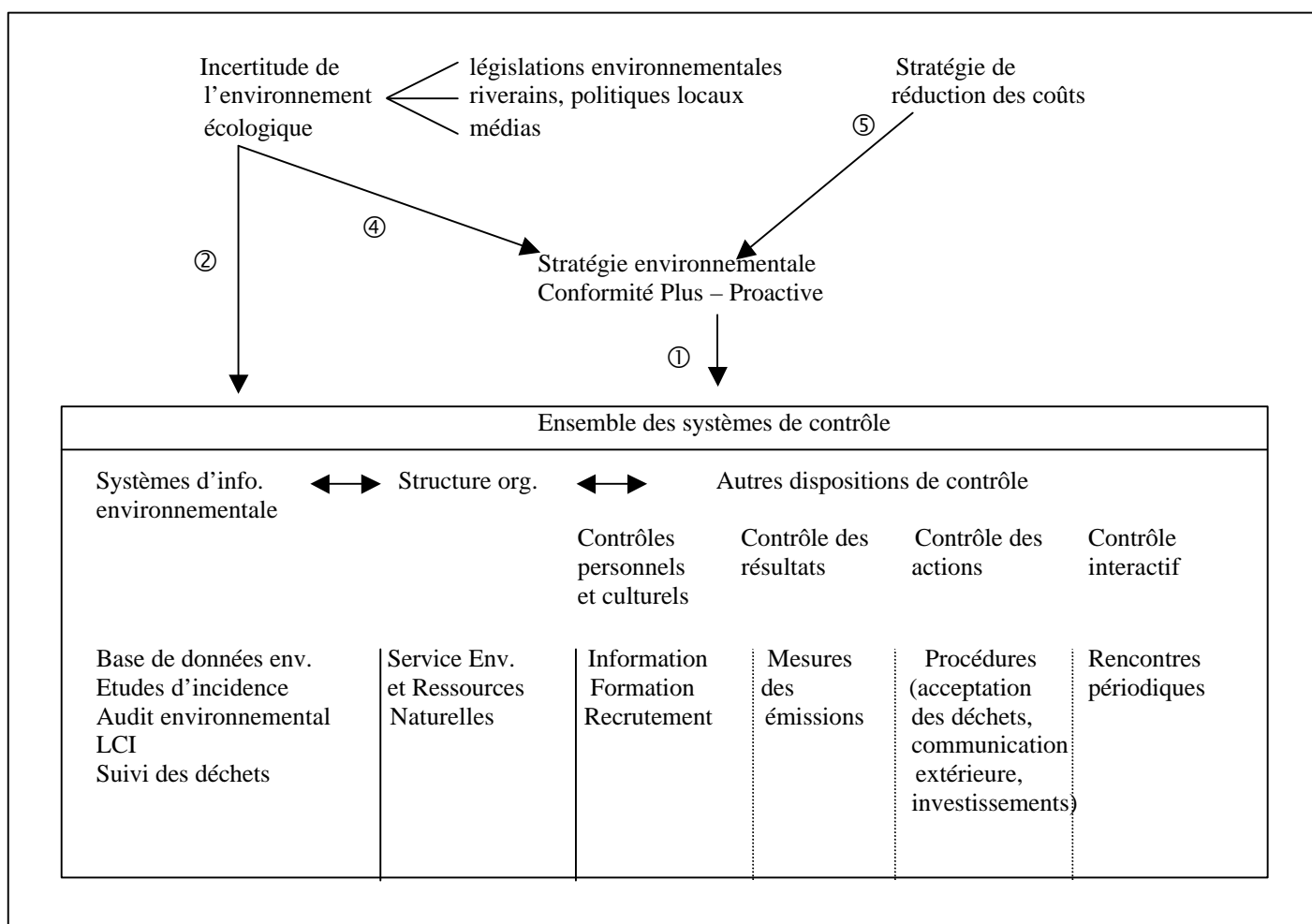
Quatrièmement, il est difficilement concevable d'étudier les systèmes de contrôle de la stratégie environnementale d'une entreprise sans intégrer l'impact que la stratégie générale de l'organisation peut avoir sur sa stratégie environnementale et de manière indirecte sur les systèmes de contrôle. La stratégie générale va influencer la stratégie environnementale parce que cette dernière n'émerge pas hors du contexte de l'entreprise. Elle devrait donc être cohérente par rapport à la stratégie générale de l'organisation.

Finalement, toujours en ce qui concerne la stratégie générale de l'entreprise, nous avons noté à travers la revue de la littérature dite de gestion environnementale que les entreprises avec une stratégie de différenciation (Porter, 1982) ou de type prospecteur (Miles & Snow, 1978) seraient capables de développer des stratégies environnementales plus proactives que les autres. Nous constatons, dans notre étude de cas, qu'une stratégie générale de réduction des coûts peut également influencer positivement la stratégie environnementale d'une entreprise. Le lien entre stratégie générale et stratégie environnementale a donc besoin d'être étudié de manière plus approfondie.

### **3.3. Commentaire sur le modèle**

La situation générale de l'entreprise étudiée est résumée très schématiquement dans la figure 4.

Figure 4 : Représentation schématique de la situation générale de l'entreprise étudiée



De manière générale, on peut noter que l'existence de certains liens, c'est-à-dire ceux concernant la stratégie environnementale, l'incertitude de l'environnement écologique et la stratégie générale de l'entreprise, établis à un niveau théorique dans le modèle de la figure 1 n'est pas rejetée dans le cadre de l'entreprise étudiée. Ces variables peuvent avoir une influence directe et/ou indirecte sur les systèmes de contrôle de l'organisation. Le modèle proposé dans la première section pourrait donc faire l'objet d'une analyse sur un plus grand nombre d'entreprises, soit en multipliant les études de cas pour développer une compréhension plus approfondie des liens et pour inclure les variables qui n'ont pas été analysées dans l'étude de cas présentée dans cet article, soit en réalisant une enquête pour étudier la validité statistique de tels liens.

## Conclusion

L'étude proposée est guidée par la question de recherche suivante : comment s'opère le contrôle de gestion environnementale d'une entreprise ? Cette question est abordée dans une perspective contingente. Nous avons développé un modèle théorique qui indique que l'ensemble des systèmes de contrôle pourrait non seulement être influencé de manière directe par la stratégie environnementale de l'entreprise, l'incertitude de l'environnement écologique et la taille de l'organisation, mais également de manière indirecte par la stratégie générale de l'organisation et l'incertitude de l'environnement écologique via leur impact sur la stratégie environnementale, et par la taille de l'entreprise et son secteur d'activité via leur impact sur l'incertitude de l'environnement écologique. Les différents liens exprimés ont été appuyés par des arguments théoriques repris dans la littérature de contingence du contrôle de gestion et dans la littérature dite de gestion environnementale.

Nous avons réalisé une étude de cas dans une entreprise belge appartenant au secteur de l'industrie lourde afin d'examiner dans le cadre d'une entreprise si certains des liens déterminés dans le modèle théorique pouvaient effectivement être transposés au domaine environnemental ainsi que pour mieux appréhender de manière générale le suivi environnemental dans une organisation. Les liens examinés étaient les suivants :

- stratégie environnementale – ensemble des systèmes de contrôle ;
- incertitude de l'environnement écologique – ensemble des systèmes de contrôle ;
- incertitude de l'environnement écologique – stratégie environnementale ;
- stratégie générale – stratégie environnementale.

L'existence de ces liens établis d'abord à un niveau théorique n'est pas rejetée dans le cadre de l'entreprise étudiée. Le modèle théorique proposé pourrait faire l'objet d'une analyse sur un plus grand nombre d'entreprises ce qui permettrait par ailleurs de tenir également compte de l'influence des variables qui n'ont pas été examinées dans le cas analysé sur les systèmes de contrôle, à savoir la taille de l'organisation et le secteur.

Certains éléments de réflexion sont ressortis plus précisément de l'analyse du cas :

1. une modification de la stratégie environnementale pourrait induire une modification de la structure de l'organisation ;

2. une stratégie environnementale plus proactive pourrait favoriser l'utilisation de systèmes de contrôle interactifs ;
3. l'incertitude de l'environnement écologique liée à la pression des riverains pourrait impliquer le développement de systèmes de contrôle personnel et culturel ;
4. l'impact de la stratégie générale de l'organisation sur la stratégie environnementale de l'entreprise doit être pris en compte lorsqu'on étudie les systèmes de contrôle de la stratégie environnementale d'une organisation ;
5. un ensemble varié de systèmes de contrôle est nécessaire pour assurer le suivi environnemental d'une organisation.

La discussion des résultats de l'étude de cas a suggéré de nouvelles pistes de recherche. Premièrement, il faudrait développer la connaissance sur la portée des éco-outils comme système d'information environnementale et sur leur utilité pour assurer le suivi environnemental à tous les niveaux de l'organisation. Deuxièmement, il serait intéressant d'examiner l'influence de la culture du pays d'origine sur l'utilisation de systèmes de récompense liés à une mesure de la performance environnementale. Troisièmement, il faudrait étudier de manière plus approfondie le lien entre stratégie générale et stratégie environnementale et plus particulièrement si une stratégie de réduction des coûts n'induit pas autant qu'une stratégie de différenciation le développement d'une stratégie environnementale proactive.

## Références bibliographiques

### Référence à un article :

Abernethy et Brownell (1999) «The role of budgets in organizations facing strategic change : an exploratory study », *Accounting, Organizations and Society*, N°24, pp.189-204.

Aragon-Correa J.A. (1998) « Strategic proactivity and firm approach to the natural environment », *Academy of Management Journal*, Vol.41, N°5, pp.556-567.

Baylis R., Connel L. et Flynn A. (1998) « Sector variation and ecological modernization : towards an analysis at the level of the firm », *Business Strategy and the Environment*, Vol.7, pp.150-161.

Baylis R., Connel L. et Flynn A. (1998) « Company size, environmental regulation and ecological modernization : further analysis at the level of the firm », *Business Strategy and the Environment*, Vol.7, pp.285-296.

Berry M.A. et Rondinelli D.A. (1998) « Proactive Corporate environmental management : A new industrial revolution », *Academy of Management Executive*, Vol.12, N°2, pp.38-50.

Boiral O. et Jolly D. (1992) « Stratégie, compétitivité et écologie », *Revue Française de Gestion*, juin-juillet-août 1992, pp.80-95.

Byrne K. et Kavanagh D. (1996) « Strategic environmental management in the Irish chemical/pharmaceutical industry », *Business Strategy and the Environment*, Vol.5, p.106-114.

Capron M. et Quairel F. (1998) « Contrôle de gestion et pilotage des performances sociétales », *Actes du XIX<sup>e</sup> Congrès AFC*, pp. 569-584.

Chenhall R.H. et Morris D. (1986) « The impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems », *The Accounting Review*, Vol.61, N°1, January 1986, pp.16-35.

Chenhall R.H. (1999) « Revisiting contingency research in management accounting », *EDEN Doctoral Seminar*, décembre 1999.

Epstein M.J. & Roy M-J. (2000) « The Drivers of Corporate Social Performance », Draft, octobre 2000.

Ferreira L.D. et Merchant KA (1992) « Field Research in Management Accounting and Control : A Review and Evaluation », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, N°4, pp.3-34.

Fisher J. (1995) « Contingency-based research on management control systems : categorization by level of complexity », *Journal of Accounting Literature*, Vol.14, pp.24-53.

Fryxell G.E. et Vryza M. (1999) « Managing environmental issues across multiple functions : an empirical study of corporate environmental departments and functional coordination », *Journal of Environmental Management*, Vol.55, pp.39-56.

Govindarajan V. (1984) « Appropriateness of accounting data in performance evaluation : an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable », *Accounting, Organizations and Society*, N°9, pp. 25-136

Govindarajan V. et Gupta A. (1985) « Linking control systems to business unit strategy : Impact on performance, *Accounting, Organizations and Society*, N°10, pp.51-66.

Gordon L.A. et Narayan V.K. (1984) « Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure : an empirical investigation, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.9, N°1, pp.33-47.

Gul F.A. et Chia Y.M. (1994) « The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance : a test of three-way interaction », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.19, N°4/5, pp.413-426.

Henriques I. et Sadowsky P. (1999) « The relationship between environmental commitment and managerial perceptions of stakeholder importance », *Academy of Management Journal*, Vol.42, N°1, pp.87-99.

Hunt C.B. et Auster E.R. (1990) « Proactive environmental management : Avoiding the toxic trap », *Sloan Management Review*, Winter 1990, pp.7-18.

Khandwalla P.N. (1972) « The effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls », *Journal of Accounting Research*, Autumn 1972, pp.275-285.

Lafontaine J.-P. (1998) « L'implantation des systèmes d'information environnementale : un domaine en quête de théories », *Actes du XIX<sup>e</sup> Congrès AFC*, Vol.2, pp.207-232.

Langfield-Smith K. (1997) « Management control systems and strategy : a critical review », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, N°2, pp.207-232.

Newman J.C. et Breeden K.M. (1992) « Managing in the Environmental Era : Lessons from Environmental Leaders », *The Columbia Journal of World Business*, pp.201-221.

Nilsson F., Jansson A., Kald M. et Rapp B. (2000) « On creating an environmentally driven mode of business development : empirical evidence », Conférence EAA, Munich.

Otley D. (1980) « The contingency theory of management accounting : achievement and prognosis », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.5, N°4, pp.413-428.

Roome N. (1992) « Developing environmental management strategies », *Business Strategy and the Environment*, Vol.1, Part. 1, Spring 1992, pp. 11-23.

Simons R. (1987) « Accounting control systems and business strategy : an empirical analysis », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12, N°4, pp.357-374.

Van Wassenhove L. et Corbett C. (1991) « How green is your manufacturing strategy ? », INSEAD, N°91/50/SM/TM.

#### Référence à un ouvrage :

Bascourret J.-M. (1997) *L'intégration de la protection de l'environnement dans la gestion de l'entreprise : analyses et répercussions stratégiques*, Thèse, Université de Rennes 1.

Burns T. et Stalker G.M. (1961) *The Management of Innovation*, Tavistock Publications, Londres.

Desreumaux A. (1998) *Théorie des organisations*, Editions Management Société, Caen.

Lawrence P.R. et Lorsch J.W. (1973) *Adapter les structures de l'entreprise : intégration ou différenciation*, Traduit de l'américain par J. Ledru, Les éditions d'organisation, Paris.

Merchant K.A. (1997), *Modern Management Control Systems*, Prentice Hall, New Jersey.

Miles R.E. et Snow C.C. (1978) *Organisational Strategy, Structure and Process*, Mac Graw Hill, Londres.

Porter M.E. (1982) *Choix stratégiques et concurrence : Technique d'analyse des secteurs et de la concurrence dans l'industrie*, Economica, Paris.

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