

L'articulation des indicateurs environnementaux entre contrôle diagnostique et contrôle interactif. Le cas d'une entreprise française de vins et spiritueux.*

Angèle RENAUD
Maître de Conférences en sciences de gestion
Université de Bourgogne

**FARGO - Centre de recherche en Finance, ARchitecture
et Gouvernance des Organisations**

Cahier du FARGO n° 1110601
Version 1 – Juin 2011

Résumé : Depuis la Loi NRE, les entreprises cotées sur un marché réglementé français ont pour obligation de publier des informations sur les impacts environnementaux et sociaux de leurs activités. L'utilisation d'un système de contrôle de gestion, en particulier des indicateurs environnementaux, contribue au pilotage et au reporting de la performance de ces entreprises. Selon Simons (1995), ce système peut être utilisé soit de manière diagnostique pour atteindre les objectifs assignés, soit de manière interactive pour stimuler l'apprentissage organisationnel et l'émergence de nouvelles stratégies. Par contre, à notre connaissance, aucune étude ne montre explicitement qu'il est possible de poursuivre ces deux logiques à partir d'un même système de contrôle de gestion. Par conséquent, l'apport de cet article est de fournir une vision complémentaire des usages diagnostique et interactif d'un système de contrôle de gestion, en montrant comment ceux-ci s'articulent pour permettre à l'entreprise de fonctionner.

Mots clés : Contrôle de gestion environnemental, indicateurs environnementaux, tableaux de bord verts, *reporting* environnemental, contrôle diagnostique, contrôle interactif.

Abstract : Since the NRE Law, firms listed on a French regulated market are obliged to publish information on environmental and social impacts of their activities. The implementation of a management control system, especially environmental indicators, contributes to control and communicate the performance of these companies. According to Simons (1995), this system can be either a diagnostic control to achieve the objectives, either an interactive control to stimulate organizational learning and the emergence of new strategies. However to our knowledge, no study explicitly shows that it is possible to continue these two logics with same system of management control. Consequently, the contribution of this article is to show the articulation between the utilization diagnostic and interactive "management control system".

Key words : Environmental management control, environmental indicators, scorecards green, environmental reporting, diagnostic control, interactive control .

JEL Classification : M41; M14; Q56

Contact : Angèle RENAUD, LEG/Fargo, Pôle d'économie et de gestion, 2, Boulevard Gabriel, BP 26611, 21066 Dijon Cedex, France ; Email: angele.renaud@u-bourgogne.fr

* Cet article est publié dans les actes du 6^{ème} Congrès du RIODD, 16-17 Juin 2011, Luxembourg.

Introduction

A l'ère du développement durable, nous assistons à l'émergence d'une nouvelle forme de contrôle, qui permet aux entreprises de piloter leurs performances environnementales et de rendre des comptes aux parties prenantes. L'apparition de ce nouveau contrôle, qualifié de « contrôle de gestion environnemental » (ou d'éco-contrôle par Henri et Journeault, 2010), est sans nul doute liée aux pressions institutionnelles. Ces dernières émanent : de l'Etat (et plus précisément de la loi NRE de 2001 en France), des institutions internationales comme l'ONU (avec son Global Compact), l'ISO (avec la norme environnementale ISO 14001), la GRI (*Global Reporting International*), ou encore des organisations professionnelles telle que l'Union des Industries Chimiques avec son code de conduite *Responsible Care*¹. Ainsi, « comme le montrent à la fois la théorie des parties prenantes et la théorie néo-institutionnelle, les entreprises n'ont pas le choix. Elles doivent rendre compte de leurs performances environnementales et donc instaurer un contrôle de gestion environnemental, soit parce qu'elles sont contraintes par des parties prenantes, soit parce que l'environnement institutionnel les y conduit. » (Janicot, 2007, p. 50).

Le contrôle de gestion environnemental peut être perçu comme une extension du contrôle de gestion « classique » au domaine de l'environnement naturel. En effet, selon Capron et Quairel (1998), il s'agit de « tout processus mis en place pour assurer le pilotage de l'organisation en cohérence avec sa stratégie et ses objectifs environnementaux ». Plus concrètement, ce contrôle se construit dans les entreprises à travers l'émergence d'un système d'indicateurs environnementaux. Ce dernier existe actuellement entre communication externe et contrôle interne de la performance (Janicot, 2007, p. 64). Dans ce contexte, il ne semble pas déroger à la fonction charnière du contrôle de gestion « classique » qui est la mise en œuvre de la stratégie d'une entreprise.

Cependant, depuis les travaux novateurs de Simons (1995), le contrôle de gestion s'inscrit dans une double perspective, celle de la contribution des systèmes de « contrôle diagnostique »² (*diagnostic control systems*) à la déclinaison de la stratégie délibérée des dirigeants, et celle de l'émergence de nouvelles stratégies grâce à l'utilisation des systèmes de « contrôle interactif » (*interactive control systems*). Selon Simons (1995), des systèmes de contrôle diagnostique servent à motiver, suivre et récompenser l'atteinte des objectifs, tandis que des systèmes de contrôle interactif sont utilisés pour stimuler l'apprentissage organisationnel et l'émergence de nouvelles stratégies. Plusieurs auteurs (Abernethy et Brownell, 1999 ; Bisbe et Otley, 2004 ; Tuomela, 2005 ; Sponem, 2004, 2009 ; Dambrin et Löning, 2008 ; Naro et Travaillé, 2009 ; Essid et Berland, 2011 ; ...) se sont inspirés des travaux de Simons et ont montré la pertinence de mobiliser cette grille d'analyse (*diagnostic control/interactive control*) pour comprendre les relations entre les systèmes de contrôle financier/non financier et la stratégie.

¹ Le *responsible care* est une démarche volontaire de l'industrie chimique qui, à travers un code de conduite, invite ses membres à améliorer leurs pratiques en matière de sécurité, de santé et d'environnement.

² Simons (1995) parle de « *diagnostic control* » et non de « *diagnosis control* », c'est la raison pour laquelle nous employons le terme « contrôle diagnostique » au lieu de « contrôle diagnostique ». Le terme « contrôle diagnostique » est souvent cité dans la littérature francophone pour désigner le concept de Simons (1995) ; et comme l'explique Sponem (2004), si Simons (1995) avait utilisé le terme « *diagnosis control* », on aurait parlé de « contrôle diagnostique », *diagnostic* étant dans ce cas un nom commun.

Simons (1995) affirme également que si une entreprise dispose de (n) systèmes de contrôle de gestion, (n-1) de ces systèmes seraient utilisés de manière diagnostique, tandis qu'un seul servirait à un usage interactif. Qu'en est-il des systèmes de contrôle de gestion environnemental ? Comment ceux-ci sont-ils utilisés dans les entreprises. De récentes études montrent que ces systèmes de contrôle n'échappent pas à la dialectique contrôle diagnostique/interactif (voir par exemple Sauterau-Moquet, 2008 ; Dohou-Renaud, 2009). Cependant, à notre connaissance, aucune étude empirique ne se propose de vérifier l'hypothèse suivante : un système de contrôle de gestion peut-il être utilisé à la fois à des fins interactive et diagnostique au sein d'une même entreprise. Si oui, comment articuler ces deux utilisations pour permettre à l'entreprise de fonctionner ? Telle est la question de recherche à laquelle nous tentons de répondre et l'objet de notre étude porte sur le système d'indicateurs environnementaux.

Cette question de recherche nécessite d'adopter une méthodologie qualitative prenant en compte le contexte de l'objet étudié et sa complexité. C'est ainsi que nous avons opté pour une étude de cas. Cette étude fut réalisée auprès d'une entreprise française, appartenant au secteur des vins et spiritueux, soumise à une forte problématique environnementale. La protection de l'environnement étant source d'incertitude stratégique, cette entreprise a mis en place un système d'indicateurs environnementaux pour contrôler sa stratégie environnementale et répondre aux obligations de la loi NRE et de sa certification ISO 14001. Pour des raisons de confidentialité, cette entreprise sera dénommée « Maison de champagne » dans le cadre de cet article. Les résultats de cette étude montreront qu'un même système d'indicateurs environnementaux peut être utilisé de manière diagnostique pour répondre à des exigences de communication externe, puis de manière interactive pour contribuer à l'amélioration de la stratégie environnementale de l'entreprise.

Cet article se compose de trois parties : la première partie présente le cadre conceptuel de la recherche. Puis, la seconde partie expose les différentes étapes de l'étude de cas. Enfin, la dernière partie met en évidence les résultats obtenus et, dans la conclusion, sont discutées des implications, limites et pistes futures de la recherche.

1. Le cadre conceptuel de la recherche

Cette recherche s'inscrit dans la dialectique contrôle diagnostique/interactif issue des travaux de Simons. En mobilisant ce cadre théorique ainsi que des travaux empiriques qui en découlent (1.1), nous allons élaborer une grille d'analyse (1.2.) pour examiner l'objet de notre étude (1.3.).

1.1. La dialectique contrôle diagnostique/interactif

En montrant la complexité des relations entre le contrôle de gestion et la stratégie, Simons (1987, 1991, 1994, 1995, 2000)³ va au-delà de la contingence classique selon laquelle les systèmes de contrôle sont utilisés uniquement pour mettre en œuvre la stratégie. Loin d'être de simples instruments de déploiement de la stratégie (rôle du contrôle diagnostique), les systèmes de contrôle peuvent favoriser l'apprentissage organisationnel et influencer à leur tour la stratégie (rôle du

³ Il existe deux autres leviers de contrôle en dehors des systèmes de contrôle diagnostique et interactif. Il s'agit des systèmes de valeurs (*beliefs systems*) et des systèmes de contraintes (*boundary systems*).

contrôle interactif). Avec Simons, les systèmes de contrôle entrent dans une dialectique contrôle diagnostique/interactif.

Les systèmes de « contrôle diagnostique » sont « des systèmes de *feedback* utilisés par les dirigeants pour surveiller les résultats organisationnels et corriger les déviations par rapport aux standards de performance fixés au préalable » (Simons, 1994, p. 170). Ces systèmes fonctionnent selon le principe de « la gestion par exception, où l'intervention des dirigeants est limitée à la résolution de problèmes imprévus ou complexes » (Bouquin, 2004, p. 81). La participation des dirigeants n'est pas pour autant exclue du processus de contrôle diagnostique car, comme l'explique Simons (1995, p.70-71), « pour assurer la réalisation de leurs stratégies, les dirigeants doivent personnellement négocier les buts avec leurs subordonnés. Ils ne délèguent pas la fixation des objectifs puisque ceux-ci sont vitaux pour l'accomplissement de la stratégie ».

Contrairement aux dirigeants, « les fonctionnels jouent un rôle central dans la préparation et l'interprétation de l'information. Les données sont transmises par des procédures formelles de *reporting*. Et le processus doit permettre d'atteindre les résultats prédéfinis » (Sponem, 2009, p. 567).

Ainsi, trois caractéristiques permettent de distinguer ces systèmes de contrôle diagnostique :

- 1) la capacité à fixer des objectifs ou des standards de performance,
- 2) la capacité à mesurer les résultats d'un processus,
- 3) la capacité à corriger les déviations par rapport aux standards de performance.

Les systèmes de « contrôle interactif » sont « des systèmes formels d'information que les dirigeants utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés » (Simons, 1995, p. 95). Ces systèmes sont utilisés pour gérer les incertitudes stratégiques⁴, stimuler l'apprentissage organisationnel et encourager l'émergence de nouvelles stratégies (ibid. p.7, 93). En effet, « l'utilisation interactive des systèmes de contrôle conduit à réunir des acteurs de différents niveaux et de différentes fonctions dans le cadre d'un processus formel qui est souvent indispensable pour favoriser un dialogue duquel de nouvelles idées et plans d'actions vont émerger. » (Sponem, 2009, p. 568).

Six éléments caractérisent un système de contrôle interactif (ibid.) :

- 1) les fonctionnels ont un rôle limité dans la préparation et l'interprétation des résultats,
- 2) le processus demande une attention régulière et fréquente de la part des managers opérationnels à tous les niveaux de l'organisation,
- 3) les données sont interprétées et discutées en réunion avec les supérieurs, les subordonnés et les pairs,
- 4) l'information générée par le processus de contrôle est un ordre du jour important et récurrent suivi par les hauts dirigeants,
- 5) les processus reposent sur un débat permanent autour des données, des hypothèses et des plans d'action,
- 6) plus que les résultats, ce sont les efforts qui sont récompensés.

⁴ Simons définit les incertitudes stratégiques (*strategic uncertainties*) « comme des incertitudes ou éventualités qui pourraient menacer ou invalider la stratégie de l'entreprise (*business strategy*) » (Simons, 1995, p. 94).

Ainsi par définition, « le débat et le dialogue sont les marques de fabrique des systèmes de contrôle interactif » (Simons, 2000, p. 219, cité par Dambrin et Löning, 2008, p.19). Et plus précisément, c'est le caractère répétitif des échanges qui en font la singularité. Cependant, Simons ne précise pas la fréquence des discussions à partir de laquelle un outil devient réellement interactif. Mais, les études de cas qu'il a réalisées nous donnent des éléments de réponse. En effet, ces études montrent que les systèmes de contrôle interactif font l'objet de discussion lors de réunions hebdomadaire ou mensuelle. Par exemple, « dans une entreprise américaine du secteur de la santé [objet d'étude de Simons], les dirigeants utilisent les systèmes de contrôle interactif pour cibler les nouvelles technologies et voir dans quelles mesures les intégrer dans leur entreprise. Des réunions d'une journée sont organisées une fois par mois au cours desquelles les dirigeants et leurs subordonnés se retrouvent pour étudier soigneusement les analyses qui fournissent un aperçu sur les produits des concurrents, sur les nouvelles technologies (...). Les cadres supérieurs planifient chaque semaine des réunions en face à face avec les principaux managers pour analyser et interpréter les données contenues dans les « *Friday reports* » (...). De ces réunions, des innovations sont proposées pour faire face à des ralentissements économiques inattendus et capitaliser sur les opportunités imprévues. » (Simons, 1995, p. 96 ; p. 100).

Simons a développé un courant de recherche prolifique. Aujourd'hui, ses travaux sont largement mobilisés dans la littérature tant anglophone (Abernethy et Brownell, 1999 ; Nørreklit, 2000 ; Bisbe et Otley, 2004 ; Tuomela, 2005 ; etc.) que francophone (Sponem, 2004 ; Dambrin et Löning, 2008 ; Berland et Persiaux, 2008 ; Naro et Travaillé, 2009 ; Dohou-Renaud, 2009 ; etc.). Cette littérature utilise notamment comme cadre de référence la typologie contrôle diagnostique/interactif pour comprendre le fonctionnement des systèmes de contrôle. Il semble que ces deux modes de contrôle soient indissociables. En effet, comme le souligne Sponem (2009, p. 567-571), « il est nécessaire de combiner contrôles interactifs et diagnostiques pour permettre à l'entreprise de fonctionner ; [les premiers] favorisant l'apprentissage du fait de la capacité d'attention limitée des managers ; [et les seconds] permettant de s'assurer que les routines continuent à être accomplies et que l'organisation produit et atteint ses objectifs (Crossan, Lane et White, 1999). [Se pose alors, la question] de l'articulation des systèmes interactifs et diagnostiques. ».

Les travaux empiriques de Tuomela (2005) et Essid et Berland (2011) semblent particulièrement intéressants pour obtenir de premiers éléments de réponses concernant cette articulation. Ces auteurs montrent que l'utilisation d'un système de contrôle peut évoluer dans le temps. On assiste alors à un glissement de l'utilisation interactive du système de contrôle vers une utilisation diagnostique et inversement. Chez Tuomela (2005), le système de contrôle (appelé *3K Scorecard*) a d'abord été utilisé de manière diagnostique pour contrôler les facteurs clés de succès (FCS) de la stratégie, puis de manière interactive pour discuter des objectifs et des stratégies. Tandis que dans l'étude de Essid et Berland (2011), le système de contrôle (appelé *Energetix Way*) initialement conçu dans une perspective interactive est devenu au fil du temps un système de contrôle diagnostique pour pallier la surcharge cognitive : « la responsabilité sociale des entreprises, en multipliant les informations et donc en créant une surcharge cognitive, rend délicate une utilisation interactive des systèmes de contrôle, ainsi que l'implication des managers dans ces systèmes ».

1.2. La grille d'analyse de l'objet de recherche

A la lumière de la revue de la littérature présentée précédemment, nous avons élaboré une grille d'analyse synthétisant les caractéristiques des systèmes de contrôle diagnostique et interactif (cf. tableau 1). Cette grille permettra d'étudier l'utilisation du système d'indicateurs environnementaux de l'entreprise « Maison de champagne ».

| Caractéristiques | Contrôle diagnostique | Contrôle interactif |
|--|--|--|
| Objectifs | Décliner la stratégie délibérée en permettant de fixer des objectifs, de mesurer des résultats et de corriger les écarts | Gérer les incertitudes stratégiques, favoriser l'apprentissage organisationnel et l'émergence de nouvelles stratégies |
| Rôle des dirigeants | Intervention limitée à la fixation des objectifs et à la résolution de problèmes imprévus ou complexes | Implication personnelle et fréquente à tous les niveaux de l'organisation |
| Rôle des fonctionnels (membres de la fonction environnement) | Rôle central dans la préparation et l'interprétation de l'information : construire et maintenir le système, interpréter les données, préparer les rapports concernant les exceptions, s'assurer de l'intégrité et de la fiabilité du système | Rôle limité dans la préparation et l'interprétation des résultats : collecter, compiler les données, faciliter le processus interactif |
| Processus de transmission des informations | Procédures formelles de <i>reporting</i> | Réunions hebdomadaire ou mensuelle, débat et dialogue fréquents |
| Fréquence d'interaction entre les acteurs | Ponctuelle, exceptionnelle | Répétitive, continue |
| Indexation de la rémunération sur l'atteinte des objectifs environnementaux | Forte | Faible |
| Glissement dans l'utilisation avec le temps (du diagnostique vers l'interactif et inversement) | Oui/non | Oui/non |

Tableau 1 : Grille d'analyse des systèmes de contrôle diagnostique/interactif

1.3. Le système d'indicateurs environnementaux comme objet de la recherche

Le choix des indicateurs environnementaux comme objet d'étude s'inscrit dans la lignée d'un travail doctoral portant sur le système de management environnemental (SME)⁵ (voir Dohou-Renaud, 2009). Dans notre thèse, nous avons montré que différents systèmes de contrôle de gestion environnemental (analyses de cycle de vie, budgets verts, programmes environnementaux, tableaux de bord verts, *reporting* environnemental, etc.) mis en place dans des entreprises françaises, certifiées ISO 14001, pouvaient être classés selon la typologie de Simons (diagnostique/interactif). Parmi ces systèmes de contrôle, les indicateurs environnementaux occupent une place particulière, car ils servent aux deux usages à la fois. Pour mieux comprendre l'articulation des indicateurs environnementaux entre contrôle diagnostique et interactif, nous avons décidé de poursuivre cette recherche. Dans les paragraphes ci-dessous, nous décrivons notre objet de recherche.

Tyteca (2002) définit les indicateurs environnementaux comme « des grandeurs, établies à partir de quantités observables ou calculables, reflétant de diverses façons possibles les impacts sur l'environnement occasionnés par une activité donnée ainsi que les efforts déployés pour les réduire, que ce soit sous forme de dépenses consenties en matière de gestion de l'environnement, de mise en place d'un système de management environnemental, d'obtention de certificats, ... Les quantités en question peuvent être aussi bien des quantités physiques de matières entrant dans un processus industriel (inputs, énergie, eau, matières premières, ...), ou provenant de ce processus, comme les produits de consommation ou intermédiaires, ou les rejets dans l'environnement sous forme de pollution atmosphérique, d'effluents liquides, de déchets solides toxiques, ou dangereux, ou inertes » (Tyteca, 2002a,b ; Tyteca, Carlens et *al.* 2002).

Il existe plusieurs typologies d'indicateurs environnementaux dans la littérature. Par exemple, Bartolomeo (1995) distingue deux catégories d'indicateurs en fonction de leur portée : « (1) les indicateurs de performance au sens strict qui visent à décrire ce qui s'exerce effectivement au sein et autour d'une entreprise, d'une usine, ou d'un procédé ; (2) tandis que les indicateurs d'impact visent à refléter ce qui en réalité se produit dans l'environnement lui-même, suite aux activités menées par l'une des entités en question. » (cité par Tyteca, 2002a, p. 3). Ces deux catégories d'indicateurs peuvent être assimilées respectivement aux « indicateurs de performance environnementale » (IPE) et indicateurs de condition environnementale (ICE)⁶ proposés par l'Organisation internationale de normalisation (ISO). Cette organisation différencie deux groupes d'IPE : (1) les indicateurs de performance de management (IPM) qui produisent des informations sur les efforts accomplis par les dirigeants pour réduire les impacts environnementaux et (2) les indicateurs de performance opérationnelle (IPO) qui reflètent la performance environnementale des opérations de l'entreprise (norme ISO 14031, 2000).

Selon la littérature (voir Janicot, 2007 ; Rivière-Giordano, 2007 ; Caron, Boisvert et Mersereau, 2007 ; Milne et Gray, 2007 ; Henri et Journeault, 2008 ; Damak-Ayadi, 2010 ; Hopwood, Unerman

⁵ Un système de management environnemental (SME) est une composante du système de management global d'une organisation qui a pour but d'élaborer, de mettre en œuvre, de réaliser, de passer en revue et de maintenir une politique environnementale (Gendron, 2004).

⁶ Selon la norme ISO 14031 (2000), les ICE donnent des informations relatives à la condition locale, régionale, nationale ou mondiale de l'environnement. Leur élaboration incombe généralement aux agences gouvernementales, aux organisations non gouvernementales et aux instituts scientifiques et de recherche, plutôt qu'à des organisations individuelles, qui les utilisent dans le cadre de l'élaboration des normes et réglementations environnementales, ou encore de la communication d'informations au public.

et Fries, 2010), les IPE jouent deux rôles distincts dans les entreprises : le contrôle interne de la performance et la communication vers des parties prenantes externes. D'un côté, les IPE sont regroupés dans un tableau de bord à usage interne pour piloter la performance et faciliter la prise de décision stratégique en matière environnementale. Et de l'autre côté, ils sont intégrés dans le *reporting* environnemental et social de l'entreprise ; ce dernier étant « l'activité qui permet à l'entreprise de rendre compte auprès des différentes parties prenantes de ses activités et de leurs impacts sur la Société et l'environnement » (Damak-Ayadi, 2010).

A travers le cas « Maison de champagne », nous verrons dans quelles mesures le système d'indicateurs environnementaux remplit ces deux rôles (pilotage interne et *reporting* externe) pour permettre à l'entreprise de fonctionner.

2. La présentation du cas « Maison de champagne »

Dans cette partie, nous présentons l'entreprise retenue pour l'étude de cas (Maison de champagne) ainsi que les étapes de notre méthodologie de recherche (recueil et analyse des données).

2.1. La stratégie de l'entreprise

Créée au début du 18^e siècle, « Maison de champagne » est une entreprise française du secteur des vins et spiritueux. L'entreprise ayant opté pour une intégration verticale de la filière viticole, ses activités s'étendent de la culture de la vigne jusqu'à la distribution des bouteilles de vins. Sur les vingt dernières années, cette entreprise familiale a connu une croissance et un développement économique importants notamment grâce aux investissements réalisés en France et à l'étranger (achat de domaines viticoles, exportation, etc.). Puis elle fut rachetée et intégrée dans un groupe multinational coté en bourse. Aujourd'hui, elle emploie 500 salariés sur une dizaine de sites d'exploitation.

Sa stratégie concurrentielle est tournée vers une « différenciation par le haut », basée sur des produits de qualité, innovants et respectueux de l'environnement naturel. Compte tenu de ses activités, l'entreprise est soumise à une forte problématique environnementale qui se décline autour de la gestion de l'eau (notamment pour l'irrigation des vignes), de la maîtrise des effluents (lors du processus de vinification et de distillation), de la gestion des déchets (les emballages), de l'éco-conception (des produits plus respectueux de l'environnement), etc. Conscients du rôle de l'environnement naturel dans la compétitivité, les dirigeants ont adopté une stratégie environnementale très active pour obtenir un avantage concurrentiel et protéger leur image.

Cette stratégie se manifeste, dans les années 1990, par plusieurs actions environnementales. En effet, l'entreprise s'est lancée dans une démarche de « viticulture raisonnée »⁷ pour limiter les impacts

⁷ « La viticulture raisonnée est l'application à la viticulture du concept d'agriculture raisonnée. L'agriculture raisonnée correspond à des démarches globales de gestion d'exploitation qui visent, au-delà du respect de la réglementation, à renforcer les impacts positifs des pratiques agricoles sur l'environnement et à en réduire les effets négatifs, sans remettre en cause la rentabilité économique des exploitations. Au-delà des impératifs de la sécurité alimentaire des produits agricoles, qui s'imposent à toutes les productions, les modes de production raisonnée peuvent faciliter la maîtrise des risques sanitaires et contribuer à l'amélioration du bien-être animal. Ils permettent également de contribuer à l'amélioration des conditions de travail ». (Source : IFV, Institut Français de la Vigne et du Vin).

environnementaux négatifs liés à l'exploitation de la vigne. Elle s'est aussi engagée dans le traitement des effluents de pressurage, le traitement des rejets vinicoles, l'utilisation des produits recyclés dans la composition des emballages, la réduction des consommations d'eau, et la réalisation des analyses de cycles de vie pour une meilleure prise en compte des aspects environnementaux durant l'élaboration du produit (de la vigne jusqu'à la conception des emballages). Malgré cette attitude proactive, les actions menées restaient isolées et parfois limitées à certains acteurs de l'entreprise (par ex. les vignerons ou les employés des ateliers de production).

En 2001, la politique environnementale s'est intensifiée avec l'arrivée d'un nouveau PDG qui voulait mettre en place une démarche globale impliquant tout le personnel, quels que soient son niveau hiérarchique et ses fonctions dans l'entreprise. L'initiative globale fut l'implantation d'un système de management environnemental (SME) selon les lignes directrices de la norme internationale ISO 14001.

La mise en œuvre de ce système a démarré avec un engagement formel des dirigeants qui ont spécifié aux salariés les orientations de la démarche et les ressources allouées à cet effet. La structure organisationnelle de l'entreprise a été modifiée avec la création d'une fonction environnement, et à sa tête un directeur qualité environnement (QE) et un responsable environnemental pour décliner la politique sur les sites opérationnels et dans les services. Les employés et les cadres intermédiaires ont été associés dès le début de la démarche, car ceux-ci étaient chargés dans le cadre de groupes de travail participatif, d'élaborer des analyses environnementales sur l'itinéraire de la culture de la vigne, le pressurage de la vigne, les activités des sites de production, des services administratifs, ... Ensuite, des plans d'actions ont été définis pour réduire les impacts environnementaux (plans d'actions pour les vignobles, les sites de production, les produits...).

Les responsabilités ont été définies en se basant sur la structure hiérarchique existante. Les directeurs ou responsables de services ont été désignés comme « correspondants environnementaux » avec la responsabilité des impacts environnementaux de leurs services. Un système de mesure et de pilotage a été conçu pour contrôler les résultats, évaluer la stratégie de l'entreprise et rendre compte aux parties prenantes (nous y reviendrons plus loin dans cet article). Un cabinet d'audit spécialisé a été sollicité durant la mise en place du SME. En 2004, l'entreprise a obtenu la certification ISO 14001 pour l'ensemble de ses sites.

Le SME apparaît comme un élément de différenciation, qui contribue au positionnement stratégique de l'entreprise, dans la mesure où « il favorise la reconnaissance des actions écologiques de l'entreprise auprès des parties prenantes, notamment des clients, des citoyens ou des pouvoirs publics » (Boiral, 2006). En effet, la protection de l'environnement constitue l'un des arguments de vente permettant de justifier la politique de prix de l'entreprise par rapport à ses concurrents, car toutes les conditions d'élaboration du produit sont importantes (le choix des raisins, la qualité du vin, les conditions de vente et la prise en compte des impacts environnementaux issus des activités de l'entreprise). En outre, le SME permet de répondre aux pressions réglementaires (notamment de la loi NRE 2001, qui oblige les sociétés cotées sur un marché réglementé à publier des informations sur les impacts environnementaux et sociaux de leurs activités) et à la protection de l'image de l'entreprise contre des risques environnementaux qui pourraient détruire sa réputation.

Ainsi pour l'entreprise « Maison de champagne », la préservation de l'environnement naturel peut constituer à la fois un facteur clé de succès (un atout pour se différencier de la concurrence) mais aussi une source d'incertitude stratégique (une menace qui pourrait remettre en cause sa stratégie et

qu'il convient de contrôler pour éviter que des incidents environnementaux aient une influence néfaste en termes de réputation). Nous verrons *infra* comment le système de pilotage et de *reporting* mis en place dans le cadre du SME permet de gérer ce facteur clé de succès et de risque.

2.2. Le recueil de données multi-angulé

L'étude de cas a été réalisée sur une période de deux ans (2007 à 2009). Elle reposait sur un recueil de données multi-angulé. En effet, les données provenaient de nos observations, des entretiens réalisés et des documents accumulés tout au long de la recherche. Selon Hlady Rispal (2002) et Miles et Huberman (2003), la triangulation des méthodes de collecte permet de limiter le risque de subjectivité et de renforcer la validité interne de la recherche.

Nous avons réalisé quatre entretiens semi-directifs (d'une durée moyenne de 1h30) avec les principaux dirigeants de l'entreprise car, selon les travaux de Simons, ce sont les dirigeants qui rendent un système de contrôle « interactif » en maintenant une attention constante sur ce système et en en faisant un sujet important et récurrent de discussion avec leurs subordonnés. Ainsi, pour étudier l'utilisation interactive du système d'indicateurs environnementaux, nous avons interviewé le PDG de l'entreprise « Maison de champagne » sur le choix de sa stratégie environnementale, la déclinaison de cette stratégie dans l'entreprise, la gouvernance (les comités mis en place, les membres, la périodicité des rencontres, etc.) et les systèmes de contrôle utilisés.

Nous avons aussi interrogé deux membres du comité de direction environnemental : le directeur qualité et environnement (QE) et le directeur vignes et vins. Le premier est responsable de la qualité du produit (du contenu et du contenant) et du fonctionnement du système de management de la qualité et de l'environnement. En interviewant le directeur QE, nous avons collecté des informations sur l'organisation de la fonction environnement, les impacts et objectifs environnementaux, l'implantation et le fonctionnement actuel du système de management environnemental, l'utilisation du système de pilotage et de *reporting*, le traitement des informations au niveau de la direction générale... Sur la période de recherche, deux entretiens approfondis avec un intervalle d'un an ont été réalisés avec le directeur QE pour tenter de comprendre l'évolution dans le temps de l'utilisation du système de pilotage et de *reporting* environnemental.

Quant au directeur vignes et vins, nous avons choisi de l'interroger car il a plusieurs casquettes dans l'entreprise : il s'occupe de l'achat des raisins auprès des vignerons⁸ (responsable de l'approvisionnement), il est également responsable de la vinification et de l'emballage des cuvées (responsable de la production) et enfin, il est chargé de la communication des produits auprès des prescripteurs, des sommeliers et de la presse (responsable de la communication). Cette rencontre nous a permis d'obtenir une richesse d'informations, notamment sur la gestion des impacts environnementaux depuis l'achat des raisins jusqu'à l'expédition des bouteilles de vin et sur l'utilisation du système de pilotage et de *reporting* environnemental.

Pour compléter et vérifier nos données primaires, nous avons collecté plusieurs documents tels que : la politique environnementale de l'entreprise, des procédures écrites, des comptes rendus de réunion, les rapports environnement des trois dernières années, des articles de presse, les pages environnementales du site internet de l'entreprise. Ces données secondaires furent d'une grande

⁸ 20% des raisons sont produits par les vignobles de l'entreprise et 80% sont achetés auprès d'autres vignerons.

utilité, car elles nous ont permis d'identifier les indicateurs faisant l'objet d'une communication externe auprès des parties prenantes.

2.3.L'analyse des données collectées

Suite à la collecte des données, nous avons procédé à une analyse de contenu thématique à l'aide du logiciel NVivo 7⁹. Selon Bardin (2007, p.137), cette analyse consiste à « repérer des noyaux de sens qui composent la communication [le corpus comprenant les retranscriptions d'entretien et les documents] et dont la présence ou la fréquence d'apparition pourront signifier quelque chose pour l'objectif analytique choisi ».

Pour ce faire, nous avons procédé à une lecture « flottante » du corpus puis nous l'avons découpé en quelques thèmes principaux qui ont ensuite été affinés et décomposés en sous-thèmes. Ce découpage a essentiellement été réalisé selon un « codage *a priori* » (Miles et Huberman, 2003), en construisant une grille de codage basée sur les caractéristiques des concepts de Simons (présentées dans le tableau 1). Cette grille fut complétée par des codes émergents au fur et à mesure de l'analyse du corpus.

Ensuite, à partir de cette grille, nous avons « confronté les différentes unités du corpus aux catégories définies *a priori* afin de les affecter dans les catégories dont le sens est le plus proche de leur contenu » (Gavard-Perret et Helme-Guizon, 2008, p. 259).

Le tableau 2 donne un aperçu du codage effectué. Après le codage, l'analyse proprement dite a été effectuée en recherchant les similarités et les différences par rapport au cadre conceptuel mobilisé au préalable.

| Thème principal | Sous-thèmes | | Extraits codés |
|-------------------|---|--|---|
| Rôles des acteurs | Acteurs | Niveau d'implication des acteurs | |
| | Haut dirigeant (PDG) | Implication personnelle et régulière des dirigeants dans le pilotage environnemental | « Je pense que dans le domaine de l'environnement l'exemple et le leadership doivent venir absolument du patron (...). On fonctionne avec des comités de pilotage et des comités stratégiques, avec des réunions de direction présidés par moi-même (...). Et ensuite, dans tous les projets d'innovation, présentés dans un comité d'innovation que je préside, il y a systématiquement dans les critères de développement des innovations un système environnemental. » |
| | Dirigeant opérationnel (directeur vignes et vins) | | « Nous avons mis en place différents indicateurs au niveau des ateliers de production notamment au niveau des cuveries. On suit mois par mois l'évolution de la consommation d'eau (l'eau est beaucoup utilisée en terme de nettoyage) ; on suit également la consommation d'énergie qui est nécessaire au chauffage ou au refroidissement de nos cuveries. » |

Tableau 2 : Extrait du codage

⁹ NVivo 7 est un logiciel d'analyse qualitative qui permet de manipuler une masse importante de documents hétérogènes de façon itérative pour étudier dynamiquement la complexité d'un corpus (Fallery et Rodhain, 2007). Il donne la possibilité de retrouver immédiatement les passages des textes codés et d'effectuer des annotations et commentaires tout au long de l'analyse (Treubcq, 2005).

3. Le système de pilotage et de *reporting* environnemental de la « Maison de champagne »

L'entreprise dispose d'un système d'indicateurs qui sert à piloter sa performance environnementale et rendre compte aux parties prenantes. Dans cette partie, nous verrons comment ce système est utilisé par les acteurs de l'entreprise pour remplir ces deux rôles.

3.1. L'utilisation interactive des indicateurs environnementaux dans une perspective stratégique

Les dirigeants utilisent une dizaine d'indicateurs environnementaux (IPM, IPO) pour suivre régulièrement les différentes dimensions de la performance environnementale de l'entreprise (cf. tableau 3). Ces indicateurs sont rassemblés dans un tableau de bord vert à usage interne.

« Les collectes de données se font chaque jour, et on a un bilan mensuel qui est sorti par l'équipe QSE (Qualité Sécurité Environnement) qui nous remonte ces indicateurs chaque fin de mois. Tous ces indicateurs sont regroupés dans un tableau de bord spécifique environnement. » (Directeur vignes et vins).

Conformément aux caractéristiques définies par Simons (1995), ces indicateurs sont utilisés de manière interactive dans une perspective stratégique car :

- 1) Ils permettent d'alerter les dirigeants et de gérer les risques environnementaux (incertitudes stratégiques) qui pourraient remettre en cause la réputation de l'entreprise :

« Qu'est-ce qu'on risque si on ne fait rien ? (...) On ne peut pas prendre le risque de se retrouver devant la scène avec un problème environnemental. On est sensible à un accident, à une contamination qui viendrait en quelques heures détruire toute l'image de la marque construite sur plusieurs années. Donc on est obligé de prévenir et de se protéger contre les risques » (Directeur QE).

- 2) Ils font l'objet d'une attention régulière et fréquente de la part du PDG et des managers opérationnels à tous les niveaux de l'organisation :

« Notre PDG est très impliqué, [il] est très vigilant sur le suivi des indicateurs et sur les actions qui sont menées au niveau environnemental, notamment dès que nous mettons en place un projet ou dès que nous rentrons dans la conception d'un projet. (...) Nous avons mis en place différents indicateurs au niveau des ateliers de production notamment au niveau des cuveries. On suit mois par mois l'évolution de la consommation d'eau (l'eau est beaucoup utilisée en terme de nettoyage) ; on suit également la consommation d'énergie qui est nécessaire au chauffage ou au refroidissement de nos cuveries. » (Directeur vignes et vins).

- 3) Ils sont interprétés et discutés lors de diverses réunions organisées entre le PDG et ses principaux collaborateurs, *i.e.* les membres du comité de direction (directeur QE, directeur vignes et vins, directeur marketing, directeur juridique, ...) :

« On fonctionne avec des comités de pilotage et des comités stratégiques, avec des réunions de direction présidés par moi-même (...). Et ensuite, dans tous les projets d'innovation, présentés dans un comité d'innovation que je préside, il y a systématiquement dans les critères de développement des innovations un système environnemental. » (PDG).

- 4) En fonction des comités, la fréquence d'interactivité est mensuelle, trimestrielle ou annuelle. Cette fréquence peut être considérée comme élevée au regard des exigences de la norme ISO 14001, qui recommande une revue de direction annuelle :

« Au niveau de notre TDB environnemental, on a un suivi mensuel [en comité de pilotage ou stratégique]. Donc on a un rapport mensuel mais ensuite, de façon annuelle, on a une vraie présentation, (...) Les comités innovations, c'est tous les mois. » (PDG).

« On a une revue de direction qui est annuelle. C'est une réunion spécifique à l'environnement. Ensuite, on a un bilan, enfin un point trimestriel, de tous les plans d'actions avec tous les directeurs. Et puis, on a un bilan mensuel avec l'ensemble des correspondants environnementaux. » (Directeur QE).

- 5) En servant fréquemment d'objet de discussion, les indicateurs environnementaux structurent le dialogue entre les dirigeants et les amènent à s'intéresser au contenu détaillé et technique des activités. Ils leur permettent ainsi d'entrer dans un processus d'apprentissage continu pour modifier les objectifs, les plans d'action, voire améliorer la stratégie environnementale de l'entreprise :

« (...) de façon annuelle, on a une vraie présentation, avec un vrai engagement, suivi des résultats, de l'analyse des performances entre résultats et objectifs, et fixation des nouveaux objectifs. » (PDG).

« Il y a deux parties dans ces réunions : une partie opérationnelle qui permet de revoir les indicateurs, puis des orientations qui sont prises pour permettre l'amélioration de ces indicateurs ; il y a aussi une partie plus stratégique, où des orientations stratégiques sont définies notamment sur tous les grands projets, les grands projets d'investissement sont systématiquement étudiés dans ces revues et cela permet de prendre en compte leurs impacts environnementaux. » (Directeur vignes et vins).

- 6) Le rôle des membres de la fonction environnemental est limité dans le pilotage environnemental dans la mesure où l'élaboration des indicateurs et leur interprétation se font en collaboration avec les managers opérationnels, ces derniers étant tenus pour responsables des résultats obtenus.

« On est beaucoup plus collectif et participatif. On se met autour de la table, on décide ensemble des meilleurs moyens d'arriver aux objectifs sur l'année en cours. (...) Ce n'est pas le service environnement qui va faire l'environnement à la place des autres. [Etant] considérés comme des experts, tous les autres directeurs se tournent vers nous en disant "voilà, on a consommé tant, je pense que compte tenu ce qu'on va faire cette année, on peut diminuer de tant de %, etc." Et après, il y a une validation collective en disant "est-ce que ça te semble jouable ? Est-ce qu'on est à côté de la plaque ou pas ?" » (Directeur QE).

« Les directeurs ou chefs de services ont la responsabilité des impacts environnementaux de leurs services. Par exemple, le responsable de l'œnologie qui a la responsabilité de toutes les cuveries, de la vinification, a également la responsabilité environnementale des impacts générés par ces cuveries. » (Directeur QE)

- 7) Bien que des indicateurs environnementaux soient intégrés dans l'intéressement des collaborateurs, il ne s'agit là que d'une faible indexation des rémunérations sur les objectifs

environnementaux. En effet, le but étant d'inciter tous les employés à participer à la démarche environnementale :

« On a mis des critères environnementaux dans l'intéressement des salariés (ex. des consommations d'eau, d'énergie, la qualité du tri sélectif. » (Directeur QE).

| Types d'indicateurs | Dimensions de la performance mesurées | Indicateurs | Objectif | Progression avec échéancier |
|---------------------|--|--|----------|-----------------------------|
| IPM | Pratique de la viticulture raisonnée pour limiter les risques environnementaux | Vignoble exploité selon la viticulture raisonnée (en %) | | |
| | Maitrise des risques environnementaux | Nombre de sites certifiés ISO 14001 Nombre et résultats des audits réalisés Formation des auditeurs internes et du personnel | | |
| | Respect de la réglementation | Degré de conformité aux réglementations (en %) | | |
| | Lien entre la performance environnementale et la performance financière | Budget des dépenses et investissements pour prévenir les impacts de l'activité sur l'environnement (en K euros) | | |
| | Implication des parties prenantes | Nombre de visites par site du grand public Développement de partenariat avec les autorités et les collectivités locales Partage des bonnes pratiques avec les vignerons et l'interprofession | | |
| IPO | Optimisation de la consommation d'eau et d'énergie | Réduction d'eau (en %) Réduction d'énergie (en %) Recours aux énergies renouvelables (en %) | | |
| | Préservation de la qualité des sols, de l'air, de l'eau | Réduction des produits phytosanitaires (en %) Effluents traités (en %) Réduction des GES par bouteille produite (en %) | | |
| | Eco-conception | Réduction du poids des emballages (allègement des bouteilles pour réduire les émissions de CO2) | | |
| | Gestion des déchets | Déchets triés, recyclés ou valorisés (en %) | | |

Tableau 3 : Système d'indicateurs environnementaux

3.2. L'utilisation diagnostique des indicateurs à des fins de *reporting* environnemental

L'entreprise « Maison de champagne » appartient à un Groupe soumis à la loi NRE. Donc à ce titre, elle doit rendre compte des conséquences environnementales de ses activités économiques. Pour effectuer ce *reporting* environnemental, nous avons constaté que le directeur QE transmet les mêmes indicateurs environnementaux, utilisés de manière interactive par les dirigeants de l'entreprise, au niveau du Groupe. Ces indicateurs sont communiqués aux parties prenantes internes (la direction environnement et la direction générale de la Maison mère) et externes (*via* le rapport environnement et le site internet de l'entreprise) :

«On fait tous les ans un bilan social et un bilan environnemental complets, qui sont publiés dans le cadre du rapport annuel du Groupe auquel nous appartenons. Cela fait partie de la communication financière. » (PDG).

En référence aux travaux de Simons, plusieurs éléments montrent qu'il s'agit d'un usage diagnostique :

- 1) Les données sont transmises à la direction environnement du Groupe selon une procédure formelle de *reporting* :

« L'ensemble des règles de consolidation et de calcul sont définis dans le protocole de reporting environnemental [du Groupe], mis à jour annuellement et tenu à disposition du public pour consultation par la direction environnement. » (Rapport environnement du Groupe).

- 2) L'entreprise « Maison de champagne » étant une filiale intégrée, sa stratégie environnementale est définie au niveau de la branche « vins et spiritueux » du Groupe. Le *reporting* environnemental sert donc à vérifier l'atteinte des objectifs fixés par la Maison mère :

« La stratégie environnementale, on la dessine, on l'élabore avec les gens du Groupe, au dessus quoi. C'est une stratégie environnementale par branche d'activité. Il y a une tendance, ces derniers temps, à ce que dans chaque branche il y ait beaucoup de synergies mises en œuvre, même entre les différentes Maisons du Groupe. Mais chaque Maison garde son autonomie, enfin, sa façon de piloter les choses, même si les objectifs ou les indicateurs sont communs au niveau des performances. » (Directeur QE).

- 3) Le rôle du directeur QE est central dans ce *reporting*. En effet, il est chargé de consolider et de vérifier la fiabilité des données environnementale au niveau de la filiale.

3.3. L'articulation des deux modes de contrôle diagnostique et interactif

Nous venons de voir que les indicateurs environnementaux sont utilisés de deux manières (interactive et diagnostique) pour atteindre deux objectifs distincts (pilotage interne stratégique et *reporting*). Le tableau 4 présente la synthèse des résultats obtenus.

| Modes de contrôle Rôles | Contrôle diagnostique | Contrôle interactif |
|---|-----------------------|---------------------|
| <i>Reporting</i> environnemental vis-à-vis des parties prenantes internes (direction du Groupe) et externes (clients, fournisseurs, citoyens, pouvoirs publics et autorités locales, ...) | (1) | |
| Contrôle interne de la performance environnementale (au niveau de la filiale) | | (2) |
| Améliorations tactiques et stratégiques : modification des objectifs et des plans d'action, émergence de nouvelles initiatives stratégiques (au niveau de la filiale) | | (2) |

Tableau 4 : Articulation interactive et diagnostique du système d'indicateurs environnementaux

Cependant, toutes les caractéristiques des systèmes de contrôle diagnostique et interactif, mises en évidence dans la littérature, n'ont pas été relevées dans le fonctionnement du système d'indicateurs environnementaux. En effet, contrairement aux travaux de Tuomela (2005) et Essid et Berland (2011) qui montrent un glissement des systèmes de contrôle dans le temps, d'une utilisation diagnostique vers une utilisation interactive (et inversement), notre étude met en évidence une utilisation parallèle du même système de contrôle. Dans le cas présent, l'articulation diagnostique et interactive du système de contrôle se fait en deux temps : (1) le système de contrôle est utilisé de manière diagnostique pour remonter les données au niveau de la Maison mère et prouver la mise en œuvre effective de la stratégie définie et (2) au niveau de la filiale, le système de contrôle est utilisé de manière interactive pour contrôler la performance environnementale locale et tenter d'améliorer la stratégie définie initialement.

Conclusion, limite et piste de recherche

Dans cette étude, nous avons montré qu'un même système de contrôle, en l'occurrence un système d'indicateurs environnementaux, pouvait remplir deux objectifs simultanément : le pilotage interne de la performance dans une visée stratégique et le *reporting* environnemental pour rendre compte aux parties prenantes. Et ceci grâce à l'articulation « en parallèle » de l'utilisation interactive et diagnostique de ce système de contrôle. Par conséquent, cette recherche nuance les propos de Simons (1995), en montrant qu'un même système de contrôle peut être utilisé à fois de manière diagnostique et de manière interactive au même moment.

Cependant, cette recherche se limite au contexte environnemental. Il serait intéressant de poursuivre l'étude à plus grande échelle pour voir dans quelles mesures les résultats obtenus seraient transférables à d'autres contextes (financiers, sociaux et RSE).

Références bibliographiques

- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1999). "The role of budgets in organizations facing strategic change : an exploratory study". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24 (N° 3), p. 189-204.
- Bardin, L. (2007). *L'analyse de contenu* (éd. 1ère). Paris: Presse Universitaire de France.
- Berland, N., & Persiaux, F. (2008). "Le contrôle des projets d'innovation de haute technologie". *Comptabilité, Contrôle, Audit. Tome 14*, Vol. 2, p. 75-106.
- Essid, M. & Berland, N. (accepté en octobre 2010, à paraître en septembre 2011). " Les impacts de la RSE sur les systèmes de contrôle". *Comptabilité, Contrôle, Audit*. (voir www.afc-cca.com/medias/fichiers/2011-04-11-12-50-50_8468780.pdf)
- Bisbe, J., & Otley, D. (2004). "The effects of the interactive use of management". *Accounting, Organizations and Society*, p. 709-737.
- Boiral, O. (2006). "L'environnement en management et le management environnemental : enjeux et perspectives d'avenir". Dans Aktouf, O., Boiral, O., Mehran, E., & Saives, A.-L. (2006). *Le management entre tradition et renouvellement* (éd. 4e). Québec: Gaëtan morin éditeur.
- Bouquin, H. (2004). *Le contrôle de gestion* (éd. 6e). Paris: Presses Universitaires de France.
- Capron, M., & Quairel, F. (1998). "Contrôle de gestion et pilotage des performances sociétales". *19ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, (p. 569-584). Nantes.
- Capron, M., & Quairel, F. (2007). *La responsabilité sociale d'entreprise*. Paris: La Découverte.
- Caron, M-A., Boisvert, H. & Mersereau, A. (2007) "Le contrôle de gestion environnemental ou l'éco-contrôle: pertinence des outils traditionnels". *28ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*.
- Damak-Ayadi, S. (2010), "le reporting social et environnemental suite à l'application de la loi NRE en France », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 16. Vol. 1, p.53-82.
- Dambrin, C., & Löning, H. (2008). "Systèmes de contrôle interactifs et théories de l'apprentissage : une relecture des travaux de R. Simons à l'aune des théories piagétienne". *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 14 (Numéro spécial).
- David, A. (2004). "Etudes de cas et généralisation scientifique en sciences de gestion". *13ème Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique*. Le Havre.
- Dohou-Renaud, A. (2009). " Le système de management environnemental comme moyen de controle de la declinaison et de l'emergence des strategies environnementales". Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion. Université de Poitiers.
- Deschenaux, F. (2007). *"Guide d'introduction au logiciel NVivo 7"*. Cahier pédagogique, Association pour la Recherche Qualitative.
- DiMaggio, P., & Powell, W. (1983). "The iron cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields". *American Sociological Review*, Vol. 48 (N° 2), p. 147-160.
- Fallery, B., & Rodhain, F. (2007). " Quatre approches pour l'analyse de données textuelles : lexicale, linguistique, cognitive et thématique". *16ème Conférence Internationale de Management Stratégique*. Montréal.
- Gavard-Perret M.-L. & Helme-Guizon A. (2008), Choisir parmi les techniques spécifiques d'analyse qualitative in *Méthodologie de la recherche : réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion*, ch.7, Pearson Éducation France, p. 247-279.
- Henri, J-F. & Journeault, M. (2010) "Eco-control : the influence of management control system on environmental and organizational performance", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, Issue 1, p. 63-80
- Henri, J.-F. & Journeault, M. (2008). "Accroître la performance environnementale et financière par l'éco-contrôle", *CMA Management*, Août-Septembre.

- Hopwood, A., Unerman, J., Fries, J. (2010) *Accounting for Sustainability Practical Insights*, London: Earthscan.
- Hlady-Rispal, M. (2002). La méthode des cas. Applications à la recherche en gestion. Bruxelles: De Boeck Université.
- ISO14001. (2004). Systèmes de management environnemental - Exigences et lignes directrices pour son utilisation. Paris: AFNOR.
- ISO14031. (2000). Management environnemental - Evaluation de la performance environnementale - Lignes directrices. Paris: AFNOR.
- Janicot, L. (2007). "Les systèmes d'indicateurs de performance (IPE), entre communication et contrôle". *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 1 (Tome 13), p. 47-68.
- Martinet, A., & Reynaud, E. (2004). *Stratégies d'entreprise et écologie*. Paris: Economica.
- Mercier, S. (2010), "Une analyse historique du concept de parties prenantes : Quelles leçons pour l'avenir ?", *Management & Avenir*, Vol. 33, p. 144-156.
- Miles, M., & Huberman, M. (2003). *Analyse des données qualitatives*. Bruxelles: De Boeck.
- Milne, M., & Gray, R. (2007). "Future prospects for corporate sustainability reporting". Dans J. Unerman, J. Bebbington, & B. O'Dwyer, *Sustainability accounting and accountability* (p. 184-207). London: Routledge.
- Naro, G., & Travaillé, D. (2009). "A la recherche des fondements conceptuels et méthodologiques du Balanced Scorecard: le modèle de Kaplan et Norton revisité à travers le cadre conceptuel des leviers de contrôle". 30^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité. Strasbourg.
- Nørreklit H. (2000) "The Balance of the Balanced Scorecard-A critical analysis of some of its assumptions", *Management Accounting Research*, 11 (1), p. 65-88
- Quairel-Lanoizelée, F. (2009), "Reporting développement durable", dans Colasse, B., *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, Paris : Economica, article 92, p. 1241-1254.
- Rivière-Giordano, G. (2007). "Comment crédibiliser le reporting sociétal ?". *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 2 (Tome 13), p. 127-148.
- Sauterau-Moquet, A. (2008). "Les systèmes de contrôle d'une stratégie de responsabilité sociétale. Les cas Lafarge et Danone." Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion. Université Paris-Dauphine.
- Simons, R. (1990). "The role of management control systems in creating competitive advantage : new perspectives" . *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15 (N° 1-2), p. 127-143.
- Simons, R. (1991). "Strategic orientation and top management attention to control systems". *Strategic Management Journal*, Vol. 12, p. 49-62.
- Simons, R. (1994). "How new managers use control systems as levers of strategic renewal". *Strategic Management Journal*, Vol. 15 (N° 3), p. 69-189.
- Simons, R. (1995a). Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal. Harvard Business School Press.
- Simons, R. (1995b). "Control in the age of empowerment". *Harvard Business Review*, p. 80-88.
- Simons, R. (2000). Performance measurement & control systems for implementing strategy. Boston: Harvard Business School.
- Simons, R. (2005). *Levers of organizational design*. Boston, Massachusetts.: Harvard Business School Press.
- Sponem, S. (2004). "Contrôle budgétaire diagnostic ou interactif ? Proposition d'un instrument de mesure. Congrès de l'Association Française de Comptabilité. Orléans.
- Sponem, S. (2009). Contrôle et apprentissage. Dans B. Colasse, *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*. Paris: Economica.

- Trébucq, S. (2005). "Analyse qualitative, analyse de contenu, analyse de discours". *Journées Histoire & Gestion*. Toulouse.
- Tuomela, T. S. (2005). "The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system ". *Management Accounting Research* , Vol. 16 (N°3), p. 293-320.
- Tyteca, D. (2002). "Problématique des indicateurs environnementaux et de développement durable". *Congrès de la SIM* (Société de l'Industrie Minérale), Liège, 8-11 octobre. IAG 72/02.
- Tyteca, D. (2002). "Business organisational response to environmental challenges : performance measurement and reporting". *IAG Working Paper*, 50/02.
- Tyteca, D., Carlens, J., Berkhout, F., Hertin, J., Wehrmeyer, W. & Wagner, M. (2002). "Corporate Environmental Performance Evaluation : Evidence from the MEPI Project". *Business Strategy and the Environment* 11 (1) : 1-13.
- Yin, R. (1990). *Case Study Research. Design and methods* (éd. 2e). London: Sage