



CAHIERS DE RECHERCHE DU CREGO

Axe PICCO

**Le contrôleur de gestion au service de
l'environnement naturel**

-

***The controller's role in environmental
management***

Angèle RENAUD

Maître de Conférences en Sciences de Gestion

IAE Dijon

angele.renaud@u-bourgogne.fr

- Date de publication : Avril 2014
- N° du cahier : 1140401
- Classification JEL : M41, M14

Le contrôleur de gestion au service de l'environnement naturel¹

Angèle RENAUD

- **Résumé :**

Cet article s'interroge sur les rôles du contrôleur de gestion dans le domaine environnemental. Pour ce faire, une étude de cas longitudinale est menée sur une entreprise française avant-gardiste en matière de contrôle de gestion environnemental (CGE). Les résultats révèlent 4 rôles du contrôleur de gestion (vérificateur de CO2, business partner, traducteur euro-carbone, acteur du changement) et ses caractéristiques dans ce nouveau domaine (image, pouvoir d'influence et territoire). Plusieurs enseignements d'ordre théorique, managérial et méthodologique sont tirés du cas.

- **Mots-clés :** Contrôleur de gestion – Contrôle de gestion environnemental (CGE) – Contrôleur de gestion environnemental – Bilan carbone – Budget carbone

The controller's role in environmental management

- **Abstract :**

This paper explores the role of the management controller in environmental management control (EMC) by means of a longitudinal case study of a French company with a pioneering approach to EMC. The results show that the management controller has four key roles (carbon auditor, business partner, euro-carbon translator, and agent of change) and illustrate the characteristics of the controller in this new domain (image, power of influence, and territory). Several theoretical, managerial, and methodological lessons may be learned from this case study.

- **Keywords :** Management Controller – Environmental Management Control (EMC) – Environmental Management Controller – Carbon Footprint – Carbon Budget

¹ La version améliorée de l'article est publiée dans la revue CCA sous l'intitulé : *Renaud (2014), le contrôle de gestion environnemental : quels rôles pour le contrôleur de gestion ? Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 20, volume 2, juillet.*

Introduction

Concilier « environnement naturel » et « contrôle de gestion » devient une nécessité à mesure que la responsabilité environnementale des entreprises s'élargit sous l'effet de pressions institutionnelles ou sociales. Si cette problématique est récente en France, ses prémices remontent au début des années 1970 aux Etats-Unis et en Suisse avec l'idée d'intégrer dans la sphère comptable les externalités environnementales générées par l'activité économique (Christophe 1995, Richard 2009). C'est ainsi qu'émerge la comptabilité verte ou environnementale pour prendre en compte les impacts écologiques des entreprises. Depuis les travaux précurseurs de Gray (1992), Christophe (1995) et Schaltegger et al. (1996), l'exploration de cette nouvelle thématique prend de l'ampleur dans la littérature comptable et de *reporting* (Gray et Bebbington 2001, Quairel 2004, Antheaume et Christophe 2006, Cormier et Magnan 2007, Milne et Gray 2007, Rivière-Giordano 2007, Déjean et Martinez 2009, Depoers 2010...) et s'invite désormais dans le champ du contrôle de gestion. En effet depuis une dizaine d'années, on assiste au développement d'un champ de recherche spécifique au contrôle de gestion environnemental (Marquet-Pondeville 2003, Janicot 2007, Caron et al. 2007, Moquet 2008, Renaud 2009, Henri et Journeault 2010, Schaltegger 2011...), mais dont les contours restent encore à préciser.

Le contrôle de gestion environnemental (CGE) peut s'appréhender comme une extension du contrôle de gestion traditionnel (Anthony 1988, Simons 1995) vers le management environnemental (Boiral 2007, Renaud 2009). Aujourd'hui, les pratiques en matière de CGE se sont généralisées dans les entreprises suscitant ainsi de nombreux questionnements aussi bien chez les chercheurs (voir les Congrès du CSEAR et de l'EMAN) que dans la profession comptable (voir le Guide sur la comptabilité environnementale de l'IFAC 2005)ⁱ. Or, la littérature reste encore insuffisante dans ce domaine. En effet, les études antérieures se sont surtout focalisées sur les outils de CGE (budgets verts, tableaux de bord verts, calcul des coûts environnementaux, analyses de cycle de vie, *reporting* environnemental ou développement durable, etc.), délaissant de ce fait la question du rôle des contrôleurs de gestion dans le domaine environnemental. De même, la plupart des travaux décrivant le métier de contrôleur de gestion n'abordent pas le sujet. Cette relative absence révèle un « *décalage thématique* » entre les préoccupations actuelles des entreprises et celles des chercheurs (Bollecker 2007).

Toutefois, de rares auteurs avancent l'idée d'une intervention limitée voire inexistante des contrôleurs de gestion dans le champ de la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE). Par exemple, Capron et Quairel (1998) affirment que l'élaboration et la mise en place des outils de pilotage social

et environnemental échappent le plus souvent aux missions du contrôleur ; ce dernier ne travaillant que sur des représentations financières de la performance. Ainsi, face au désintérêt du contrôleur (Wilmshurst et Frost 2001, Quairel 2006, Rivière-Giordano 2007, Berland 2007, Caron et Fortin 2010), d'autres acteurs s'approprient les domaines de la RSE. Dans la sphère du CGE, les spécialistes de l'environnement apparaissent comme ses nouveaux concurrents (Moquet 2008). Mais la responsabilité environnementale étant devenue une obligation en Europe et particulièrement en France depuis les lois NRE (Nouvelles Régulations Economiques) de 2001 et Grenelles II de 2010, la vocation du contrôleur doit s'étendre dorénavant à la protection de l'environnement naturel (Danziger 2009). C'est dans ce contexte que s'inscrit notre recherche.

Notre objectif est d'explorer les nouvelles attributions du contrôleur en matière de CGE. En d'autres termes, nous traitons la question de recherche suivante : quels sont les rôles du contrôleur de gestion dans le domaine environnemental ? Pour ce faire, nous avons réalisé une étude de cas longitudinale sur l'une des premières et rares entreprises françaises à avoir créé un poste de contrôleur de gestion dédié à l'environnement naturel, appelé « *responsable comptabilité environnementale* ». Cette étude repose essentiellement sur des entretiens semi-directifs et l'analyse de documents écrits, audio et vidéo collectés sur internet. Les résultats montrent la diversité des missions du contrôleur de gestion (vérificateur de CO₂, *business partner*, traducteur euro-carbone, acteur du changement) et les spécificités de ce métier dans la sphère environnementale (en termes d'image, de pouvoir d'influence et de territorialité).

L'article est structuré en trois parties : la première partie présente une synthèse de la littérature sur le métier de contrôleur de gestion et le contrôle de gestion environnemental ; la seconde partie justifie et expose la méthodologie de la recherche ; la troisième partie analyse les résultats. Enfin, la discussion-conclusion souligne les contributions-clés et présente les limites et les perspectives futures de la recherche.

1. Le contrôleur de gestion, entre tradition financière et ouverture environnementale

La revue de la littérature décrit brièvement les missions traditionnelles du contrôleur de gestion (1.1) avant de s'interroger sur l'implication de ce dernier en matière de contrôle de gestion environnemental (1.2).

1.1. Le métier traditionnel de contrôleur de gestion

Comme le fait remarquer Bouquin (2010), il n'est pas aisé de définir « le » métier de contrôleur de gestion, car la littérature lui assigne des missions variées. On peut toutefois retenir deux rôles essentiels pour décrire cette fonction ambiguë : la vérification et l'aide à la décision (Sathe 1983, Bollecker 2002, 2007, Fornerino et Godener 2006, Lambert et Sponem 2009, Danziger 2009...). Tandis qu'en Amérique du Nord, ces deux rôles sont plutôt opposés (Caron et al. 2011), ils sont loin d'être antinomiques en France. Ils peuvent être exercés de façon simultanée et complémentaire par le même individu (Lambert et Sponem 2009).

En tant que vérificateur, le contrôleur est chargé du *reporting* financier et du contrôle interne (Sathe 1983). Il est perçu par les managers comme « *un organe de surveillance* » à la « solde » de la direction générale (Fornerino et Godener 2006). L'image véhiculée par cette fonction est alors négative voire conflictuelle (Hoper 1980). Le contrôleur est craint et mal aimé alors qu'il aspire à aider et à conseiller (Danziger 2000, cité par Bollecker 2007). Pour Caron et al. 2011, il convient de dépasser ce stéréotype, car le contrôleur peut être à la fois compteur de haricots et partenaire d'affaires mais à des degrés divers.

En tant que conseiller, le contrôleur donne des « *conseils stratégiques* » aux dirigeants et des « *conseils opérationnels* » aux managers dans le cadre de l'élaboration du budget et du suivi des réalisations (Fornerino et Godener 2006, p. 195). Son rôle d'aide à la décision consiste aussi à fournir une assistance méthodologique dans l'utilisation des outils de contrôle (Bollecker 2002). En outre, cette mission peut conférer au contrôleur un statut de *business partner* du manager, c'est-à-dire de consultant interne ou partenaire privilégié qui intervient comme copilote dans la prise de décision.

Selon certains auteurs, cette fonction partenaire est illusoire (Morales 2009) ou du moins « *n'est pas aussi fréquente qu'on semble vouloir nous le faire croire* » (Lambert et Sponem 2009, p. 139). Ils nous mettent en garde contre les risques d'une telle fonction : « *soit il impose son autorité et inhibe la créativité des opérationnels qui ne pensent plus qu'à leur compte de résultat, soit il est phagocyté par les équipes opérationnelles et peut être amenée à manipuler les résultats* » (Ibid.). Pour Ardoin et Jordan (1979), le contrôleur ne devrait pas agir en tant que décideur ou responsable à la place des opérationnels, car « *un contrôleur qui prendrait la place du pilote contribuerait à le déresponsabiliser et lui servirait d'alibi* » (Bouquin 2010, p. 210).

Outre ses activités de surveillant et de conseiller, d'autres missions sont assignées au contrôleur. En effet, celui-ci peut jouer le rôle de traducteur/coordonateur entre la direction générale et les managers intermédiaires (*coordination verticale*) ou entre les managers eux-mêmes (*coordination*

horizontale) notamment lors des réunions de suivi des réalisations. (Bollecker 2007, p. 90). Enfin, le contrôleur est perçu comme un acteur du changement (Bessire 1995) notamment lorsqu'il favorise l'apprentissage des managers *via* l'implantation de nouveaux outils de pilotage (Vaivio 2004).

Par ailleurs, ces rôles semblent conférer un pouvoir d'influence au contrôleur alors qu'il ne devrait disposer que d'un pouvoir limité lié à la nature fonctionnelle de sa position dans l'organigramme. En effet, il acquiert plus de pouvoir par le biais de son influence dans le diagnostic et dans le choix opérés par les décideurs (Bouquin 2010, p. 207). Même si son pouvoir est indirect, il est néanmoins réel (Bessire 1995). Pour Bollecker (2007, p. 98), l'influence du contrôleur est légitime, car son intervention ne peut se réaliser en toute neutralité du fait de ses rôles actifs de formateur, d'agent de changement et d'acteur dans les processus de planification et de contrôle. Enfin, selon Deglaine et al. (2003, p. 20-21), le contrôleur influence plus efficacement les attitudes et comportements des managers avec des techniques de communications ouvertes témoignant de la volonté de comprendre qu'en usant de la force (p.ex. l'appel à la hiérarchie) pour imposer sa volonté aux managers.

Bien que le contrôleur de gestion fasse l'objet de nombreux travaux, certains aspects de son métier restent encore inexplorés comme par exemple son rôle dans le cadre de la RSE, et en particulier dans le domaine environnemental.

1.2. Le contrôle de gestion environnemental : un nouvel horizon pour le contrôleur ?

En référence aux travaux d'Anthony (1988) et de Simons (1995) sur le contrôle de gestion traditionnel, nous pouvons définir le CGE comme le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre ou faire émerger les stratégies vertes de l'organisation. Celles-ci se traduisent par la prise en compte de l'environnement naturel dans les stratégies concurrentielle, politique et industrielle de l'organisation (Martinet et Reynaud 2004).

Selon la littérature, le CGE est un processus qui semble se dérouler sans le contrôleur de gestion. Pour reprendre une formule de Bouquin et Fiol (2007, p. 12), qui s'applique plutôt bien au CGE, « *il décrit pour le moment un contrôle de gestion, sans contrôleur, pur et simple processus de management qui reste à organiser* ». En effet, « *le CGE échappe souvent à la fonction contrôle de gestion et est plutôt articulé au niveau du département environnement* (Marquet-Pondeville 2003, p. 21). Si les contrôleurs sont absents du processus, c'est parce qu'ils sont restés cloisonnés au domaine comptable et financier (Capron et Quairel 1998, Wilmshurst et Frost 2001, Quairel 2006, Rivière-Giordano 2007, Berland 2007, Caron et Fortin 2010). « *Ils se sont retrouvés contourner par d'autres fonctionnels poursuivant, plus près des opérateurs, les mêmes buts* » (Bouquin 2010, p. 143). C'est

ainsi que les fonctionnels de l'environnement se sont appropriés les missions de conseil et de vérification habituellement dévolues au contrôleur (Moquet 2008).

Par ailleurs, en tant qu'architectes et animateurs de ce nouveau processus, les spécialistes de l'environnement conçoivent et implantent les outils de CGE selon une logique de « *dissociation* » (Quairel 2006) et parfois même d'« *opposition* » (Moquet 2008) par rapport aux outils de contrôle de gestion financier. Par exemple chez Lafarge, Moquet (2008) met en lumière des luttes de pouvoirs internes entre le manager environnement qui s'inscrit dans une logique « vert » et le contrôleur qui est ancré dans une logique purement financière, détachée des préoccupations écologiques. Pour Quairel (2006), cette dissociation des mesures de performances permet aux différents responsables fonctionnels (contrôleur de gestion, responsable environnement, DRH...) de préserver, dans leur domaine respectif, leur pouvoir d'influence sur le comportement des managers. En d'autres termes, « *cette dissociation répond à une logique de territoire des différents managers et à leurs résistances au changement* » (Capron et Quairel 2007, p. 89). Ainsi, on peut donc déduire de la littérature empirique que le CGE n'est pas, pour l'heure, un nouvel horizon pour le contrôleur.

Pourtant, de rares auteurs affirment (mais sans le démontrer empiriquement) que les financiers au sens large auraient pleinement leur rôle à jouer dans l'exercice de la responsabilité environnementale (Quairel 2004) notamment pour crédibiliser le *reporting* environnemental et renforcer la confiance des investisseurs (Rivière-Giordano 2007). Pour Sobczack (2011), ils peuvent même devenir un soutien indispensable aux managers ainsi qu'aux responsables développement durable en élaborant des outils de pilotage nécessaires à la déclinaison des enjeux environnementaux et en communiquant auprès des parties prenantes. S'inscrivant dans la lignée de ces derniers travaux, notre étude empirique montrera *infra* les différents rôles qu'un contrôleur peut jouer en matière de CGE. En référence à Fornerino et Godener (2006), Lambert et Sponem (2009) et Danziger (2009), la question du « rôle » sera étudiée ici sous l'angle des missions accomplies par le contrôleur, de l'image qu'il véhicule, de son pouvoir d'influence et de son champ d'action dans l'organisation.

2. L'étude de cas longitudinale comme stratégie de recherche

L'étude de cas longitudinale est la stratégie retenue dans cette recherche. Ce choix est d'abord justifié (2.1) avant de présenter le protocole de collecte et d'analyse de données (2.2) ainsi que l'entreprise faisant l'objet de l'étude (2.3).

2.1. La justification du choix de l'étude de cas longitudinale

En référence à la littérature, nous avons fait le choix de mener une étude de cas de type longitudinal (Yin 2003), car cette stratégie de recherche « *permet d'analyser de manière spatiale et temporelle* » les missions du contrôleur dans l'organisation (Bollecker 2007, p. 101). Cette stratégie permet aussi, contrairement aux méthodes quantitatives ou qualitatives actuelles qui semblent détachées du terrain, de contextualiser les données afin de réduire le « *décalage thématique* » entre les publications empiriques et les problématiques actuelles des organisations (Ibid.). Les méthodes quantitatives, en particulier les enquêtes par questionnaire, ne sont pas adaptées pour appréhender le rôle des contrôleurs, car « *les répondants peuvent avoir tendance à embellir, simplifier la réalité ou s'afficher plus ambitieux que réalistes quant à leur futur* » (Lambert et Sponem 2009, p. 121).

Notre étude longitudinale porte sur un « *cas exemplaire* » mettant en évidence une situation rare et particulièrement innovante (David 2004). En effet, nous avons examiné le cas « *inédit* » de l'entreprise BIO, l'une des premières et rares entreprises françaises à avoir créé un poste dédié au CGE. Nous avons opté pour un cas unique, car cela favorise une analyse en profondeur et une meilleure compréhension de l'objet de la recherche (Hlady Rispal 2002). Et, comme l'affirme Yin (2003), l'étude longitudinale menée sur un seul cas est particulièrement adaptée lorsqu'il s'agit de retracer l'évolution d'un phénomène au cours du temps. Ici, il est question de suivre l'évolution du poste de comptable environnemental depuis sa création en 2007 jusqu'à nos jours, soit sur une durée de 6 ans.

2.2. Le protocole de collecte et d'analyse des données

Notre étude longitudinale repose sur un recueil de données riche et varié (cf. tableau 1). Pour commencer, nous avons réalisé 6 entretiens semi-directifs, d'une durée moyenne de 1h 30, avec les différents acteurs concernés par la problématique : directeur général, directeurs de magasin, responsable développement durable et responsable comptabilité environnementale (i.e. le contrôleur de gestion, chargé de la comptabilité environnementale). Plusieurs thèmes furent abordés lors des interviews et par e-mails : informations générales sur l'entreprise (activités, gouvernance, organigramme, chiffres clés...), parcours, expérience et missions de l'interviewé, historique et évolution du poste de comptable environnemental, outils de CGE utilisés dans l'entreprise, relations avec les parties prenantes.

Pour aller au-delà du discours des acteurs, nous avons visité 3 magasins de l'entreprise, certifiés ISO 14001 et installés dans différentes régions françaises. Cette observation passive nous a permis d'accéder aux pratiques concrètes et de confirmer les propos des interviewés. Pour compléter nos

données primaires, nous avons collecté plusieurs documents écrits : rapports développement durable, pages internet, articles de presse publiés... Nous avons aussi recueilli 6 documents vidéo et audio élaborés par des médias ou par l'entreprise elle-même. D'une durée variable (entre 5 et 30 minutes), ces documents ont tous été retranscrits et analysés. En triangulant les méthodes, les types et sources de données dans cette étude, nous avons pu limiter les biais relatifs à la collecte des données et ainsi renforcer la validité interne de la recherche (Miles et Huberman 2003, Ayerbe et Missonnier 2007).

Après le recueil des données, le corpus fut découpé et traité selon la technique de l'analyse de contenu thématique (Bardin 2007). Le découpage du texte a d'abord été réalisé à partir des thèmes issus de la revue de la littérature et du guide d'entretien (codage *a priori*), puis d'autres thèmes ont émergé au fur et à mesure de l'analyse du corpus (codage émergent). Compte tenu de la taille du corpus, le traitement des données empiriques fut automatisé afin de pouvoir manipuler facilement et rapidement une masse importante d'informations hétérogènes. A l'aide du logiciel NVivo 10, nous avons pu travailler aussi bien sur des textes que sur des documents audio et vidéo. En utilisant la fonctionnalité *NCapture*, nous avons importé dans le corpus des pages internet, des données de réseaux sociaux et des e-mails. Grâce aux différentes fonctionnalités du logiciel (nœuds, requêtes, matrices, mémos...), nous avons pu coder, classer, condenser, comparer et interpréter les données.

Pour finir, une confrontation minutieuse des éléments empiriques avec la littérature (*pattern matching* au sens de Yin 2003) nous a permis d'aboutir aux résultats de la recherche (voir les parties 3 et 4 de l'article) et d'améliorer leur validité externe (Musca 2006).

Tableau 1 : Les données empiriques de l'étude de cas BIO

Modes de recueil des données	Données primaires (données établies par le chercheur ou par l'entreprise mais non publiées)	Données secondaires (sources publiées par l'entreprise ou par des tiers)
Entretiens semi-directifs	→ 6 entretiens réalisés avec 5 acteurs : <ul style="list-style-type: none"> • Directeur général • 2 Directeurs de magasin • Responsable développement durable (2 entretiens) • Responsable comptabilité environnementale 	→ 4 interviews vidéo et audio réalisés par des médias d'information (télévision, radio) : <ul style="list-style-type: none"> • Président-fondateur • Vice-président, fournisseurs et auditrices externes indépendantes • Responsable comptabilité environnementale • Séminaire d'entreprise
Echanges par e-mails	→ Courriers des acteurs interviewés	
Observation passive	→ Notes de terrain issues de visites de 3 magasins	

Collecte de documents écrits, audio et vidéo	→ Outils de CGE de l'entreprise : bilan carbone, budget carbone, tableaux de bord verts, notes de frais CO ₂ , éco-calculateur bois...	→ Documents établis par l'entreprise : <ul style="list-style-type: none"> • 7 rapports développement durable de 350 pages couvrant la période de 2006 à 2012 • Pages internet consacrées à sa politique développement durable • 2 reportages vidéo sur ses activités, ses clients et ses engagements écologiques → Documents réalisés par des journaux d'information : <ul style="list-style-type: none"> • 6 articles de presse écrite basés sur des interviews du directeur marketing, du directeur ressources humaines et du responsable comptabilité environnementale... • Propos d'internautes sur le forum de discussion d'un journal d'information → Documents disponibles sur les réseaux sociaux : CV des interviewés
Remarque : Les abréviations suivantes sont utilisées pour citer les sources <i>infra</i> : Président (Président-fondateur), VP (Vice-président), DG (Directeur général), DMG (Directeur de magasin), DMK (Directeur marketing), DRH (Directeur des ressources humaines), Responsable DD (Responsable développement durable), Responsable CE (Responsable comptabilité environnementale), Rapport DD (Rapport développement durable).		

2.3. Le cas BIO, une entreprise avant-gardiste en matière de comptabilité environnementale

Fondée en 1990, BIO est une entreprise française spécialisée dans le commerce de produits liés à la nature. Elle emploie plus de 1000 personnes et possède 80 magasins répartis en France et à l'international. Son chiffre d'affaires est d'environ 150 millions d'euros par an. Cette société anonyme, de type familial, est gérée par un conseil de surveillance et un directoire, qui sont respectivement dirigés par le père (président-fondateur) et par l'un de ses enfants (vice-président). La société n'est pas cotée sur un marché réglementé français.

Depuis sa création, l'entreprise s'efforce d'être à l'avant-garde en matière de comptabilité environnementale. Cette ambition prend d'abord racine dans les valeurs du président-fondateur : « *j'ai conçu BIO pour mes enfants, pour protéger la nature et amener les gens des villes à découvrir la nature. Puisqu'il fallait avoir une activité économique, on s'est dit, faisons-le en impactant le moins possible la nature.* » (Président)ⁱⁱ. Ensuite dans les années 1990-2000, l'entreprise implante un service développement durable, met en place et certifie son système de management environnemental (SME) et adopte une politique d'éco-conception des bâtiments selon la démarche haute qualité environnementale (HQE). En outre, l'entreprise publie tous les ans un rapport développement durable : « *on a été les premiers à faire le rapport développement durable en France en 1993. Notre président nous a ramené cette pratique des Etats-Unis.* » (DG).

Enfin, l'entreprise crée un poste de « *responsable comptabilité environnementale* » en 2007. Selon les médias, il s'agit d'une innovation en France. A sa création, ce poste est occupé par un

contrôleur de gestion dont la mission est de décliner la stratégie de réduction des émissions de gaz à effet de serre (GES)ⁱⁱⁱ de l'entreprise. Avant la loi Grenelle II (2010), cette stratégie est mise en place de manière volontaire, car l'entreprise n'est pas soumise à la Loi NRE (2001) ni à la réglementation des quotas d'émission de GES^{iv}. Au-delà des considérations écologiques, cette stratégie lui procure un triple avantage : un avantage compétitif sur ses concurrents (en vendant des produits « verts », elle se positionne sur un marché de niche prometteur car les consommateurs sont de plus en plus sensibles au discours écologique), un avantage de légitimité auprès des parties prenantes (elle obtient la sympathie de la société civile en s'engageant pour la préservation de la nature) et un avantage économique (elle réduit ses coûts par les actions écologiques).

Agé de 33 ans, titulaire d'un troisième cycle en Finance, ce contrôleur a démarré sa carrière en tant que consultant en système d'information pour des multinationales. Puis, il devient contrôleur de gestion dans une filiale de l'entreprise BIO avant d'être embauché à la maison mère : « *ils cherchaient à créer un poste de comptabilité environnementale. J'ai donc rencontré le président, puis le DG qui m'a dit : je n'ai pas d'indicateurs développement durable, je n'y comprends rien. [...] Il faut prouver qu'on peut réduire le CO₂ tout en augmentant le chiffre d'affaires.* » (Responsable CE). Pour le responsable développement durable, l'objectif de cette nouvelle fonction est d'« *incarner l'idée qu'on peut réconcilier économie et écologie, le contrôle de gestion et le bilan carbone* » (Journal). Nous présentons *infra* les missions du contrôleur de gestion, chargé de la comptabilité environnementale de l'entreprise BIO.

3. Les rôles du contrôleur de gestion dans le domaine environnemental

Les résultats de l'étude de cas révèlent les différents rôles joués par le contrôleur de gestion dans le domaine environnemental : vérificateur de CO₂ (3.1), *business partner* (3.2), traducteur euro-carbone (3.3) et acteur du changement (3.4). Chaque mission est présentée en décrivant les activités réalisées et l'image véhiculée par le contrôleur dans l'organisation. Par souci de lisibilité, les questions relatives au pouvoir d'influence et au territoire du contrôleur feront l'objet d'une partie distincte (voir partie 4).

3.1. Le vérificateur de CO₂ au service de la direction générale

Pour vérifier les émissions de GES de l'entreprise, le contrôleur met en place un bilan carbone en s'inspirant de la méthode de l'ADEME (Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'Energie)^v. Cet outil lui permet de mesurer les émissions de GES, en tonnes équivalent de dioxyde de carbone (CO₂), par poste d'activité (transport de marchandises, déplacement des personnes, emballages,

publications, énergie, gestion des déchets...). Puis, il élabore un budget carbone pour limiter les émissions de GES : « j'ai créé le bilan carbone de BIO quand je suis arrivé en 2007. [...] Ensuite, j'ai convaincu le DG d'établir un budget CO₂, un vrai budget comme on fait en euros et puis on a dit : les directeurs sont à tant, donc on va faire moins 3 % » (Responsable CE). Par exemple, « le directeur marketing a son budget à ne pas dépasser : ses choix de fournisseurs, d'emballages, etc., devront impérativement prendre en compte leurs émissions de GES » (Responsable CE).

Chaque trimestre, le contrôleur effectue un *reporting* environnemental pour surveiller les émissions de GES et s'assurer de l'atteinte des objectifs carbone fixés aux différents managers de l'entreprise. Cette démarche est expliquée par un directeur de magasin : « on fait notre déclaration de CO₂. [...] Il y a une personne dont c'est la tâche au siège [i.e. le responsable CE], on lui renvoie toute la consommation de CO₂ concernant nos déplacements professionnels : séminaire, formation, visite de projet... et c'est compilé trimestriellement. » (DMG). En outre, ce *reporting* permet à la direction générale d'évaluer la performance des managers et de les récompenser ou sanctionner en fonction des résultats obtenus : « cette année, l'objectif du DRH est la réduction de 10% des émissions de CO₂ sur la base de celles émises l'année dernière à nombre de formations ou de qualité de formations égales. [...] Si les directeurs n'atteignent pas leurs objectifs, ils n'ont pas de primes. » (Responsable DD).

En limitant son impact environnemental, l'entreprise réduit aussi les coûts liés au transport des marchandises, aux déchets à traiter, à la consommation de matières et d'énergie... Le directeur général nous donne un exemple d'action écologique ayant permis de diminuer ses coûts de transport : « au départ, on travaillait sur la route pour livrer nos magasins, on s'est rendu compte qu'il était plus intéressant d'un point de vue CO₂ de faire du rail, et que la prestation rail-route était moins chère que la prestation route. » (DG). Ce dernier tient le même raisonnement sur les investissements (p.ex. la construction d'un nouveau magasin), ils doivent être rentables tout en étant moins nocifs pour l'environnement. Ainsi, derrière le discours écologique, se cachent aussi des motivations économiques : « l'idée était de déterminer le retour sur investissement en euros et en carbone. C'est ce que voulait mon boss d'ailleurs, voir si ses choix opérationnels étaient cohérents en termes de rentabilité financière et en termes de développement durable. » (Responsable CE).

Le rôle de vérificateur de CO₂ renvoie une image négative du contrôleur dans l'organisation : « j'étais un peu le flic », « l'emmerdeur de service ». Les qualificatifs de « traqueur de CO₂ » ou d'« inspecteur développement durable » (Responsable CE) attribués au contrôleur résument assez bien l'état d'esprit. Il est perçu comme le bras armé de la direction générale : « par exemple, le chef du service marketing fait un aller-retour aéroporté Paris-Nice en classe affaires. La note tombe : 894

Kg de CO₂. Il n'a plus qu'à lui taper sur les doigts. S'il avait préféré le TGV, il n'aurait coûté que 19 Kg de CO₂ à la planète et à la boîte. » (Journal). Finalement, l'image de compteur de haricots est tenace, à ceci près que dans le domaine environnemental, le contrôleur est devenu « compteur de CO₂ » !

En résumé, en tant que vérificateur de CO₂, le contrôleur réalise des tâches classiques de prévision budgétaire, de *reporting* et d'analyse des écarts. Il assure aussi une fonction de vigilance financière pour le compte de la direction générale. Mais son image de surveillant est plutôt négative auprès des managers.

3.2. Un business partner des dirigeants et des managers

En plus de sa mission de vérification, le contrôleur de gestion remplit un rôle d'aide à la décision auprès de deux types de clients internes : la direction générale et les managers (directeurs de magasin, responsables de services fonctionnels...). Ce rôle nécessite la création et l'animation d'un système d'information environnemental.

3.2.1. Conseiller les décideurs

Le contrôleur accompagne le directeur général dans ses réflexions et l'aide à effectuer des choix stratégiques pour réduire les émissions de GES. Il semble occuper une fonction de conseiller privilégié, car son expertise est sollicitée régulièrement et de manière prioritaire : *« j'organise des réunions, une fois tous les quinze jours, avec le responsable développement durable et la personne qui s'occupe de la comptabilité verte (le fameux bilan carbone). Donc, c'est avec eux que je discute en premier lieu. Et, en deuxième lieu, après qu'on ait analysé les différents chiffres, on en parle lors de nos comités de direction. »* (DG). Grâce aux outils mis en place, le contrôleur peut éclairer et orienter les décisions des dirigeants : *« ce sont notre bilan carbone et notre budget carbone qui nous donnent les priorités de l'entreprise. Par exemple, on sait qu'on a un fort impact CO₂ sur le transport alors que l'impact CO₂ de nos déchets est ridicule^{vi}. [...] Le choix, c'est donc de s'attaquer aux plus gros chantiers et aux plus gros impacts pour avoir de meilleures solutions rapidement. »* (Ibid.).

Au niveau opérationnel, le contrôleur aide les managers dans la construction de leurs budgets carbone et plans d'action : *« si vous faites un budget pour les achats, pour réduire le fret aérien par exemple, vous allez voir le service achats. [...] Ce sont eux qui décident, car ce sont eux qui sont capables de dire : on va faire tant d'avions, tant de maritime, etc. [...] Et ainsi de suite, chaque personne qui avait un budget financier, j'allais le voir et puis je mettais un budget carbone dessus. »*

(Responsable CE). « *Au cours de l'année, il nous aide à mettre en place des actions correctrices pour réduire les consommations d'énergie et les émissions de CO₂. Idem pour le recyclage des déchets et la qualité des produits. En magasin, ce sont les trois points les plus impactant de notre activité et sur lesquels notre plan d'action est axé.* » (DMG).

Le contrôleur incite les managers à prendre en compte les impacts environnementaux dans leurs décisions opérationnelles. Loin de les inhiber, cette intervention favorise leur créativité. En effet, comme l'illustrent les *verbatim* ci-dessous, ces derniers ont mis en place plusieurs plans d'action innovants pour réduire les émissions de GES. Par exemple pour les déplacements des salariés, ils ont « *réorganisé la formation interne pour limiter les trajets et développé la formation en ligne.* » (Journal). Au niveau du transport des marchandises : « *nous travaillons avec une compagnie maritime écolo et optimisons le remplissage des containers. Une fois arrivés à notre entrepôt, les produits repartent par camion au GNV (Gaz Naturel Véhicule) pour les magasins proches, par ferroutage pour les magasins situés à plus de 600 km, et dans des camions conduits par des chauffeurs formés à l'éco-conduite pour les autres.* » (Rapport DD). Pour la consommation d'énergie, « *tous les magasins, le siège et les entrepôts sont alimentés en 100% électricité d'origine renouvelable.* » (Ibid.). Enfin, le service *packaging* substitue les emballages des produits achetés chez les fournisseurs par des emballages biodégradables ou recyclés : « *les emballages de nos produits, qui sont packagés en mode carton, sont souvent reconfigurés par nous. [...] Chaque année, notre service packaging redesign entre 800 et 1000 packs sur les 2500 références différentes que nous proposons en magasin.* » (Responsable DD).

3.2.2. Créer et animer le système d'information environnemental

Le contrôleur fournit aussi une assistance méthodologique dans la conception et l'utilisation du système d'information environnemental : « *je suis toutes les consommations énergétiques et de matières [...] avec la personne responsable du CO₂ chez nous grâce à une sorte de tableau de bord.* » (DG). « *Il imagine des notes de frais CO₂, un outil qui permet de détailler pour chaque collaborateur les émissions de GES générées lors de ses déplacements. Les salariés remplissent un simple tableau Excel qui calcule la quantité de CO₂ pour chaque mode de déplacement.* » (Journal).

Parallèlement à son rôle d'architecte du système d'information, il remplit aussi une mission d'animateur dans l'idée de faire vivre les outils de contrôle mis en place : « *le bilan carbone est actualisé tous les trois mois. Le but, c'est qu'il ne reste pas dans un tiroir mais devienne un outil de pilotage aussi important que l'euro.* » (Responsable CE). Il anime les réunions de suivi des réalisations en commentant les indicateurs environnementaux et en faisant part de son expertise aux

managers. Il exerce ainsi une certaine influence sur les décisions managériales : « *je présentais les résultats sous Powerpoint et à l'oral. Je présentais mes chiffres après le directeur financier pendant les comités business. [...] Tous les directeurs (achat, marketing, etc.), tous les gens avec des responsabilités, participaient à ces comités business. [...] Ils étaient informés des résultats de l'outil, et cela devait nous aider à prendre des décisions.* » (Responsable CE).

En somme, l'image du contrôleur de gestion est plus gratifiante dans cette fonction de conseiller-animateur que dans celle de surveillant. Son expertise est reconnue au sein de l'entreprise, car il apporte une véritable valeur ajoutée aussi bien à la direction générale qu'aux managers en termes de conseils stratégiques et opérationnels. Il est perçu comme un *business partner* dans la mesure où il participe à la prise de décisions et coproduit les budgets, les plans d'actions et les outils de pilotage environnementaux.

3.3. Le traducteur euro-carbone dans l'organisation

Le contrôleur de gestion joue un rôle de traducteur dans un contexte où le CO₂ est devenu un nouveau langage : « *quand tout le monde parlait en euros, nous avons décidé de parler en CO₂.* » (Site internet). La démarche de traduction s'opère en trois étapes essentielles : la première consiste à calculer « les équivalents CO₂ » des postes d'émissions de GES, la seconde sert à déterminer les objectifs de réduction des émissions et les plans d'action, et la dernière étape permet de mesurer l'efficacité des actions mises en œuvre en valorisant en euros les réductions obtenues.

3.3.1. Faire l'inventaire des postes d'émission et calculer les équivalents CO₂

Afin de déterminer les équivalents CO₂, le contrôleur réalise d'abord un inventaire des différents postes d'activité générant les GES, appelés « *postes d'émission* » : « *pour faire le compte de résultat en CO₂, je me suis d'abord attaqué à tout ce qui concourt à l'activité : transports de marchandises, packaging, catalogues, énergies des entrepôts, des bâtiments, déplacement des salariés...* » (Responsable CE). Pour chaque poste d'émission, il recueille les flux physiques consommés durant la période à partir du système d'information comptable ou directement auprès des différents services de l'entreprise. Par exemple, pour le transport de marchandises : « *je me connecte sur le système d'information de l'entreprise qui me fournit les statistiques sur les transports de marchandises (aérien, maritime et routier) des trois mois qui viennent de s'écouler. [...] J'appelle les entrepôts, ils me donnent toutes les précisions concernant le nombre et les trajets des livraisons magasins qui ont été effectués.* » (Responsable CE). Concernant le déplacement des salariés, le contrôleur se réfère aux notes de frais CO₂ pour connaître les modes de transport et les kilomètres parcourus. Pour le poste emballages, c'est auprès de l'ingénieur *packaging* qu'il recueille les données sur la composition des

emballages des produits vendus par l'entreprise. De même, il contacte le service communication pour collecter les données sur les publications réalisées (quantité, poids, papier). Concernant le poste énergie, il se réfère aux factures d'électricité ou relève les compteurs d'énergie...

Après cette collecte de données, le calcul des équivalents CO₂ des postes d'émission s'effectue avec les « *tableurs Bilan Carbone* » de l'ADEME. Ces tableurs permettent de convertir les données d'activité (km de fret parcourus, consommations de litre de carburant, d'énergie en KWh, de kg de matériaux...) en émissions de GES, exprimées en équivalent carbone ou équivalent CO₂^{vii}. Les coefficients utilisés pour la conversion sont appelés « *facteurs d'émission* »^{viii}. Le contrôleur nous explique sa démarche : « *le bilan carbone, c'est un ensemble de multiplications. Pour obtenir les émissions de GES, vous faites A [donnée d'activité] fois B [facteur d'émission]. [...] J'ai suivi la formation bilan carbone de l'ADEME. Mais, je n'ai pas utilisé leur logiciel parce qu'il était super compliqué. J'ai créé mes propres tableurs à partir des tableurs de l'ADEME. [...] J'ai un peu galéré mais il n'y a pas besoin d'être un grand scientifique pour y arriver. Il faut avoir l'esprit cartésien et des qualités d'analyse d'un contrôleur de gestion.* » (Responsable CE). Suite à la conversion des données d'activité en équivalent CO₂, le bilan carbone de l'entreprise est obtenu en additionnant les équivalents CO₂ de l'ensemble des postes d'émission.

3.3.2. Définir les objectifs de réduction et les actions à réaliser

Grâce aux tableurs, le contrôleur effectue des simulations pour définir des objectifs de réduction des émissions de GES (p.ex. réduire de 50% les émissions liées au transport aérien, baisser de 4% la consommation d'énergie du siège). Pour ce faire, il étudie en amont avec les différents managers de l'entreprise les actions susceptibles de limiter les émissions GES de leurs activités (p.ex. réduire le fret aérien au profit du transport maritime, remplacer les lampes de bureau par des lampes basse consommation) et leurs impacts financiers, puis il détermine *via* les tableurs les économies de GES que cela peut représenter. Les objectifs sont ensuite validés par la direction générale avant d'être diffusés aux managers.

Pour les dirigeants, il est important que les objectifs de réduction des GES soient compatibles avec les objectifs économiques de l'entreprise. Autrement dit, l'entreprise doit pouvoir augmenter son chiffre d'affaires en impactant le moins possible son environnement. Il s'agit du concept d'« *éco-compatibilité* » selon le responsable développement durable : « *l'éco-compatibilité, c'est comment améliorer la valeur ajoutée humaine, sociétale ou économique, tout en faisant baisser en valeur absolue les principaux impacts sur l'environnement. C'est le plus dur à faire, car si vous multipliez par trois votre volume de chiffre d'affaires, on peut s'attendre mécaniquement à ce que les émissions*

de CO₂ évoluent d'un facteur assez proche. » (Responsable DD). Mais dans les faits, en cas d'incompatibilité, l'entreprise est parfois amenée à privilégier ses objectifs économiques au détriment de ses motivations écologiques. C'est d'ailleurs ce que sous-entend le directeur des ressources humaines : *« concilier l'inconciliable, cette position n'est pas toujours confortable à tenir. Le journal X nous a par exemple récemment cité dans la rubrique l'écolo tartuffe du mois. La meilleure arme contre ces critiques, c'est de montrer que l'on peut être rentable, tout en changeant spectaculairement les choses. »* (DRH).

3.3.3. *Evaluer en euros les économies de GES réalisées*

Pour finir, la dernière étape de la traduction consiste à estimer *via* les tableurs la valeur monétaire des performances environnementales : *« j'analyse les coûts/gains financiers réalisés suite à la réduction des émissions de CO₂ »* (Responsable CE). Par exemple suite aux aménagements d'un entrepôt, l'entreprise a réalisé 19 % de gain en efficacité énergétique, ce qui représente une économie de 688 000 kWh de gaz, de 143 tonnes d'équivalent CO₂ et de 12 700 € sur la facture de gaz.

Dans ce rôle de traducteur, le contrôleur se perçoit comme un technicien capable de traduire et d'expliquer en langage financier les résultats carbone : *« avec les notes de frais CO₂, j'étais capable de détailler très finement les déplacements des gens, ce qui me permettait d'avoir une analyse très micro-économique et de faire des commentaires lors des comités business où j'intervenais. »* (Responsable CE). Cette compétence constitue une valeur ajoutée concrète qui légitime le travail du contrôleur aux yeux des managers : *« c'est extrêmement gratifiant quand on est en mesure de présenter un bilan à la fin de l'année qui relate la performance environnementale avec les indicateurs clefs, et qui donne aussi les coûts et les économies réalisées. »* (Responsable DD).

3.3.4. *Les limites de la traduction*

Il convient de souligner que le bilan carbone ne fournit pas une estimation précise des émissions de GES. En effet, les équivalents CO₂ sont déterminés en ordre de grandeur compte tenu du nombre important de paramètres retenus pour leur calcul. Et il existe des incertitudes sur les facteurs d'émission (qui sont souvent calculés en moyenne) et sur la fiabilité des données d'activité. Pour limiter les biais de calcul, des incertitudes par défaut sont associées à chaque facteur d'émission inscrit dans les tableurs de l'ADEME. Mais il faut être prudent sur l'interprétation des résultats de cet outil, même si cela n'empêche pas d'en tirer des conclusions pratiques.

En résumé, le rôle de traducteur euro-carbone est spécifique au domaine environnemental car, comme nous l'avons vu, le « langage CO₂ » est complexe et nécessite des compétences particulières

pour être décrypté. Cette fonction de traduction fait aussi appel aux capacités pédagogiques du contrôleur pour aider les managers et les opérationnels à comprendre et utiliser ce nouveau langage afin de réaliser les objectifs des dirigeants. Cette mission renvoie donc une image valorisante du contrôleur aux managers, celle d'un « technicien-pédagogue ». Enfin, ces nouvelles compétences environnementales sont indispensables pour permettre au contrôleur de mener à bien ses fonctions de vérificateur de CO₂ et de conseiller.

3.4. Un acteur du changement pour les parties prenantes

Le contrôleur de gestion remplit un rôle d'acteur du changement à la fois pour les parties prenantes internes et externes.^{ix}

3.4.1. Faire changer l'état d'esprit et favoriser l'innovation auprès des parties prenantes internes

A l'intérieur de l'entreprise, le contrôleur est perçu comme un « éveilleur de conscience écologique ». En développant de nouveaux outils de pilotage et d'aide à la décision en matière environnementale, le contrôleur permet aux acteurs de prendre conscience de leurs impacts environnementaux et de changer d'état d'esprit. C'est d'ailleurs ce qu'illustrent les propos du directeur marketing : « *pour les notes de frais CO₂, au début, je me suis dit quelle galère. Aujourd'hui, c'est une routine.* » (DMK). Ces outils ainsi que la simple présence du contrôleur dans l'entreprise permettent d'agir sur le comportement des acteurs : « *en nous croisant dans les couloirs, les gens pensent à leur note de frais et du coup ils essayent d'en tenir compte dans leur travail. Ça crée un management du carbone, ça crée une sensibilisation.* » (Responsable CE).

Même s'ils adhèrent au discours sur le changement écologique, certains acteurs rechignent néanmoins à s'impliquer concrètement dans la démarche. C'est notamment le cas des comptables qui, se sentant mal à l'aise avec le « langage CO₂ », préfèrent se retrancher dans leur logique financière et se limiter à un rôle de pourvoyeur d'information : « *les comptables, ce n'était pas leur point fort. [...] Ils ont du mal avec le carbone, ils ne comprennent pas, pour eux, il y a trop d'incertitudes. [...] Ils étaient fiers parce que j'appartenais à leur équipe mais ils ne m'ont pas du tout aidé. Pour moi, c'étaient des fournisseurs de données économiques et financières.* » (Responsable CE). « *Ils ne sont pas vraiment impliqués dans l'élaboration d'outils de pilotage environnemental. Ils sont plutôt focalisés sur la dimension financière.* » (Responsable DD).

Par ailleurs, la mise en place de la comptabilité environnementale permet au contrôleur d'être force de proposition dans l'entreprise. Il devient source d'innovation en encourageant les managers à rechercher de nouvelles solutions plus respectueuses pour l'environnement et qui améliorent aussi la

rentabilité financière de l'entreprise : *« le bilan carbone permet d'insuffler un changement dans l'entreprise via l'innovation parce qu'il faut faire plus (ou au moins aussi bien) avec moins. [...] Par exemple, vous prenez le packaging, le contrôleur de gestion financier a toujours X milliers d'euros de cartons, car ça ne bouge pas d'années en d'années, et il ne se pose pas la question s'il faut réduire. Or, si vous regardez sur le plan carbone, vous allez voir que c'est un gros poste d'émission, donc vous allez dire : tiens, mais pourquoi on envoie un CD dans un carton qui fait 10 fois le poids du CD ?[...] Donc, le fait de s'intéresser aux flux physiques, cela permet de voir des leviers d'économie que vous ne voyez pas avec les euros. »* (Responsable CE).

3.4.2. Stimuler le changement chez les fournisseurs

Au-delà des frontières de l'entreprise, le contrôleur intervient auprès des fournisseurs pour les inciter à intégrer les impacts environnementaux dans leur processus de production et à améliorer la qualité environnementale de leurs produits. Pour cela, il les accompagne dans la réalisation de leur bilan carbone : *« je me suis attaqué aux fournisseurs en commençant par nos 3 ou 4 plus gros fournisseurs pour les obliger à faire leur bilan carbone. [...] L'idée, c'était d'aller intégrer la qualité environnementale dans les produits. »* (Responsable CE). *« Avec le soutien de BIO, nous venons d'entamer la démarche du bilan carbone parallèlement à la mise en place de la norme ISO 14001. De plus, le responsable CE a commencé par adapter la note de frais CO₂ à nos besoins et, après un test par une personne-témoin, nous allons la lancer en interne à l'occasion de la semaine du développement durable. »* (Fournisseur de cosmétique).

Les fournisseurs sont invités à s'auto-évaluer en utilisant un outil de diagnostic créé par l'entreprise et basé sur la méthode d'analyse de cycle de vie (ACV). S'agissant d'un outil auto-déclaratif, celui-ci vise plutôt à les sensibiliser qu'à les évaluer réellement. Il est d'ailleurs présenté comme un outil de dialogue : *« c'est un espace internet, une boîte de dialogue entre les fournisseurs et nous, sur lequel on leur pose une série de questions inspirées de l'ACV pour voir comment on peut les aider à améliorer leur produits. »* (Responsable CE). En outre, l'entreprise fait auditer ses principaux fournisseurs par le biais d'un cabinet d'audit externe et indépendant pour garantir la qualité environnementale des produits. Elle s'intéresse à ses fournisseurs car, selon le principe du « berceau à la tombe », elle se sent responsable de toute la filière production-commercialisation-consommation de ses produits : *« le produit est fabriqué parce qu'on le commande, parce qu'il se vend. Il y a donc une coresponsabilité sur la chaîne de production. »* (Responsable DD).

Cependant, tous les fournisseurs ne sont pas sensibles à ce discours écologique. Certains d'entre eux, considérant les attentes de l'entreprise comme contraignantes, n'hésitent pas à utiliser des

subterfuges pour les décourager. Par exemple, « *sur des packs avec des fibres recyclées, [certains fournisseurs] chinois nous ont envoyé des devis à 300 % du prix classique Ils n'avaient pas envie de le faire et ils ont donc gonflé les prix de manière exagérée, histoire de nous dissuader.* » (Responsable DD). Chez d'autres fournisseurs, l'entreprise est confrontée au problème de *greenwashing*. En effet, il existe un décalage entre le discours environnemental tenu par ces fournisseurs et leurs pratiques réelles. Ce discours vise à construire une image de conformité aux exigences de leur client : « *sur la librairie, [certains fournisseurs] français disent qu'il y a une politique de traçabilité environnementale. Mais pour avoir des détails, on a besoin de les relancer plusieurs fois et ce n'est qu'à la 25^{ème} relance qu'ils nous disent : vous savez, c'est compliqué, on fait des mélanges, etc.* » (Ibid.).

Pour conclure, cette recherche montre que le contrôleur de gestion peut jouer des rôles distincts mais complémentaires en matière environnementale : vérificateur de CO₂, *business partner*, traducteur euro-carbone et acteur du changement. Si les deux premiers rôles présentent des similitudes avec le métier traditionnel du contrôleur, le rôle de traducteur euro-carbone nécessite des compétences nouvelles spécifiques à la sphère environnementale. De même, le rôle d'acteur du changement conduit le contrôleur au-delà des frontières de l'entreprise pour s'intéresser à ses parties prenantes externes. En effet, dans le domaine environnemental, ce dernier a pour mission (voir le défi !) de stimuler le changement chez les fournisseurs. Nous reviendrons *infra* sur ces différents rôles dans le cadre de la discussion. A présent, nous étudions les questions de pouvoir et d'espace d'action du contrôleur.

4. Le pouvoir d'influence et le territoire du contrôleur de gestion en matière environnementale

Pour compléter l'analyse des rôles du contrôleur de gestion dans le domaine environnemental, il convient d'examiner la place et l'influence du contrôleur dans l'organisation (4.1) et de délimiter son territoire en prenant en compte les activités de ses concurrents avec lesquels il doit tout de même collaborer pour la bonne marche de l'entreprise (4.2).

4.1. La place du contrôleur dans l'organigramme et son pouvoir d'influence

Chez BIO, la position du contrôleur de gestion dans l'organigramme nous renseigne quelque peu sur son pouvoir d'influence. A la création du poste, il est d'abord rattaché hiérarchiquement à la direction générale et fonctionnellement à la direction administrative et financière (DAF). Cette configuration lui procure une autonomie par rapport au directeur financier : « *lors des comités*

business, j'intervenais au même titre que le directeur financier. Lui, il présentait les euros et moi, je présentais le CO₂. » (Responsable CE). Ce rattachement lui garantit donc une indépendance et une latitude dans la réalisation de ses missions, ce qui favorise la fiabilité du *reporting* environnemental. En outre, cette position facilite aussi sa mission de conseil et d'aide à la décision. Même si, de par son statut de fonction support, il ne dispose pas d'un pouvoir de décision formel, on peut néanmoins noter que ses rôles de traducteur, de *business partner* et d'acteur du changement (vus *supra*) lui confèrent un pouvoir d'influence, car il oriente dans le cadre de ces missions les choix stratégiques et opérationnels des managers.

Quant à ses relations fonctionnelles avec la DAF, elles lui permettent d'accéder plus facilement aux données internes physiques et comptables nécessaires à la réalisation de ses activités : « *j'étais rattaché à la comptabilité. Donc, les comptables me fournissaient des données vu qu'ils ont tous les chiffres.* » (Responsable CE). Suite à une reconfiguration interne, le poste est désormais rattaché au service développement durable : « *j'avais quand même beaucoup de liens avec le responsable développement durable. Pendant un moment, j'étais physiquement dans leur bureau, car j'avais demandé à être rapproché d'eux.* » (Ibid.). Dans cette nouvelle configuration, c'est l'accès aux données environnementales externes qui est facilité, car la veille juridique et technologique de BIO est assurée par son service développement durable. Mais le pouvoir d'influence reste inchangé, car il dépend toujours hiérarchiquement de la direction générale.

4.2. Les concurrents du contrôleur et son territoire

Le contrôleur a plusieurs interlocuteurs dans l'entreprise. Comme nous l'avons vu plus haut, le directeur général et les managers sont ses clients internes « privilégiés », c'est-à-dire ceux dont il sert les besoins en priorité. Mais, il entretient aussi des relations fonctionnelles avec la DAF et le service développement durable dont les activités coïncident parfois avec les siennes, ce qui génère des problèmes de territorialité. Dans ce contexte, pour bien cerner les frontières du domaine d'action du contrôleur, il est important d'identifier les activités de ses concurrents et leurs espaces de collaboration avec ce dernier.

Si en théorie, le champ d'action du directeur financier semble clairement défini, dans les faits, il arrive que le contrôleur s'approprie certaines de ses prérogatives : « *dans mon tableau de bord, on y trouvait surtout du CO₂ car je ne devais pas remplacer le directeur financier, mais moi j'y mettais quand même quelques données financières.* » (Responsable CE). En outre, il considère qu'il apporte une valeur ajoutée opérationnelle par rapport aux financiers : « *ce type de poste apporte de la valeur, ça vous permet de contrôler que vous ne dérapez pas sur le plan environnemental mais aussi de faire*

des économies vu que carbone = euro. [...] Il y a des leviers économiques que le bilan carbone permet de voir, par exemple une dépendance énergétique, mais que le financier ne voit pas » (Ibid.).

Le domaine d'action du contrôleur est relativement limité par rapport à celui du responsable développement durable. D'abord, son rôle de conseiller se réduit à la sphère environnementale tandis que celui du responsable développement durable s'étend aux autres volets de la RSE. Ensuite, son rôle d'animateur local est très modeste. En effet, c'est le responsable développement durable qui anime le réseau vert de l'entreprise, i.e. la fonction regroupant les correspondants environnement disséminés dans les différents services, magasins et entrepôts. Pour cela, ce dernier s'approprie les données du contrôleur sur l'aspect carbone : *« il était plus dans l'animation du réseau. Donc, il était content que je lui donne des chiffres parce que ça lui a permis d'animer son réseau. [...] Il ne comptait pas pourtant il était ingénieur. Mais, il ne pouvait pas tout faire, il était dans l'animation du réseau et, à la base, il avait surtout mis en place le SME ISO 14001. »* (Responsable CE). Cependant, le contrôleur ne participe pas aux audits environnementaux, qui sont pilotés en interne par le responsable développement durable ou réalisés par des auditeurs externes notamment dans le cadre de la certification ISO 14001.

Enfin, le contrôleur contribue à la réalisation du rapport développement durable en fournissant les données relatives à la comptabilité environnementale : *« le bilan carbone a aussi servi à faire le rapport développement durable et à y mettre plein de CO₂. C'était à la fois utile pour le rapport et pour dire à l'extérieur qu'on faisait des trucs innovants. »* (Responsable CE). Chargé de la promotion des actions RSE de l'entreprise auprès des parties prenantes externes, le responsable développement durable communique aussi sur la comptabilité carbone, ce qui permet de renforcer la légitimité sociale de l'entreprise : *« il a aussi un rôle de communicant extérieur, car il prêchait la bonne parole sur la politique développement durable de BIO vis-à-vis de l'extérieur. [...] Il y a eu beaucoup de publicité autour de la comptabilité environnementale et énormément de retombées positives en termes d'image. »* (Ibid.). Comme nous venons de le voir, les frontières entre les activités de ces deux acteurs sont parfois floues. Cette analyse permet d'appréhender le « territoire environnemental » du contrôleur et de mettre en évidence, par la même occasion, le pouvoir d'influence d'un autre acteur de l'entreprise : le responsable développement durable.

Pour conclure, cette étude de cas montre que la position stratégique du contrôleur de gestion dans l'organisation lui confère un pouvoir d'influence sur les managers et garantit la fiabilité de la remontée des informations environnementales. Mais, ce dernier doit faire face à des concurrents internes, aussi bien dans le domaine économique et financier que dans le domaine environnemental. De plus, cette étude montre les problèmes de territorialité, de pouvoir d'influence et de légitimité des

acteurs. Elle souligne aussi la volonté du contrôleur de créer des espaces de collaboration avec ses concurrents, dans lesquels le DAF apparaît comme son principal fournisseur d'information tandis que le responsable développement durable devient un nouveau client interne, en plus du directeur général et des managers.

Discussion et conclusion

L'objectif de la recherche est de questionner les rôles du contrôleur de gestion dans le domaine environnemental. Le contrôleur est souvent dépeint dans la littérature comme un passager clandestin en matière de responsabilité environnementale, qui limite bien volontiers son savoir-faire au domaine économique et financier. A contre courant de la littérature, cette recherche, basée sur une étude de cas longitudinale, montre que le contrôleur peut devenir un acteur central dans le processus de CGE. En effet, celui-ci se voit attribuer une diversité de missions en matière environnementale (vérificateur de CO₂, *business partner*, traducteur euro-carbone et acteur du changement). En outre, cette étude met en évidence l'image, le pouvoir d'influence et le territoire attribués au contrôleur dans ce nouveau domaine. Il s'agit, à notre connaissance, de la première étude empirique française qui établit un panorama du métier de contrôleur dans la sphère environnementale. Nous exposons ci-après les contributions-clés (théorique, managériale et méthodologique) ainsi que les limites et les perspectives de la recherche.

Sur le plan théorique, cette recherche montre les similitudes et les différences entre le contrôleur de gestion dans le domaine environnemental - exploré dans cette étude - et le contrôleur de gestion traditionnel - largement examiné dans la littérature (Ardoin et Jordan 1979, Sathe 1983, Bollecker 2002, 2007, Fornerino et Godener 2006, Lambert et Sponem 2009, Bouquin 2010...). *Premièrement*, en tant que vérificateur CO₂, le contrôleur joue un rôle de surveillant au service de la direction générale. Cependant, cette mission se limite au *reporting* environnemental, car la fonction de contrôle interne est assurée par un autre acteur de l'entreprise, le responsable développement durable. *Deuxièmement*, comme dans le domaine financier, le contrôleur en matière environnementale est un *business partner* des dirigeants et des managers. En effet, il coproduit les budgets, les plans d'action et les outils de pilotage environnementaux. Puis, il anime le système d'information environnemental de l'entreprise. Enfin, il donne des conseils stratégiques et opérationnels aux décideurs. Même si le contrôleur est engagé dans la prise de décision, sa fonction de partenaire ne tend pas à remplacer ou déresponsabiliser les décideurs mais plutôt à stimuler leur créativité en apportant les compétences-techniques, spécifiques au domaine environnemental, dont ils ne disposent pas. En d'autres termes, il intervient comme un facilitateur. Sur ce point, les résultats de l'étude ne vont pas dans le sens de la

littérature (Ardoin et Jordan 1979, Morales 2009, Lambert et Sponem 2009, Bouquin 2010) qui présente le *business partner* comme illusoire ou potentiellement risqué, car il déresponsabilise les décideurs ou peut être amené à manipuler les résultats. Cette différence avec la littérature peut s'expliquer par la place occupée par le contrôleur dans l'organigramme. Par exemple, dans l'étude de Lambert et Sponem (2007), le contrôleur partenaire est rattaché aux managers locaux, ce qui pose donc un problème d'indépendance du contrôle. Dans notre étude, le contrôleur jouit d'une autonomie par rapport aux managers car il dépend hiérarchiquement de la direction générale, ce qui crée une distance avec ces derniers et limite les risques de manipulations des résultats.

Troisièmement, en tant que traducteur euro-carbone, le contrôleur mobilise de nouvelles compétences spécifiques au domaine environnemental (en matière de changement climatique, de calcul des émissions de GES, d'analyse de cycle de vie...). Il doit aussi maîtriser le « langage CO₂ » et le traduire en langage compréhensible pour les décideurs et les opérationnels. Cette valeur ajoutée technique-pédagogique confère au contrôleur une légitimité aux yeux des managers. En effet, contrairement au domaine financier où ces derniers peuvent s'approprier certaines compétences du contrôleur : élaborer leurs budgets et gérer eux-mêmes leurs tableaux de bord (Danziger 2009) ; dans le domaine environnemental, ils sont confrontés à une plus grande technicité et à un nouveau langage qu'ils ne maîtrisent pas, et de ce fait, ils ne peuvent pas se dispenser de l'expertise du contrôleur. *Quatrièmement*, en plus d'être un acteur du changement en interne (force de proposition, source d'innovation), cette étude montre que le contrôleur dans le domaine environnemental doit stimuler le changement chez les parties prenantes externes, en l'occurrence les fournisseurs. Il doit avoir un sens du relationnel prononcé et une force de conviction pour inciter les fournisseurs à s'engager dans une démarche environnementale. Ce rôle d'agent du changement externe constitue un nouvel apport au regard de la littérature (Bessire 1995, Vaivio 2004, Bollecker 2007).

Cinquièmement, cette étude met en évidence la dualité de l'image du contrôleur. Il est tantôt perçu comme un « compteur de CO₂ » dans son rôle de surveillant et tantôt considéré comme un « conseiller-animateur », « technicien-pédagogue », « éveilleur de conscience écologique » et « créateur de valeur » respectivement dans ses rôles de *business partner*, de traducteur et d'acteur du changement. Il renvoie l'image d'un personnage fantasque dont l'attitude change au gré de ses fonctions. Ce résultat confirme les travaux de Fornerino et Godener (2006) et Caron et al. (2011) sur l'image duale du contrôleur. A ceci près que, dans le domaine environnemental, la polyvalence des missions du contrôleur permet d'équilibrer les perceptions négatives et positives de sa fonction au sein de l'organisation. Même si ce contrôleur agace parfois, il n'est pourtant pas détesté contrairement au contrôleur décrit par Danziger (2000). Quant au pouvoir d'influence du contrôleur

(Bessire 1995, Deglaine et al. 2003, Bollecker 2007, Bouquin 2010), celui-ci semble limité en apparence compte tenu de la nature fonctionnelle de sa position dans l'organigramme. Mais en réalité, le rattachement hiérarchique à la direction générale et les fonctions de traducteur, de conseiller et d'acteur du changement lui confèrent un pouvoir réel sur les décisions des dirigeants et des managers. Cette influence semble inévitable puisque le contrôleur intervient dans l'interprétation des données et en tant que copilote dans la prise de décision. Le corollaire de cette coresponsabilité pour le contrôleur, c'est d'être aussi tenu en partie responsable des résultats obtenus. Enfin, le territoire du contrôleur est déterminé par les missions qu'il réalise mais aussi par les relations fonctionnelles qu'il entretient avec ses concurrents (directeur financier, responsable développement durable). Tandis que le directeur financier est perçu comme un pourvoyeur d'information, le responsable développement durable est davantage considéré comme un concurrent dans la mesure où il dispose d'un droit d'ingérence dans le périmètre d'investigation du contrôleur. En effet, il s'approprie les données carbone pour animer le réseau vert, réaliser le rapport développement durable et communiquer à l'extérieur. Ainsi, il existe une logique de territoire qui consiste à garantir le pouvoir et la légitimité de chaque acteur (ce qui confirme les conclusions de Quairel 2006 et Capron et Quairel 2007) mais sans pour autant les opposer car leurs relations ne sont pas conflictuelles (ce résultat diverge de l'étude de Moquet 2008).

Pour finir, en mettant en évidence ces différents rôles et caractéristiques du contrôleur dans le domaine environnemental, nos résultats complètent et nuancent les travaux antérieurs sur l'intervention limitée voire inexistante du contrôleur dans le champ de la RSE (Capron et Quairel 1998, 2007, Wilmshurt et Frost 2001, Marquet-Pondeville 2003, Quairel 2006, Moquet 2008, Caron et Fortin 2010...). De plus, cette étude valide l'hypothèse de certains auteurs (Quairel 2004, Danziger 2009, Sobczack 2011) qui ont évoqué, sans le démontrer empiriquement, la possibilité pour les financiers au sens large (dont le contrôleur de gestion) de jouer un rôle important dans l'exercice de la responsabilité environnementale.

Sur le plan managérial, cette recherche conduit à s'interroger sur l'émergence d'un nouveau métier, celui de « contrôleur de gestion environnemental », à l'image du métier plus ancien de « contrôleur de gestion sociale ». Ce nouveau métier transversal peut se développer à la frontière du management environnemental et du contrôle de gestion traditionnel. En effet, cette étude montre que le contrôleur de gestion environnemental a les capacités techniques d'un ingénieur environnement pour réaliser un bilan carbone et le savoir-faire d'un contrôleur de gestion classique en matière de gestion budgétaire, *reporting* et pilotage de la performance, calcul et optimisation des coûts... Les compétences personnelles requises sont aussi celles du contrôleur : capacité d'analyse et de synthèse,

capacité à communiquer, sens du relationnel, pédagogie, force de proposition et de conviction... Cette étude permet donc aux dirigeants, aux acteurs des ressources humaines et aux étudiants de tirer des enseignements sur l'un des profils de ce nouveau poste en termes de missions, de compétences techniques et personnelles, de rattachement hiérarchique, de relations fonctionnelles et de formation.

Sur le plan méthodologique, cette recherche présente des avantages et des limites. L'étude de cas longitudinale (Yin 2003) nous a permis d'analyser en profondeur la situation professionnelle d'un contrôleur de gestion dans le contexte particulier de l'environnement naturel. Grâce à cette stratégie de recherche, nous avons pu suivre l'évolution du poste de responsable comptabilité environnementale dans le temps. Durant 6 ans, nous avons exploré cet objet d'étude, complexe et peu connu, de manière à en capturer la richesse. De plus, compte tenu des critiques habituellement formulées à l'encontre des études de cas longitudinales sur le manque de rigueur scientifique, le souci de généralisation et la génération d'une masse de documents illisibles (Musca 2006), nous avons mis en place un protocole de collecte et d'analyse de données susceptible d'assurer les validités interne et externe de la recherche. En premier lieu, le cas BIO a été sélectionné pour raisons théoriques et non statistiques, ce qui conduit à une généralisation analytique des résultats (Hlady Rispal 2002). De nature « *inédite* », ce cas permet de générer des concepts nouveaux, car il traite d'un phénomène rare et particulièrement innovant (David 2004). En second lieu, l'étude repose sur un recueil de données multi-angulé (entretiens, échanges par e-mails, observation passive, collecte de documents écrits, audio et vidéo) qui garantit la triangulation et la saturation des données. En dernier lieu, l'analyse de contenu thématique a été réalisée avec le logiciel NVivo 10 en suivant les recommandations habituelles : condensation, comparaison, interprétation (Miles et Huberman 2003, Bardin 2007). Puis, les résultats obtenus ont été reliés à la littérature afin de renforcer la crédibilité et la validité externe de la recherche (Musca 2006).

Malgré ces précautions, et bien que le cas soit riche d'enseignements, il convient de noter que les résultats de la recherche ne sont généralisables qu'à des entreprises analogues (taille, secteurs d'activité, place dans l'organigramme, acteurs de même type). Toutes les missions d'un contrôleur de gestion dans le domaine environnemental n'ont pas été explorées du fait des caractéristiques de l'entreprise BIO. En effet, cette dernière n'étant pas soumise au plan national d'affectation de quotas (PNAQ), les questions de compensation, de traitements comptable et fiscal des quotas d'émissions de GES n'ont pas été examinées dans cette recherche. De même, compte tenu du secteur d'activité de l'entreprise, l'étude s'est focalisée sur la comptabilité carbone^x, or il existe d'autres impacts environnementaux que le contrôleur pourrait être amené à gérer dans des secteurs d'activité comme la chimie ou le nucléaire : l'émission de composés organiques volatils (COV), l'eutrophisation du

milieu aquatique (asphyxie de la faune), la toxicité humaine, la production des déchets dangereux... Ainsi, comme perspective de recherche, il conviendrait de répliquer l'étude dans de nouveaux contextes (des entreprises de secteurs d'activité et de tailles divers) permettant ainsi de générer des profils du métier de « contrôleur de gestion environnemental ».

Bibliographie

- Antheaume, N., Christophe B. (2006). *La comptabilité environnementale*. Numilog, e-theque.
- Anthony, R.N. (1988). *The management control function*. Boston: Harvard Business School Press.
- Ardoin, J.L., Jordan, H. (1979). *Le contrôleur de gestion*. Paris : Flammarion.
- Ayerbe, C., Missonier, A. (2007). Validité interne et validité externe de l'étude de cas : principes et mise en oeuvre pour un renforcement mutuel. *Finance Contrôle Stratégie* 10 (2) : 37-62.
- Bardin, L. (2007). *L'analyse de contenu*. Paris: Presse Universitaire de France.
- Berland, N. (2007). A quoi servent les indicateurs de la RSE ? Limites et modalités d'usage. In *Le développement durable en question* (Ed, Matagne, P.). Paris: L'Harmattan, 41-64.
- Bessire, D. (1995). Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement. *Revue Française de Gestion* : 39-45.
- Boiral, O. (2007). *Environnement et gestion : de la prévention à la mobilisation*. Québec: Les Presses de l'Université Laval.
- Bollecker, M. (2002). Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 8 (2):109-126.
- Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 13 (1): 87-106.
- Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion*. 9^{ème} édition, Paris: Presses Universitaires de France.
- Bouquin, H., Fiol, M. (2007). *Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver*. 28^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- Capron, M., Quairel, F. (1998). *Contrôle de gestion et pilotage des performances sociétales*. 19^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, 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*. 28^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- Caron, M.A., Boisvert, H., Mersereau, A. (2011). Le rôle du contrôleur revisité : une perspective nord-américaine. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 17 (1): 123-154.
- Caron, M.-A., Fortin, A. (2010). *Le professionnel comptable et la RSE : la construction de compétences et l'engagement professionnel ou organisationnel*. 31^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Nice.
- Carroll, A.B., Näsi, J. (1997). Understanding stakeholder thinking: Themes from a finnish conference. *Business Ethics : A European Review* 6 (1): 46-51.
- Christophe, B. (1995). *La comptabilité verte: de la politique environnementale à l'écobilan*. Bruxelles: De Boeck Université, 1995.
- Cormier, D., Magnan, M. (2007). The revisited contribution of environmental reporting to investors' valuation of a firm's earnings: An international perspective. *Ecological Economics* 62: 613-626.
- Danziger, R. (2009). Contrôleur de gestion. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (Ed, Colasse, B.). Paris: Economica, 635-646.
- David, A. (2004). Études de cas et généralisation scientifique en sciences de gestion. 13^{ème} Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Le Havre.
- Deglaine, J., Godener, A., Fornerino M. (2003). *Influence des pratiques de communication orale des contrôleurs de gestion sur les attitudes et comportements des managers*. 24^{ème} Congrès de l'AFC, Louvain.
- Déjean, F., Martinez, I. (2009). Communication environnementale des entreprises du SBF 120: déterminants et conséquences sur le coût du capital actions. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 15 (1) : 55-77.
- Depoers, F. (2010). Gouvernance et qualité de l'information sur les gaz à effet de serre publiée par les sociétés cotées. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 16 (3): 127-151.

- Fornerino, M., Godener, A. (2006). Etre contrôleur de gestion en France aujourd'hui : conseiller, adapter les outils.... et surveiller. *Finance Contrôle Stratégie* 9 (1) : 187-208.
- Gray, R.H. (1992). Accounting and environmentalism: an exploration of the challenge of gently accounting for accountability transparency and sustainability. *Accounting, Organisations and Society* 17 (5): 399-425.
- Gray, R.H., Bebbington, J. (2001). *Accounting for the environment*. 2^{ème} édition, Londres: Sage Publication.
- Henri, J.F., Journeault, M. (2010). Eco-control : the influence of management control system on environmental and organizational performance. *Accounting, Organizations and Society* 35 (1): 63–80.
- Hlady-Rispal, M. (2002). *La méthode des cas. Applications à la recherche en gestion*. Bruxelles: De Boeck Université.
- Hopper, T. (1980). Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society* 5 (4): 401-411.
- Janicot, L. (2007). Les systèmes d'indicateurs de performance (IPE), entre communication et contrôle. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 13 (1): 47-68.
- Lambert, C., Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 15 (2): 113-144.
- Marquet-Pondeville, S. (2003). *Le contrôle de gestion environnemental : une approche théorique contingente et une étude empirique du cas des entreprises manufacturières belges*. Doctorat en sciences de gestion, Louvain: UCL Presses Universitaires de Louvain.
- Martinet, A., Reynaud, E. (2004). *Stratégies d'entreprise et écologie*. Paris: Economica.
- Miles, M., Huberman, M. (2003). *Analyse des données qualitatives*. Bruxelles: De Boeck.
- Milne, M., Gray, R. (2007). Future prospects for corporate sustainability reporting. In *Sustainability accounting and accountability* (Eds, Unerman, J., Bebbington, J., O'Dwyer, B.). Londres: Routledge, 184-207
- Moquet, A.C. (2008). *Les systèmes de contrôle d'une stratégie de responsabilité sociétale. Les cas Lafarge et Danone*. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris Dauphine.
- Morales, J. (2009). *Le contrôle comme dynamique de gouvernement et de socialisation. Une étude ethnographique des contrôleurs de gestion*. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris Dauphine.
- Musca G. (2006). Une stratégie de recherche processuelle : l'étude longitudinale de cas enchâssés. *M@n@gement* 9 (3): 153-176.
- Renaud, A. (2009). *Le système de management environnemental comme moyen de contrôle de la déclinaison et de l'émergence des stratégies environnementales*. Doctorat en sciences de gestion, Poitiers: Université de Poitiers.
- Richard, J. (2009). Comptabilités environnementales. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (Ed, Colasse, B.). Paris: Economica, 489-502.
- Rivière-Giordano, G. (2007). Comment crédibiliser le reporting sociétal ?. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 13 (2): 127-148.
- Sathe, V. (1983). The controller's role in management. *Organizational Dynamics* 11 (3): 31-48.
- Schaltegger, S., Mueller, K., Hindrichsen, H. (1996). *Corporate environmental accounting*. New York: John Wiley & Sons.
- Schaltegger, S. (2011). Sustainability management control. In *Environmental management accounting and supply chain management eco-efficiency in industry and science*. (Eds, Burrit, R.L., Schaltegger, S., Bennet, M., Pohjola, T., Csutora, M.). Dordrecht: Springer, 337-353.
- Simons, R. (1995). *Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School Press.
- Sobczak, A., (2011). *Responsabilité globale. Manager le développement durable et la responsabilité sociale des entreprises*. Paris: Vuibert.
- Quairel, F. (2004). Responsable mais pas comptable : analyse de la normalisation des rapports environnementaux et sociaux. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 10 (1): 7-36.
- Quairel, F. (2006). *Contrôle de la performance globale et responsabilité sociale de l'entreprise (RSE)*. 27^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunis.

- Vaivio, J. (2004). Mobilizing local knowledge with "provocative" non-financial measures. *European Accounting Review* 13 (1): 39-71.
- Wilmshurst, T.D., Frost, G.R. (2001). The role of accounting and the accountant in the environmental management system. *Business Strategy and the Environment* 10 (3): 135-147.
- Yin, R. (2003). *Case study research : Design and methods, applied social research methods series*. 3^{ème} édition, Londres: Sage Publications

Notes

ⁱ CSEAR : Centre for Social and Environmental Accounting Research ; EMAN : Environmental and sustainability Management Accounting Network ; IFAC : International Federation of Accountants

ⁱⁱ Pour préserver l'anonymat des sources, nous avons éliminé des *verbatim* les éléments susceptibles de les identifier sans toutefois altérer les propos recueillis.

ⁱⁱⁱ Selon l'ADEME, les principaux GES sont le dioxyde de carbone (CO₂), le méthane (CH₄), le protoxyde d'azote (N₂O), la vapeur d'eau (H₂O), l'ozone (O₃) et les gaz fluorés (HFC, PFC, SF₆). La vapeur d'eau et l'ozone ne sont pas couverts par le Protocole de Kyoto, car leur cycle de vie est trop court. Depuis loi Grenelle II (article 75), la réalisation du bilan des émissions de GES (BEGES) est obligatoire pour les entreprises de plus de 500 salariés. Pour en savoir plus, consulter le guide l'ADEME. *Bilan Carbone. Guide méthodologique - objectifset principes de comptabilisation*. Juin 2010.

^{iv} Conformément à la directive européenne 2003/87/CE, le Gouvernement français établit un plan national d'affectation de quotas (PNAQ) qui alloue aux entreprises de certains secteurs d'activité intensifs en GES (production d'énergie, ciment, verre, métaux ferreux, industries minérales, pâtes à papier) des quotas d'émission pour les inciter à réduire leurs émissions de GES. Chaque année, ces dernières doivent restituer les quotas qu'elles ont été autorisées à rejeter. Il existe un mécanisme de compensation à travers lequel elles peuvent acheter les quotas dont elles ont besoin ou vendre les quotas non utilisés.

^v En 2004, l'ADEME développe un logiciel appelé *Bilan Carbone®* pour comptabiliser, en ordre de grandeur, les émissions GES directs et indirects générées par l'activité d'une organisation. Mais c'est à Jean Marc Jancovici que l'on attribue la paternité de la méthode en France.

^{vi} En l'occurrence, le transport des marchandises et des personnes représente 60% des émissions de CO₂ contre seulement 0,5% pour les déchets.

^{vii} L'équivalent carbone (C) désigne le poids du seul carbone dans le composé CO₂. C'est la mesure officielle des émissions de GES. Toutefois, en pratique, c'est l'équivalent CO₂ qui est utilisé par les entreprises. On passera de l'équivalent C à l'équivalent CO₂ en multipliant par 44/12, ce facteur est le rapport entre la masse molaire du CO₂ et celle du carbone.

^{viii} Des exemples de facteurs d'émission : 0,063 kg équ. C par kWh pour le gaz de pétrole liquéfié ; 0,023 kg équ. C par kWh pour l'électricité (EDF) ; 6,1 grammes équ. C par voyageur.km pour le TGV (SNCF). Pour en savoir plus sur les facteurs d'émission, consulter la base de données de l'ADEME : <http://www.basecarbone.fr/>

^{ix} En référence aux travaux de Carroll et Näsi (1997), nous distinguons les parties prenantes internes (propriétaires, dirigeants, managers, non-managers) des parties prenantes externes (clients, fournisseurs, concurrents, pouvoirs publics, associations environnementales, riverains, communauté financière, médias...).

^x Depuis peu, l'entreprise a étendue sa comptabilité à la « *comptabilité bois* », qui consiste à compter en « *équivalent arbre à planter* » le bois utilisé dans la fabrication des produits, des emballages, des publications... Dans cet article, nous n'avons pas étudié cette nouvelle comptabilité car elle a été mise en place, après le départ du contrôleur de gestion, par le responsable développement durable qui a repris le poste en intérim. Cependant, les rôles mis en évidence dans cette recherche peuvent être adaptés à cette nouvelle comptabilité, on parlera alors de « *vérificateur fibres* » et de « *traducteur euro-arbres à planter* ». L'entreprise utilise un tableur (appelé *éco-calculateur*) pour procéder à la conversion.