

Le contrôleur de gestion écolo : mythe ou réalité ?

Auteur : Angèle RENAUD, Professeure des Universités, IAE Dijon, CREGO, angele.renaud@u-bourgogne.fr

Résumé

Face aux défis écologiques, le contrôle de gestion se transforme pour répondre aux besoins de pilotage des entreprises. Si le contrôle de gestion environnemental se généralise, le contrôleur de gestion a-t-il pour autant un rôle à jouer dans ce nouveau processus managérial ? Le contrôleur de gestion « écolo » est-il un mythe ou une réalité ?

Introduction

Produits d'une pure logique comptable et financière, les contrôleurs de gestion seraient-ils réfractaires à l'écologie ? Selon la littérature, ce domaine serait réservé aux seuls spécialistes de l'environnement ou du développement durable. Or le mouvement de la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE) tend à faire évoluer les fonctions de l'entreprise pour mieux intégrer les enjeux sociaux et environnementaux. La fonction contrôle de gestion n'échappe pas à cette mutation. D'après l'APEC, « *la prise en compte du développement durable au sein des entreprises a un impact sur le métier de contrôleur de gestion. Une part de son activité est orientée désormais vers le reporting d'indicateurs extra-financiers* ». En effet, face aux pressions institutionnelles ou sociales, concilier environnement naturel et contrôle de gestion est devenu une nécessité pour répondre aux besoins de pilotage des organisations et aux obligations légales. A travers de nombreux outils (calcul des coûts environnementaux, bilan carbone, analyse de cycle de vie, budget vert, tableau de bord vert, *reporting* environnemental...), le contrôle de gestion environnemental (CGE) se construit dans les entreprises suscitant des questionnements tant chez les chercheurs que chez les praticiens. Cependant, la question des rôles du contrôleur de gestion est rarement étudiée dans le domaine environnemental. En nous appuyant sur les résultats d'une étude de cas (Renaud 2014) et l'analyse d'offres d'emploi publiées sur les sites de l'APEC et d'Indeed (2017-2020), notre objectif ici est d'explorer les nouvelles attributions du contrôleur de gestion dans la sphère environnementale. Cette recherche permet aussi, aux contrôleurs de gestion, managers, responsables développement durable et responsables RH, de tirer des enseignements sur l'émergence d'un nouveau métier.

1) Le contrôle de gestion environnemental (CGE) : comment les contrôleurs de gestion peuvent y participer ?

Le CGE (*eco-control* en anglais) peut être appréhendé comme une extension du contrôle de gestion traditionnel vers le management environnemental. C'est un « *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.* » (Renaud 2014, p.68).

Cloisonnés au domaine comptable et financier, les contrôleurs de gestion seraient absents de ce nouveau processus managérial laissant ainsi leurs missions d'architectes et d'animateurs aux spécialistes de l'environnement. Pourtant, les contrôleurs auraient un rôle à jouer notamment pour renforcer la crédibilité du reporting RSE (Capron et Quairel 2016). En effet, le reporting extra-financier étant désormais une obligation légale, la vocation des contrôleurs devrait s'étendre à la protection de l'environnement naturel. De même, ils pourraient devenir un soutien indispensable aux managers ainsi

qu'aux responsables développement durable en élaborant les outils de pilotage nécessaires à la déclinaison des enjeux environnementaux (Sobczack 2011).

Pour comprendre les nouveaux rôles des contrôleurs, nous avons mené une étude de cas sur une entreprise avant-gardiste dans le domaine environnemental (Renaud 2014, 2015). Appartenant au secteur du commerce de détails, cette entreprise possède 80 magasins en France et à l'étranger et emploie 1000 salariés. Son chiffre d'affaires est d'environ 150 millions d'euros par an. Cette entreprise est l'une des premières en France à avoir créé un poste de contrôleur de gestion environnemental dont la fonction consiste à élaborer et décliner la stratégie de réduction des émissions de GES en collaboration avec les différentes directions de l'entreprise.

Cette étude met en évidence les quatre principales missions d'un contrôleur de gestion dans le domaine environnemental : vérificateur de CO₂, *business partner*, traducteur euro-carbone et acteur du changement. Elle montre aussi l'influence de ce dernier sur les décideurs et les conflits de territoire avec ses concurrents internes (direction financière et direction du développement durable).

1.1. Les missions du contrôleur de gestion dans le domaine environnemental

1.1.1. Vérificateur de CO₂

Dans son rôle de vérificateur de CO₂, le contrôleur de gestion doit surveiller les émissions de GES de l'entreprise. Pour ce faire, il met en place une comptabilité carbone en mobilisant la méthode de Bilan carbone© de l'ADEME. Il calcule ainsi les émissions de GES, en tonnes équivalent CO₂, par poste d'activité (transport de marchandises, déplacement des personnes, emballages, publications, énergie, gestion des déchets...). Puis, il élabore un budget carbone pour chaque direction opérationnelle ou fonctionnelle de l'entreprise afin de l'inciter à baisser ses émissions de GES. Il réalise aussi un suivi budgétaire pour vérifier l'atteinte des objectifs et l'utilisation des ressources allouées. Il effectue un *reporting* environnemental trimestriel et annuel pour sa hiérarchie et les parties prenantes externes.

1.1.2. Business partner

Le contrôleur de gestion est aussi un *business partner* dans le domaine environnemental. Il remplit cette fonction de conseil et d'aide à la décision auprès de deux clients internes : les dirigeants et les managers intermédiaires (directeurs de magasin, responsables de services fonctionnels...). Tout d'abord, il accompagne le directeur général dans l'élaboration de la stratégie verte de l'entreprise. Il participe ensuite aux réunions de pilotage en analysant les indicateurs et en étant force de propositions pour améliorer les performances environnementales de l'entreprise. Enfin, au niveau opérationnel, il aide les managers dans la construction des outils de contrôle (budgets, plans d'action, tableaux de bord...). En les amenant à intégrer les impacts environnementaux dans leurs décisions, il stimule leur créativité et favorise l'émergence d'actions innovantes pour réduire les émissions de GES (ex. développement de la visio-conférence pour limiter les déplacements des salariés, utilisation des emballages biodégradables, des transports combinés rail-route ou fleuve-route au lieu du transport aérien...).

1.1.3. Traducteur euro-carbone

Pour réaliser la stratégie verte, le contrôleur de gestion doit maîtriser le nouveau « langage CO₂ » et le traduire en langage financier et/ou opérationnel compréhensible par les décideurs et les opérationnels. Cette traduction s'opère en trois étapes essentielles : calcul des équivalents CO₂ des différents postes d'émission de GES, définition des objectifs de réduction et des plans d'action, évaluation de l'efficacité des actions déployées en valorisant en euros les réductions de GES obtenues. Cette mission de traduction est spécifique au domaine environnemental, car le « langage CO₂ » est complexe et nécessite des compétences techniques particulières pour être décrypté (en matière de changement climatique, calcul des émissions de GES, analyse de cycle de vie, valorisation monétaire

des externalités...). Ce rôle de traducteur fait aussi appel aux capacités pédagogiques du contrôleur pour aider les managers et les opérationnels à s'approprier ce nouveau langage afin de réaliser les objectifs des dirigeants.

1.1.4. Acteur du changement interne et externe

Le contrôleur est un acteur du changement à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entreprise.

Auprès des parties prenantes internes, il est perçu comme un « éveilleur de conscience écologique ». En développant de nouveaux outils de pilotage et d'aide à la décision en matière environnementale, il permet aux acteurs de l'entreprise de prendre conscience de leurs impacts environnementaux et de changer d'état d'esprit progressivement. Grâce à la comptabilité carbone, le contrôleur stimule la créativité des managers et favorise la recherche de solutions à la fois rentables pour l'entreprise et respectueuses pour l'environnement.

Le rôle d'agent du changement conduit le contrôleur au-delà des frontières de l'entreprise pour s'intéresser à ses parties prenantes externes. En effet, il incite les fournisseurs à améliorer le processus de production et la qualité de leurs produits en réduisant leurs impacts environnementaux. Pour cela, il les aide à réaliser le bilan carbone ou l'ACV de leurs produits. L'entreprise s'intéresse particulièrement à ses fournisseurs dans l'optique de limiter l'empreinte environnementale des produits qu'elle commercialise. En effet, selon le principe du « berceau à la tombe », elle se considère responsable de toute la chaîne d'approvisionnement des produits.

1.2. Le pouvoir d'influence et les concurrents du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion jouit d'un pouvoir d'influence sur les décisions grâce à sa position stratégique dans l'organisation. Il est rattaché à la direction générale, tout étant proche des managers opérationnels et fonctionnels, et dispose d'une autonomie vis-à-vis des fonctions financière et de développement durable. En tant que conseiller du directeur général, le contrôleur peut orienter les choix stratégiques. Il influe notamment sur la fixation des objectifs environnementaux, l'évaluation des performances des managers et l'attribution de leurs primes.

Dans le cadre de ses missions, le contrôleur de gestion entretient des relations fonctionnelles avec la direction administrative et financière (DAF) et le service développement durable dont les activités coïncident parfois avec les siennes, ce qui génère des problèmes de territorialité. Il arrive parfois que le contrôleur s'approprie certaines prérogatives du directeur financier, par exemple, en présentant des indicateurs financiers dans son tableau de bord lors des réunions de suivi des réalisations. En outre, le contrôleur cherche à se distinguer des financiers et à légitimer son rôle dans l'organisation grâce à ses compétences environnementales. Avec le bilan carbone, par exemple, il apporte une valeur ajoutée en montrant les axes d'améliorations environnementales et économiques de l'entreprise (ex. réduction des dépenses énergétiques).

De même, le contrôleur considère le responsable développement durable comme un concurrent interne dans la mesure où ce dernier dispose d'un droit d'ingérence dans son périmètre d'investigation. En effet, le responsable développement durable s'approprie les données carbone produites par le contrôleur pour animer la fonction environnement de l'entreprise, réaliser le rapport développement durable et communiquer auprès des parties prenantes externes.

2) Le contrôleur de gestion environnemental : les prémices d'un nouveau métier ?

Au-delà de cette étude spécifique, peut-on parler de l'émergence d'un nouveau métier en France ?

L'analyse des offres d'emploi publiées sur les sites internet de l'APEC et d'Indeed (2017-2020) met en évidence deux profils de contrôleurs de gestion. Le premier consiste à attribuer de nouvelles compétences environnementales conduisant à une transformation mineure du métier du contrôleur de gestion. Le second profil met en évidence les prémices d'un nouveau métier que l'on pourrait qualifier de contrôleur de gestion environnemental ou écolo et qui pourrait se développer en parallèle du métier de contrôleur de gestion social ou RH.

Le premier profil est plus courant. Les entreprises confient des « missions environnementales » à leurs contrôleurs de gestion. Par exemple, le contrôleur de gestion peut être chargé de réaliser le bilan carbone de sa structure et d'en assurer le suivi sur la durée (APEC). En plus de ses missions classiques, le contrôleur de gestion est aussi impliqué dans la réalisation du reporting extra-financier. En effet, depuis la transposition en droit français de la Directive européenne 2014/95/UE, les entreprises ont l'obligation de publier une déclaration de performance extra-financière (DFEF).

Le second profil est plus rare. De grands Groupes comme Danone, Caisse des Dépôts ou Avril-Saipol ont créé des postes de contrôleur de gestion dédié aux problématiques environnementales.

Encadré 1 : Extrait d'une offre d'emploi du Groupe Danone

Responsable Contrôle de Gestion Nature / Innovation EVWKPI : En tant que business partner des équipes Nature, vous animez la démarche Carbon Footprint au sein de EVW et du controlling Innovation. Vous avez en charge les calculs des émissions carbone pour EVW, l'animation du budget et de la productivité carbone et la fiabilité des informations dans SAP carbone. Dans le même temps, vous serez le business partner financier des équipes Contrôle de Gestion centraux EVW. (...) Ce poste offre l'opportunité d'avoir une implication forte et transversale dans les différents métiers EVW, de développer un management transversal fort avec les équipes finance, ainsi qu'une exposition forte auprès de la Direction Nature et la construction de la Road Map Carbon Footprint.

Encadré 2 : Extrait d'une offre d'emploi de la Caisse des Dépôts

Chargé d'appui pour le reporting extra-financier H/F : Mission d'appui pour la réalisation des reporting extra-financiers de l'exercice 2019, en particulier le reporting carbone et le bilan réglementaire des émissions de gaz à effet de serre. Le reporting carbone vise à collecter les données opérationnelles et de gestion nécessaires au calcul des émissions de gaz à effet de serre de l'EP et à fournir des indicateurs pour le pilotage des plans d'actions. Profil attendu : Expérience opérationnelle dans le traitement de données de gestion : idéalement contrôle de gestion ; a minima comptabilité analytique et ou pilotage budgétaire (...).

En parallèle des fonctions de contrôle de gestion, nous voyons apparaître sur le marché du conseil et de l'audit des postes de consultant ou d'expert reporting RSE. Si les intitulés des postes varient, on note toutefois des similitudes avec le métier de contrôleur de gestion environnemental.

Conclusion :

Le contrôle de gestion est un processus managérial qui ne cesse d'évoluer. En intégrant les enjeux environnementaux, il fait émerger de nouvelles opportunités pour les contrôleurs de gestion. Le contrôleur de gestion écolo n'est pas un mythe. Sa fonction peut se développer à la frontière du management environnemental et du contrôle de gestion traditionnel. C'est la synergie entre 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... Mais que sera l'avenir de ce métier en émergence ? Sera-t-il reconnu et généralisé dans les entreprises ?

Références bibliographiques :

- Capron, M., Quairel-Lanoizelée, F. (2016). *La responsabilité sociale d'entreprise*. Paris: La Découverte.
- Renaud, A., Berland, N. (2020). L'influence des facteurs stratégiques et organisationnels sur les relations entre contrôle de gestion environnemental et apprentissage organisationnel : le cas d'une éco-PME missionnaire. *Management International*, 24 (2),93-108.
- Renaud, A. (2015). *Management et contrôle de gestion environnemental*. EMS Éditions.
- Renaud, A. (2014). Le contrôle de gestion environnemental : quels rôles pour le contrôleur de gestion ? *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 20(2), 67-94.
- Sobczak, A. (2011). *Responsabilité globale. Manager le développement durable et la responsabilité sociale des entreprises*. Paris: Vuibert.