

Le Pilotage Multidimensionnel de la Performance Durable : Vers un Modèle de Tableau de Bord Intégré pour l'Alignement Stratégique ESG et le Contrôle de Gestion.

Multidimensional Management of Sustainable Performance : Towards an Integrated Dashboard Model for ESG Strategic Alignment and Management Control.

Auteur 1 : RHALI Najoua.

Auteur 2 : YOUSSEF Said.

Auteur 3 : JOUKHRANE Zainab.

RHALI Najoua <https://orcid.org/0009-0006-4676-1536>

Doctorante Monitrice au CNRST, Laboratoire LARPEG ; Université Hassan II de Casablanca, Maroc.

YOUSSEF Said

Enseignant chercheur, Laboratoire LARPEG ; Université Hassan II de Casablanca, Maroc.

JOUKHRANE Zainab

Doctorante, Laboratoire LARPEG ; Université Hassan II de Casablanca, Maroc..

Déclaration de divulgation : L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

Conflit d'intérêts : L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêts.

Pour citer cet article : RHALI .N, YOUSSEF .S & JOUKHRANE .Z (2025) « Le Pilotage Multidimensionnel de la Performance Durable : Vers un Modèle de Tableau de Bord Intégré pour l'Alignement Stratégique ESG et le Contrôle de Gestion », African Scientific Journal « Volume 03, Num 33 » pp: 0786 – 0804.



DOI : 10.5281/zenodo.17920892

Copyright © 2025 – ASJ



Résumé

Cette étude examine le passage du contrôle de gestion, traditionnellement axé sur la performance financière, à un système incluant les aspects ESG. Elle souligne que cette progression exige une réorganisation des processus de prise de décision, un renforcement de la collaboration interfonctionnelle et une mutation culturelle axée sur la durabilité. L'analyse se fonde sur trois piliers principaux : le positionnement stratégique des objectifs ESG, leur incorporation dans les instruments traditionnels de la gestion, et l'élaboration d'un tableau de bord unifié qui permet de gérer à la fois des indicateurs financiers et non financiers. L'approche méthodologique adoptée est principalement conceptuelle et analytique, basée sur la revue critique de la littérature et l'adaptation de modèles existants, avec un raisonnement inductif visant à construire un outil cohérent et opérationnel. Les conclusions mettent en évidence que l'implémentation d'un modèle de gestion multidimensionnelle est un vecteur crucial pour accroître la cohérence stratégique, optimiser la performance générale et favoriser la résilience organisationnelle.

Mots clés : Intégration ESG ; Contrôle de Gestion ; Pilotage Multidimensionnel ; Tableau de Bord ESG.

Abstract

This study examines the shift from management control, traditionally focused on financial performance, to a system that includes ESG aspects. It emphasizes that this progression requires a reorganization of decision-making processes, strengthened cross-functional collaboration, and a cultural shift toward sustainability. The analysis is based on three main pillars: the strategic positioning of ESG objectives, their incorporation into traditional management tools, and the development of a unified dashboard that allows for the management of both financial and non-financial indicators. The methodological approach adopted is primarily conceptual and analytical, based on a critical review of the literature and the adaptation of existing models, with inductive reasoning aimed at building a coherent and operational tool. The conclusions highlight that the implementation of a multidimensional management model is a crucial driver for increasing strategic coherence, optimizing overall performance, and promoting organizational resilience.

Keywords: ESG Integration; Management Control; Multidimensional Steering; ESG Dashboard.

Introduction

Le contrôle de gestion, historiquement centré sur les indicateurs financiers et la maîtrise des coûts, se trouve aujourd'hui confronté à une transformation majeure : celle d'intégrer des dimensions extra-financières qui reflètent la performance environnementale, sociale et de gouvernance des organisations. Cette mutation ne se limite pas à un changement d'outils ou d'indicateurs ; elle implique une reconfiguration des processus décisionnels, une coordination accrue entre les différentes fonctions de l'entreprise, et une adaptation culturelle favorisant la prise en compte des enjeux de durabilité dans toutes les décisions stratégiques et opérationnelles. Cet article analysera d'abord **l'alignement stratégique** entre les objectifs ESG et la stratégie globale de l'entreprise, en mettant en évidence le rôle du contrôle de gestion dans la cohérence entre vision, planification et mise en œuvre des actions. Il s'intéressera ensuite aux **mécanismes d'intégration** des objectifs ESG dans les outils traditionnels du contrôle de gestion ; budgets, tableaux de bord, reporting et analyse des écarts et montrera comment ces instruments peuvent être adaptés pour intégrer des indicateurs hybrides, financiers et extra-financiers. Dans ce contexte de profonde mutation, la question centrale qui guide cet article est la suivante : **Comment le contrôle de gestion peut-il être concrètement opéré (outils, indicateurs, processus) pour assurer un alignement stratégique efficace et un suivi intégré des objectifs de performance économique et des critères ESG au sein de l'entreprise ?**

Une partie importante de cet article sera consacré à la présentation d'**indicateurs spécifiques par dimension ESG** : indicateurs environnementaux (réduction des émissions, efficacité énergétique, gestion des déchets), indicateurs sociaux (taux de diversité, satisfaction des employés, santé et sécurité au travail) et indicateurs de gouvernance (indépendance du conseil, transparence, lutte contre la corruption). Cette analyse permettra de comprendre comment ces indicateurs peuvent être reliés à la performance globale et intégrés dans un système de pilotage unifié.

Enfin, l'article proposera un **modèle de tableau de bord ESG intégré**, illustrant comment le contrôle de gestion peut articuler et suivre simultanément les objectifs financiers et extra-financiers. Ce modèle mettra en évidence la valeur ajoutée d'un pilotage équilibré, capable de traduire les engagements en actions mesurables et en résultats vérifiables.

Ainsi, l'objectif de cet article est double :

- Démontrer que le contrôle de gestion constitue un levier stratégique pour la mise en œuvre et le suivi des engagements ESG.
- Montrer, à travers des outils concrets, comment cette intégration peut renforcer la performance globale, la résilience et la compétitivité des entreprises.

1. Le contrôle de gestion comme outil d'alignement stratégique ESG

L'intégration des critères ESG dans le contrôle de gestion ne peut produire pleinement ses effets que si elle repose sur un alignement clair avec la stratégie globale de l'entreprise. Comme le soulignent Kaplan et Norton (1996) ; un système de pilotage stratégique efficace doit assurer la cohérence entre la vision, les objectifs et les actions opérationnelles. Dans cette logique l'alignement stratégique consiste à s'assurer que les objectifs environnementaux, sociaux et de gouvernance ne sont pas traités comme des initiatives isolées ou purement déclaratives, mais qu'ils sont intégrés au cœur de la vision, de la mission et des orientations stratégiques de l'organisation. Dans un environnement concurrentiel marqué par la transition écologique, la pression réglementaire et la montée des attentes sociétales, les entreprises ne peuvent plus se contenter de mesurer leur performance uniquement à travers des indicateurs financiers. Les travaux d'Eccles et Serafeim (2014) montrent que les critères ESG constituent désormais un facteur clé de différenciation et de création de valeur durable, en renforçant la réputation, en facilitant l'accès aux financements, et en réduisant les risques opérationnels et réputationnels. Toutefois, cette valeur ajoutée ne peut être captée que si les objectifs ESG sont clairement reliés aux priorités stratégiques de l'entreprise.

L'alignement stratégique suppose une double démarche :

1. **Traduire les engagements ESG en orientations concrètes** dans les plans d'affaires, les politiques internes et les objectifs opérationnels.
2. **Assurer la cohérence verticale et horizontale** entre ces engagements et l'ensemble des fonctions de l'entreprise (production, marketing, ressources humaines, finance, etc.), afin que chaque département contribue de manière mesurable à l'atteinte des objectifs.

Dans cette section, il s'agira d'examiner :

- Les principes qui permettent de relier la stratégie ESG à la stratégie d'entreprise, notamment à travers la planification stratégique et le déploiement des politiques internes.
- Les méthodes de traduction des engagements ESG en **objectifs opérationnels mesurables**, intégrés dans les systèmes de suivi et d'évaluation.
- Les bénéfices de cet alignement pour la performance globale, en termes de compétitivité, de gestion des risques et de résilience à long terme.

En définitive, l'alignement stratégique entre l'ESG et la stratégie globale ne constitue pas seulement une condition de succès de l'intégration dans le contrôle de gestion ; il en est le fondement. C'est cet ancrage qui permet à l'ESG de devenir un levier central de création de valeur, plutôt qu'un simple outil de conformité.

1.1. Vers une nouvelle finalité du contrôle de gestion

Historiquement centré sur la maîtrise des coûts et la rentabilité financière, le contrôle de gestion a longtemps été perçu comme un outil d'optimisation interne, lié à une logique d'efficacité économique (Bouquin, 2022). Cependant, dans un contexte marqué par l'urgence climatique, la pression réglementaire accrue et l'évolution des attentes sociétales, ce rôle traditionnel s'avère aujourd'hui insuffisant pour répondre aux défis contemporains des entreprises.

Face à cette évolution, une nouvelle conception du contrôle de gestion émerge : celle d'un instrument de pilotage de la performance globale, c'est-à-dire une performance qui intègre de manière articulée les dimensions économiques, environnementales, sociales et de gouvernance (ESG).

a. De la rentabilité à la durabilité

Dans les entreprises étudiées, le contrôle de gestion n'est plus cantonné à l'analyse des résultats financiers. Il devient un vecteur d'alignement stratégique, garantissant la cohérence entre :

- Les engagements durables de l'entreprise (réduction d'empreinte carbone, promotion de la diversité, éthique organisationnelle),
- Les ressources mobilisées (budgets, compétences, temps),
- Et les outils de pilotage (indicateurs, tableaux de bord, systèmes d'évaluation).

Cette évolution répond à une nouvelle finalité organisationnelle : ne plus se limiter à la création de valeur économique, mais coconstruire de la valeur partagée avec les parties prenantes internes et externes.

b. Légitimité sociale et pression des parties prenantes

Selon Freeman (1984) ; dans un monde où la légitimité sociale des entreprises dépend de plus en plus de leur contribution aux enjeux sociétaux, le contrôle de gestion devient un intermédiaire entre la stratégie, la responsabilité et les opérations. Il contribue à concrétiser les ambitions ESG, à objectiver leur mise en œuvre et à structurer un langage commun autour du développement durable.

Par exemple, dans les entreprises aéronautiques intégrées aux chaînes de valeur mondiales, l'intégration des critères ESG est souvent une condition d'accès aux marchés internationaux. Le contrôle de gestion doit donc être capable d'aligner la stratégie financière sur les exigences des clients, des investisseurs, des régulateurs et des collaborateurs.

c. Émergence d'une gestion intégrée de la performance

Cette évolution entraîne une profonde transformation du rôle du contrôleur de gestion, désormais appelé à :

- Coconstruire les indicateurs ESG en lien avec les autres fonctions (RSE, RH, qualité)
- Participer à la définition des objectifs non financiers ;

- Faciliter le dialogue entre performance économique et performance durable ;
- Et repositionner les outils de gestion (budget, reporting, tableaux de bord) pour intégrer des dimensions auparavant considérées comme extra-financières.

Il ne s'agit plus uniquement d'évaluer ce qui est mesurable, mais de mesurer ce qui compte réellement pour la soutenabilité de l'organisation.

Ainsi, le contrôle de gestion évolue vers une fonction stratégique d'alignement entre les impératifs de rentabilité et les engagements ESG. Il devient l'un des pivots de la transformation des entreprises vers un modèle plus responsable, plus transparent, et plus résilient. Cette nouvelle finalité ouvre la voie à une redéfinition des systèmes de pilotage, des compétences attendues, et des outils mobilisés, comme le développera la section suivante.

1.2. L'intégration des objectifs ESG dans les processus de pilotage

L'évolution du contrôle de gestion vers une logique de performance globale se traduit concrètement par l'intégration progressive des objectifs ESG dans l'ensemble des processus de pilotage. Cette intégration ne se limite pas à un ajout symbolique d'indicateurs « verts » ou sociaux : elle implique une transformation des pratiques, des outils et des logiques de gestion, pour articuler les objectifs économiques avec les engagements de durabilité.

a. Ajustement des indicateurs clés de performance (KPI)

Le premier niveau d'intégration concerne l'adaptation des indicateurs clés de performance (KPI), longtemps centrés sur les seules dimensions financières (marge, productivité, taux de rendement).

Dans les entreprises étudiées, de nouveaux KPI ont été introduits ou reliés aux axes ESG :

- Environnement : taux de recyclage, intensité carbone, consommation d'eau par unité produite ;
- Social : taux de formation, absentéisme, égalité hommes-femmes, satisfaction interne ;
- Gouvernance : taux de couverture des politiques éthiques, audits internes réalisés, signalements traités.

Ces KPI sont souvent hybrides, mêlant données financières et non financières (ex. : coût des accidents du travail, coût évité par réduction des déchets). Ils sont intégrés dans les tableaux de bord stratégiques, les revues de direction et les objectifs managériaux annuels.

b. Évolution des pratiques de budget, reporting et analyse des écarts

L'intégration ESG affecte également les pratiques budgétaires et les mécanismes de pilotage prévisionnel :

- Certains budgets incluent désormais des enveloppes spécifiques dédiées aux projets durables (énergie verte, rénovation, formation RSE), dans une logique de budgétisation verte.

- Le reporting évolue pour intégrer des indicateurs ESG dans les revues mensuelles ou trimestrielles, souvent sous la forme de tableaux de bord partagés entre contrôle de gestion, qualité, RSE et RH.
- L'analyse des écarts ne se limite plus aux coûts ou aux volumes, mais s'applique aussi aux objectifs de durabilité (ex. : écart entre le taux réel de recyclage et l'objectif fixé, ou entre l'émission CO₂ observée et la trajectoire projetée).

Dans les cas les plus avancés, le contrôle de gestion participe activement à des revues stratégiques transverses, dans lesquelles les résultats ESG sont mis en dialogue avec les performances économiques pour arbitrer les décisions.

c. Vers une rétroaction stratégique fondée sur la durabilité

Enfin, l'intégration des critères ESG transforme la nature même de la rétroaction stratégique. Les résultats ESG ne sont pas simplement analysés a posteriori, mais deviennent un levier de correction et d'apprentissage organisationnel :

- Une performance sociale dégradée (ex. : hausse du turnover) peut conduire à revoir le plan de formation ou le modèle managérial.
- Une surconsommation énergétique détectée peut déclencher un réexamen des processus industriels ou un investissement dans des technologies plus sobres.
- Un incident éthique peut justifier le renforcement des procédures de gouvernance et une redéfinition des responsabilités internes.

Le contrôle de gestion devient alors un acteur réflexif, en charge non seulement de mesurer, mais aussi de structurer les conditions de transformation durable de l'organisation.

2. Dimensions de la performance ESG et indicateurs de suivi

L'alignement stratégique entre objectifs ESG et stratégie d'entreprise, présenté dans la section précédente, ne peut produire pleinement ses effets que s'il se traduit par une intégration effective dans les outils opérationnels de pilotage. Le contrôle de gestion, en tant que fonction centrale du dispositif managérial, joue ici un rôle décisif : il transforme les orientations stratégiques en indicateurs mesurables, en processus de suivi, et en dispositifs d'évaluation capables de guider les décisions à tous les niveaux de l'organisation.

Historiquement centré sur des mesures financières – rentabilité, coûts, productivité – le contrôle de gestion doit désormais élargir son périmètre aux indicateurs extra-financiers, afin de prendre en compte les dimensions environnementales, sociales et de gouvernance. Cette mutation nécessite une adaptation des outils traditionnels (budgets, tableaux de bord, reporting, analyse des écarts) pour y intégrer des objectifs ESG clairement définis, pertinents et vérifiables.

Les mécanismes d'intégration peuvent prendre plusieurs formes :

- **L'intégration dans les budgets** : prévoir des enveloppes spécifiques pour les projets ESG, ou intégrer des critères de durabilité dans la répartition des ressources.
- **L'adaptation des tableaux de bord** : ajouter des indicateurs ESG au même niveau que les indicateurs financiers, afin de favoriser un pilotage équilibré.
- **La révision des processus de reporting** : harmoniser la collecte et la présentation des données ESG, en assurant leur fiabilité et leur comparabilité.
- **L'analyse des écarts** : identifier les écarts entre objectifs et résultats, tant sur le plan financier qu'extra-financier, et proposer des actions correctives.

Dans cette section, nous examinerons comment ces mécanismes peuvent être mis en place et articulés pour assurer une intégration cohérente et efficace des objectifs ESG dans le contrôle de gestion. Nous analyserons également les défis que pose cette intégration complexité des données, formation des équipes, coûts de mise en œuvre ; ainsi que les leviers permettant de les surmonter. L'objectif est de montrer que l'intégration des critères ESG dans les outils du contrôle de gestion ne relève pas d'un simple ajout d'indicateurs, mais d'une transformation en profondeur de la logique de pilotage, visant à concilier performance économique et performance durable.

2.1. Dimension environnementale

La performance environnementale constitue l'un des piliers fondamentaux du pilotage durable. Elle s'inscrit dans un double objectif : réduire l'empreinte écologique de l'entreprise et renforcer sa résilience face aux risques environnementaux (réglementations climatiques, rareté des ressources, pression des parties prenantes). Dans les entreprises industrielles, notamment dans le secteur aéronautique, cette performance est traduite à travers des indicateurs environnementaux spécifiques, utilisés à la fois pour le reporting externe (GRI, CSRD, ISO 14001) et le pilotage interne. Le tableau ci-dessous présente les principaux indicateurs environnementaux utilisés par les entreprises pour piloter leur performance durable.

Tableau 1 : Principaux indicateurs environnementaux de performance et leur intégration dans le contrôle de gestion

Indicateur	Définition / Description	Objectifs et Utilité	Rôle du Contrôle de Gestion
1. Consommation énergétique (kWh/unité produite)	Mesure la quantité d'énergie consommée par unité produite ou par ligne de production.	<ul style="list-style-type: none"> • Suivre l'efficacité énergétique des installations industrielles. • Identifier les postes énergivores et les pertes liées aux équipements. • Orienter les investissements vers 	S'appuie sur les données issues des tableaux de bord (maintenance, production, ISO 50001) pour valoriser les économies d'énergie et les traduire en gains économiques.

		des technologies plus sobres.	
2. Taux de recyclage des déchets	Mesure la part des déchets valorisés (recyclage, réutilisation, transformation) par rapport à la quantité totale générée.	<ul style="list-style-type: none"> • Mesurer la capacité de l'entreprise à réduire son impact sur les ressources naturelles. • Identifier des opportunités d'économie circulaire (réutilisation interne, vente de matières recyclables). • Anticiper les obligations réglementaires croissantes en matière de gestion des déchets. 	Intègre le suivi du recyclage dans le reporting environnemental et valorise les gains issus de la valorisation des déchets.
3. Réduction des émissions de CO₂	Évalue la diminution des gaz à effet de serre (Scope 1, 2 et 3 selon le GHG Protocol).	<ul style="list-style-type: none"> • Réduire les émissions directes et indirectes. • Aligner les actions avec les objectifs climatiques internationaux. • Quantifier les impacts économiques des actions environnementales. 	Mesure les impacts financiers des réductions d'émissions (coûts évités, investissements verts, économies réalisées).
4. Utilisation de matériaux à faible impact carbone	Suivi de la traçabilité environnementale des matières premières et réduction de l'empreinte carbone liée aux approvisionnements.	<ul style="list-style-type: none"> • Réduire la dépendance aux matériaux à forte empreinte carbone • Favoriser les matériaux recyclés, durables ou issus de filières responsables. • Intégrer ces critères dans les achats et la conception des produits. 	Collabore avec les départements achats, production et RSE pour intégrer les critères environnementaux dans les décisions d'approvisionnement et les arbitrages budgétaires.

Source : auteurs, 2025

Ces indicateurs sont de plus en plus souvent regroupés dans des tableaux de bord environnementaux partagés, actualisés mensuellement ou trimestriellement, et utilisés lors des revues de performance internes. Ils permettent une lecture dynamique de la performance environnementale, facilitent la rétroaction stratégique, et servent de base au reporting réglementaire et volontaire (GRI, CSRD, rapports intégrés).

Le contrôle de gestion joue un rôle essentiel dans la sélection, l'agrégation et la valorisation de ces indicateurs, contribuant ainsi à aligner les ambitions environnementales avec les décisions économiques.

2.2. Dimension sociale

La **dimension sociale** de la performance ESG est essentielle pour évaluer la contribution de l'entreprise à la qualité de vie au travail, à la protection des droits humains, à la cohésion interne et à la justice organisationnelle. Dans un contexte où les parties prenantes internes (salariés, syndicats, collectivités) ont des attentes croissantes en matière de bien-être, d'égalité et de développement des compétences, le pilotage de cette dimension devient un enjeu stratégique de premier plan.

Les entreprises les plus engagées mettent en place des indicateurs sociaux spécifiques, suivis régulièrement, analysés en lien avec les résultats économiques, et intégrés dans des tableaux de bord sociaux partagés entre les directions RH, RSE et contrôle de gestion.

Tableau 2 : Principaux indicateurs sociaux et leur intégration dans le contrôle de gestion

Indicateur	Définition / Description	Objectifs et Utilité	Rôle du Contrôle de Gestion
1. Taux d'accidents du travail	Mesure la fréquence des accidents du travail (avec ou sans arrêt). Indicateur clé de sécurité, particulièrement dans les secteurs industriels à risque.	<ul style="list-style-type: none"> • Suivre l'évolution de la sinistralité. • Identifier les zones à risque. • Évaluer l'efficacité des plans de prévention (formations, EPI, audits). 	Chiffre les coûts liés aux arrêts, indemnisations ou pertes de production, et mesure le retour sur investissement des actions correctives.
2. Taux de formation continue	Nombre d'heures ou de formations suivies par salarié et par an. Reflète l'effort de montée en compétences et l'adaptabilité du personnel.	<ul style="list-style-type: none"> • Assurer la conformité légale. • Valoriser les investissements RH dans les plans ESG. • Évaluer les effets sur la productivité, la fidélisation et la mobilité interne. 	Évalue le retour sur investissement des formations (gain de performance, réduction des erreurs, baisse du turnover).

<p>3. Parité hommes/femmes</p>	<p>Indicateur de diversité et d'égalité professionnelle mesurant la représentation et la rémunération selon le genre.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Suivre le taux de féminisation global et celui des postes de direction. • Favoriser la diversité et la transparence sociale. • Intégrer des objectifs de parité dans les politiques RH et RSE. 	<p>Intègre les objectifs de parité dans les tableaux de bord RH ; peut lier les primes managériales à leur atteinte.</p>
<p>4. Taux de satisfaction des salariés</p>	<p>Mesure le niveau de satisfaction et d'engagement du personnel via des enquêtes anonymes régulières.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Évaluer le climat social et l'engagement. • Identifier les leviers d'amélioration du management et des conditions de travail. • Alimenter les processus d'amélioration continue. 	<p>Corrèle les résultats avec les taux d'absentéisme, de turnover ou de performance, pour valoriser le capital humain.</p>

Source : auteurs, 2025

Les indicateurs sociaux sont de plus en plus :

- Intégrés aux revues de performance globales,
- Croisés avec les données économiques pour des décisions équilibrées,
- Et valorisés dans les rapports ESG ou de performance intégrée (CSR, GRI, etc.).

Cette structuration permet aux entreprises d'ancrer les questions sociales dans le pilotage stratégique, et non plus uniquement dans la communication institutionnelle.

2.3. Dimension gouvernance

La gouvernance constitue le socle structurel de la performance ESG. Elle encadre l'ensemble des mécanismes de décision, de contrôle et de redevabilité qui garantissent la cohérence entre les engagements de l'entreprise et ses pratiques effectives. Dans un contexte où les entreprises sont de plus en plus tenues de rendre compte de manière transparente, éthique et conforme, la gouvernance devient une dimension mesurable et pilotable, à travers des indicateurs spécifiques, suivis régulièrement par le contrôle de gestion, la direction générale, et les fonctions juridiques ou RSE.

Tableau 3 : Principaux indicateurs de gouvernance et leur intégration dans le contrôle de gestion

Indicateur	Définition / Description	Objectifs et Utilité	Rôle du Contrôle de Gestion
1. Taux de conformité aux normes internes	Mesure le degré d'alignement des pratiques de l'entreprise avec ses référentiels internes (éthique, qualité, procédures, réglementations).	<ul style="list-style-type: none"> • Évaluer la discipline organisationnelle. • Identifier les écarts et les risques systémiques. • Suivre la formation et la conformité des processus internes. 	Identifie les zones de non-conformité coûteuses, planifie des actions correctives et intègre le suivi dans les revues de performance.
2. Nombre d'audits réalisés	Indique le volume d'audits internes ou externes effectués (réglementaires, ESG, contrôle interne).	<ul style="list-style-type: none"> • Évaluer la rigueur et la surveillance organisationnelle. • Détecter et corriger les écarts. • Mesurer la réactivité face aux non-conformités. 	Suit les objectifs annuels d'audit, relie les résultats aux plans d'action et intègre leur suivi dans les outils de pilotage.
3. Indice d'éthique (signalements, mesures correctives)	Indicateur composite regroupant le nombre de signalements, les délais de traitement, le taux de mise en œuvre des mesures correctives et les sanctions associées.	<ul style="list-style-type: none"> • Évaluer la culture éthique et la capacité de réaction. • Identifier les comportements à risque (corruption, discrimination, harcèlement). • Prévenir les dérives systémiques. 	Structure l'indicateur éthique, chiffre les impacts potentiels (amendes, réputation, turnover) et intègre les enjeux éthiques dans les arbitrages de gouvernance.
4. Taux de transparence du reporting	Mesure la qualité, la clarté et la conformité des informations publiées (rapports ESG, GRI, CSRD, SASB).	<ul style="list-style-type: none"> • Renforcer la confiance des parties prenantes. • Améliorer la réputation et la crédibilité de l'entreprise. • Répondre aux exigences des agences de notation extra-financière. 	Structure et consolide les données extra-financières, coordonne les services concernés et veille à la cohérence entre données financières et non-financières.

Source : auteurs, 2025

Ces indicateurs de gouvernance permettent de passer d'un modèle déclaratif à une gouvernance fondée sur des données objectivables, analysables et comparables. Le contrôle de gestion joue un

rôle de garant méthodologique, d'interface interfonctionnelle, et de médiateur stratégique dans l'appropriation de ces enjeux.

3. Exemple de tableau de bord de pilotage ESG

La mise en place d'outils de contrôle de gestion intégrant l'ESG, telle qu'exposée dans la section précédente, ne peut être pleinement efficace que si elle repose sur des indicateurs de performance clairement définis, pertinents et fiables. En effet, dans un contexte où la performance des entreprises ne se mesure plus uniquement à travers leurs résultats financiers, la sélection et l'utilisation d'indicateurs ESG spécifiques deviennent indispensables pour traduire les engagements de durabilité en données mesurables et comparables.

Ces indicateurs, qui couvrent les trois dimensions fondamentales de l'ESG (environnement, social et gouvernance) jouent un double rôle.

D'une part, ils permettent de **quantifier** les progrès réalisés et d'identifier les écarts par rapport aux objectifs fixés.

D'autre part, ils servent de **leviers de pilotage** pour orienter les décisions stratégiques et opérationnelles, en alignant l'action de l'entreprise sur les attentes des parties prenantes et sur les exigences réglementaires.

- **Les indicateurs environnementaux** se concentrent sur la gestion des ressources, la réduction des impacts écologiques et l'amélioration de l'efficacité énergétique. Ils peuvent inclure, par exemple, les émissions de gaz à effet de serre (GES), la consommation d'eau, la production de déchets ou la part d'énergies renouvelables dans la consommation totale.
- **Les indicateurs sociaux** portent sur les aspects humains de la performance : qualité de vie au travail, santé et sécurité, diversité et inclusion, formation continue, ainsi que relations avec les communautés locales.
- **Les indicateurs de gouvernance** concernent la transparence, l'éthique des affaires, la composition et l'indépendance du conseil d'administration, la gestion des risques et la conformité réglementaire. Dans cette section, il s'agira de :
 1. Identifier les indicateurs ESG les plus pertinents selon les secteurs d'activité et les spécificités organisationnelles.
 2. Montrer comment ces indicateurs peuvent être intégrés aux tableaux de bord et au reporting du contrôle de gestion.
 3. Discuter des méthodes de collecte, de fiabilisation et de suivi des données, en mettant en évidence les bonnes pratiques et les limites rencontrées.

L'objectif est de démontrer que la pertinence et la fiabilité des indicateurs ESG conditionnent directement la capacité du contrôle de gestion à piloter efficacement la performance durable. Sans indicateurs précis, comparables et suivis dans le temps, les engagements ESG risquent de rester au

stade de déclarations d'intention, sans réelle incidence sur la stratégie et la performance globale de l'entreprise. Le tableau de bord ESG intégré constitue un outil central pour assurer le pilotage global et transversal de la performance durable. Il permet de regrouper, visualiser et suivre dans le temps les indicateurs clés liés aux trois dimensions ESG (Environnement, Social, Gouvernance), tout en les articulant avec les objectifs stratégiques de l'organisation.

Ce type de tableau de bord facilite :

- La **prise de décision éclairée**,
- La **coordination interfonctionnelle** (RSE, RH, Finance, Direction),
- La **communication transparente** envers les parties prenantes internes et externes

a. Structure d'un tableau de bord ESG intégré

Le tableau suivant propose un **modèle synthétique** adapté au contexte d'une entreprise industrielle, comme celles étudiées dans le secteur aéronautique marocain :

Tableau 4 : Indicateurs environnementaux

Indicateur	Unité	Objectif 2025	Valeur 2024	Écart
Consommation énergétique	KWh /unité produite	12,5	14,3	-1,8
Taux de recyclage des déchets	%	80 %	72 %	-8 pts
Réduction des émissions de CO ₂	% (vs 2022)	-15 %	-9 %	-6 pts

Source : auteurs, 2025

Tableau 5 : Indicateurs Sociaux

Indicateur	Unité	Objectif 2025	Valeur 2024	Écart
Taux d'accidents avec arrêt	Accidents / 100k heures	< 1	1,3	-0,3
Taux de formation continue	Heures / salarié / an	≥ 30	24	-6
Parité H/F (cadres)	% femmes	40 %	33 %	-7 pts
Taux de satisfaction des salariés	Score sur 10	≥ 8	7,1	-0,9

Source : auteurs, 2025

Tableau 6 : Indicateurs de gouvernance

Indicateur	Unité	Objectif 2025	Valeur 2024	Écart
Taux de conformité aux normes	%	100 %	94 %	-6 pts
Audits réalisés / prévus	Nombre	10 / 10	7 / 10	-3
Indice d'éthique (cas traités)	% de cas résolus	100 %	83 %	-17 pts
Taux de transparence du reporting	% d'indicateurs publiés	100 %	90 %	-10 pts

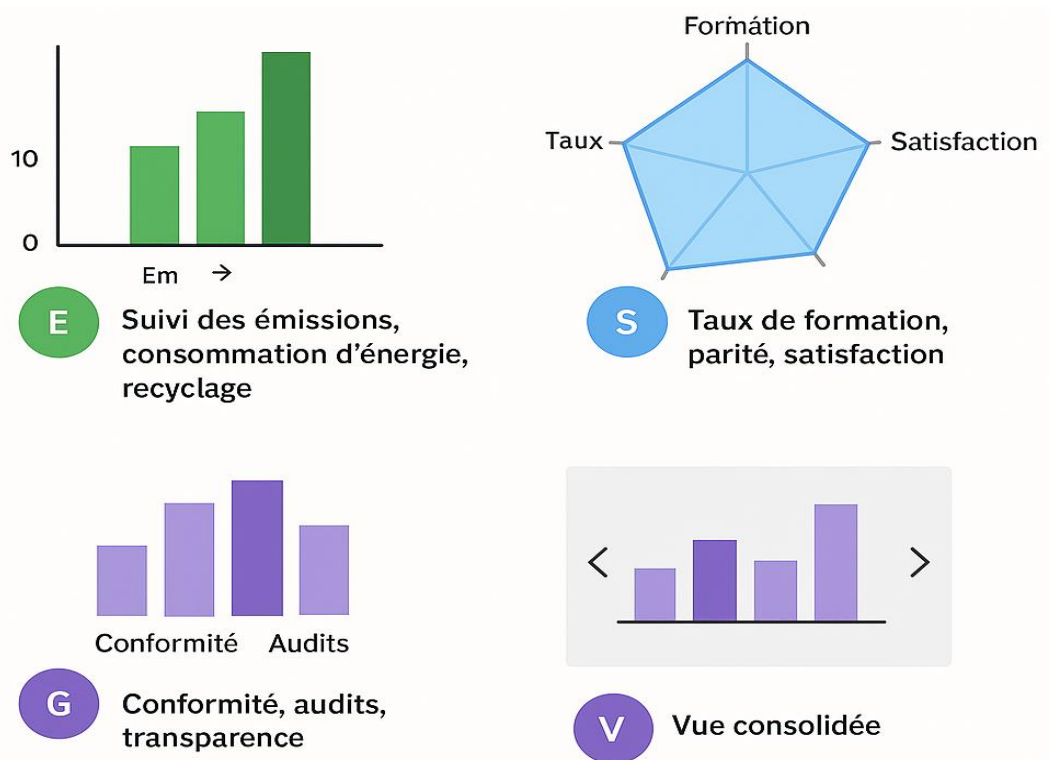
Source : auteurs, 2025

Remarque : Les données présentées dans les tableaux de bord ESG sont issues d'une modélisation basée sur les standards internationaux (GRI, ISO, CSRD), la littérature académique récente, et les pratiques observées dans le secteur industriel. Elles sont utilisées ici à des fins illustratives dans le cadre d'une recherche qualitative.

b. Visualisation synthétique

Les indicateurs précédents peuvent être intégrés dans un **dashboard Power BI** ou Tableau® selon la structure suivante :

Figure 1 : Modèle synthétique de tableau de bord ESG intégré



$$\text{Score ESG global} = 0,4 \text{ E} + 0,3 \text{ S} + 0,3 \text{ G}$$

Source : Power BI Desktop (Microsoft, Version 2025).

Un score composite est calculé à partir des pondérations déterminées selon la matérialité sectorielle. Cette visualisation permet de hiérarchiser les priorités et d'anticiper les risques critiques.

c. Interprétation du tableau de bord ESG :

Le **dashboard d'ESG** permet de monitorer la performance de l'entreprise sur trois dimensions clés : environnement, social et gouvernance.

Environnement : La consommation énergétique (14,3 kWh par unité produite) est supérieure à l'objectif fixé à 12,5 kWh, ce qui souligne l'importance de mettre en place des actions pour optimiser la consommation d'énergie. Le taux de recyclage des déchets est de 72 %, alors qu'il était prévu de le porter à 80 %, ce qui signifie également que des mesures doivent être prises pour améliorer le recyclage. En outre, les émissions de CO₂ ont été réduites de -9 %, mais cela ne représente pas la cible de -15 %, ce qui signifie que des actions supplémentaires doivent être prises

pour réduire les émissions polluantes. Il est donc nécessaire d'adopter des mesures pour optimiser la consommation d'énergie, améliorer le taux de recyclage et réduire les émissions polluantes.

Socialement : Les résultats indiquent que le taux d'accidents avec arrêt (1,3) dépasse largement l'objectif fixé à moins de 1. La formation continue du salarié (24 heures) ne parvient pas à atteindre le minimum attendu de 30 heures. La parité hommes/femmes parmi les cadres est de 33 %, alors qu'il était prévu qu'elle atteigne 40 %, et la satisfaction des salariés est de 7,1 sur 10, inférieure à la cible de 8. Ces indicateurs suggèrent qu'il est nécessaire d'améliorer la sécurité, la formation, l'égalité et le bien-être des employés.

Governance : C'est la dimension la plus critique à considérer. La conformité aux normes est de 94 % pour un objectif de 100 %, ce qui souligne un manque de 6 % pour atteindre la pleine conformité. Sur les 10 audits prévus, seuls 7 ont été effectués, ce qui souligne un retard de 30 % dans la réalisation des audits prévus. L'indice d'éthique montre que seulement 83 % des cas ont été traités, ce qui indique un manque de 17 % dans le traitement des cas éthiques. Le taux de transparence du reporting est de 90 %, ce qui souligne un manque de 10 % dans la transparence des informations publiées. Cela met en évidence la nécessité de renforcer les pratiques de gouvernance, d'assurer la conformité réglementaire, d'améliorer le suivi des cas éthiques et de garantir une meilleure transparence des informations publiées. Bien que certains progrès soient observables, aucun objectif 2025 n'est complètement atteint. La gouvernance est l'élément qui requiert le plus d'attention et de concentration.

Le tableau de bord Power BI permet une visualisation rapide des écarts entre les objectifs et les résultats actuels, ce qui permet de prioriser efficacement les actions correctives nécessaires.

d. Finalités de l'outil dans le contrôle de gestion

Un tel tableau de bord remplit plusieurs fonctions clés dans le cadre du contrôle de gestion durable :

- Suivi et évaluation des performances ESG en lien avec les engagements stratégiques de l'entreprise ;
- Analyse des écarts entre les objectifs et les résultats, facilitant la mise en œuvre de plans d'action correctifs ;
- Visualisation transversale des performances ESG, renforçant le dialogue entre directions fonctionnelles ;
- Support au reporting interne et externe (rapports de durabilité, CSRD, audits clients, certifications ISO)
- Dans les cas étudiés, les contrôleurs de gestion sont progressivement impliqués dans la co-construction de ce tableau de bord, en étroite collaboration avec les responsables RSE, RH et qualité.

e. Conditions de réussite

Pour que cet outil soit pleinement opérationnel et intégré dans les pratiques de pilotage, plusieurs conditions doivent être réunies :

- Une clarté sur les définitions, les unités et les sources de données pour chaque indicateur
- Une collecte de données fiable et automatisée, via les systèmes d'information internes (ERP, BI, logiciels RH ou RSE) ;
- Un engagement des directions opérationnelles dans l'alimentation et l'exploitation de l'outil ;
- Une fréquence de mise à jour adaptée aux rythmes décisionnels de l'entreprise

Le tableau de bord ESG devient ainsi un instrument de gestion stratégique, contribuant à une gouvernance plus responsable et à une performance réellement globale.

Conclusion et perspectives

L'examen approfondi réalisé dans cet article a permis de mettre en évidence que le contrôle de gestion joue un rôle central dans l'intégration et le pilotage des objectifs environnementaux, sociaux et de gouvernance (ESG). Loin de se limiter à une fonction de suivi des performances financières, il devient un véritable levier stratégique pour orienter les choix de l'entreprise vers un développement durable et équilibré.

La première section a démontré que **l'alignement stratégique** entre les engagements ESG et la stratégie globale constitue le socle sur lequel repose toute démarche crédible de durabilité. Sans cette cohérence, les initiatives ESG risquent de rester déconnectées des priorités réelles de l'entreprise, perdant ainsi leur potentiel d'impact et leur légitimité auprès des parties prenantes.

La deuxième section a mis en lumière les **mécanismes concrets d'intégration** des objectifs ESG dans les outils traditionnels du contrôle de gestion. L'adaptation des budgets, la refonte des tableaux de bord, la révision des processus de reporting et l'analyse conjointe des indicateurs financiers et extra-financiers sont autant de leviers permettant d'inscrire l'ESG au cœur du pilotage opérationnel. Cette intégration ne se résume pas à une simple collecte de données, mais implique une transformation profonde des méthodes et de la culture managériale.

Enfin, la troisième section a montré que la réussite de cette intégration repose sur l'utilisation d'**indicateurs ESG spécifiques**, clairs, fiables et comparables, couvrant les trois dimensions fondamentales : environnement, social et gouvernance. Ces indicateurs, en permettant de mesurer et de suivre la performance durable, constituent le lien tangible entre les engagements stratégiques et les résultats opérationnels.

Cet article met également en lumière les **défis majeurs** qui accompagnent cette transformation : complexité des données, hétérogénéité des référentiels, manque de compétences spécialisées et coûts d'implémentation. Cependant, il montre aussi que ces obstacles peuvent être surmontés par une volonté stratégique forte, une mobilisation transversale et une adaptation progressive des outils de pilotage. En définitive, le contrôle de gestion, lorsqu'il intègre pleinement les dimensions ESG, ne se contente pas de mesurer la performance : il la construit, en orientant l'entreprise vers des choix qui conjuguent rentabilité économique, responsabilité sociale et préservation environnementale. Ce rôle renforcé confère au contrôle de gestion une place stratégique dans la transition vers un modèle d'entreprise durable, compétitif et résilient.

Je tiens à exprimer ma profonde gratitude au Centre National pour la Recherche Scientifique et Technique (CNRST) pour son soutien essentiel, notamment le financement qui a contribué de manière déterminante à la réalisation de cette recherche. Ma reconnaissance la plus sincère va également à mon directeur de recherche, le Professeur Said Youssef, pour ses conseils précieux,

ses remarques éclairées et son encouragement constant. Son expertise et ses suggestions constructives ont joué un rôle crucial dans l'élaboration et l'amélioration de la qualité de ce travail.

BIBLIOGRAPHIE

- Bouquin, H. (2022). *Le contrôle de gestion : Pilotage et stratégie*. Vuibert.
- Eccles, R. G., Ioannou, I., & Serafeim, G. (2014). The impact of corporate sustainability on organizational processes and performance. *Management Science*, 60(11), 2835–2857.
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management : A Stakeholder Approach*. Pitman.
- GHG Protocol. (2022). *Corporate Standard and Scope 3 Guidelines*. www.ghgprotocol.org
- GRI. (2023). *GRI 2: General Disclosures – Governance*. www.globalreporting.org
- GRI. (2023). *GRI 405: Diversity and Equal Opportunity*. www.globalreporting.org
- GRI. (2023). *GRI Standards – Environmental Topics*. www.globalreporting.org
- GRI. (2023). *GRI Standards – Universal & Sector Standards*. www.globalreporting.org
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Harvard Business School Press.
- ISO. (2018). *ISO 45001 – Systèmes de management de la santé et sécurité au travail*.
- ISO. (2018). *ISO 50001 – Energy Management Systems*.
- OECD. (2023). *Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE*. OCDE Publishing.
- SASB. (2023). *Sustainability Accounting Standards – Aerospace & Defense*. www.sasb.org