RÉPUBLIQUE ALGÉRIENNE DÉMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE
Pôle universitaire de KOLEA

Mémoire de fin de cycle présenté en vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences de Gestion

Spécialité : Contrôle de Gestion

Le rôle du contrôle de gestion dans le déploiement de la stratégie RSE
Cas : Upjohn Saidal Pharma SPA

Réalisé par :

MOHAMED ISSAAD Rayan

BENZIANE Omar Assim

Encadré par :

Pr. HAMOUCHE Ouehchia

Lieu du stage : Upjohn Saidal Pharma SPA
Période du stage : Du 02/02/2026 au 06/05/2026

Année universitaire

2025/2026

RÉPUBLIQUE ALGÉRIENNE DÉMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE
Pôle universitaire de KOLEA

Mémoire de fin de cycle présenté en vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences de Gestion

Spécialité : Contrôle de Gestion

Le rôle du contrôle de gestion dans le déploiement de la stratégie RSE
Cas : Upjohn Saidal Pharma SPA

Réalisé par :
MOHAMED ISSAAD Rayan
BENZIANE Omar Assim

Encadré par :
Pr. HAMOUCHE Ouehchia

Lieu du stage : Upjohn Saidal Pharma SPA

Période du stage : Du 02/02/2026 au 06/05/2026

Année universitaire

2025/2026

Remerciements

Nous rendons grâce à Dieu le Tout-Puissant de nous avoir accordé la santé, la force et la détermination nécessaires pour mener à bien ce mémoire.

Au terme de ce travail, nous tenons à remercier sincèrement toutes les personnes qui ont contribué, de près ou de loin, à la réalisation de ce projet de fin d'études.

En premier lieu, nous adressons notre profonde gratitude à Madame HAMOUCHE Ouehchia pour l'honneur qu'elle nous a accordé en acceptant d'encadrer ce travail. Nous la remercions particulièrement pour sa patience, sa disponibilité, son implication constante ainsi que pour ses précieux conseils. Malgré les difficultés qu'elle a pu traverser durant cette année, elle ne nous a jamais abandonnés et nous a accompagnés avec bienveillance tout au long de ce mémoire.

Nous exprimons également notre profonde reconnaissance à Monsieur OUZANI Faycel pour son accueil, sa disponibilité et la confiance qu'il nous a accordée tout au long de cette expérience. Nous le remercions sincèrement pour ses orientations, ses conseils pertinents, son soutien constant ainsi que pour le temps qu'il nous a consacré. Son professionnalisme, sa bienveillance et ses encouragements ont grandement contribué à l'enrichissement de ce travail et au bon déroulement de notre stage.

Nous tenons également à adresser nos sincères remerciements à Monsieur SAFTA Riad, General Manager de Upjohn Saidal Pharma SPA, pour nous avoir offert l'opportunité d'effectuer notre stage au sein de l'entreprise. Grâce à sa confiance et à son accueil, nous avons pu réaliser cette expérience professionnelle enrichissante dans les meilleures conditions.

Nous adressons également nos sincères remerciements à Monsieur YAHIAOUI Akram pour son accueil chaleureux, sa disponibilité ainsi que pour les précieux conseils et orientations qu'il nous a apportés tout au long de notre présence au sein de l'entreprise. Son accompagnement, son professionnalisme et sa volonté de partager son expérience nous ont permis de mieux comprendre le fonctionnement de l'entreprise et ont contribué de manière significative à la réalisation de ce travail.

Nous tenons aussi à remercier chaleureusement toute l'équipe de l'entreprise pour son accueil, son esprit de collaboration et l'aide apportée durant cette période.

Nous remercions aussi les membres du jury d'avoir accepté d'évaluer notre travail.

Enfin, nous adressons nos chaleureux remerciements à l'ensemble du corps professoral et administratif de l'École Supérieure de Commerce pour leur accompagnement, leur disponibilité et la qualité de la formation qu'ils nous ont assurée durant tout notre parcours universitaire.

Dédicace

Cette dédicace est un humble témoignage de ma gratitude envers celles et ceux qui ont marqué ce parcours. Comme le rappelle souvent **Khabib Nurmagomedov** la réussite n'a de sens que lorsqu'elle est partagée avec ceux qui nous ont élevés, soutenus et guidés sur le droit chemin.

À ma mère, qui a su transformer ses inquiétudes en prières, ses fatigues en sourires et ses silences en soutien, et qui a toujours été la main qui relève, la voix qui rassure et le cœur qui pardonne. Sans elle, je ne serais jamais ici. Si ce mémoire porte mon nom, il porte surtout ton courage, ta patience et tout l'amour discret que tu as semé dans ma vie, jour après jour.

À mon père, pour sa force silencieuse, ses sacrifices et sa confiance, même lorsque le chemin semblait incertain. Tu m'as appris à rester droit dans l'effort, à assumer mes responsabilités et à avancer avec patience. Je n'oublierai jamais tous les sacrifices que tu as faits pour moi. Si je suis arrivé jusqu'ici, c'est grâce aux valeurs que tu m'as transmises et à l'exemple que tu as toujours donné..

À ma tante Fadila, que Dieu lui fasse miséricorde, qui nous a quittés en silence, comme si tu ne voulais déranger personne, mais qui as laissé dans nos vies un vide que rien ni personne ne pourra combler. Ton sourire, ta douceur et ta présence discrète restent gravés dans ma mémoire à chaque étape de ce parcours. Ce mémoire est aussi pour toi, pour honorer ta mémoire et tout l'amour que tu as donné sans jamais rien demander en retour.
Puissent ces lignes être, à leur manière, une prière écrite pour ton âme et un remerciement pour tout ce que tu as représenté pour moi.

À mes sœurs, pour leurs sourires qui ont allégé les moments de fatigue, leurs mots simples qui ont apaisé mes inquiétudes et leur présence qui a rendu ce parcours moins solitaire. Merci pour vos blagues, vos critiques, vos petites provocations et vos grands encouragements, qui ont rendu ce chemin moins lourd et beaucoup plus vivant.

À mes amis d'enfance, **Karim, Nabil, Malek, Anes et Morad**,
ainsi qu'à **mon cousin Riad©**,
pour tous les souvenirs partagés, les rues où l'on a grandi, les rêves que l'on a construits ensemble et les épreuves que l'on a traversées côte à côte. Votre amitié a été une force silencieuse, faite de confiance, de sincérité et de moments simples qui valent plus que de longs discours.

À ma team de ces deux dernières années, **Bari, Feriel, Sabrina et Maroua**, pour les journées interminables qui paraissaient plus courtes grâce à vos blagues, vos délires et votre présence, pour les révisions de dernière minute, les projets improvisés, les cafés partagés et les fous rires qui ont rendu ce parcours moins lourd

À mes amis, **Hichem, Walid, Nidal, Houda, Romaïssa et Loudi**, pour leur présence, leur humour et leur soutien dans les moments de doute comme dans les moments de joie.

Rayan

Dédicace

Alhamdoulilah, praise be to Allah, who granted me the strength, patience and perseverance to complete this dissertation.

For those who never stopped resisting, and for a land that still dreams of freedom.

To the most intelligent and brave woman I have ever known, the queen of all time and the center of my galaxy, **Mother**. There were many nights when I felt overwhelmed, and ready to give up, yet somehow your reassuring voice always boosted the little hyperactive Assim in me, giving him the strength to continue no matter how difficult the journey became. Your prayers, encouragement, and quiet faith carried me through every challenging moment.

To the professor of the family, my main source of inspiration and our encyclopedia, my **dad,** The man of few words but many actions. Your sacrifices do not need a speech; they speak for themselves. You taught me dignity in effort and pride in silence. Thank you for believing in me not through words, but through your actions and unwavering support.

To my siblings, **Wail** and the other two princesses **Lyna** and **Amany** thanks for being my daily training in patience, negotiation, and survival. Growing up with you was basically a full-time job with no salary, but a lot of entertainment, thank you for making life inetresting, I wouldn't trade you… probably

To my two "brother from another mother," the two M's, **Moumouh** and **Abdelmalek**, thank you for being by my side throughout every stressful, exhausting, joyful, and memorable moment of this journey. Your support, patience, encouragement, and inspiration meant more to me than words can express. Thank you as well for all the laughter and unforgettable memories. This achievement would not have been the same without you, Assim also. Il est 2h du matin, on rentre non!

To people who left this life too soon, we will never forget you.

To all my friends, whether they are here or could not be with us today, I send each and every one of you my love.

I could never fully put into words how grateful I am for everything you have done for me. I would write more, but unfortunately, I only have one page

Last but not least, I want to thank myself for always believing in me. Nothing can describe how goated I am.

Assim

Sommaire

Liste des abréviations ..... **II**
Liste des figures ..... **IV**
Liste des tableaux ..... **V**
Liste des annexes ..... **VI**
Résumé ..... **VII**
Introduction Générale ..... **A - C**
Chapitre 1 : Cadre théorique de la RSE et du contrôle de gestion **1**
Introduction du chapitre 1
Section 1 :Fondements de la Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE) 2
Section 2 : Le contrôle de gestion : missions, outils et évolution vers un pilotage global 21
Conclusion du Chapitre 35
Chapitre 2 : Le contrôle de gestion au service du déploiement de la stratégie RSE **36**
Introduction du chapitre 36
Section 1: Outils du contrôle de gestion mobilisables dans la démarche RSE 37
Section 2 : Enjeux et défis de l'utilisation du contrôle de gestion dans le déploiement de la stratégie RSE 48
Conclusion du Chapitre 65
Chapitre3 : Étude de cas – Le rôle du contrôle de gestion dans le déploiement la stratégie RSE de Upjohn Saidal Pharma SPA **66**
Introduction du chapitre 66
Section 1 : Présentation du groupe Pfizer et de Upjohn Saidal Pharma SPA 67
Section 2 : Analyse du rôle du contrôle de gestion dans le développement des initiatives RSE. 78
Section 3 : Discussion des résultats et suggestions 96
Conclusion du chapitre 122
Conclusion générale **123**
Bibliographie **125**
Annexes **134**
Table des matières **140**

Liste des abréviations

ABREVIATION	SIGNIFICATION
BPF	Bonnes Pratiques de Fabrication
BSC	Balanced Scorecard
CAPEX	Capital Expenditures
CDG	Contrôle de Gestion
CO_2EQ	Dioxyde de Carbone Équivalent
CODIR	Comité de Direction
CR	Compte de Résultat
CSR	Corporate Social Responsibility
CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive
DD	Développement Durable
DE	Dépenses d'Éxploitation
DG	Direction Générale
DI	Dépenses d'Investissement
DRDE	Directive sur le Reporting de Durabilité des Entreprises
EHS	Environment, Health & Safety
EHS	Environnement, Hygiène et Sécurité
ESG	Environnement, Social et Gouvernance
GES	Gaz à Effet de Serre
GMP	Good Manufacturing Practices
GRI	Global Reporting Initiative
HSE	Health, Safety & Environment
HSE	Hygiène, Sécurité et Environnement
ICP	Indicateur Clé de Performance
ISO	International Organization for Standardization

Liste des abréviations

ABREVIATION	SIGNIFICATION
KPI	Key Performance Indicator
ODD	Objectifs de Développement Durable
OIN	Organisation Internationale de Normalisation
OPEX	Operating Expenditures
P&L	Profit and Loss
PGS	Pfizer Global Supply
RH	Ressources Humaines
RI	Retour sur Investissement
ROI	Return on Investment
RSE	Responsabilité Sociétale des Entreprises
SASB	Sustainability Accounting Standards Board
SBSC	Sustainability Balanced Scorecard
SCOPE 1	Émissions Directes de Gaz à Effet de Serre
SCOPE 2	Émissions Indirectes liées à l'énergie
SCOPE 3	Autres Émissions Indirectes de la Chaîne de Valeur
TBP	Tableau de Bord Prospectif
TCFD	Task Force on Climate-related Financial Disclosures
TF	Taux de Fréquence des Accidents
USP	Upjohn Saidal Pharma
WCED	World Commission on Environment and Development

Liste des figures

Figure 1 : Modèle du Triple Bottom Line (TBL) 3
Figure 2 : Les 7 questions centrales de la RSE selon ISO 26000 4
Figure 3 : Pyramide de la Responsabilité Sociétale des Entreprises 6
Figure 4 : Modèle des parties prenantes 8
Figure 5 : Traduction de la RSE en composantes opérationnelles et leur intégration dans le pilotage 10
Figure 6: Typologie des stratégies RSE selon le degré d'engagement 13
Figure 7 : Niveaux de contrôle dans l'organisation 23
Figure 8 : Triangle du contrôle de gestion (Objectif – Moyen – Résultat) 23
Figure 9 : Qualités du contrôleur de gestion (techniques et humaines) 25
Figure 10 : Trois phases du contrôle de gestion 26
Figure 11 : Outils prévisionnels du contrôle de gestion 28
Figure 12 : Principaux types de budgets selon Dayan 29
Figure 13 : Principaux outils d'appui du contrôle de gestion 30
Figure 14 : Évolution du contrôle de gestion vers un rôle stratégique 32
Figure 15 : Intégration de la RSE dans les outils du contrôle de gestion 37
Figure 16 : Exemple de budget intégrant la performance globale (dimensions RSE) 39
Figure 17 : Tableau de bord : Outil central du pilotage stratégique 41
Figure 18 : Rôle du contrôleur de gestion dans le pilotage de la performance durable 46
Figure 19 : Stratégies de dépassement de la tension entre court terme et long terme dans le cadre de la RSE 50
Figure 20 Schéma du business case de la RSE : leviers de création de valeur et rôle du contrôle de gestion, ... 51
Figure 21 Nouveau rôle du contrôleur de gestion comme architecte de la performance globale intégrant la RSE 63
Figure 22 : Principales étapes historiques du groupe Pfizer 68
Figure 23 : Structure organisationnelle du groupe Pfizer 69
Figure 24 : Évolution historique et principales acquisitions du groupe Pfizer 70
Figure 25 : Quelques indicateurs clés du groupe Pfizer en 2026 71
Figure 26 : Évolution historique de Upjohn Saidal Pharma SPA 72
Figure 27 : Principaux produits fabriqués localement par Upjohn Saidal Pharma SPA et leurs aires thérapeutiques 73
Figure 28 : Organigramme simplifié de Upjohn Saidal Pharma SPA 75
Figure 29 : Chaîne de collecte et de pilotage des indicateurs RSE au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA 86
Figure 30 : Proposition de structuration d'une stratégie RSE locale pour Upjohn Saidal Pharma SPA 102
Figure 31 : Roadmap de déploiement progressif de la stratégie RSE et du pilotage par le contrôle de gestion au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA 105
Figure 32 : Sustainability Balanced Scorecard (SBSC) proposé pour Upjohn Saidal Pharma SPA 111
Figure 33 : Intégration progressive des enjeux RSE dans les systèmes comptables 112
Figure 34 : Intégration de la RSE dans le processus budgétaire 112
Figure 35 : Tableau de bord opérationnel RSE HSE–CDG (prototype Power BI) pour Upjohn Saidal pharma SPA 114
Figure 36 : Proposition de suivi des coûts environnementaux comme coûts RSE 116
Figure 37 : Synthèse du rôle du contrôle de gestion dans le déploiement de la RSE au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA 120

Liste des tableaux

Tableau 1 : Objectifs du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance 27
Tableau 2 : Valeurs fondamentales du groupe Pfizer 69
Tableau 3 : Fiche signalétique de Upjohn Saidal Pharma SPA 74
Tableau 4 : Contribution des outils d'Excellence Opérationnelle aux objectifs RSE 76
Tableau 5 : Analyse des leviers de contrôle de Simons appliqués au contexte de Upjohn Saidal Pharma SPA 97
Tableau 6 : Structure des suggestions stratégiques et opérationnelles 101
Tableau 7 : Indicateurs environnementaux proposés dans le cadre du SBSC de Upjohn Saidal Pharma SPA 106
Tableau 8 : Proposition d'indicateurs sociaux intégrés au SBSC de Upjohn Saidal Pharma SPA 107
Tableau 9 : Proposition d'indicateurs de gouvernance et de conformité intégrés au SBSC de Upjohn Saidal Pharma SPA 108
Tableau 10 : Proposition d'indicateurs financiers RSE intégrés au SBSC de Upjohn Saidal Pharma SPA 109

Liste des annexes

Annexe 1 : Guide d'entretien semi-directif et synthèse des réponses 134
Annexe 2 : Sustainability Balanced Scorecard proposé pour Upjohn Saidal Pharma SPA ... 138
Annexe 3 : Tableau de bord simulé RSE Excel – Vue synthétique annuelle 139

Résumé

Dans un contexte où les enjeux de durabilité prennent une place croissante dans les stratégies des entreprises, la Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE) conduit les organisations à repenser leurs modes de pilotage de la performance. Le contrôle de gestion ne se limite plus au suivi des coûts et des résultats financiers, mais intègre également des dimensions environnementales, sociales et de gouvernance. Ce mémoire analyse ainsi le rôle du contrôle de gestion dans le déploiement de la stratégie RSE d'une entreprise industrielle, à travers le cas de Upjohn Saidal Pharma SPA, filiale industrielle liée au groupe Pfizer en Algérie.

Dans le cadre de cette étude qualitative et exploratoire, les données ont été collectées à travers un entretien semi-directif réalisé avec un cadre dirigeant du site, complété par l'analyse de documents internes et de rapports institutionnels liés aux enjeux de durabilité. Cette démarche a permis de comprendre la manière dont les outils de contrôle de gestion participent au pilotage des initiatives RSE.

Les résultats montrent que le contrôle de gestion contribue au suivi et à la diffusion des indicateurs environnementaux à travers le Balanced Scorecard et les tableaux de bord. Toutefois, l'absence d'une stratégie RSE locale formalisée, la faible intégration des dimensions sociales et de gouvernance ainsi que la prédominance des objectifs financiers limitent encore le développement d'un véritable contrôle de gestion durable. Enfin, cette étude propose plusieurs pistes d'amélioration, notamment l'évolution vers un Sustainability Balanced Scorecard (SBSC) et l'élargissement des KPI ESG.

Mots-clés : Contrôle de gestion, stratégie RSE, Déploiement , Outils, Up John Saidal Pharma SPA.

Abstract

In a context where sustainability issues are becoming increasingly important in corporate strategies, Corporate Social Responsibility (CSR) is leading organizations to rethink their performance management systems. Management control is no longer limited to monitoring costs and financial results, but also integrates environmental, social, and governance dimensions. This thesis therefore analyzes the role of management control in the deployment of CSR strategy within an industrial company, through the case of Upjohn Saidal Pharma SPA, an industrial subsidiary linked to the Pfizer group in Algeria.

As part of this qualitative and exploratory study, data were collected through a semi-structured interview conducted with a senior manager of the site, complemented by the analysis of internal documents and institutional reports related to sustainability issues. This approach made it possible to understand how management control tools contribute to steering CSR initiatives.

The findings show that management control contributes to the monitoring and dissemination of environmental indicators through the Balanced Scorecard and management dashboards. However, the absence of a formalized local CSR strategy, the weak integration of social and governance dimensions, and the predominance of financial objectives still limit the development of a truly sustainable management control system. Finally, this study suggests several areas for improvement, including the evolution toward a Sustainability Balanced Scorecard (SBSC) and the extension of ESG KPIs.

Key words: Management Control, CSR strategy, Deployment, Tools, Upjohn Saidal Pharma SPA.

Introduction Générale

Introduction Générale

Contexte de l'étude

Dans un contexte économique mondial marqué par la mondialisation, la digitalisation et la montée en puissance des préoccupations environnementales et sociales, les entreprises ne sont plus uniquement évaluées sur leurs performances financières. Elles font désormais face à des attentes croissantes de la part de leurs parties prenantes : investisseurs, régulateurs, salariés, clients et société civile : qui exigent qu'elles agissent de manière responsable vis-à-vis de la société et de l'environnement dans lequel elles opèrent. Cette transformation profonde des attentes a donné naissance à la notion de Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE), qui vise à intégrer les enjeux du développement durable au cœur des stratégies organisationnelles.

Le secteur pharmaceutique occupe une position particulièrement singulière dans ce contexte. En tant qu'industrie dont la mission première est la santé humaine, il est soumis à des exigences éthiques, environnementales et sociales particulièrement fortes. Les entreprises pharmaceutiques sont à la fois productrices de bien-être collectif et sources de risques industriels : rejets chimiques, consommation d'énergie, gestion des déchets : ce qui confère à leur engagement RSE une dimension concrète et mesurable, allant bien au-delà d'un simple affichage communicationnel.

La mise en place d'une stratégie RSE ne se limite toutefois pas à la définition d'ambitions ou à la publication de rapports. Elle nécessite un cadre structuré permettant de planifier, suivre, mesurer et piloter les actions engagées. Dans cette perspective, le contrôle de gestion occupe une place centrale à travers ses outils de pilotage tels que : tableaux de bord, les indicateurs de performance (KPI), budgets ,reporting intégré.... .

Dans le secteur pharmaceutique, cette évolution se traduit progressivement par l'intégration d'indicateurs environnementaux et sociaux dans les systèmes de pilotage des sites industriels. C'est notamment le cas de Upjohn Saidal Pharma SPA, filiale industrielle liée au groupe Pfizer en Algérie, qui développe certaines pratiques de suivi des indicateurs environnementaux et de gestion responsable au sein de ses activités opérationnelles.

Dès lors, il devient pertinent de s'interroger sur la manière dont le contrôle de gestion peut contribuer au déploiement et au pilotage de la stratégie RSE au sein d'une entreprise industrielle pharmaceutique..

Problématique et sous-questions

Au regard des transformations des pratiques de pilotage et de l'intégration progressive des enjeux de durabilité dans les organisations, cette recherche s'intéresse à la manière dont le contrôle de gestion peut accompagner le déploiement opérationnel de la RSE dans le contexte de Upjohn Saidal Pharma SPA. Ainsi, la problématique soulevée est formulée comme suit :

Comment les outils du contrôle de gestion permettent-ils de transformer la stratégie RSE de Upjohn Saidal Pharma SPA en actions et résultats tangibles ?

Pour y répondre, les sous-questions suivantes ont été formulées :

- Comment la vision et les priorités RSE de Upjohn Saidal Pharma SPA se déclinent-elles concrètement ?

- Quels sont les principaux outils de contrôle de gestion mobilisés par l'entreprise pour piloter ses action RSE ?

Hypothèses de travail

Afin d'apporter des éléments de réponse à cette problématique, l'hypothèse principale suivante a été retenue :

Hypothèse principale : Les outils de contrôle de gestion contribuent au déploiement opérationnel de la stratégie RSE de Upjohn Saidal Pharma SPA en assurant la planification, le suivi et l'évaluation des performances environnementales et sociales à l'aide d'indicateurs de pilotage adaptés.

Dans le but d'approfondir l'analyse de l'hypothèse principale, celle-ci a été déclinée en plusieurs hypothèses secondaires.

Hypothèses secondaires :

- H1 : La vision RSE de Upjohn Saidal Pharma SPA se traduit prioritairement par l'élargissement de l'accès aux soins, le renforcement des capacités industrielles locales et le transfert de technologie, avec des objectifs environnementaux.

- H2 : Les outils de contrôle de gestion utilisés au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA sont principalement des dispositifs de pilotage de la performance, tels que les tableaux de bord de gestion, financiers et RH, le tableau de bord HSE-CDG, le Balanced Scorecard ainsi que le reporting interne, permettant de traduire les orientations RSE en objectifs opérationnels mesurables.

Objectif de l'étude

De ce fait, cette étude vise à analyser la manière dont les outils du contrôle de gestion contribuent au déploiement de la stratégie RSE au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA. Elle cherche plus précisément à identifier les dispositifs de pilotage utilisés pour traduire les engagements RSE en actions et indicateurs opérationnels, ainsi qu'à mettre en évidence les limites et les perspectives d'amélioration du système de pilotage actuel.

Méthodologie de recherche

Pour répondre aux objectifs fixés, une méthode qualitative à visée exploratoire a été adoptée. La collecte des données repose sur deux sources complémentaires : d'une part, une analyse documentaire de rapports internes, de documents liés à la RSE du groupe Pfizer et des tableaux de bord disponibles ; d'autre part, un entretien semi-directif mené auprès d'un cadre dirigeant du site Upjohn Saidal Pharma SPA, dont les déclarations constituent le principal matériau empirique de cette étude. Cette approche qualitative permet d'obtenir une compréhension approfondie des pratiques réelles du pilotage RSE au sein de l'entreprise.

Introduction Générale

Raisons du choix du thème

Les raisons derrière la sélection de ce thème sont :

- L'importance croissante de la RSE en tant qu'enjeu stratégique pour les entreprises, qui sont désormais évaluées non seulement sur leurs performances financières, mais aussi sur leur capacité à agir de manière responsable vis-à-vis de la société et de l'environnement.

- La volonté de comprendre comment le contrôle de gestion peut accompagner concrètement le déploiement d'une stratégie RSE, en traduisant les engagements en objectifs opérationnels, en indicateurs et en outils de pilotage, constitue un sujet qui suscite un intérêt croissant dans le contexte algérien.

- L'intérêt du terrain d'étude choisi : Upjohn Saidal Pharma SPA, filiale d'un groupe pharmaceutique mondial engagé en matière de RSE, constitue un cas pertinent pour analyser comment une stratégie RSE globale se déploie dans un contexte industriel local.

Plan de travail

Ce mémoire est structuré autour de trois chapitres complémentaires.

Le premier chapitre est consacré au cadre théorique de la recherche. Il présente les fondements de la Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE), les principales approches théoriques mobilisées ainsi que les missions, outils et évolutions du contrôle de gestion vers un pilotage plus global intégrant les dimensions extra-financières.

Le deuxième chapitre s'intéresse au rôle du contrôle de gestion dans le déploiement de la stratégie RSE. Il met en évidence les principaux outils mobilisables dans une démarche RSE, notamment les tableaux de bord, les indicateurs de performance, les budgets et le Sustainability Balanced Scorecard (SBSC). Ce chapitre analyse également les enjeux, limites et défis liés à l'intégration des dimensions environnementales et sociales dans les systèmes de pilotage.

Enfin, le troisième chapitre présente l'étude de cas réalisée au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA. Il débute par une présentation de l'entreprise et de son organisation, puis analyse les pratiques RSE observées ainsi que le rôle joué par le contrôle de gestion dans leur pilotage. Le chapitre se termine par une interprétation des résultats obtenus et par des propositions d'amélioration visant à renforcer l'intégration de la RSE dans les outils de pilotage de l'entreprise.

- .

Chapitre 1 :
Cadre théorique de la RSE et du contrôle de gestion

Chapitre 1 : Cadre théorique de la RSE et du contrôle de gestion

Introduction du chapitre

La responsabilité sociétale des entreprises (RSE) et le contrôle de gestion occupent une place centrale dans le pilotage des organisations contemporaines. La RSE propose un cadre pour intégrer les enjeux économiques, sociaux et environnementaux dans la stratégie de l'entreprise, en réponse aux attentes croissantes des parties prenantes et aux pressions réglementaires et sociétales. Le contrôle de gestion, quant à lui, vise à traduire la stratégie en objectifs opérationnels, à mesurer la performance et à accompagner les décideurs dans l'orientation des actions.

Ce chapitre a pour objectif de présenter les fondements théoriques de la RSE et du contrôle de gestion, Il est structuré en deux sections :

Section 1 : Fondements de la RSE qui présente les : définitions, principales approches, enjeux et limites de la RSE.

Section 2 : Fondements du contrôle de gestion, qui expose les origines, définitions, missions et évolution du contrôle de gestion vers un pilotage plus global de la performance.

Cette mise en perspective permettra, dans les chapitres suivants, d'analyser comment ces deux dimensions peuvent se rapprocher et comment le contrôle de gestion peut contribuer au pilotage de la performance durable.

Chapitre 1 : Cadre théorique de la RSE et du contrôle de gestion

Section 1 :Fondements de la Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE)

Cette section traite de la RSE en tant que concept, cadre d'action et référentiel de performance. Elle suit tout d'abord l'origine et l'évolution de la RSE, puis présente les principaux modèles théoriques qui la structurent, et elle détaille ensuite ses composantes opérationnelles et ses enjeux contemporains. Enfin, elle montre comment la performance RSE est saisie et évaluée, préparant ainsi le lien avec les questions de contrôle de gestion abordées dans la suite du chapitre.

1. Origine, évolution et conceptualisation de la RSE

Ce point présente la genèse et le développement progressif de la RSE, depuis les premières réflexions éthiques sur le rôle social de l'entreprise jusqu'à sa formalisation actuelle. Il fait apparaître les grandes étapes historiques, les ruptures majeures et les influences sociales, environnementales et réglementaires qui ont conduit à la construction du concept actuel de RSE. Il s'agit de montrer que la RSE est le fruit d'un lent processus de maturation et d'institutionnalisation et non d'un simple effet de mode.

1.1. Genèse historique du concept (XIXe-XXe siècles)

Les racines de la RSE remontent au XIXe siècle, avec les premières réflexions éthiques sur le rôle social de l'entreprise, bien avant la formalisation du concept *moderne,* (Heald, M., 1970). Le mouvement coopératif britannique, notamment à travers l'expérience de Robert Owen à New Lanark, illustre déjà l'entreprise soucieuse des conditions de travail, de l'éducation des enfants d'ouvriers et du bien-être de la communauté. (Heald, M., 1970; Heald, M., 1961)

La théorisation structurée de la RSE n'apparaît toutefois qu'au XXe siècle, avec l'ouvrage fondateur de Howard Bowen, « Social Responsibilities of the Businessman » publié en 1953 (Bowen, H. R., 1953). Bowen y définit la responsabilité sociétale comme les obligations des hommes d'affaires de suivre des politiques et des lignes de conduite conformes aux objectifs et aux valeurs de la société, reconnaissant ainsi que l'entreprise ne vise pas seulement la maximisation du profit des actionnaires, mais a aussi des devoirs envers la société dans laquelle elle opère. (Bowen, H. R., 1953; Garriga, E., & Melé, D., 2016)

1.2. Évolution conceptuelle des années 1950 aux années 1980

Après Bowen, la conceptualisation de la RSE s'enrichit progressivement. Les mouvements sociaux des années 1950-1970 exercent des pressions croissantes sur les grandes corporations concernant les droits du travail et les impacts environnementaux, forçant l'institutionnalisation progressive de la RSE dans la pratique managériale. (Capitello, 2022)

Les années 1970 marquent un tournant majeur avec la prise de conscience environnementale. La crise pétrolière de 1973, la publication du rapport du Club de Rome intitulé « The Limits to Growth » (1972), et la montée des mouvements écologistes cristallisent une réalité nouvelle : l'économie traditionnelle est incompatible avec la préservation de la planète. (Igalens, J., & Gond, J. P., 2012). Les entreprises, jusque-là focalisées principalement sur les dimensions sociales (conditions de travail, relations avec les salariés), commencent à intégrer la dimension environnementale dans leurs préoccupations.

L'année 1987 représente le moment fondateur de la conception moderne du développement durable. La Commission des Nations Unies sur l'Environnement et le Développement (WCED) publie le rapport « Our Common Future », connu sous le nom de « Rapport Brundtland ». Ce rapport propose la première définition officielle du développement durable acceptée mondialement:« Un développement qui répond aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures à répondre aux leurs ». (World Commission on Environment and Development,(WCED), 1987)

Cette définition marque l'émergence de l'approche du « Triple Bottom Line » (triple résultat) : la RSE ne se limite plus aux dimensions sociales ou environnementales isolément, mais exige un équilibre entre trois piliers interdépendants : (Elkington, J., 1997) Comme illustré dans la figure 1, la performance d'une entreprise repose sur l'équilibre entre trois dimensions fondamentales : économique, sociale et environnementale :

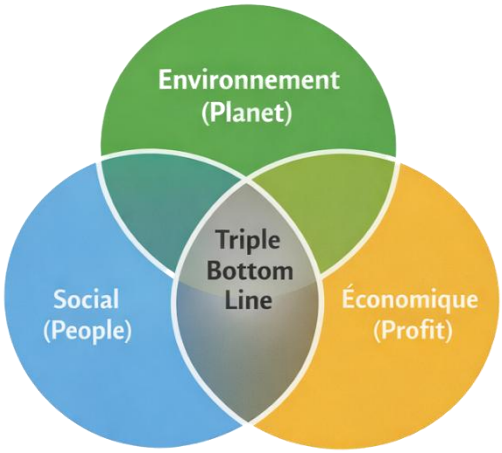


Figure 1 : Modèle du Triple Bottom Line
Source: (Elkington, 1997)

- Pilier économique : création de richesse et performance financière durable,
- Pilier social : bien-être des salariés, respect des droits humains, justice sociale,
- Pilier environnemental : préservation des ressources naturelles et prévention de la pollution.

1.3. Formalisation théorique des années 1990-2000

Les années 1990 voient l'émergence de cadres théoriques majeurs pour penser la RSE. Freeman formalise alors la théorie des parties prenantes, selon laquelle l'entreprise ne doit plus être envisagée uniquement au service des actionnaires, mais comme un ensemble de parties prenantes dont les intérêts doivent être pris en compte et équilibrés ; il définit une partie prenante comme « un groupe ou une personne qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs organisationnels ». (Freeman, R. E., 1984)

Parallèlement, Elkington popularise le concept de Triple Bottom Line (TBL) et devient rapidement un référentiel central pour articuler la performance financière et responsabilité socio-environnementale. (Elkington, 2004)

Au cours de cette période, les premiers rapports RSE se développent, les codes de conduite éthiques se multiplient et les standards de reporting commencent à se structurer, ce qui contribue à faire passer la RSE d'un enjeu éthique marginal à une dimension stratégique de la gestion des grandes entreprises. (Adams, C., & Frost, G., 2013; Garriga, 2016)

1.4. Institutionnalisation internationale et normalisation (2000-2010)

La publication de la norme ISO 26000 en 2010 représente un tournant majeur vers l'institutionnalisation internationale systématique de la RSE. ISO 26000 fournit un cadre normatif mondialement reconnu définissant précisément les principes fondamentaux, les domaines d'action clés, et les pratiques suggérés pour mettre en œuvre une RSE authentique. (ISO 26000 Guidance on Social Responsibility, 2010)

Comme illustré dans la figure 2, la norme ISO 26000 structure la responsabilité sociétale autour de sept questions centrales couvrant l'ensemble des dimensions économiques, sociales et environnementales :



Figure 2 : Les 7 questions centrales de la RSE
Source : (ISO 26000 Guidance on Social Responsibility, 2010)

L'intégration progressive dans les cadres réglementaires publics s'accélère également. L'Union Européenne adopte une série de directives progressives sur la transparence extra-financière, tandis que les Nations Unies lancent le Global Compact en 2000 , une initiative mondiale d'engagement volontaire des entreprises autour de dix principes universels couvrant

Les droits humains, les normes de travail, l'environnement et la lutte anticorruption. (Gond, 2012). Et L'OCDE renforce ses directives sur la responsabilité des entreprises multinationales.

1.5. De la volonté à l'obligation : la période 2010-2025

Cette période est marquée par le passage du discours volontaire à l'obligation réglementaire. (Commission, Directive 2014/95/EU: Disclosure of Non-financial and Diversity Information, 2014) La RSE devient progressivement obligatoire plutôt que volontaire dans de nombreux pays développés : (Commission, Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), 2022)

La Directive sur le reporting extra-financier (NFRD) de l'Union Européenne (2014), (Commission, Directive 2014/95/EU: Disclosure of Non-financial and Diversity Information,

2014)renforcée en 2022 avec la CSRD - CorporateSustainabilityReportingDirective, rend obligatoire la publication d'informations non-financières pour les grandes entreprises. Le développement des critères ESG(Environnement, Social, Gouvernance) par les agences de notation financière crée une mesure standardisée de la performance RSE accessible aux investisseurs. (Friede, 2015) La montée en puissance des investisseurs responsables exigeant des normes ESG transparentes crée une pression financière pour adoption de la RSE. (Principles for Responsible Investment (PRI), 2020) La publication de cadres harmonisés(GRI Standards, SASB, TCFD) fournit des outils standardisés pour mesurer et communiquer la performance. (Global Reporting Initiative,(GRI), 2020)

La prise de conscience climatique s'accélère parallèlement. L' Accord de Paris (2015) engage les nations à limiter le réchauffement climatique à 2°C. (United Nations Framework Convention on Climate Change, 2015) Les Objectifs de Développement Durable (ODD) des Nations Unies (2015) fournissent un cadre global de 17 objectifs auquel les entreprises sont incontournablement liées. (Nations, 2015) La RSE n'est plus un avantage concurrentiel optionnel ; c'est devenu une nécessité existentielle pour les entreprises qui souhaitent rester légitimes. (Nations, 2015)

2. Définitions fondamentales et cadres théoriques de la RSE

Ce point vise à clarifier les notions centrales de la RSE et les principaux cadres théoriques qui guident son analyse. Il expose les modèles les plus influents comme la pyramide de Carroll, la théorie des parties prenantes ou encore l'approche du Triple Bottom Line, en soulignant leurs contributions pour saisir l'étendue des responsabilités de l'entreprise. Il met également en lumière certaines limites et critiques de ces modèles, afin de montrer que la RSE reste un concept débattu, à la fois normatif et stratégique, dont l'interprétation conditionne les choix de gestion qui seront étudiés dans la suite du travail.

2.1. Archie Carroll et la Pyramide de la Responsabilité Sociétale (1991)

Archie Carroll formalise en 1991 l'un des modèles les plus influents et empiriquement testés de la RSE : la Pyramide de la Responsabilité Sociétale. Ce modèle propose que la responsabilité des entreprises s'organise selon quatre niveaux hiérarchisés, construits les uns sur les autres. Comme illustré dans la figure 3, la responsabilité sociétale des entreprises s'organise en quatre niveaux hiérarchisés allant des responsabilités économiques jusqu'aux responsabilités philanthropiques. : (Carroll, A. B., 1991)



Figure 3 : Pyramide de la Responsabilité Sociétale des Entreprises
Source : (Carroll, A. B., 1991)

Le premier niveau constitue la base de l'ensemble : l'entreprise doit être rentable et viable afin de pouvoir poursuivre son activité et assumer ensuite d'autres responsabilités sociales ou environnementales. La maximisation du profit reste ainsi une responsabilité première, mais elle doit être articulée avec les niveaux supérieurs du modèle

Au deuxième niveau, les responsabilités légales imposent à l'entreprise d'exercer ses activités dans le respect des lois et réglementations en vigueur, matérialisant ainsi le « contrat social » qui lie l'entreprise à la société. Au-delà de la conformité juridique, les responsabilités éthiques correspondent au troisième niveau et renvoient aux attentes morales et normatives de la société : l'entreprise doit adopter des comportements jugés justes et honnêtes, même lorsqu'ils ne sont pas explicitement exigés par la loi.

Enfin, le quatrième niveau de la pyramide regroupe les responsabilités philanthropiques, de nature volontaire et discrétionnaire. Il s'agit des contributions de l'entreprise au bien-être de la communauté (dons, mécénat, engagement social), appréciées par la société mais dont l'absence n'est pas considérée comme contraire à l'éthique, ces actions n'étant ni imposées par la loi ni strictement attendues comme une obligation.

2.2. Caractéristiques clés et critiques du modèle pyramidal

Un point critique du modèle de Carroll est que les quatre dimensions ne doivent pas être traitées en isolation. Bien que la Pyramide de la RSE catégorise les quatre composantes comme des segments différents, elles se chevauchent et s'intègrent les unes aux autres. Carroll reconnaît également les conflits potentiels entre ces dimensions. Par exemple, une entreprise envisageant d'entreprendre des activités philanthropiques doit inévitablement utiliser ses ressources, ce qui pourrait entrer en conflit avec l'intérêt économique de maximiser les profits. Cependant, un conflit peut être annulé puisque le maintien d'une bonne réputation d'entreprise grâce aux initiatives philanthropiques peut renforcer la réputation, par laquelle les entreprises peuvent être rentables à long terme. (Carroll, A. B., 1991)

Cependant, le modèle fait face à plusieurs critiques importantes. Baden (2016) effectue un test empirique du modèle et conclut que « le modèle hiérarchique proposé par Carroll ne reflète pas adéquatement les priorités réelles des entreprises ». Les études empiriques montrent que les entreprises ne classent pas toujours les responsabilités de la même manière qu'implicitement proposé par le modèle pyramidal. En particulier, l'ordre des responsabilités observé empiriquement diffère souvent de celui proposé par la théorie, ce qui suggère que le contexte culturel, le secteur d'activité et la stratégie de l'entreprise influencent fortement la hiérarchie des responsabilités.

De plus, le modèle est critiqué pour ne pas capturer adéquatement (Baden, 2016) :

- L'hétérogénéité au sein des groupes de parties prenantes - les membres d'un même groupe de parties prenantes ne partagent pas toujours les mêmes intérêts ;
- Les relations dynamiques et non statiques entre les dimensions ;
- La complexité des relations inter-parties prenantes au-delà de leur seule relation avec l'entreprise.

2.3. Modifications et évolutions du modèle Carroll.

Face aux limites du modèle pyramidal de Carroll, plusieurs travaux ont proposé des adaptations visant à mieux intégrer les enjeux contemporains de la responsabilité sociétale des entreprises. Lu et al. (2020) proposent notamment une version révisée du modèle, dans laquelle la dimension environnementale est intégrée comme un axe transversal plutôt que comme une simple composante distincte. Dans leur étude empirique menée auprès de PME manufacturières au Pakistan, les auteurs montrent que l'innovation organisationnelle constitue un facteur médiateur, tandis que l'image de l'entreprise joue un rôle modérateur dans la relation entre les dimensions de la RSE et la performance organisationnelle.

Les résultats indiquent que « les dimensions modifiées de la pyramide de Carroll influencent positivement la performance organisationnelle des PME industrielles lorsqu'elles sont intégrées de manière efficace dans leurs stratégies d'innovation ». Cette étude affirme que « l'incorporation des concepts d'économie circulaire et d'Industrie 4.0 au sein du secteur PME crée des opportunités commerciales synergiques contribuant au développement durable en améliorant la gestion environnementale, l'efficacité de la production, et la croissance socialement responsable ».

Ainsi, ces évolutions montrent que le modèle de Carroll tend à dépasser sa logique hiérarchique initiale pour s'inscrire dans une approche plus intégrée et dynamique. Les dimensions de la RSE apparaissent désormais comme des leviers stratégiques interdépendants, contribuant directement à la performance globale de l'entreprise. Cette transformation traduit le passage d'une vision normative de la RSE vers une approche plus opérationnelle et orientée vers la création de valeur (Lu, J., Ren, L., Lin, W., He, Y., & Strielkowski, W., 2020).

2.4. Théorie des parties prenantes

Dans le prolongement des approches précédentes de la responsabilité sociétale, la théorie des parties prenantes propose une vision plus ouverte et relationnelle de l'entreprise. Développée principalement par R. Edward Freeman, cette théorie considère que l'entreprise ne doit pas uniquement répondre aux attentes des actionnaires, mais également prendre en compte les intérêts de l'ensemble des acteurs influencés par ses activités. Cette approche a largement contribué à l'évolution de la RSE vers une logique de gouvernance, de dialogue et de création de valeur partagée.

2.4.1. Fondements de la théorie des parties prenantes

Ainsi, ces évolutions montrent que le modèle de Carroll tend à dépasser sa logique hiérarchique initiale pour s'inscrire dans une approche plus intégrée et dynamique. Les dimensions de la RSE apparaissent désormais comme des leviers stratégiques interdépendants, contribuant directement à la performance globale de l'entreprise. Cette transformation traduit le passage d'une vision normative de la RSE vers une approche plus opérationnelle et orientée vers la création de valeur. (Freeman, R. E., 1984).

Cette approche élargit la vision traditionnelle de l'entreprise en intégrant une diversité d'acteurs tels que les salariés, les clients, les fournisseurs, les institutions et la société civile. L'entreprise est ainsi envisagée comme un système d'interactions où les intérêts doivent être arbitrés de manière équilibrée.
Comme illustré dans la figure 4, l'entreprise est au centre d'un réseau de parties prenantes avec lesquelles elle entretient des relations d'influence réciproque :

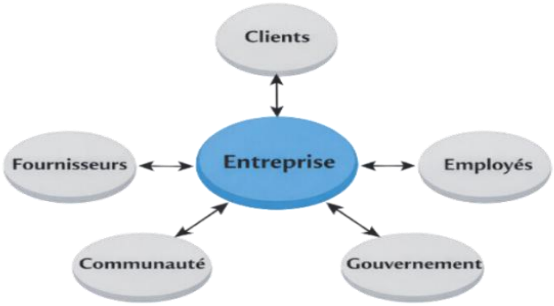


Figure 4 : Modèle des parties prenantes
Source : (Freeman, R. E., 1984)

Mitchell, Agle et Wood (1997) raffinent ce modèle en proposant trois critères de pertinence pour hiérarchiser les parties prenantes : (Mitchell, R. K., Agle, B. R., & Wood, D. J, 1997)

- Pouvoir : capacité à influencer les décisions de l'entreprise,
- Légitimité : caractère justifié de leurs revendications,
- Urgence : degré d'immédiateté de leurs demandes,

Cette approche transforme la RSE d'une simple obligation morale en enjeu stratégique d'équilibre des intérêts.

2.4.2. Critiques de la théorie des parties prenantes

Malgré son influence, la théorie des parties prenantes de Freeman est largement discutée mais aussi critiquée. Sundaram et Inkpen lui reprochent de complexifier la gouvernance en rendant l'entreprise responsable devant une multitude d'acteurs aux intérêts parfois conflictuels, et de fragiliser la logique de marché en diluant la primauté de l'actionnaire et la clarté des responsabilités managériales. (Sundaram, A. K., & Inkpen, A. C., 2004).

Ses défenseurs soulignent au contraire qu'il ne s'agit pas de nier le rôle des actionnaires, mais de penser une création de valeur plus équitable et durable entre l'ensemble des parties prenantes. Pesqueux et Damak-Ayadi pointent en outre des limites conceptuelles : difficultés à délimiter l'environnement pertinent, distinction floue entre parties prenantes proches et diffuses, et approche souvent trop statique dans un contexte où les acteurs évoluent. (Pesqueux, Y., & Damak-Ayadi, S., 2005)

2.5. Théorie de Légitimité organisationnelle

La théorie de la légitimité organisationnelle constitue un prolongement des approches centrées sur les parties prenantes et permet de mieux comprendre pourquoi les entreprises cherchent à intégrer les principes de la RSE dans leurs pratiques. Cette approche met l'accent sur la nécessité pour l'organisation d'obtenir l'acceptation sociale de ses activités afin d'assurer sa pérennité. Dans ce cadre, les actions de responsabilité sociétale apparaissent comme un moyen pour l'entreprise de répondre aux attentes de son environnement institutionnel, social et réglementaire, tout en renforçant sa crédibilité et sa réputation.

2.5.1. Fondements de la théorie de légitimité organisationnelle

La notion de légitimité organisationnelle, développée notamment par Suchman (1995), complète l'approche des parties prenantes en mettant l'accent sur la perception sociale de l'entreprise. La légitimité correspond à l'acceptation des actions de l'organisation au regard des normes, valeurs et attentes de la société.

Dans cette perspective, la RSE constitue un levier essentiel permettant à l'entreprise de maintenir ou de renforcer sa légitimité. Une organisation perçue comme responsable bénéficie d'une meilleure réputation, d'une confiance accrue de ses parties prenantes et d'un accès facilité aux ressources.

À l'inverse, un écart entre les pratiques réelles et les attentes sociétales peut entraîner une perte de légitimité, se traduisant par des sanctions économiques, réglementaires ou réputationnelles. (Suchman, M. C., 1995).

2.5.2. Critiques de la théorie de Légitimité organisationnelle

Malgré son importance, la théorie de la légitimité organisationnelle présente certaines limites. D'une part, la légitimité repose sur des perceptions sociales, ce qui la rend subjective et difficile à mesurer de manière fiable. Cette dimension perceptuelle varie selon les contextes institutionnels et culturels, ce qui complique son opérationnalisation dans les systèmes de gestion.

D'autre part, la légitimité peut être utilisée de manière stratégique par les entreprises afin de préserver leur acceptation sociale, sans nécessairement modifier en profondeur leurs pratiques. Par ailleurs, le caractère évolutif des normes et des attentes sociétales rend la légitimité instable

et exige une adaptation permanente de l'entreprise. Ainsi, bien que centrale pour la pérennité organisationnelle, la légitimité demeure un concept complexe et difficile à piloter de manière objective. (Suchman, M. C., 1995)

3. Principes et composantes opérationnelles de la RSE

Le but de ce point est de traduire la RSE en éléments concrets au niveau de l'entreprise. Il présente les principaux axes d'une démarche responsable – économiques, sociaux, environnementaux, éthiques et participatifs – et montre comment ils se déclinent en engagements et pratiques de gestion. Il prépare ainsi leur intégration dans les futurs systèmes de pilotage et de contrôle de gestion.

Afin de faciliter la compréhension des principes et composantes opérationnelles de la RSE, la figure ci-dessous illustre le passage d'une approche conceptuelle globale vers une déclinaison en dimensions opérationnelles, avant leur intégration dans les systèmes de pilotage et de contrôle de gestion.

.

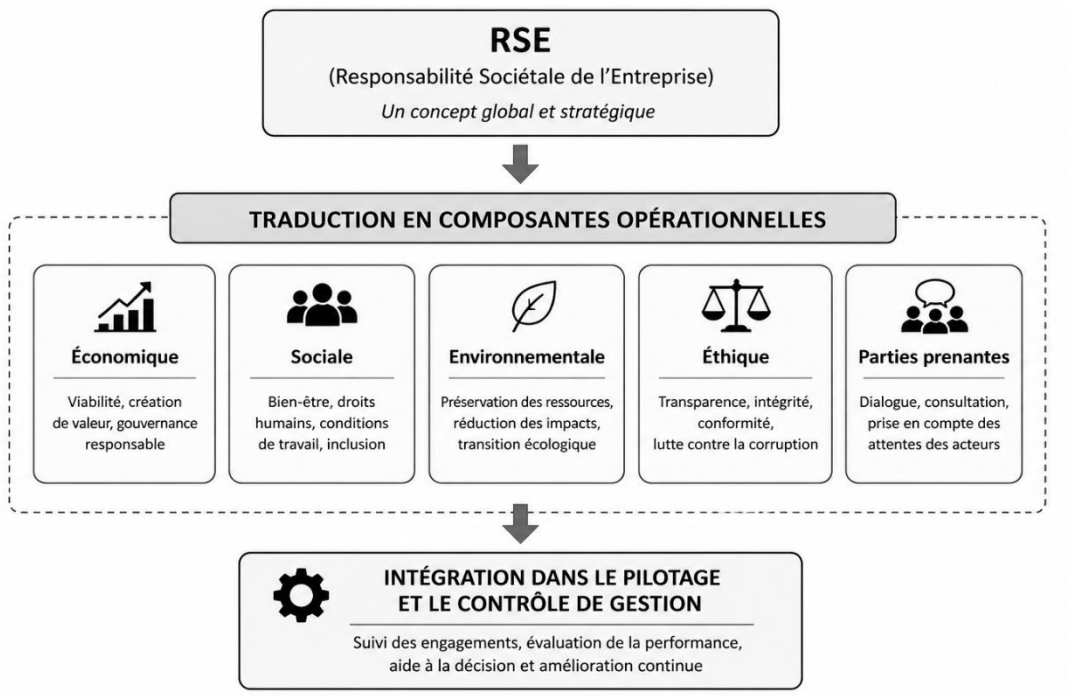


Figure 5 : Traduction de la RSE en composantes opérationnelles et leur intégration dans le pilotage

Source : Élaboré par l'auteur à partir de ISO 26000 (2010) et Archie Carroll (1991)

3.1. Responsabilité économique : viabilité et création de valeur

La première composante de la RSE est la responsabilité économique. Une entreprise économiquement responsable génère de la profitabilité de manière durable (long-termiste, pas

prédatrice). Elle contribue à la création de valeur partagée en offrant des salaires décents, des prix justes pour les fournisseurs, et des contributions aux communautés où elle opère.

Au-delà de la profitabilité immédiate, la responsabilité économique implique : une gouvernance responsable avec une structure décisionnelle transparente et l'absence de conflits d'intérêts ; la transparence financière avec reporting complet et audité ; le respect de la compétitivité à long terme plutôt que l'extraction court-termiste de valeur. (ISO 26000 Guidance on Social Responsibility, 2010)

3.2. Responsabilité sociale : bien-être et droits

La dimension sociale couvre un spectre large de préoccupations : (Gond, 2012)

- Conditions de travail décentes : salaires justes par rapport au contexte local, horaires raisonnables, sécurité et santé au travail
- Respect des droits humains : libertés fondamentales, liberté d'association, absence de discrimination
- Diversité et inclusion : égalité des genres, inclusion des minorités, promotion équitable basée sur les compétences
- Qualité de vie au travail : environnement sain, équilibre travail-vie personnelle, développement des compétences
- Dialogue social : consultation des salariés et de leurs représentants, transparence dans les décisions affectant les salariés
- Droits humains dans la chaîne d'approvisionnement : assurer que fournisseurs et sous-traitants respectent les normes minimales.

3.3. Responsabilité environnementale : préservation et transition

La responsabilité environnementale vise à minimiser l'impact négatif de l'entreprise sur la nature : (ISO 26000 Guidance on Social Responsibility, 2010)

- Réduction de l'empreinte carbone : inventaire des émissions de gaz à effet de serre (scopes 1, 2 et 3), stratégie de réduction, trajectoire vers la neutralité carbone ;

- Gestion des déchets et économie circulaire : minimiser les déchets, favoriser le recyclage et la réutilisation, passer d'un modèle linéaire à un modèle circulaire ;

- Conservation des ressources naturelles : préservation de l'eau, des minéraux, transition vers les énergies renouvelables, protection de la biodiversité ;

- Prévention de la pollution : protection de l'air, de l'eau et du sol contre la pollution ;

- Adaptation au changement climatique : évaluation des risques climatiques pour l'entreprise et ses opérations, mise en place de mesures d'adaptation.

3.4. Gouvernance éthique, transparence et conformité

La gouvernance éthique constitue un pilier essentiel de la RSE, visant à garantir des pratiques transparentes, responsables et conformes aux normes en vigueur au sein de l'entreprise. (Mercier, 2010)

- Codes d'éthique et de conduite : directives claires sur les comportements attendus dans toute l'organisation ;

- Redevabilité et traçabilité : documentation des décisions, responsabilité claire des dirigeants ;

- Lutte contre la corruption : politiques strictes, audits internes réguliers, protections pour les lanceurs d'alerte ;

- Absence de conflits d'intérêts : gouvernance indépendante, séparation des pouvoirs, gestion des conflits ;

- Respect des lois et normes internationales : conformité légale, audits externes indépendants ;

- Transparence dans la communication : information complète et honnête aux stakeholders, admissions des erreurs, plans de redressement ;

- Responsabilité éthique des dirigeants : engagement personnel du leadership envers la RSE ;

- Conformité légale : respect de toutes les normes et régulations applicables.

3.5. Engagement des parties prenantes

L'engagement des parties prenantes constitue un élément fondamental de la démarche RSE, visant à intégrer les attentes des différents acteurs dans la prise de décision de l'entreprise. (Freeman, R. E., 1984)

- Identification et cartographie des parties prenantes : qui sont tous les acteurs impactés ?

- Consultation régulière et systématique : écoute des préoccupations (sondages, consultations, forums de dialogue) ;

- Transparence bidirectionnelle : exposition des plans RSE, réception des feedbacks, explication des arbitrages ;

- Prise en compte des attentes : intégration des retours dans la stratégie RSE et l'opérationnel ;

- Mécanismes de plainte accessibles : canaux pour signaler des problèmes (whistleblowing, médiateur interne, processus de recours).

4. Enjeux contemporains et défis de la RSE

Le présent point a pour objet d'analyser les principaux enjeux et défis actuels de la RSE. Elle souligne les tensions entre objectifs économiques et exigences socio-environnementales, la diversité des stratégies d'engagement possibles et les risques de dérives comme le greenwashing. Elle situe ainsi la RSE dans le contexte contemporain caractérisé à la fois par

une montée des attentes sociétales et par de fortes contraintes organisationnelles, préparant ainsi le lien avec le rôle du contrôle de gestion.

4.1. Tensions entre dimensions et arbitrages stratégiques

Dans la pyramide de Carroll, les quatre dimensions de la responsabilité peuvent entrer en tension, notamment lorsque la recherche de marges financières à court terme conduit à réduire des dépenses de sécurité, de bien-être ou de soutien aux communautés. Carroll souligne toutefois qu'une vision de long terme permet en partie de résoudre ces conflits : des comportements responsables renforcent la réputation et la confiance des parties prenantes, ce qui peut soutenir la performance économique durable de l'entreprise. (Carroll, A. B., 1991)

Cette tension entre exigences financières immédiates et investissements RSE dont les bénéfices sont différés constitue l'un des principaux défis d'opérationnalisation de la responsabilité sociétale, les entreprises devant arbitrer en permanence entre rendement de court terme et création de valeur durable. (Eccles, R. G., Ioannou, I., & Serafeim, G., 2014)

4.2. Types de stratégies RSE selon le degré d'engagement

La littérature académique identifie plusieurs typologies de stratégies RSE reflétant des degrés d'engagement variables des entreprises envers leurs responsabilités sociétales. La classification la plus influente, développée initialement par Carroll (1979) et affinée par Clarkson (1995) et Wood (1991), distingue quatre postures stratégiques fondamentales (Clarkson, M. E., 1995; Wood, 1991; Carroll, A. B., 1979).

À ce stade, il est pertinent de proposer une représentation synthétique des différents types de stratégies RSE selon le degré d'engagement des entreprises, avant d'en analyser les caractéristiques de manière détaillée.



Figure 6: Typologie des stratégies RSE selon le degré d'engagement

Source : (Clarkson, M. E., 1995)

4.2.1. Stratégie réactive

La stratégie réactive caractérise les entreprises qui nient leur responsabilité face aux enjeux sociaux et environnementaux et s'opposent activement aux pressions externes. Ces

organisations adoptent une position défensive consistant à faire le strict minimum imposé par la loi, voire à tenter d'éviter ou de retarder l'application des régulations.

Clarkson (1995) décrit cette posture comme celle d'entreprises qui « nient toute responsabilité, font moins que ce qui est requis, et ne reconnaissent pas la légitimité des revendications des parties prenantes ». Cette stratégie se manifeste par l'absence de politiques RSE formalisées, le refus de communiquer sur les impacts sociaux et environnementaux, et une logique purement défensive face aux controverses.

4.2.2. Stratégie défensive

La stratégie défensive correspond à une reconnaissance minimale des responsabilités sociétales. Les entreprises adoptant cette posture admettent leur responsabilité mais font uniquement ce qui est légalement requis pour éviter les sanctions, sans aller au-delà de la conformité réglementaire stricte.

Carroll (1979) caractérise cette approche comme celle d'organisations qui « font seulement ce qui est nécessaire pour se conformer à la loi et éviter les problèmes légaux ». Cette stratégie se traduit par des initiatives RSE limitées aux exigences minimales, un reporting réglementaire basique, et une communication principalement centrée sur la conformité légale.

4.2.3. Stratégie accommodative

La stratégie accommodative marque un changement qualitatif dans l'engagement RSE. Les entreprises acceptent leur responsabilité sociétale et font ce qui est attendu par la société, allant au-delà des seules obligations légales pour répondre aux attentes éthiques et sociales.

Clarkson (1995) décrit cette posture comme celle d'organisations qui « acceptent leurs responsabilités sociales et font ce que les parties prenantes attendent d'elles raisonnablement ». Cette stratégie se traduit par l'adoption de politiques RSE structurées, la mise en place de systèmes de management environnemental et social, un reporting extra-financier substantiel, et un engagement actif avec les parties prenantes.

4.2.4. Stratégie proactive

La stratégie proactive représente le niveau d'engagement le plus avancé. Les entreprises anticipent les attentes sociétales futures, innovent en matière de pratiques responsables, et assument un rôle de leadership dans leur secteur.

Wood (1991) caractérise cette approche comme celle d'entreprises qui « anticipent les responsabilités sociales, font plus que ce qui est attendu, et prennent des initiatives novatrices en matière de RSE ». Cette stratégie se manifeste par l'intégration complète de la RSE dans la stratégie d'entreprise, l'innovation en matière de produits et processus durables, un reporting intégré de haute qualité, et un positionnement de leader d'opinion sur les enjeux de durabilité. (Wood, 1991).

4.2.5. Implications pour le contrôle de gestion : différenciation des outils selon la stratégie RSE

Le choix d'une stratégie RSE a des implications directes sur les outils de contrôle de gestion à mobiliser, ce qui en fait un enjeu central de l'opérationnalisation de la RSE.

Dans les stratégies réactives ou défensives, les dispositifs restent centrés sur la conformité minimale : quelques indicateurs de respect de la réglementation, un reporting RSE limité aux obligations légales, des budgets restreints et une absence d'intégration des indicateurs RSE dans les tableaux de bord stratégiques.

Avec une stratégie accommodative, les outils s'élargissent : tableaux de bord RSE structurés avec indicateurs ESG, budgets dédiés à des projets allant au-delà de la conformité, reporting extra-financier aligné sur des standards comme le GRI, et revues de performance incluant des KPI RSE aux côtés des indicateurs financiers.

Dans une stratégie proactive, l'intégration est maximale : SustainabilityBalancedScorecard, reporting intégré, indicateurs prospectifs pour anticiper risques et opportunités, critères RSE intégrés à la rémunération variable, et budgets d'innovation et de R&D orientés vers la durabilité (Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S., & Wagner, M. , 2002; Eccles, R. G., & Krzus, M. P., 2010; Principles for Responsible Investment (PRI), 2020; Igalens, J., & Gond, J. P., 2012) Cette différenciation des outils selon le degré d'engagement RSE sera approfondie au Chapitre 2.

4.3. Greenwashing et socialwashing

De nombreuses entreprises communiquent sur des initiatives RSE cosmétiques sans changer fondamentalement leurs pratiques.

Des études montrent que des promesses RSE ne sont jamais suivies d'actions réelles, créant une méfiance croissante parmi les stakeholders. Lyon et Maxwell (2011) identifient plusieurs formes de greenwashing : les déclarations non vérifiables, les labels auto-décernés, l'accent mis sur un aspect environnemental mineur tout en ignorant des impacts majeurs, et les promesses futures sans engagement contraignant (Lyon, T. P., & Maxwell, J. W. , 2011).

Cette réalité souligne l'importance d'une RSE authentique, mesurée et transparente, avec des systèmes de vérification externe et des indicateurs de performance vérifiables. Le contrôle de gestion joue ici un rôle essentiel en fournissant des mécanismes de mesure fiables et des processus d'audit interne permettant de garantir la sincérité des communications RSE (Grant Thornton & Université Paris-Dauphine-PSL., 2022)

4.4. Critiques et détracteurs de la RSE

Bien que la RSE soit devenue un paradigme dominant dans le management contemporain, elle fait l'objet de critiques substantielles de la part de plusieurs courants de pensée. Ces critiques remettent en question tant les fondements théoriques que l'efficacité pratique de la responsabilité sociétale des entreprises.

4.4.1. La critique néoclassique de Milton Friedman : la primauté de la maximisation du profit

La critique la plus célèbre et radicale de la RSE est formulée par Milton Friedman, prix Nobel d'économie, dans son article « The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits » publié en 1970 dans le New York Times Magazine. Selon lui, la seule responsabilité sociale

d'une entreprise privée dans une économie de marché est de maximiser la valeur pour ses actionnaires, tant qu'elle respecte les lois et les règles du jeu concurrentiel. (Friedman, M, 1970)

Friedman ajoute que les dirigeants n'ont ni mandat démocratique ni compétence particulière pour redistribuer les ressources des actionnaires vers des causes sociales ou environnementales et que, lorsqu'ils le font, ils exercent en réalité une forme de « taxation sans représentation » en décidant eux-mêmes de l'usage de ces ressources. Il met enfin en garde contre les effets pervers d'une RSE généralisée, qui risque selon lui de réduire l'efficacité économique globale et, in fine, la création de richesse au détriment de la prospérité collective. Cette critique a profondément marqué le débat et inspire encore ceux qui estiment que les entreprises servent au mieux la société en se concentrant sur leur performance économique plutôt qu'en assumant des responsabilités sociales directes. (Jensen, 2002)

4.4.2. Les critiques sur l'efficacité et l'authenticité de la RSE

Au-delà de la critique théorique friedmanienne, de nombreux chercheurs questionnent l'efficacité réelle et l'authenticité des démarches RSE mises en œuvre par les entreprises.

- **Le problème du greenwashing et du socialwashing**, déjà évoqué en 1.4.4, constitue une critique empirique majeure. Les études montrent que de nombreuses entreprises adoptent des discours RSE ambitieux sans changements substantiels de leurs pratiques opérationnelles. Cette « RSE cosmétique » crée une déconnexion entre communication et réalité, générant cynisme et méfiance parmi les parties prenantes (Lyon, T. P., & Maxwell, J. W. , 2011).
- **Les coûts de mise en œuvre sans retour mesurable** représentent une autre critique importante. Plusieurs études empiriques montrent que les investissements RSE peuvent générer des coûts significatifs à court terme sans bénéfices financiers clairement identifiables. Mittal et al. (2008) et Tyagi (2013), dans leurs études sur des entreprises indiennes, identifient une relation négative entre dépenses RSE et rentabilité à court terme, suggérant un coût d'opportunité substantiel (Tyagi, 2013; Mittal, R. K., Sinha, N., & Singh, A. , 2008).
- **La difficulté de mesure et le risque de reporting superficiel** constituent également des limites majeures. Les indicateurs RSE souffrent souvent de problèmes de standardisation, de comparabilité et de vérifiabilité. Contrairement aux indicateurs financiers régis par des normes comptables strictes, les mesures RSE restent largement hétérogènes et sujettes à manipulation (Christensen, H. B., Hail, L., & Leuz, C., 2021).
- **L'absence de relation causale claire entre RSE et performance** est soulignée par de nombreux chercheurs. Une revue systématique de Margolis et Walsh (2003) analysant 127 études empiriques sur la relation RSE-performance financière conclut qu'aucun consensus n'émerge : certaines études trouvent une relation positive, d'autres négative, d'autres encore aucune relation significative. Cette hétérogénéité des résultats suggère que la RSE n'est pas un levier de performance universel et automatique (Margolis, J. D., & Walsh, J. P, 2003).

4.4.3. Les critiques sur la gouvernance et le rôle de l'État

Un courant critique s'inquiète de l'impact de la RSE sur le rôle régulateur de l'État et sur la légitimité démocratique des décisions sociétales. La « privatisation » de la régulation sociale et

environnementale via des engagements volontaires peut affaiblir la pression en faveur de normes contraignantes et créer une illusion de progrès qui détourne l'attention des nécessaires interventions publiques. (Vogel, 2008)

Dans cette perspective, certains auteurs voient la RSE comme un moyen pour les entreprises de coloniser le champ des politiques sociales et environnementales traditionnellement réservé aux autorités démocratiques, ce qui pose un problème de légitimité. (Banerjee, S. B, 2008) D'autres soulignent que les dispositifs d'autorégulation reposant sur des engagements volontaires accentuent l'asymétrie d'information et de pouvoir entre entreprises et régulateurs, les premières contrôlant largement les données sur leurs propres performances. (Barnett, 2007)

Enfin, la variabilité géographique des standards RSE constitue une limite supplémentaire : les multinationales peuvent appliquer des normes élevées dans les pays développés tout en maintenant des pratiques beaucoup moins rigoureuses dans les pays où la pression réglementaire et sociétale est plus faible, créant une « double norme » contraire à la prétention universaliste de la RSE. (Christmann, P., & Taylor, G., 2001).

4.4.4. Les critiques sur les conflits d'intérêts et l'arbitrage entre parties prenantes

La théorie des parties prenantes, bien que centrale dans la RSE, est critiquée pour ses difficultés d'application concrète. Une première limite tient à l'arbitrage entre intérêts souvent contradictoires : il est difficile pour une entreprise de satisfaire simultanément salariés, clients, actionnaires et environnement sans générer des compromis qui peuvent réduire son efficacité globale. (Sundaram, A. K., & Inkpen, A. C., 2004)

Une deuxième critique concerne le manque de légitimité démocratique des dirigeants pour décider seuls de la répartition des ressources entre groupes sociaux, certains auteurs estimant que cette approche brouille les droits de propriété et les mécanismes classiques de gouvernance en élargissant excessivement le cercle des "bénéficiaires" de l'entreprise. Enfin, plusieurs travaux soulignent l'imprécision du concept même de partie prenante : la délimitation de l'environnement pertinent et l'identification des acteurs légitimes (générations futures, écosystèmes, etc.) restent floues, ce qui complique la traduction du modèle en dispositifs concrets de gestion et de pilotage. (Pesqueux, Y., & Damak-Ayadi, S., 2005)

4.4.5. Synthèse critique et perspectives

Ces critiques ne conduisent pas à abandonner la RSE, mais à insister sur plusieurs exigences majeures. D'abord, la RSE doit être authentique et mesurable, et non cosmétique : des systèmes de contrôle de gestion robustes, avec indicateurs vérifiables et audits externes, sont nécessaires pour assurer la sincérité des démarches engagées. (Adams, C., & Frost, G., 2008)

Ensuite, la RSE volontaire doit compléter la régulation publique, et non s'y substituer : elle a vocation à aller au-delà des minima légaux, sans se présenter comme un substitut aux normes contraignantes. Les entreprises doivent aussi faire preuve de transparence sur les arbitrages et les limites de la RSE, en expliquant clairement les tensions entre objectifs, les compromis réalisés et les domaines où des progrès restent à accomplir (Hahn, T, Preuss, L, Pinkse, J, & Figge, F, 2014; Vogel, D., 2005).

Enfin, l'intégration du contrôle de gestion dans la gouvernance RSE apparaît centrale pour structurer ces arbitrages, mesurer rigoureusement les performances et assurer la cohérence entre discours et pratiques, ce qui constitue précisément l'objet du Chapitre 2 consacré à l'adaptation des outils de contrôle de gestion au pilotage de la RSE. (Epstein, M. J., & Roy, M.-J, 2001)

5. Performance RSE, mesure et reporting

Ce point porte sur la mesure et la mise en visibilité de la performance RSE. Il expose les dimensions principales à mesurer, les indicateurs et les outils de reporting utilisés par les entreprises, ainsi que l'évolution vers un cadre de communication extra-financière de plus en plus réguler. Il permet enfin de mettre en lumière enjeux et limites associés à cette mesure de la performance responsable, en particulier dans les organisations disposant de ressources contraintes, ouvrant ainsi la question du rôle du contrôle de gestion dans le pilotage de la RSE.

5.1. Dimensions de la mesure de la performance RSE

La mesure de la performance RSE s'effectue selon plusieurs dimensions alignées avec le modèle de Carroll et les normes internationales. (Gond, 2012; ISO 26000 Guidance on Social Responsibility, 2010; Mercier, 2010)

Responsabilité économique : Rentabilité (profitabilité nette, marges, retour sur investissement), création d'emplois, stabilité financière, investissements en innovation et R&D.

Responsabilité légale : Conformité à la réglementation applicable, nombre de violations légales, résultats des audits externes, transparence du reporting financier.

Responsabilité éthique : Existence et qualité des politiques éthiques formalisées, nombre de scandales éthiques ou incidents d'intégrité, satisfaction des stakeholders concernant l'éthique perçue.

Responsabilité philanthropique : Volume des donations et contributions communautaires, heures de bénévolat des salariés, engagement dans les initiatives communautaires et sociales.

5.2. Cadres et normes de reporting

ISO 26000 (2010) fournit un cadre structuré de mesure et de pilotage, sans être certifiante mais largement acceptée internationalement. (ISO 26000 Guidance on Social Responsibility, 2010).

GRI Standards (Global ReportingInitiative) constituent les standards de reporting de durabilité les plus largement utilisés mondialement. GRI fournit des indicateurs standardisés pour chaque domaine de performance (économique, social, environnemental), permettant une comparabilité entre entreprises et secteurs. (Global Reporting Initiative,(GRI), 2020)

Global Compact (ONU) rassemble plus de 13 000 entreprises membres s'engageant à respecter 10 principes universels couvrant les droits humains, les normes de travail, l'environnement et la lutte anticorruption. (Compact., 2020)

ESG (Environnement, Social, Gouvernance): Cadre développé par les investisseurs pour évaluer la matérialité des enjeux de durabilité. Les trois lettres ESG structurent désormais la

plupart des notations et critères d'investissement responsable. (Sustainability Accounting Standards Board,(SASB), 2023)

ODD (Objectifs de Développement Durable): En 2015, les Nations Unies adoptent 17 Objectifs et 169 cibles pour 2030, créant un cadre universel auquel les entreprises doivent contribuer. (Nations, 2015)

TCFD (Task Force on Climate-Related Financial Disclosures, 2017) fournit un cadre pour que les entreprises communiquent les risques et opportunités liés au climat, de plus en plus adopté par les investisseurs. (TCFD, 2017)

SASB (SustainabilityAccounting Standards Board)fournit des standards de comptabilité de durabilité spécifiques par secteur industriel, focalisés sur la matérialité financière des enjeux ESG.

5.3. Intégration de la RSE dans les systèmes de pilotage et évolution du reporting

Doivent intégrer la mesure de la RSE dans leurs systèmes de pilotage et de reporting afin d'assurer un suivi structuré de leur performance globale. Cette intégration passe notamment par la définition d'une matérialité RSE, permettant d'identifier les enjeux prioritaires pour l'entreprise et ses parties prenantes, ainsi que par le développement de tableaux de bord intégrant des indicateurs clés de performance (KPI) extra-financiers.

Elle implique également la mise en place de dispositifs de contrôle, tels que des audits internes et externes, afin de garantir la fiabilité des informations produites. La publication de rapports intégrés ou extra-financiers constitue un autre levier essentiel pour assurer la transparence et communiquer sur les engagements de l'entreprise. Par ailleurs, cette démarche nécessite l'implication de l'ensemble des fonctions organisationnelles, et ne doit pas être limitée à la seule fonction « développement durable ».

Dans ce contexte, la tendance actuelle est marquée par un passage progressif d'une RSE volontaire à une RSE de plus en plus encadrée par des obligations réglementaires. L'Union européenne, à travers la directive NFRD (2014), puis la directive CSRD (2022), impose désormais un reporting extra-financier standardisé aux grandes entreprises, renforçant ainsi les exigences en matière de transparence et de comparabilité des informations. (Commission, Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), 2022; Gond, 2012).Cette évolution traduit une institutionnalisation croissante de la RSE, appelée à se généraliser à l'échelle internationale.

5.4. RSE et performance organisationnelle

La relation entre la responsabilité sociétale des entreprises (RSE) et la performance organisationnelle constitue un enjeu central dans la littérature académique. La RSE ne se limite plus à une obligation éthique ou réglementaire, mais tend à devenir un levier stratégique susceptible d'influencer la performance globale des organisations.

Plusieurs travaux empiriques montrent que les différentes dimensions de la RSE (économique, légale, éthique, philanthropique et environnementale) exercent une influence

positive sur la performance organisationnelle. Cette relation s'explique notamment par l'amélioration de la réputation de l'entreprise, le renforcement de la confiance des parties prenantes et l'optimisation des processus internes.

Par ailleurs, certains facteurs intermédiaires jouent un rôle déterminant dans cette relation. L'innovation organisationnelle peut agir comme un levier facilitant l'intégration de la RSE dans les stratégies de l'entreprise, tandis que l'image de marque peut renforcer l'impact de ces pratiques sur la performance. (Lu, J., Ren, L., Lin, W., He, Y., & Strielkowski, W., 2020)Ainsi, la RSE apparaît comme un facteur de création de valeur lorsqu'elle est intégrée de manière cohérente dans la stratégie globale de l'entreprise.

Section 2 : Le contrôle de gestion : missions, outils et évolution vers un pilotage global

Dans un environnement économique de plus en plus concurrentiel, les entreprises ne peuvent plus se contenter de produire et de vendre : elles doivent également maîtriser leurs coûts, suivre leurs performances et prendre des décisions rapides et efficaces. C'est dans cette logique que le contrôle de gestion occupe aujourd'hui une place essentielle au sein des organisations. Véritable outil d'aide à la décision, il permet aux dirigeants de piloter l'activité, d'orienter les actions des différents services et d'assurer l'atteinte des objectifs fixés.

Au fil du temps, le contrôle de gestion a connu une évolution importante. D'abord centré sur le suivi des coûts et des résultats financiers, il s'est progressivement transformé en un système global de pilotage de la performance, intégrant aussi bien les dimensions financières que stratégiques, humaines et organisationnelles.

Cette section a pour objectif de présenter l'apparition et l'évolution du contrôle de gestion, d'en définir les principaux concepts, ainsi que ses missions, ses outils et ses limites. Elle met également en évidence son rôle dans le pilotage de la performance et son évolution vers une fonction stratégique indispensable au management moderne.

1. Apparition et évolution du contrôle de gestion

La conception du contrôle de gestion a évolué progressivement sous l'effet des transformations économiques, politiques, sociales et culturelles, dans un environnement de plus en plus incertain Dans ce contexte, il s'est imposé comme un outil central de réduction de l'incertitude, en produisant des informations pertinentes, en améliorant la communication interne et en contribuant à l'atteinte des objectifs organisationnels (Nsengiyumva, 2007).

Sur le plan historique, le contrôle de gestion apparaît comme le résultat d'une longue évolution des pratiques de gestion. Des formes anciennes de comptabilité et de contrôle sont attestées dès l'Antiquité, notamment chez les Sumériens, où la gestion des terres et des troupeaux a conduit aux premières écritures comptables, montrant le lien précoce entre gestion, comptabilité et contrôle (Alazard C. & Separi S., 2018, p. 01).

Les besoins structurés de mesure et de contrôle des activités ne se développent véritablement qu'à la fin du XIXe siècle, avec l'industrialisation et l'émergence de grandes unités de production, puis, au début du XXe siècle, avec l'influence des travaux de Taylor, Gantt, Fayol et les innovations managériales introduites chez DuPont et General Motors C'est dans ces grandes entreprises que Chandler situe la naissance du « management control », ancêtre du contrôle de gestion moderne, fondé sur des procédures formalisées et des systèmes d'information comptables (Alazard C. & Separi S., 2018, p. 04).

Après la Seconde Guerre mondiale, ce type de contrôle, assuré par le personnel interne et centré sur la performance économique, se généralise et donne forme au contrôle de gestion tel qu'il est conçu aujourd'hui, en accompagnant l'évolution de la conception même de l'entreprise.

2. Définition et missions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans de nombreuses organisations, avant de l'éclairer, il est nécessaire de définir ses composantes : contrôle / gestion.

2.1. Définition du contrôle

Le contrôle signifie « piloter la performance ». Le pilotage de la performance est un processus dynamique comprenant deux grandes étapes : la planification et l'analyse ex post des résultats. Cette dynamique assure deux fonctions essentielles : la régulation et l'apprentissage (Giraud, F. Saulpic, O et al. 2005.).

Le contrôle est également un ensemble de dispositifs visant à orienter l'action, à la maîtriser et à influencer les comportements. Il représente aussi le résultat d'une situation de pouvoir découlant de l'organisation ou d'une autre source. Dans ce sens, Mary Parker Follett affirme : « L'objet de l'organisation est le contrôle, ou nous pourrions même dire que l'organisation, c'est le contrôle ».(Follett, M. Parker, 1941).

Ainsi, le contrôle constitue un processus global qui accompagne l'ensemble des activités de l'entreprise, depuis la prise de décision jusqu'à l'évaluation des résultats obtenus. Afin d'assurer une gestion efficace et cohérente de l'organisation, ce processus s'exerce à différents niveaux complémentaires, chacun ayant un rôle spécifique dans le pilotage et la réalisation des objectifs de l'entreprise.

2.2. Définition de la gestion

La gestion : c'est l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition¬ d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance. En d'autres termes « Gérer une entreprise ou un organisme communautaire, c'est développer et mettre en place les outils qui permettent le partage d'informations, la discussion de stratégies et la prise de décisions en toute transparence. La gestion permet de fixer les priorités. Les résultats financiers démontrent la santé de l'entreprise ou de l'organisation tout en protégeant ses intérêts et ceux du public » (valorisationcapitalhumain, n.d.).

À la lumière de ce qui précède, le contrôle de gestion peut être défini comme l'ensemble des activités visant à évaluer la performance des centres de responsabilité au regard des objectifs préalablement fixés (Mekkaoui, 2007).

Afin de mieux comprendre la place du contrôle de gestion dans le système global de management de l'entreprise, il est utile de distinguer les différents niveaux de contrôle organisationnel. Chaque niveau répond à des objectifs spécifiques et intervient selon un horizon temporel et des responsabilités distinctes. Comme illustré dans cette figure :

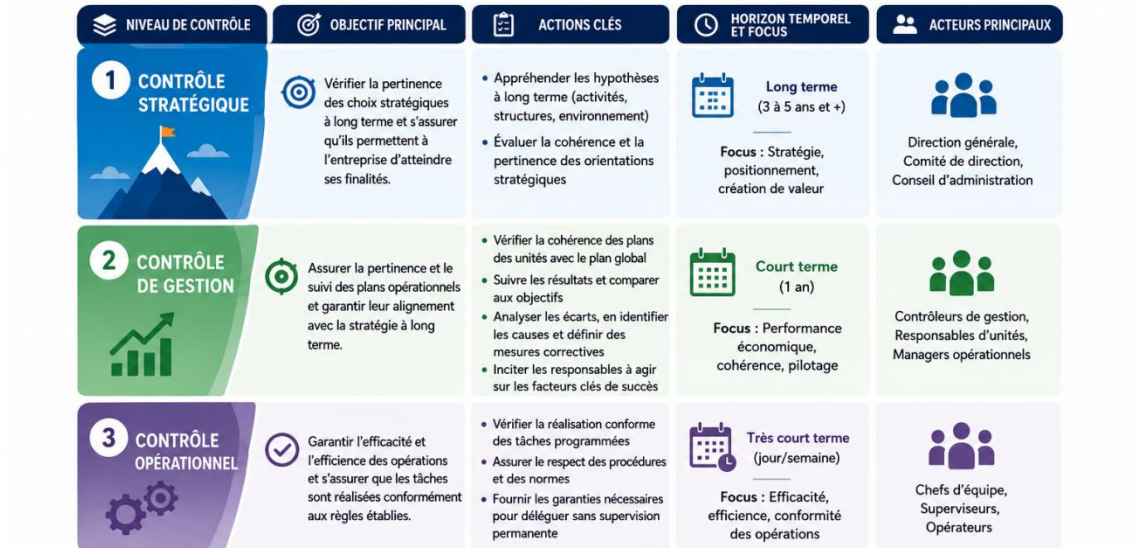


Figure 7 : Niveaux de contrôle dans l'organisation

Source: (Anthony, R. N. & Govindarajan, V, 2007)

2.3. Evolution et définition du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a fait l'objet de plusieurs définitions qui ont évolué avec le temps selon les transformations de l'entreprise et de son environnement.

Dans l'approche classique, R. N. Anthony définit le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation » (Gerard, V, 2012, p.43). En 1988, il complète cette définition en affirmant que le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent les autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies. Comme illustré dans cette figure les trois concepts fondamentaux émergent :

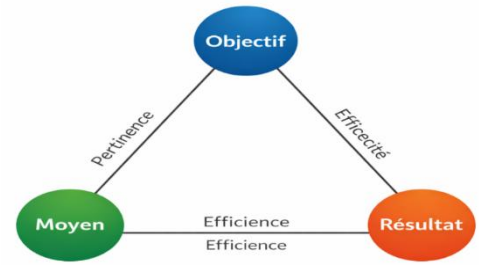


Figure 8 : Triangle du contrôle de gestion (Objectif – Moyen – Résultat)

Source : (LÖNING H. et al., 2008)

À partir de cette définition, trois concepts fondamentaux émergent :

- **L'efficacité** : mesure le degré d'atteinte des objectifs fixés ;

- **L'efficience** : évalue le rapport entre les ressources utilisées et les résultats obtenus ;
- **La pertinence** : correspond à l'adéquation entre les objectifs et les moyens mobilisés.

D'autres auteurs ont ensuite enrichi cette notion. ALAZARD Claude et SÉPARI Sabine considèrent le contrôle de gestion comme une science de l'action et de la décision permettant de piloter l'organisation à l'aide de différentes techniques de gestion (Alazard C. & Separi S., 2001, p. 25)

Selon Abdelaziz KHEMAKHEM, le contrôle de gestion vise à assurer une mobilisation efficace et permanente des ressources afin d'atteindre les objectifs de l'entreprise.(Khemakhem A, 1971, p10).

Dans une approche plus moderne, Z. DJERBI et ses collaborateurs définissent le contrôle de gestion comme un ensemble de systèmes et de processus permettant d'influencer les comportements des collaborateurs afin d'adapter l'organisation aux évolutions de son environnement. (Djerbi Z, 2014, p03).

Enfin, Robert Teller présente le contrôle de gestion comme un système d'information et d'aide à la décision intervenant avant, pendant et après l'action, soulignant ainsi son rôle stratégique dans le pilotage de l'entreprise.

2.4. Missions et objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion occupe aujourd'hui une place centrale dans le fonctionnement des organisations. Au-delà du simple contrôle des coûts, il constitue un véritable outil de pilotage de la performance et d'aide à la décision. Ses missions se sont progressivement élargies afin d'accompagner l'entreprise dans la coordination de ses activités, le suivi de ses performances et la mise en œuvre de sa stratégie.

Le contrôle de gestion permet ainsi à l'entreprise de rester en permanence en état d'alerte en surveillant les écarts par rapport aux objectifs fixés et en facilitant une réaction rapide. Il remplit plusieurs fonctions essentielles telles que la prévision, l'élaboration des procédures, le contrôle et le conseil. À l'origine centré sur le suivi de la production et la rentabilité des capitaux investis, il s'est progressivement étendu à l'ensemble des fonctions de l'entreprise, avec une approche d'abord principalement financière et rétrospective.

Dans cette perspective, les différentes définitions du contrôle de gestion montrent qu'il ne se limite pas à une fonction de vérification, mais poursuit plusieurs objectifs visant à assurer un pilotage efficace de l'organisation en reliant la stratégie aux actions opérationnelles. Tout d'abord, il garantit la cohérence entre la stratégie et l'opérationnel en traduisant les orientations stratégiques en objectifs et plans d'action pour les différentes unités de l'entreprise (Anthony, 1965, p. 17-19). Ensuite, il contribue à l'amélioration de la performance globale en mesurant l'efficacité, l'efficience et en analysant les écarts afin de mettre en place des actions correctives lorsque cela est nécessaire (Bouquin, 2013, p. 55-56). Enfin, il participe au pilotage et à la motivation des managers en coordonnant les objectifs des centres de responsabilité et en influençant les comportements à travers la fixation d'objectifs et l'évaluation des performances (Simons, p. 5-7 ; Anthony & Govindarajan, 2007).

2.5. Profil et qualités du contrôleur de gestion

Pour exercer efficacement ses missions, le contrôleur de gestion doit disposer d'un profil polyvalent combinant des compétences techniques, organisationnelles et comportementales. Il ne se limite pas à un rôle d'expert financier, mais intervient également comme support à la décision et acteur de coordination au sein de l'organisation (Alazard C. & Separi S., 2010, p. 30).

Cette polyvalence implique la maîtrise des outils de gestion et d'analyse des performances, une capacité d'organisation et de structuration des procédures, ainsi qu'une aptitude à accompagner les acteurs dans la mise en œuvre des objectifs. Elle suppose également une forte dimension relationnelle, liée à la communication, à la coopération et à l'animation des équipes (Anthony, R. N. & Govindarajan, V, 2007).

Comme illustré dans la figure 9, le contrôleur de gestion doit ainsi combiner rigueur analytique, esprit de synthèse et qualités humaines afin de garantir la fiabilité de l'information produite et la pertinence des décisions prises au sein de l'organisation.



Figure 9 : Qualités du contrôleur de gestion (techniques et humaines)

Source : (Alazard C. & Separi S., 2010)

2.6. Facteurs entravant l'efficacité du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion présente plusieurs limites pouvant affecter son efficacité. La difficulté de définir des objectifs pertinents peut entraîner démotivation ou comportements défensifs. De plus, la focalisation sur des indicateurs financiers limite la prise en compte des dimensions qualitatives de la performance. Son orientation à court terme peut nuire à la création de valeur durable, tandis que l'incertitude de l'environnement réduit la pertinence des prévisions Par ailleurs, la qualité et le coût de l'information peuvent constituer des freins à la décision .

Enfin, des effets comportementaux négatifs peuvent apparaître, tels que le stress, la démotivation ou des comportements opportunistes, notamment lorsque le contrôle est perçu comme un outil de contrainte (Simons, 1995, pp. 34–38).

3. Processus de contrôle de gestion et pilotage de la performance globale

Selon Ardoin, Michel et Schmidt, le contrôle de gestion a pour cœur et finalité le pilotage de la performance. Il permet aux dirigeants de prévoir les conséquences de leurs décisions, de mesurer et d'interpréter les résultats obtenus, et d'anticiper les résultats futurs, contribuant ainsi à améliorer la performance globale de l'entreprise. Cette recherche de performance repose sur un processus structuré de contrôle de gestion permettant d'assurer le suivi, l'évaluation et la correction des actions menées au sein de l'organisation.

3.1. Processus de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion se déroule comme une démarche progressive, visant à piloter la performance dans le temps. Il se compose de plusieurs étapes successives : avant l'action (planification), pendant l'action (suivi et pilotage) et après l'action (analyse et évaluation). On parle donc d'un processus, car il s'agit d'un ensemble d'activités coordonnées pour atteindre un objectif commun.

Selon Henri Bouquin, le processus de contrôle de gestion se décline en trois phases principales, comme la figure ci-dessous le présente.

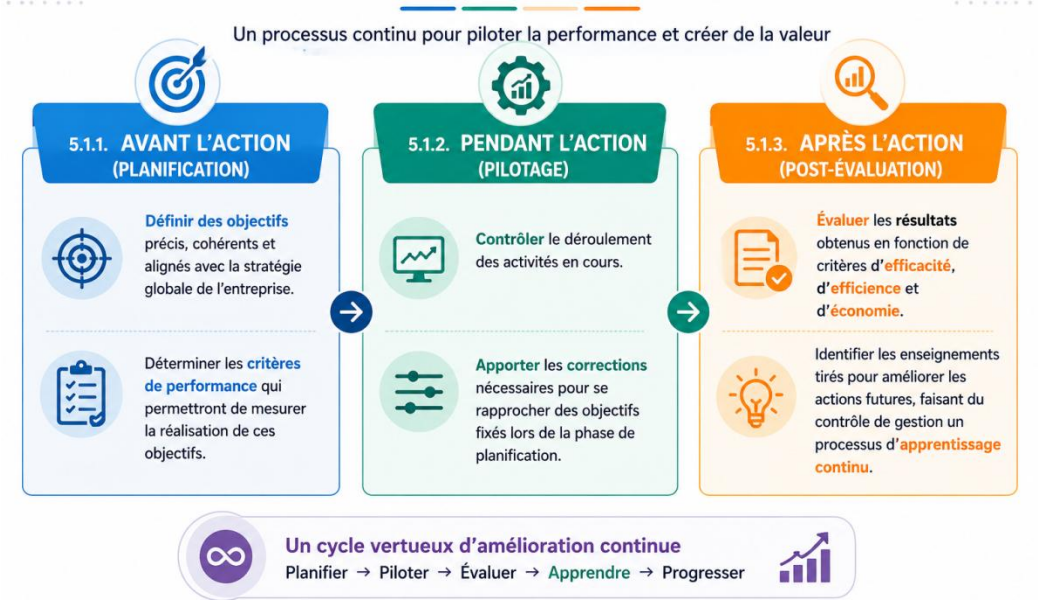


Figure 10 : Trois phases du contrôle de gestion

Source : (Bouquin, 2010, pp. 25-27)

3.2. Pilotage de la performance globale

Le contrôle de gestion, en tant que pilotage de la performance globale, est une fonction de management. Il ne se limite pas à la simple application d'outils spécialisés, mais représente avant tout un processus de diagnostic et de dialogue entre responsables opérationnels, afin de

déterminer les résultats à atteindre et les moyens les plus efficaces pour y parvenir. (Bouquin, H. (2010), Ainsi, l'objectif réel du contrôle de gestion est la maîtrise, le suivi et l'amélioration continue de la performance comme le tableau ci-dessous indique :

Tableau 1 : Objectifs du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance

Axe principal	Objectifs et contributions du contrôle de gestion
Mobiliser les objectifs stratégiques, financiers et opérationnels	• Responsabiliser les acteurs sur la base des performances réalisées • Impliquer le personnel dans l'atteinte des objectifs fixés
Mesurer les coûts et les résultats	• Contrôler les coûts des activités et des processus • Évaluer les résultats obtenus par rapport aux actions mises en œuvre
Assurer l'amélioration continue des performances	• Vérifier la performance des activités et des processus • Développer des outils de contrôle et de pilotage adaptés
Orienter les systèmes d'information vers la gestion de la performance	• Objectiver les décisions grâce à des données fiables • Concevoir des systèmes de contrôle axés sur l'amélioration continue de la performance

Source: (Bouquin, 2010)

4. Outils du contrôle de gestion

Pour assurer l'efficacité d'une organisation et la qualité de sa gestion, il est essentiel de rechercher une complémentarité et une cohérence optimales entre les différents outils de pilotage, qui se répartissent en trois catégories :

- **Les outils prévisionnels** : ils permettent d'anticiper l'avenir en identifiant les opportunités offertes par l'environnement et le savoir-faire de l'entreprise.
- **Les outils de suivi de réalisation** : ils servent à comparer les résultats obtenus aux objectifs fixés, à analyser les écarts et à prendre les mesures correctives nécessaires.
- **Les outils d'appui** : ils mesurent la performance et fournissent des explications permettant de comprendre les résultats observés.

4.1. Outils prévisionnels

L'objectif des outils prévisionnels est d'orienter le choix des axes stratégiques de l'entreprise, de définir ses objectifs généraux et d'établir les hypothèses économiques. Ils permettent notamment au contrôleur de gestion de :

- Définir le champ d'action de chaque entité de l'entreprise.

- Anticiper les situations de crise et envisager des solutions de redressement.
- Justifier les dépassements budgétaires éventuels.

La figure ci-dessous présente les principaux outils prévisionnels du contrôle de gestion et leur complémentarité.

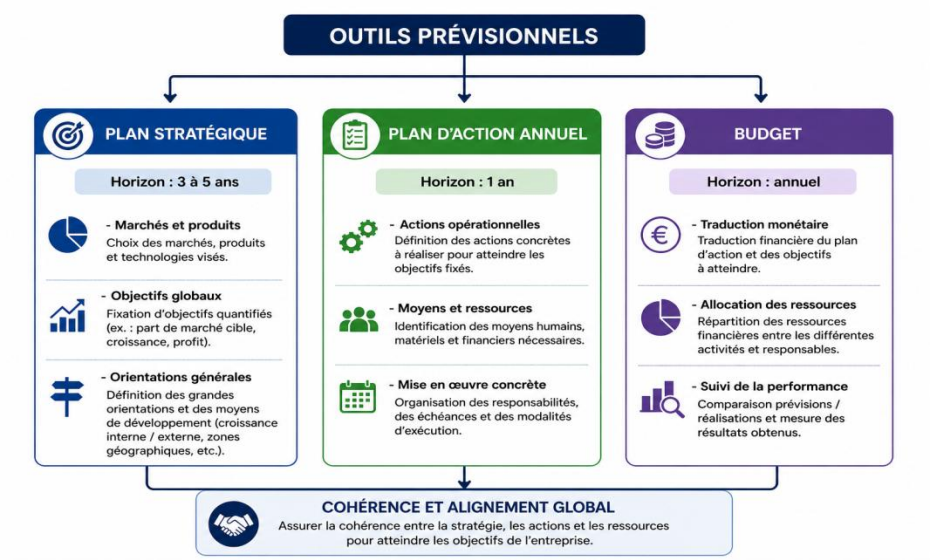


Figure 11 : Outils prévisionnels du contrôle de gestion

Source : Élaboré par nos soins à partir de Henri Bouquin (2006) .

4.1.1. Plan stratégique

Le plan stratégique constitue le niveau supérieur du système de pilotage de l'organisation. Il définit les domaines d'activité stratégiques, les marchés, produits et technologies ciblés, ainsi que les objectifs de développement à moyen terme, généralement compris entre trois et cinq ans. Il repose sur une analyse approfondie de l'environnement interne et externe afin d'assurer la cohérence entre les ambitions de l'entreprise et ses capacités réelles.

Dans cette optique, Drucker considère que la planification stratégique consiste à transformer les choix entrepreneuriaux en actions opérationnelles, tout en mettant en place un dispositif de suivi permettant d'évaluer les écarts entre résultats et objectifs . Par ailleurs, Bouquin souligne que le contrôle stratégique constitue un mécanisme d'alerte et d'ajustement, facilitant la révision des orientations en fonction des évolutions de l'environnement (Bouquin, H., 1992, p.415).

4.1.2. Plan d'action annuel

Le plan d'action annuel constitue la déclinaison opérationnelle du plan stratégique. Il formalise les actions à mettre en œuvre sur une période d'un an, en précisant les objectifs opérationnels, les moyens mobilisés ainsi que la répartition des responsabilités. Il assure ainsi la cohérence entre les orientations stratégiques et leur mise en œuvre concrète, tout en intégrant les contraintes organisationnelles et les besoins internes.

Ce niveau de planification permet également de traduire les choix stratégiques en programmes d'actions mesurables et contrôlables, facilitant ainsi le pilotage de la performance organisationnelle (Giraud, F. Saulpic, O et al. 2005.).

4.1.3. Budget

Le budget représente la traduction financière du plan d'action annuel. Il permet de chiffrer les objectifs, d'organiser l'allocation des ressources et d'assurer le suivi de la performance par la comparaison entre prévisions et réalisations . Il constitue un instrument central du contrôle de gestion et du pilotage économique de l'organisation.

Selon Dayan, on distingue principalement différents types de budgets comme la figure illustre 12.

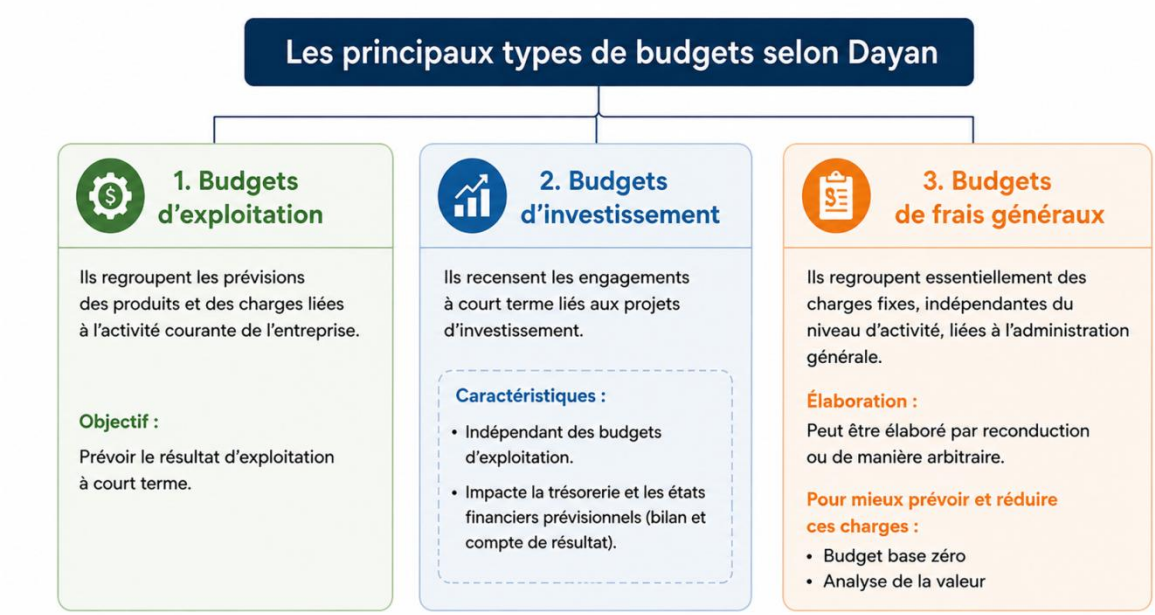


Figure 12 : Principaux types de budgets

Source : (DAYAN, 2009, pp. 810-811)

4.2. Outils de suivi de réalisation

Parmi les principaux outils de suivi de la réalisation, la comptabilité financière .

La comptabilité financière est un outil de suivi de la réalisation qui permet de mesurer la performance financière de l'entreprise, de contrôler sa situation financière et de comparer les résultats obtenus aux objectifs fixés. Elle fournit également une information fiable destinée aux dirigeants et aux parties prenantes externes.

Elle repose sur l'enregistrement des opérations de l'entreprise et la production d'états financiers (bilan, compte de résultat, annexes) utilisés pour l'analyse et la prise de décision.

Selon Bouquin, « la comptabilité financière est une comptabilité d'enregistrement et de synthèse destinée à produire des états financiers conformes à des normes » (Bouquin, H. , 2009, p.20)

4.3. Outils d'appui

Les outils d'appui regroupent les méthodes de contrôle de gestion qui facilitent le pilotage de la performance et la prise de décision. Ils comprennent principalement : le reporting, le système d'information, le tableau de bord, la comptabilité de gestion et le benchmarking.

La figure ci-dessous présente les principaux outils d'appui utilisés dans le cadre du contrôle de gestion.

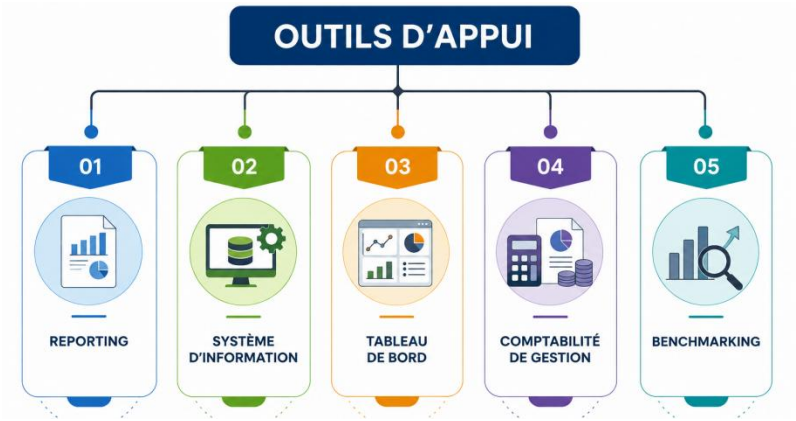


Figure 13 : Principaux outils d'appui du contrôle de gestion

Source : (Bouquin, H., 2009)

4.3.1. Reporting

« Le reporting est défini comme un ensemble de procédures de circulation de l'information assurant la remontée régulière et formalisée des données des unités opérationnelles vers la direction générale, permettant ainsi le contrôle et le pilotage de la performance (Alazard &Sépari, 2010 .Giraud et al, 2005). »

Il constitue un outil de contrôle apostériori, permettant aux dirigeants de se concentrer sur les objectifs délégués à leurs subordonnés et de vérifier le degré de réalisation de ces derniers. L'un des principaux avantages du reporting réside dans la synthèse des informations transmises à la direction générale, offrant une vision claire de la performance des activités tout en évitant une surcharge d'informations inutiles pour la prise de décision.

4.3.2. Système d'information

Le système d'information regroupe l'ensemble des informations circulant dans l'entreprise ainsi que les moyens et procédures permettant leur collecte, traitement et diffusion, en vue de soutenir la prise de décision et le contrôle de l'organisation.

Dans le contexte actuel, il constitue un élément essentiel du contrôle de gestion, en raison de l'augmentation du volume de données, de la réduction des délais de décision et de la complexification des traitements. Il permet ainsi de garantir la disponibilité d'informations fiables, actualisées et pertinentes pour le pilotage de la performance.

Selon Alazard et Sépari, le système d'information constitue une infrastructure centrale du contrôle de gestion en assurant la production d'informations nécessaires au suivi et à l'aide à la décision (Alazard &Sépari, 1996, p.36).

4.3.3. Tableau de bord

Selon Claude Alazard et Sabine Separi, un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés et suivis par une même équipe ou un même responsable, destiné à faciliter la décision, la coordination et le contrôle des actions d'un service.

C'est à la fois un outil de communication et de décision, permettant au contrôleur de gestion de mettre en lumière les points clés de la gestion d'un responsable afin de l'améliorer. (Alazard C. & Separi S., 2001, p. 36)

Le tableau de bord rassemble les indicateurs et informations essentiels pour (Lorino, 1998, pp. 237-238):

- Avoir une vue d'ensemble de l'activité ;
- Détecter les perturbations ;
- Prendre des décisions d'orientation de la gestion en cohérence avec les objectifs stratégiques ;
- Fournir un langage commun aux différents membres de l'entreprise.

En résumé, le tableau de bord est un outil qui permet un pilotage rapide et continu, couvrant à la fois des variables financières, quantitatives et qualitatives.

4.3.4. Comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion est un outil d'analyse interne destiné à aider les managers dans la prise de décision, le pilotage et le contrôle des activités. Elle permet d'analyser les coûts, d'évaluer la performance et de soutenir les choix de gestion.

Selon Bouquin, « la comptabilité de gestion est un système d'information destiné à aider les managers à prendre des décisions » (Bouquin, H. 2009, p.12).

Elle se caractérise par une finalité interne, une forte orientation décisionnelle et une grande flexibilité, adaptée aux besoins de gestion de l'organisation.

4.3.5. Benchmarking

Depuis une dizaine d'années, les techniques de comparaison et d'amélioration des performances via l'analyse de ratios ont été regroupées et modernisées sous le terme de benchmarking.

En français, cela se traduit par « étalonnage concurrentiel ». Selon Claude Alazard et Sabine Separi :« Le benchmark concrétise l'ouverture et la volonté d'accélérer le changement dans l'entreprise. Le benchmarking est un processus continu et systématique d'évaluation des produits, services et méthodes par rapport à ceux des concurrents les plus performants et des entreprises reconnues comme leaders ou chefs de file.

Ainsi, le benchmarking permet à l'entreprise de se mesurer aux meilleurs, d'identifier les écarts de performance et de définir des plans d'amélioration pour rester compétitive (Alazard C. & Separi S., 2010, p. 688).

5. Évolution du contrôle de gestion vers un rôle stratégique

Le rôle du contrôle de gestion a connu une évolution significative au cours des dernières décennies. Initialement centré sur le suivi des performances passées, il s'oriente désormais vers un pilotage stratégique intégrant des dimensions financières et extra-financières. La figure ci-dessous illustre cette transformation progressive du contrôle de gestion vers un rôle plus prospectif et créateur de valeur durable.



Figure 14 : Evolution du contrôle de gestion vers un rôle stratégique

Source : (Kaplan & Norton , 1996)

5.1. Du contrôle rétrospectif au pilotage prospectif

Traditionnellement, le contrôle de gestion avait une orientation **rétrospective**, centrée sur la vérification des résultats réalisés par rapport à ce qui avait été planifié. Aujourd'hui, il se tourne vers un **pilotage prospectif**, intégrant l'anticipation et l'aide à la décision :

- **Passage du contrôle a posteriori au pilotage anticipatif** : Le contrôle s'appuie désormais sur des systèmes d'information et des indicateurs anticipatifs pour prévoir les tendances et orienter les décisions avant que les résultats ne soient définitifs. Ceci fait du contrôleur de gestion non plus un simple vérificateur des données passées, mais un acteur de la décision en temps réel. (Kaplan & Norton , 1996, pp. 45-47)

- **Intégration d'une vision à long terme** : L'évolution de la fonction vers une logique stratégique implique de prendre en compte les objectifs à long terme, intégrant les plans d'action futurs et non seulement les bilans passés. Cette perspective s'inscrit dans une

logique d'alignement entre les opérations quotidiennes et les orientations stratégiques de l'entreprise. (Kaplan & Norton , 1996, pp. 45-47)

- **Réduction de l'incertitude décisionnelle** : En anticipant les évolutions et en utilisant des modèles prospectifs de performance (comme le tableau de bord prospectif), le contrôleur de gestion réduit l'incertitude des décisions en fournissant des informations structurées et pertinentes pour l'avenir. (Merchant & Van der Stede, 2017, pp. 12-14)

5.2. Contribution à la stratégie et au pilotage global

L'un des changements les plus importants est la transformation du contrôle de gestion en outil stratégique actif, contribuant directement au pilotage global de l'entreprise :

- **Alignement stratégie – opérations – performance** : Le contrôle de gestion facilite l'alignement des actions opérationnelles avec les objectifs stratégiques. Il traduit les grandes orientations stratégiques en indicateurs mesurables et suivis dans le temps, facilitant ainsi la réalisation des objectifs organisationnels (Merchant & Van der Stede, 2017, pp. 446-449)
- **Création de valeur durable** :Au-delà de l'analyse financière traditionnelle, le contrôle de gestion intègre désormais des dimensions non financières, contribuant à une performance durable qui va au-delà des seuls résultats économiques. Cela inclut l'évaluation de la satisfaction client, l'innovation, la qualité des processus (Merchant & Van der Stede, 2017, pp. 446-449)

- **Coordination transversale des fonctions** : En tant que système d'information et de pilotage, il favorise la coordination entre les différentes fonctions de l'entreprise (production, finance, RH, marketing). Cette transversalité est essentielle pour une stratégie intégrée et cohérente. (Anthony, R. N. & Govindarajan, V, 2007, pp. 278-281)

5.3. Montée du contrôle socio-environnemental

- Le rôle stratégique du contrôle de gestion s'élargit encore avec l'essor des préoccupations sociales et environnementales . (Merchant & Van der Stede, 2017, pp. 446-449) :

- **Prise en compte des dimensions sociales et environnementales** : L'intégration des critères extra-financiers (RSE – Responsabilité Sociétale des Entreprises) dans les systèmes de contrôle traduit une attente forte de la part des parties prenantes. Ainsi, le pilotage de la performance ne se limite plus à la rentabilité économique, mais inclut également la performance sociale et environnementale.

- **Élargissement du périmètre de la performance** :Les indicateurs doivent maintenant mesurer des aspects comme l'impact environnemental, le bien-être des employés, la gouvernance responsable, etc. Cet élargissement incite les contrôleurs de gestion à développer des outils d'analyse adaptés (indicateurs ESG, tableaux de bord intégrés)

- **Transition vers un pilotage global et responsable :** La montée en puissance des enjeux sociétaux et environnementaux a conduit à un pilotage plus global, prenant en compte la durabilité et la création de valeur à long terme pour toutes les parties

prenantes. Cette dynamique transforme le rôle du contrôleur de gestion en un **acteur** clé du management responsable.

Conclusion du Chapitre

Au terme de ce premier chapitre, il apparaît clairement que la Responsabilité Sociétale des Entreprises et le contrôle de gestion constituent deux dimensions complémentaires et indissociables du management contemporain.

La RSE, née d'une longue évolution historique allant des premières réflexions éthiques du XIXe siècle jusqu'à l'institutionnalisation internationale des normes GRI, ISO 26000 et CSRD, s'est progressivement imposée comme une exigence stratégique incontournable. Les modèles théoriques étudiés : la pyramide de Carroll (1991), la théorie des parties prenantes de Freeman (1984), le concept de Triple Bottom Line d'Elkington (1997) et la théorie de la légitimité de Suchman (1995) : permettent de comprendre que la RSE ne se réduit pas à une obligation réglementaire ou à un outil de communication. Elle constitue un cadre de gestion global, visant à aligner durablement la création de valeur économique avec les attentes sociales et environnementales des parties prenantes.

Le contrôle de gestion, quant à lui, a connu une évolution profonde depuis ses origines industrielles centrées sur le suivi des coûts financiers, vers un rôle stratégique et prospectif de pilotage de la performance globale. À travers ses outils : gestion budgétaire, tableaux de bord, reporting, comptabilité de gestion, systèmes d'information : il assure la traduction des orientations stratégiques en objectifs opérationnels mesurables, la détection des écarts et la mise en place d'actions correctives. Cette évolution positionne désormais le contrôleur de gestion comme un « architecte de la performance globale », au croisement des enjeux économiques, environnementaux, sociaux et de gouvernance.

La convergence de ces deux domaines ouvre ainsi la voie à la question centrale du chapitre suivant : quels sont les outils et les mécanismes concrets par lesquels le contrôle de gestion peut contribuer au déploiement opérationnel d'une stratégie RSE ?

Chapitre 2 :
Le contrôle de gestion au service du déploiement de la stratégie RSE

Introduction du chapitre

Dans les organisations qui souhaitent structurer une démarche de responsabilité sociétale (RSE), la question n'est plus seulement de définir une stratégie, mais de la déployer concrètement et de la piloter dans la durée. Le contrôle de gestion, historiquement centré sur la performance économique et financière, est alors appelé à jouer un rôle clé : traduire les orientations RSE en objectifs opérationnels, en indicateurs et en dispositifs de suivi permettant d'ancrer la RSE dans les pratiques quotidiennes de l'entreprise.

Ce chapitre a pour objectif de montrer comment le contrôle de gestion peut être mis au service du déploiement de la stratégie RSE. Il est structuré en deux sections :

- Section 1 : Les outils du contrôle de gestion mobilisables dans la démarche RSE, qui présente les principaux instruments de pilotage (budgets, tableaux de bord, indicateurs, reporting, etc.) et leur adaptation aux enjeux RSE.
- Section 2 : Les enjeux, limites et défis de l'utilisation du contrôle de gestion dans le déploiement de la stratégie RSE, qui analyse les tensions, résistances et évolutions du rôle du contrôleur de gestion lorsqu'il contribue au déploiement d'une stratégie RSE.

Section 1: Outils du contrôle de gestion mobilisables dans la démarche RSE.

Face à l'évolution des exigences économiques, sociales et environnementales, le contrôle de gestion ne se limite plus au suivi de la performance financière. Il mobilise désormais plusieurs outils permettant d'intégrer les principes de la responsabilité sociétale des entreprises (RSE) dans le pilotage global de l'organisation. Ces outils contribuent à mesurer, suivre et améliorer une performance devenue plus large et durable. Cette section présente les principaux outils du contrôle de gestion mobilisés dans une démarche RSE ainsi que leur rôle dans le pilotage de la performance globale.

La figure ci-dessous illustre cette évolution vers un pilotage global et durable de la performance.

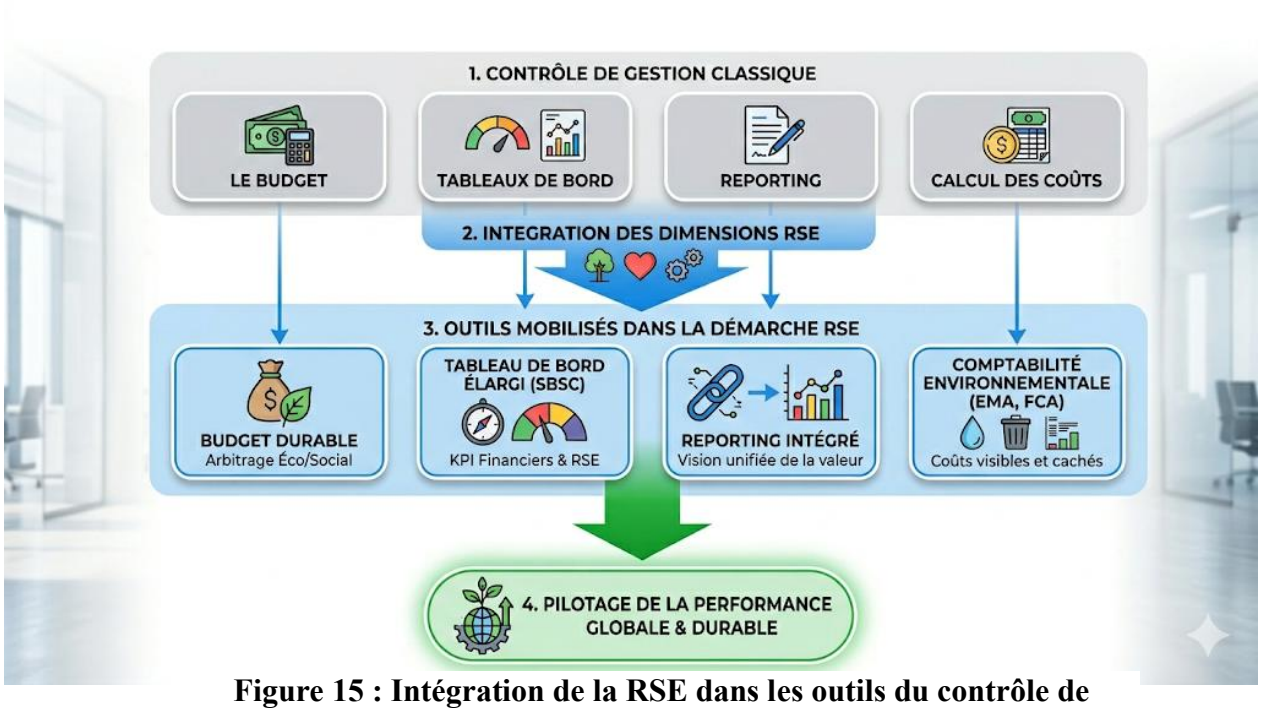


Figure 15 : Intégration de la RSE dans les outils du contrôle de gestion

Source : (Eccles, R. G., Ioannou, I., & Serafeim, G., 2014)

1. Budget comme outil de planification et de pilotage de la performance globale

Le budget constitue un outil central du contrôle de gestion. Il permet de traduire les objectifs stratégiques de l'entreprise en prévisions chiffrées, tout en assurant la coordination des activités et le suivi de la performance. À travers les prévisions de ventes, de coûts, d'investissements et de trésorerie, il aide les managers à anticiper les besoins futurs et à orienter les décisions de gestion.

Il joue également un rôle de pilotage grâce à la comparaison entre les prévisions et les réalisations. L'analyse des écarts permet ainsi d'identifier les dysfonctionnements, de corriger les actions engagées et d'améliorer la performance organisationnelle. Il constitue donc un instrument de

planification, de coordination et de contrôle des activités de l'entreprise (Bouquin, H. 2010, pp. 89–105).

Par exemple, une entreprise industrielle peut utiliser le budget pour prévoir ses coûts de production, fixer des objectifs de vente et contrôler les dépenses des différents services. De même, une entreprise de distribution peut établir un budget commercial afin d'anticiper les ventes saisonnières et d'adapter ses approvisionnements.

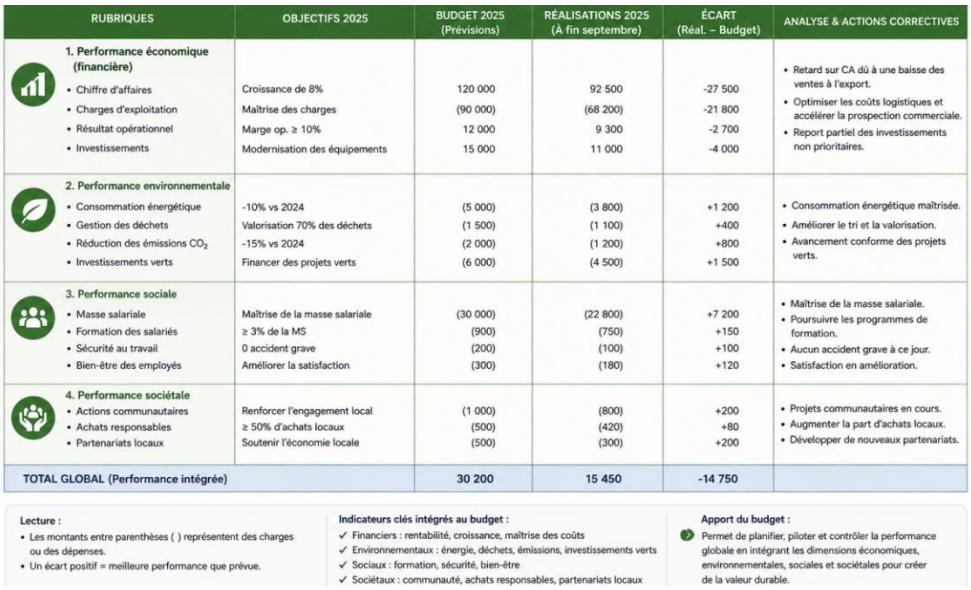
Avec le développement de la responsabilité sociétale des entreprises (RSE), le budget ne se limite plus aux seuls objectifs financiers. Il devient également un outil d'intégration des dimensions environnementales et sociales dans le pilotage de la performance globale.

Dans cette perspective, les entreprises intègrent progressivement dans leurs budgets des dépenses liées à la protection de l'environnement, à la réduction des déchets, à la formation des salariés, à la sécurité au travail ou encore aux actions sociétales. Cette intégration permet de transformer les engagements RSE en objectifs concrets, mesurables et suivis dans le temps.

Par exemple, une entreprise peut prévoir un budget destiné à réduire sa consommation énergétique grâce à l'installation d'équipements moins polluants, ou encore financer des programmes de formation et de bien-être au travail afin d'améliorer les conditions des salariés.

Le budget devient ainsi un outil d'arbitrage entre les objectifs économiques et sociétaux. Il contribue à concilier rentabilité, responsabilité sociale et performance environnementale dans une logique de création de valeur durable (Kaplan, R. S. & Norton, D. P, 1996) ; Porter, M. E. & Kramer, M. R, 2006).

Le tableau ci-dessous présente un exemple de budget intégré de performance durable, combinant des indicateurs financiers et extra-financiers dans une logique de pilotage global. Il illustre la manière dont les objectifs économiques, environnementaux, sociaux et sociétaux peuvent être traduits en prévisions budgétaires, suivis à travers des réalisations mesurables et accompagnés d'actions correctives. Cette approche reflète l'évolution du contrôle de gestion vers une vision plus élargie de la performance, intégrant progressivement les enjeux de durabilité dans les processus de planification, de suivi et de prise de décision.



RUBRIQUES	OBJECTIFS 2025	BUDGET 2025 (Prévisions)	RÉALISATIONS 2025 (À fin septembre)	ÉCART (Réal. – Budget)	ANALYSE & ACTIONS CORRECTIVES
1. Performance économique (financière)					• Retard sur CA dû à une baisse des ventes à l'export. • Optimiser les coûts logistiques et accélérer la prospection commerciale. • Report partiel des investissements non prioritaires.
• Chiffre d'affaires	Croissance de 8%	120 000	92 500	-27 500	
• Charges d'exploitation	Maîtrise des charges	(90 000)	(68 200)	-21 800	
• Résultat opérationnel	Marge op. ≥ 10%	12 000	9 300	-2 700	
• Investissements	Modernisation des équipements	15 000	11 000	-4 000	
2. Performance environnementale					• Consommation énergétique maîtrisée. • Améliorer le tri et la valorisation. • Avancement conforme des projets verts.
• Consommation énergétique	-10% vs 2024	(5 000)	(3 800)	+1 200	
• Gestion des déchets	Valorisation 70% des déchets	(1 500)	(1 100)	+400	
• Réduction des émissions CO_2	-15% vs 2024	(2 000)	(1 200)	+800	
• Investissements verts	Financer des projets verts	(6 000)	(4 500)	+1 500	
3. Performance sociale					• Maîtrise de la masse salariale. • Poursuivre les programmes de formation. • Aucun accident grave à ce jour. • Satisfaction en amélioration.
• Masse salariale	Maîtrise de la masse salariale	(30 000)	(22 800)	+7 200	
• Formation des salariés	≥ 3% de la MS	(900)	(750)	+150	
• Sécurité au travail	0 accident grave	(200)	(100)	+100	
• Bien-être des employés	Améliorer la satisfaction	(300)	(180)	+120	
4. Performance sociétale					• Projets communautaires en cours. • Augmenter la part d'achats locaux. • Développer de nouveaux partenariats.
• Actions communautaires	Renforcer l'engagement local	(1 000)	(800)	+200	
• Achats responsables	≥ 50% d'achats locaux	(500)	(420)	+80	
• Partenariats locaux	Soutenir l'économie locale	(500)	(300)	+200	
TOTAL GLOBAL (Performance intégrée)		**30 200**	**15 450**	**-14 750**	

Lecture :
- Les montants entre parenthèses ( ) représentent des charges ou des dépenses.
- Un écart positif = meilleure performance que prévue.

Indicateurs clés intégrés au budget :
- ✓ Financiers : rentabilité, croissance, maîtrise des coûts
- ✓ Environnementaux : énergie, déchets, émissions, investissements verts
- ✓ Sociaux : formation, sécurité, bien-être
- ✓ Sociétaux : communauté, achats responsables, partenariats locaux

Apport du budget :
Permet de planifier, piloter et contrôler la performance globale en intégrant les dimensions économiques, environnementales, sociales et sociétales pour créer de la valeur durable.

Figure 16 : Exemple de budget intégrant la performance globale (dimensions RSE)

Source : (Bouquin, 2010)

2. Tableaux de bord : du contrôle classique au pilotage responsable

Le tableau de bord n'est pas un instrument uniforme. Sa conception dépend du niveau hiérarchique concerné, de l'horizon temporel retenu et de la finalité recherchée. Comme le souligne Henri Bouquin dans *Le contrôle de gestion* (PUF, 7e éd., p. 455), il existe autant de tableaux de bord que de centres de responsabilité. Chaque responsable dispose d'un système d'indicateurs adapté à son champ d'action et à ses objectifs.

On distingue classiquement trois grandes catégories : le tableau de bord stratégique, le tableau de bord opérationnel et le tableau de bord budgétaire. Ces trois types ne s'opposent pas ; ils sont complémentaires et assurent la cohérence verticale du pilotage organisationnel.

Chapitre 2 : Le contrôle de gestion au service du déploiement de la stratégie RSE

2.1. Le tableau de bord stratégique

Le tableau de bord stratégique représente l'évolution la plus aboutie des systèmes traditionnels de mesure de la performance. Il s'inscrit dans une logique de long terme et vise à assurer l'alignement entre la vision stratégique et les actions opérationnelles. Selon Robert S. Kaplan et David P. Norton, dans *Le tableau de bord prospectif* (Éditions d'Organisation, 2003, p. 14), il s'agit d'un outil de management permettant de traduire la mission et la stratégie en un ensemble cohérent d'objectifs et d'indicateurs constituant la base d'un système de pilotage stratégique. Cette conception marque une rupture avec les approches traditionnelles centrées uniquement sur les résultats financiers. Les auteurs démontrent que la performance financière n'est que la conséquence d'actions menées dans d'autres domaines, notamment la satisfaction client, l'efficacité des processus internes et la capacité d'innovation.

Ainsi, le tableau de bord stratégique repose sur quatre perspectives interdépendantes :

- La perspective financière, qui mesure la rentabilité et la création de valeur.
- La perspective client, qui évalue la satisfaction et la fidélisation.
- La perspective des processus internes, qui analyse l'efficacité organisationnelle.
- La perspective d'apprentissage et d'innovation, qui mesure la capacité d'adaptation et de développement des compétences.

Cette architecture permet d'établir un lien de causalité entre les actions opérationnelles et les résultats financiers futurs. Le tableau de bord stratégique devient un véritable outil de gouvernance, principalement destiné à la direction générale. Selon (M. Gervais, 2009, pp. 612–615), il favorise la cohérence globale de l'organisation en assurant la déclinaison des objectifs stratégiques vers les niveaux opérationnels.

2.2. Le tableau de bord opérationnel

Le tableau de bord opérationnel se situe à un niveau intermédiaire. Il est destiné aux responsables de services ou de centres de responsabilité. Contrairement au tableau stratégique, il s'inscrit dans un horizon de court ou moyen terme et vise le suivi quotidien de l'activité. Selon (C. Alazard et S. Sépari., 2008, p. 634), il permet de suivre les indicateurs clés liés à la performance des processus internes.

Son objectif principal est double : mesurer l'avancement des plans d'action et évaluer l'efficacité des décisions mises en œuvre. Il comporte généralement des indicateurs de productivité, de qualité, de délais et de coûts opérationnels. Selon (H. Bouquin, 2006, p. 401), il constitue un instrument de pilotage par exception, mettant en évidence les écarts significatifs afin de permettre une réaction rapide. Il joue ainsi un rôle central dans la régulation interne et l'amélioration continue des processus.

2.3. Le tableau de bord budgétaire

Le tableau de bord budgétaire s'inscrit dans la logique du contrôle budgétaire. Il compare les prévisions financières aux réalisations effectives afin d'analyser les écarts et leurs causes. Selon (Bouquin, 2010), il constitue un outil essentiel de maîtrise financière et de responsabilisation des gestionnaires.

Il permet de suivre les dépenses, les recettes, les marges et les écarts budgétaires. Selon (Robert N. Anthony, 1965, pp. 63–70), il assure la cohérence entre planification et exécution et constitue un mécanisme central du contrôle de gestion, garantissant la discipline financière et la responsabilisation des centres de coûts.

2.4. L'utilité du tableau de bord dans le contrôle de gestion

Cette figure met en évidence le rôle central du tableau de bord dans le système de contrôle de gestion. Elle illustre ses principales fonctions dans le pilotage stratégique de l'organisation, notamment la traduction opérationnelle des objectifs, l'aide à la décision, la coordination des actions, la réduction de l'incertitude ainsi que la création de valeur durable. Le tableau de bord apparaît ainsi comme un outil essentiel permettant d'assurer le suivi de la performance et l'alignement entre les objectifs stratégiques et opérationnels.

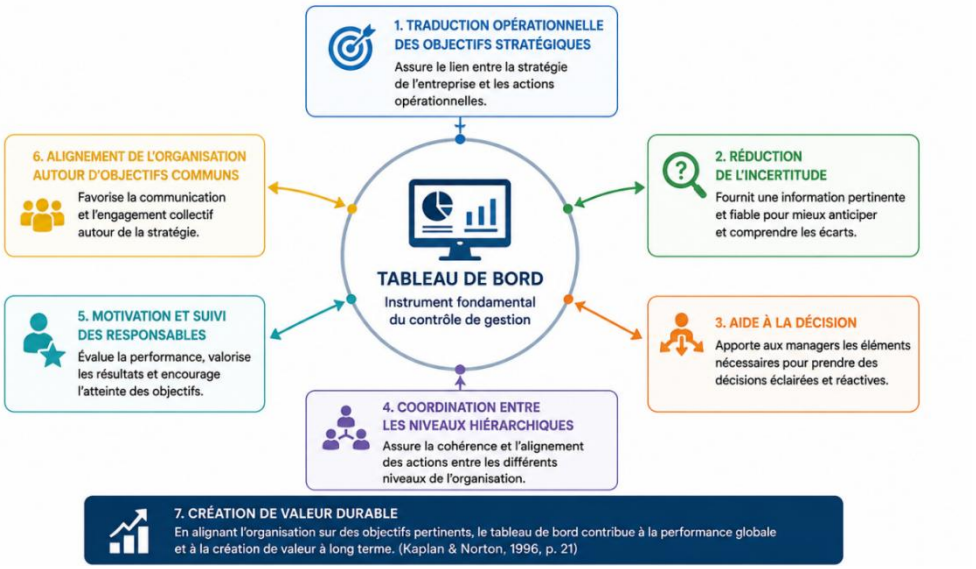


Figure 17 : Tableau de bord : Outil central du pilotage stratégique

Source : (Kaplan & Norton , 1996)

2.5. Évolution vers un tableau de bord élargi et responsable

Face aux limites d'un pilotage uniquement financier, les entreprises ont progressivement élargi leurs outils de suivi vers une approche plus globale intégrant les dimensions économiques, sociales et environnementales. Le tableau de bord devient ainsi un outil de pilotage élargi et responsable

2.5.1. De la performance financière au tableau de bord élargi

Historiquement, le tableau de bord était centré sur des indicateurs financiers (rentabilité, coûts, marges). Cette approche s'est révélée insuffisante pour expliquer la performance globale. Selon (Kaplan et Norton 1996, pp. 7–15), la performance financière est un indicateur de résultat, mais elle ne reflète pas les facteurs explicatifs de la performance future.

C'est dans ce contexte qu'émerge le tableau de bord élargi intégrant des dimensions non financières (clients, processus internes, innovation, capital humain). Selon Michel Gervais (2009, pp. 612–618), cette évolution marque le passage d'un contrôle comptable à un pilotage global de la performance organisationnelle, intégrant les dimensions qualitatives et les actifs immatériels.

2.5.2. Les KPI RSE et leur intégration dans le contrôle de gestion

Un indicateur est une mesure permettant d'analyser une situation et d'éclairer la prise de décision. En contrôle de gestion, il constitue un élément central du tableau de bord. Bouquin le définit comme une information reliée à un objectif précis. Kaplan et Norton distinguent les indicateurs de résultat et les indicateurs de pilotage.

Avec la RSE, les indicateurs s'élargissent aux dimensions sociales et environnementales, donnant naissance aux KPI RSE. Ils mesurent notamment les émissions de CO_2, la consommation d'énergie, les conditions de travail ou la diversité. Cette évolution traduit le passage vers une performance globale et durable.

Le contrôleur de gestion voit ainsi son rôle évoluer vers un pilotage de la performance globale intégrant ces nouveaux indicateurs dans le reporting et l'analyse stratégique.

3. Reporting et reporting intégré

Le reporting constitue un outil fondamental du contrôle de gestion et du pilotage organisationnel. Il permet de rendre compte des performances de l'entreprise auprès de la direction et des parties prenantes, tout en structurant l'information nécessaire à la prise de décision et au suivi des objectifs stratégiques. Selon Pigé B, (2011), le reporting assure une double fonction: fournir une vision globale de l'organisation et évaluer la performance des responsables.

Il participe ainsi pleinement à la gouvernance et au pilotage de la performance. Dans le même sens, Otley D, (1999), souligne qu'il constitue un élément central des systèmes de contrôle de gestion permettant l'identification des écarts et l'alignement entre stratégie et opérationnel. Initialement centré sur les données financières, le reporting s'est progressivement élargi aux dimensions opérationnelles, sociales et environnementales afin de dépasser les limites des indicateurs traditionnels. Le Jenkins Report de AICPA (1994) et Eccles R.G (1991) montrent ainsi la nécessité d'intégrer des informations non financières pour mieux refléter la création de valeur et anticiper les risques. Le reporting évolue dès lors d'un outil comptable vers un système global de pilotage de la performance.

3.1. Évolution du reporting vers une approche globale

Initialement centré sur les informations financières, le reporting a connu une évolution progressive vers une approche élargie intégrant des données opérationnelles, sociales et environnementales. Cette transformation s'explique par les limites des indicateurs financiers traditionnels, jugés insuffisants pour appréhender la performance globale de l'entreprise. Le Jenkins Report (AICPA, 1994) constitue une étape importante de cette évolution en soulignant la nécessité d'un reporting plus complet répondant aux attentes des parties prenantes. Dans la continuité, Robert G. Eccles (1991) met en évidence l'importance d'intégrer des informations non financières dans le reporting afin de mieux refléter la création de valeur et d'anticiper les risques stratégiques. Ainsi, le reporting évolue d'un outil purement comptable vers un système global de pilotage de la performance.

3.2. Principales formes de reporting

Le reporting se décline aujourd'hui en plusieurs catégories complémentaires : le reporting financier, centré sur les résultats comptables, les états financiers et la performance économique ; le reporting de gestion, destiné au pilotage interne à travers les tableaux de bord et les indicateurs de performance ; le reporting social et environnemental, intégrant les dimensions RSE telles que les conditions de travail, l'impact environnemental ou la gouvernance ; et le reporting statutaire, qui répond aux obligations légales et s'adresse aux parties prenantes externes (actionnaires, institutions, régulateurs). Selon Giraud F., Saulpic O.,Naulleau G., Delmond M.-H. et Bescos P.-L. cette diversification reflète le passage d'un reporting centré sur la finance à un système intégré combinant dimensions financières et extra-financières. (Giraud F et al, 2004, pp. 124–146).

3.3. Reporting intégré et dimension RSE

Le reporting intégré constitue une évolution majeure du reporting traditionnel. Il vise à relier les informations financières et extra-financières afin d'expliquer comment l'entreprise crée de la valeur dans le temps. Selon Eccles R.G. et Krzus M.P., le reporting intégré permet de dépasser la fragmentation des informations en proposant une vision unifiée de la performance organisationnelle. Cette approche est renforcée par Eccles R.G. et Serafeim G., qui montrent que l'intégration des données extra-financières améliore la compréhension des performances futures et la gestion des risques. Dans ce cadre, le reporting RSE devient un outil stratégique essentiel permettant de mesurer les impacts sociaux et environnementaux à travers des indicateurs tels que l'empreinte carbone, la consommation énergétique, la diversité ou encore le capital humain, conformément au KPMG Survey of SustainabilityReporting, 2020. (Eccles, R. G., & Krzus, M. P., 2010)

3.4. Reporting comme outil de pilotage global

L'efficacité du reporting repose sur l'articulation entre reporting interne et reporting externe. Le reporting interne permet un suivi opérationnel continu des indicateurs de performance et alimente les décisions managériales. Le reporting externe, quant à lui, assure la communication des résultats

aux parties prenantes et renforce la transparence organisationnelle. Selon Otley D. (1999), cette articulation est essentielle pour garantir la cohérence du système de contrôle et améliorer la qualité de la prise de décision. Ainsi, le reporting intégré s'impose aujourd'hui comme un dispositif central du pilotage de la performance globale, combinant performance économique, sociale et environnementale dans une logique de création de valeur durable.

4. Outils de calcul et d'analyse des coûts environnementaux

L'intégration des coûts environnementaux dans les systèmes de contrôle de gestion marque une transformation profonde du management contemporain. Longtemps considérés comme des coûts périphériques ou réglementaires, les impacts environnementaux sont désormais perçus comme des variables stratégiques influençant la compétitivité, la rentabilité et la pérennité de l'entreprise.

Comme l'expliquent (Stefan Schaltegger et Roger Burritt, 2000, p. 23), la comptabilité environnementale vise à rendre visibles les flux physiques et monétaires liés à l'environnement afin d'améliorer la qualité des décisions managériales. Cette approche dépasse la simple conformité réglementaire pour intégrer la durabilité au cœur de la stratégie.

Dans ce contexte, plusieurs outils permettent de mesurer et d'analyser ces coûts environnementaux afin de les intégrer au processus décisionnel tel que :La comptabilité environnementale de gestion (Environmental Management Accounting -EMA), Comptabilité des coûts complets (the Full Cost Accounting -FCA), l'analyse du cycle de vie, la monétarisation des externalités et l'analyse des coûts marginaux. Ces outils forment un ensemble cohérent au service du pilotage de la performance durable.

4.1. Comptabilité environnementale de gestion (Environmental Management Accounting – EMA)

La comptabilité environnementale de gestion (EMA) constitue le socle méthodologique de l'intégration des coûts environnementaux dans le pilotage de la performance. Elle combine des données physiques (matières, énergie, eau) et monétaires (traitement des déchets, taxes, investissements verts) afin d'identifier les inefficiences cachées et les coûts environnementaux invisibles, notamment les pertes de ressources qui représentent à la fois un impact écologique et une perte économique (Schaltegger, S. & Burritt, R., 2010, pp.89–95).

En transformant ces gaspillages en opportunités d'optimisation, l'EMA fait évoluer la gestion environnementale d'une logique de contrainte vers une logique d'investissement stratégique, contribuant simultanément à la performance financière et environnementale. Elle relie ainsi les coûts aux activités opérationnelles (consommation de ressources, gestion des déchets, indicateurs environnementaux tels que CO_2 ou eau), et permet de convertir les données environnementales en informations financières exploitables pour le pilotage et le reporting stratégique (Schaltegger, S. & Burritt, R., 2010, p.89).

4.2. Full Cost Accounting (FCA): vers l'internalisation des externalités

Le Full Cost Accounting (FCA) vise à intégrer l'ensemble des coûts directs et indirects liés aux impacts environnementaux dans les décisions économiques, en dépassant la comptabilité traditionnelle qui ne prend en compte que les coûts visibles (amendes, taxes, dépollution) et ignore les coûts futurs tels que les risques juridiques, réputationnels ou la dégradation des ressources (Schaltegger, S. & Burritt, R., *SustainabilityAccounting and Reporting*, Springer, 2010, p.102). Cette approche distingue les coûts de prévention, de détection, de défaillance interne et de défaillance externe, en s'inspirant du modèle des coûts de qualité appliqué à l'environnement. Elle permet ainsi d'anticiper les risques réglementaires et réputationnels et de réduire les risques financiers à long terme en intégrant ces dimensions dans les décisions d'investissement (Epstein, M. J, 2008, pp.55–60), transformant ainsi le FCA en véritable outil de gestion du risque stratégique.

4.3. Analyse du cycle de vie

L'analyse du cycle de vie adopte une approche systémique en évaluant les impacts environnementaux d'un produit à toutes les étapes de son existence, de l'extraction des matières premières jusqu'à sa fin de vie. L'analyse du cycle de vie permet ainsi de comparer différentes alternatives en intégrant l'ensemble des coûts sur la durée de vie du produit, y compris les coûts environnementaux . Cette méthode met en évidence qu'un investissement initial plus élevé peut être plus rentable à long terme grâce à de meilleures performances énergétiques et environnementales. Elle introduit également une dimension temporelle stratégique en corrigeant les limites du raisonnement à court terme et en alignant les décisions sur la création de valeur durable (Kaplan, R. S. & Norton, D. P,2001, pp.45–60).

4.4. Monétarisation des externalités et l'analyse des coûts marginaux

La monétarisation des externalités consiste à intégrer dans la logique économique des impacts environnementaux non pris en compte par le marché, qu'ils soient négatifs (pollution) ou positifs (innovation écologique), afin de mieux refléter la réalité des coûts environnementaux . Dans cette perspective, l'analyse du coût marginal d'abattement permet d'évaluer le coût nécessaire pour réduire une unité supplémentaire de pollution et de hiérarchiser les actions environnementales selon leur efficacité économique. Elle permet ainsi de comparer différentes options (filtrage, optimisation énergétique, énergies renouvelables) et de retenir celles offrant le meilleur rapport coût/impact. Cette approche rapproche enfin la gestion environnementale des outils classiques de décision stratégique tels que l'analyse coût-bénéfice ou la VAN (Schaltegger, S. & Wagner, M, 2006, pp.32–37).

4.5. Intégration des coûts environnementaux dans la prise de décision stratégique

L'intégration des coûts environnementaux dans la prise de décision stratégique repose sur leur articulation avec les systèmes de pilotage et de contrôle. La performance environnementale doit être intégrée aux indicateurs stratégiques, aux budgets et aux systèmes d'incitation afin d'éviter leur marginalisation (Epstein, M. J, 2008, pp.77–82). Concrètement, ces coûts doivent être identifiés et mesurés de manière fiable, intégrés aux analyses d'investissement, suivis via des indicateurs de performance et pris en compte dans les décisions stratégiques, transformant ainsi la

durabilité en levier de création de valeur. Par ailleurs, l'évolution des outils de calcul environnemental traduit une transition d'une logique de conformité réglementaire vers une logique d'optimisation des coûts, puis vers une approche stratégique intégrée. Des outils tels que La comptabilité environnementale de gestion (EMA), le Full Cost Accounting (FCA), L'analyse du cycle de vie (LCC) et l'analyse des coûts marginaux traduisent ce changement de paradigme, où la performance économique dépend désormais de la capacité de l'entreprise à maîtriser ses impacts environnementaux. Ainsi, l'intégration des coûts environnementaux devient un facteur clé de compétitivité durable, de réduction des risques et d'innovation stratégique.

5. Rôle du contrôleur de gestion dans l'activation des outils de performance durable

L'intégration des outils de performance durable (EMA, L'analyse du cycle de vie, SustainabilityBalancedScorecard, indicateurs ESG et reporting intégré) transforme profondément la fonction du contrôleur de gestion, qui évolue d'un rôle de producteur d'informations financières vers celui d'acteur central de la gouvernance stratégique et de la transition durable. Comme le souligne Bouquin (2011, p. 21–30), le contrôle de gestion vise à assurer la cohérence entre stratégie et actions opérationnelles, ce qui devient d'autant plus crucial lorsque la stratégie intègre des objectifs RSE.

La figure ci-dessous illustre le rôle du contrôleur de gestion durable et ses principales contributions dans le cadre d'un pilotage orienté vers la performance globale.

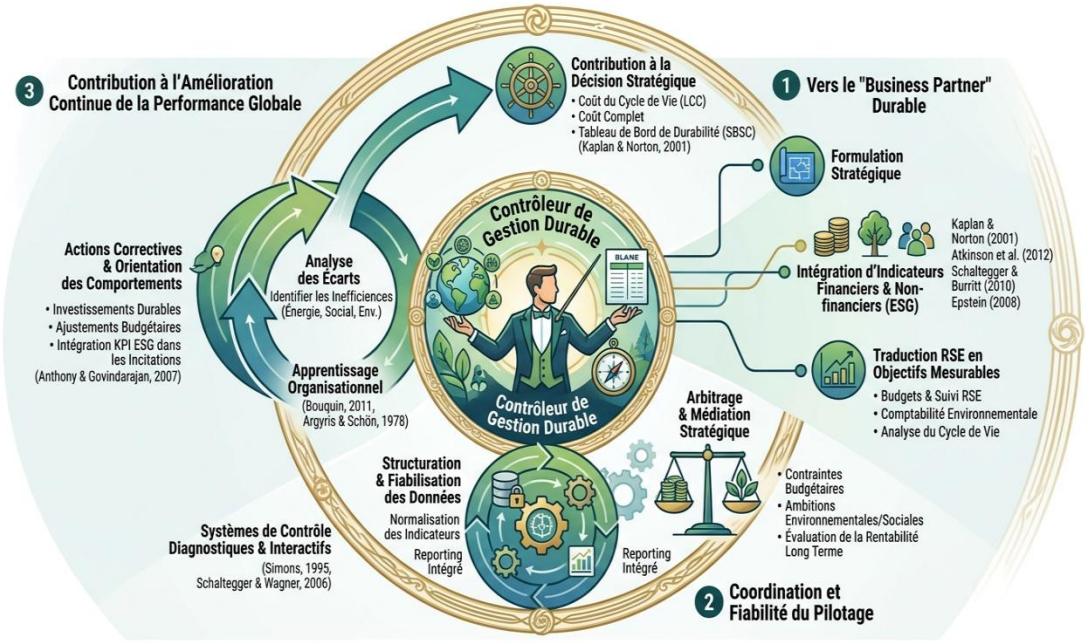


Figure 18 : Rôle du contrôleur de gestion dans le pilotage de la performance durable

Source : (Kaplan & Norton, 2001)

5.1. Vers le business partner durable

Le contrôleur de gestion évolue d'un rôle centré sur la performance financière à court terme vers celui de *business partner durable*, participant à la formulation stratégique et intégrant des indicateurs financiers et non financiers, notamment liés aux enjeux environnementaux et sociaux

Il contribue également à la mise en œuvre de la stratégie RSE en la traduisant en objectifs mesurables, budgets et systèmes de suivi, tout en intégrant des outils comme la comptabilité environnementale et l'analyse du cycle de vie pour assurer la cohérence entre stratégie et action (Schaltegger, S. & Burritt, R., 2010, pp.112–120,Epstein, M. J 2008, pp.25–40).

5.2. Coordination et fiabilité du pilotage durable

Le pilotage de la performance durable repose sur des données extra-financières souvent hétérogènes, ce qui exige une structuration rigoureuse. Le contrôleur de gestion assure ainsi la formalisation des méthodes de calcul, la standardisation des indicateurs et la fiabilisation du reporting, en articulant systèmes de contrôle diagnostiques et interactifs

Il joue également un rôle de médiateur stratégique en garantissant la cohérence entre objectifs financiers et sociétaux. Il arbitre les contraintes budgétaires et les ambitions environnementales, évalue la rentabilité à long terme des projets durables et traduit les objectifs RSE en indicateurs opérationnels alignés avec la stratégie globale (Simons, R., 1995, pp.63–78 , Kaplan, R. S. & Norton, D. P, 2006, pp.54–65).

5.3. Contribution à l'amélioration continue de la performance globale

L'analyse des écarts constitue un outil central d'amélioration continue, permettant d'identifier les dysfonctionnements sans logique punitive et de révéler, dans une perspective RSE, les inefficiences énergétiques, sociales et environnementales, favorisant ainsi l'apprentissage organisationnel et la performance globale.

Au-delà du diagnostic, le contrôleur de gestion élabore des actions correctives visant à orienter les comportements vers les objectifs stratégiques, notamment à travers des investissements durables, des ajustements budgétaires et l'intégration de KPI ESG dans les systèmes d'incitation.

Enfin, il contribue à la décision stratégique en mobilisant des outils tels que le coût du cycle de vie, la comptabilité en coût complet et le tableau de bord prospectif de durabilité, assurant ainsi l'intégration des dimensions économiques, sociales et environnementales dans la création de valeur durable (Kaplan, R. S. & Norton, D. P, 2001, pp.45–60).

Section 2 : Enjeux et défis de l'utilisation du contrôle de gestion dans le déploiement de la stratégie RSE

Cette section met en évidence les principaux enjeux et difficultés liés à l'intégration de la RSE dans le contrôle de gestion. Elle aborde les tensions avec la logique financière de court terme, les résistances internes, les limites de la mesure de la performance durable et le nouveau rôle du contrôleur de gestion comme pilote de la performance globale.

1. Tensions entre performance financière de court terme et objectifs RSE de long terme

Ce point traite de la tension centrale entre les exigences de performance financière à court terme et les objectifs de durabilité portés par la RSE. Il montre comment les investissements responsables peuvent être perçus comme des coûts dans le court terme, alors même qu'ils visent une création de valeur à long terme pour l'entreprise et ses parties prenantes. Cette tension nourrit un débat théorique et empirique sur la relation RSE-performance financière, et amène à interroger le rôle du contrôle de gestion dans l'arbitrage horizon court terme-horizon long terme.

1.1. Le dilemme rentabilité-durabilité : fondements théoriques

L'intégration de la RSE dans le contrôle de gestion se heurte à une tension structurelle entre les impératifs de performance financière de court terme et les objectifs de durabilité inscrits dans le long terme. Elle oppose, au-delà des aspects techniques, la logique actionnariale classique de maximisation de la valeur pour l'actionnaire – centrée sur des indicateurs comme le bénéfice net, le ROE ou le cours de bourse, dans la lignée de la position de Friedman pour qui la responsabilité sociale de l'entreprise est d'accroître ses profits – à une logique de durabilité orientée parties prenantes, qui reconnaît des responsabilités envers un ensemble plus large d'acteurs et accepte des coûts immédiats pour des bénéfices différés ou diffus (Freeman, R. E., 1984; Friedman, M, 1970).

Comme le soulignent López et al. (2007), cette tension se manifeste concrètement dans les arbitrages budgétaires : « Les investissements RSE génèrent souvent des coûts immédiats et significatifs (mise aux normes environnementales, programmes sociaux, audits fournisseurs) tandis que leurs bénéfices financiers, lorsqu'ils existent, ne se matérialisent qu'à moyen ou long terme » (López, M. V.; Garcia, A.; Rodriguez, L., 2007). Cette asymétrie temporelle pose un défi majeur pour les contrôleurs de gestion, dont les outils traditionnels (VAN, TRI, délai de récupération) sont calibrés pour privilégier les projets à retour rapide.

1.2. Résultats empiriques contrastés sur la relation RSE-performance financière

La littérature académique sur le lien entre RSE et performance financière aboutit à des résultats contrastés, ce qui reflète la complexité de cette relation. Une première série de travaux met en évidence une relation positive : Waddock et Graves (1997), sur 469 entreprises américaines, montrent que les entreprises les plus engagées en RSE affichent de meilleures performances (ROA, ROE, ventes par employé) et interprètent cette corrélation comme le résultat d'un « cercle vertueux » où la performance fournit les ressources pour investir en RSE, et où ces investissements renforcent en retour réputation, efficacité opérationnelle et attraction des talents (Waddock, S. A., & Graves, S. B., 1997) Kansal, Joshi et Batra (2014), sur des entreprises indiennes, confirment cette relation positive en identifiant des

mécanismes explicatifs tels que réduction des coûts (énergie, déchets), diminution des risques (conformité, prévention des crises) et différenciation concurrentielle (image de marque, fidélisation). (Kansal, M, Joshi, M, & Batra, G, 2014)

À l'inverse, d'autres travaux soulignent les coûts engendrés par la RSE et concluent à une relation négative, en particulier à court terme. Les investissements sociaux et environnementaux peuvent alors être perçus comme un « coût d'opportunité », mobilisant des ressources au détriment de projets à rentabilité immédiate. Mittal et al. (2008) et Tyagi (2013), sur des échantillons d'entreprises indiennes, mettent ainsi en évidence des situations où les dépenses RSE sont associées à une rentabilité plus faible lorsque les marges sont limitées et que ces investissements ne sont pas pleinement intégrés à la stratégie (Mittal, R. K., Sinha, N., & Singh, A. , 2008; Tyagi, 2013).

Enfin, une troisième catégorie de recherches met en avant des relations non linéaires ou contingentes. López, Garcia et Rodriguez (2007) montrent que le lien entre RSE et performance financière dépend du secteur, de la taille et de la maturité de la démarche, et suggèrent l'existence d'un « seuil optimal » d'investissement RSE : en-deçà, les bénéfices ne compensent pas les coûts, tandis qu'au-delà les rendements marginaux deviennent décroissants (López, M. V.; Garcia, A.; Rodriguez, L., 2007). Dans la même logique, Gueye (2023), sur des entreprises canadiennes, distingue entre types d'indicateurs : des indicateurs de solidité financière issus du bilan (ROE élevé, endettement maîtrisé, flux de trésorerie robustes) favorisent l'investissement RSE, alors que certains indicateurs du compte de résultat (ROA, marge brute, croissance du chiffre d'affaires) présentent une relation négative avec l'adoption des critères ESG, ce qui suggère un compromis potentiel entre rentabilité à court terme et durabilité à long terme. (Gueye, 2023)

1.3. Mécanismes explicatifs de la tension court terme-long terme

Plusieurs mécanismes expliquent cette tension entre court terme et long terme dans le pilotage de la RSE :

- **Le biais temporel des marchés financiers** : La pression des marchés financiers pour des résultats trimestriels pousse les managers à privilégier les décisions ayant un impact immédiat sur le bénéfice, au détriment d'investissements RSE dont les retombées sont différées. Comme le souligne une étude de Grant Thornton (2023), « Les directeurs financiers évoquent la difficulté de justifier auprès des actionnaires des investissements RSE dont le retour sur investissement est incertain ou très long terme » (Grant_Thornton_France, 2023).
- **L'asymétrie dans la mesure des coûts et des bénéfices** : Les coûts des initiatives RSE sont généralement immédiats, tangibles et facilement mesurables (investissement dans une station d'épuration, formation du personnel, audit des fournisseurs). En revanche, les bénéfices sont souvent différés, intangibles et difficiles à quantifier (amélioration de la réputation, fidélisation des employés, prévention de risques futurs). Cette asymétrie biaise les analyses coûts-bénéfices traditionnelles en défaveur des projets RSE.
- **La difficulté d'attribution causale** : Lorsque des bénéfices financiers se matérialisent, il est souvent difficile d'établir un lien de causalité clair avec des actions RSE spécifiques.

Par exemple, une amélioration de la productivité peut résulter simultanément d'investissements technologiques, de programmes de formation, et d'améliorations des conditions de travail. Cette difficulté d'attribution rend complexe la justification économique ex-post des investissements RSE.

- **Les horizons temporels divergents des parties prenantes** : Les actionnaires court-termistes (fonds spéculatifs, day traders) ont des horizons d'investissement très courts et privilégient la rentabilité immédiate, tandis que d'autres parties prenantes (salariés, communautés locales, environnement) sont concernées par la soutenabilité à long terme. Le contrôle de gestion doit arbitrer entre ces demandes contradictoires.

1.4. Stratégies de dépassement de la tension

Face à cette tension, plusieurs stratégies peuvent être mobilisées pour mieux articuler court terme et long terme Afin de répondre à la tension entre objectifs de court terme et création de valeur durable, plusieurs leviers peuvent être mobilisés. La figure ci-dessous en propose une synthèse, en mettant en évidence le rôle du contrôle de gestion dans leur mise en œuvre.

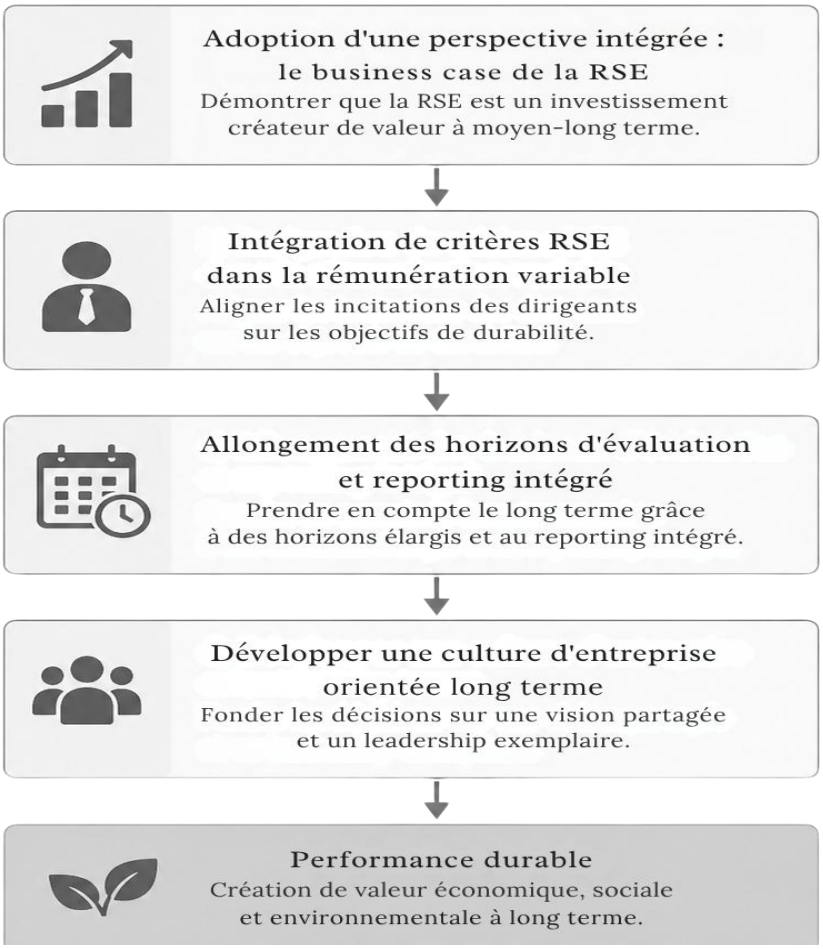


Figure 19 : Stratégies de dépassement de la tension entre court terme et long terme

Source : (Eccles, R. G. ; Ioannou, I. ; Serafeim, G., 2014)

1.4.1. Adoption d'une perspective intégrée : le business case de la RSE

L'approche du ***business case*** consiste à démontrer que la RSE n'est pas une charge mais un investissement créateur de valeur économique à moyen-long terme. Cette approche repose sur l'hypothèse qu'il n'y a pas d'antagonisme fondamental entre les objectifs économiques et financiers de la firme et ceux de la société (Mustapha, 2023).

Le business case de la RSE s'articule autour de plusieurs leviers de création de valeur empiriquement documentés :

Cette figure représente le business case de la RSE, en montrant comment les enjeux environnementaux, sociaux et de gouvernance, pris en charge par le contrôle de gestion :

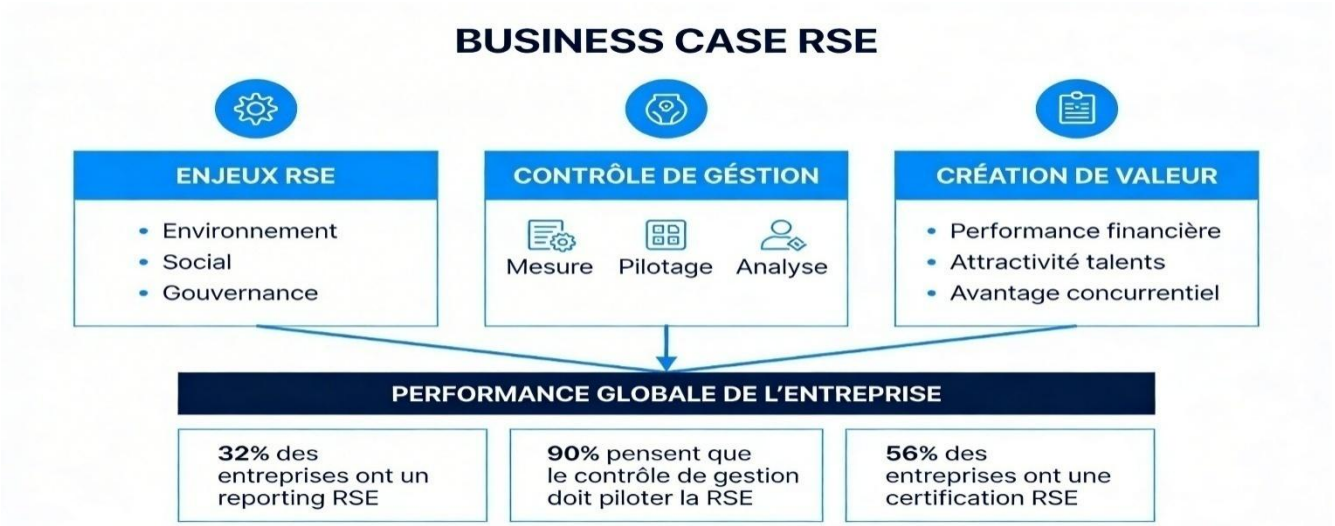


Figure 20 Schéma du business case de la RSE : leviers de création de valeur et rôle du contrôle de gestion,

Sources : Eccles et al. (2014), Friede et al. (2015) et Grant Thornton & Université Paris-Dauphine-PSL (2022)

Réduction des coûts opérationnels : Les initiatives d'efficacité énergétique, de réduction des déchets et d'optimisation de la consommation d'eau et de matières premières génèrent des économies substantielles en réduisant directement les coûts d'exploitation. Plusieurs travaux montrent que les entreprises fortement engagées dans des pratiques de durabilité affichent, en moyenne, une performance financière au moins équivalente, voire supérieure, à celle de leurs concurrentes moins engagées, grâce notamment à l'amélioration de l'efficacité des processus et à la réduction du gaspillage. (Eccles, R. G. ; Ioannou, I. ; Serafeim, G., 2014; Friede, G. ; Busch, T. ; Bassen, A., 2015)

Réduction des risques : Les investissements RSE permettent d'éviter ou de réduire plusieurs catégories de risques : conformité réglementaire (évitement d'amendes), risques opérationnels (accidents du travail, pollution), risques réputationnels (boycotts, campagnes négatives), risques de chaîne d'approvisionnement (défaillances de fournisseurs). La diminution des primes d'assurance et le maintien de la « licence sociale d'exploitation » (*social license to operate*) constituent des bénéfices financiers tangibles. (Goodwill-management, 2025)

Différenciation concurrentielle et accès à de nouveaux marchés : L'engagement RSE permet d'accéder à des marchés en croissance (produits biologiques, énergies renouvelables, économie circulaire) et de répondre aux appels d'offres intégrant des critères de durabilité. Brico Dépôt illustre cette stratégie en garantissant que 96% de ses volumes de bois vendus proviennent de forêts gérées durablement, avec un objectif de 100% certifié, répondant ainsi aux attentes croissantes de ses clients en matière de responsabilité environnementale. (Goodwill-management, 2025)

Attractivité et rétention des talents : Les entreprises reconnues pour leur engagement RSE attirent et fidélisent plus facilement les talents, particulièrement parmi les jeunes générations pour qui les valeurs de l'employeur constituent un critère de choix majeur. Cette capacité à attirer les meilleurs profils génère un avantage concurrentiel durable et réduit les coûts de recrutement et de turnover. (ADP France., 2025)

Amélioration de la réputation et de la confiance : L'engagement RSE renforce la réputation de l'entreprise auprès de ses parties prenantes et contribue à la création de valeur immatérielle, ce qui améliore sa résilience, son attractivité pour les investisseurs et sa compétitivité sur les marchés. (Goodwill-management, 2025)

Pour opérationnaliser cette approche, le contrôle de gestion doit développer des **méthodologies rigoureuses de quantification** des bénéfices RSE. Cela implique :

- La construction de **business cases systématiques** pour chaque initiative RSE majeure, documentant les coûts d'investissement et les flux de bénéfices attendus sur plusieurs horizons temporels (1 an, 3 ans, 5 ans).

- L'utilisation de méthodes d'évaluation adaptées : le **SROI (Social Return on Investment)** permet de quantifier les bénéfices sociaux générés en équivalent monétaire, offrant une évaluation plus complète de l'impact que le ROI financier traditionnel. (Cabinet Office & Social Value UK., 2012)

- Le développement d'**indicateurs de performance intégrés** liant actions RSE et résultats business (ex : corrélation entre score de satisfaction employés et productivité, entre certification environnementale et taux de réponse aux appels d'offres).

- L'**analyse rétrospective** des initiatives RSE passées pour documenter leurs impacts réels et ajuster les modèles prévisionnels, renforçant ainsi la crédibilité des business cases futurs.

1.4.2. Intégration de critères RSE dans la rémunération variable

L'intégration de critères ESG dans la rémunération variable des dirigeants est devenue un levier central pour aligner les incitations sur les objectifs de durabilité, portée notamment par la révision du code Afep-Medef qui encourage les sociétés cotées à intégrer au moins un critère climatique dans la part variable (Emeriane Avocats, 2023). En pratique, la plupart des grandes entreprises consacrent désormais 10 à 30% du bonus à des critères ESG, aux côtés de critères financiers et stratégiques, avec une montée en puissance rapide observée en France et à l'international (Primeum, 2023) (WTW, 2024).

Les bonnes pratiques recommandent des critères ESG précis, quantifiés, alignés sur la stratégie et idéalement revus par un tiers indépendant, couvrant de manière équilibrée les dimensions environnementale, sociale et de gouvernance (Emeriane Avocats., 2023; WTW, 2024; People Base CBM, 2025). Bien conçus, ces dispositifs envoient un signal fort sur l'importance de la performance extra-financière, soutiennent la légitimité des investissements RSE et favorisent la mise en place de systèmes de mesure plus robustes ; mal définis (pondération trop faible, critères vagues ou trop nombreux), ils risquent au contraire de se réduire à un affichage sans impact réel sur les comportements.

1.4.3. Allongement des horizons d'évaluation et le reporting intégré

Pour dépasser le biais court-termiste des systèmes de contrôle traditionnels, certaines entreprises élargissent leur horizon temporel. Elles complètent les revues mensuelles et trimestrielles par des revues stratégiques semestrielles ou annuelles centrées sur des enjeux de long terme (R&D durable, économie circulaire, adaptation climatique, nouveaux marchés durables), afin d'évaluer la cohérence entre décisions de court terme et trajectoire de long terme (Ipedis, 2025)

Parallèlement, l'adoption du reporting intégré, promu par l'International Integrated Reporting Council, fournit un cadre structuré pour articuler court, moyen et long terme en expliquant comment l'organisation crée de la valeur sur ces différents horizons en combinant performance financière et extra-financière (Novethic, 2025). Fondé sur six capitaux (financier, manufacturier, naturel, humain, intellectuel et social/relationnel), il vise à améliorer la qualité de l'information fournie aux investisseurs et parties prenantes, à favoriser l'intégration des critères extra-financiers dans les reportings et à encourager une gestion véritablement intégrée ; il ne prend tout son sens que s'il devient un véritable outil de pilotage interne, clarifiant les liens entre investissements présents – y compris RSE – et création de valeur future, et facilitant ainsi les arbitrages entre court terme et long terme (Wolters Kluwer., 2021; Ipedis, 2025; Novethic, 2025).

1.4.4. Développer une culture d'entreprise orientée long terme

Au-delà des outils et processus formels, le dépassement de la tension court terme-long terme nécessite une **transformation culturelle** profonde :

Exemplarité de la direction générale : Les dirigeants doivent incarner personnellement l'engagement pour le long terme et la durabilité, en prenant des décisions cohérentes même lorsqu'elles pénalisent les résultats à court terme. Cette exemplarité est indispensable pour légitimer les arbitrages en faveur du long terme et éviter le cynisme des collaborateurs face à un discours RSE perçu comme purement communicationnel.

Développement d'une vision partagée : Construire et communiquer une vision stratégique à long terme (10-20 ans) qui donne du sens aux investissements RSE présents en les inscrivant dans une trajectoire de transformation : transition vers la neutralité carbone, économie circulaire, leadership dans les solutions durables. Cette vision aide les collaborateurs à comprendre la cohérence entre actions présentes et ambitions futures.

Valoriser la patience stratégique : Reconnaître et célébrer les initiatives qui, bien que n'ayant pas d'impact immédiat sur les résultats, contribuent à construire les fondations de la performance future.

Cette valorisation envoie un message culturel important sur ce que l'organisation considère comme réellement important.

Comme le note Bergero (2025), « À court terme, la RSE peut représenter quelques points de performance ; à long terme, elle constitue une condition de survie pour la plupart des entreprises face aux transformations structurelles (réglementations, changement climatique, attentes sociétales) » (Bergero, 2025). Cette perspective temporelle élargie est essentielle pour dépasser la vision réductrice d'un conflit entre rentabilité et durabilité et reconnaître que, sur le long terme, durabilité et performance économique convergent plutôt qu'elles ne s'opposent.

2. Résistances organisationnelles et culturelles

En dehors des tensions temporelles entre court terme et long terme, l'intégration de la RSE dans le contrôle de gestion se heurte à d'importantes résistances organisationnelles et culturelles. Elles apparaissent à divers niveaux de l'organisation et renvoient à des dynamiques psychologiques, sociales et politiques, parfois profondes. Comprendre la nature de ces résistances, leurs formes spécifiques dans certains contextes (notamment les PME) et les leviers permettant de les dépasser est une condition essentielle pour ancrer durablement la RSE dans les pratiques de gestion.

2.1. Nature et sources des résistances au changement RSE

Au-delà des tensions temporelles, l'intégration de la RSE dans le contrôle de gestion se heurte à des **résistances organisationnelles et culturelles** significatives. Ces résistances proviennent de différents niveaux de l'organisation et reflètent des dynamiques psychologiques, sociales et politiques complexes.

Comme le soulignent les travaux sur la gestion du changement, toute transformation organisationnelle génère naturellement des résistances. Dans le cas de la RSE, ces résistances sont amplifiées par plusieurs facteurs spécifiques :

La peur de l'inconnu et de la perte de contrôle : Les managers et employés peuvent percevoir l'intégration de la RSE comme une remise en cause de leurs pratiques établies, de leurs compétences acquises, et de leur autonomie décisionnelle. L'introduction de nouveaux indicateurs, de nouvelles procédures, et de nouvelles contraintes (audits environnementaux, évaluations sociales) peut être vécue comme une menace plutôt qu'une opportunité. (ViaAduc, 2024)

Le scepticisme quant à la pertinence et l'efficacité de la RSE : Certains acteurs organisationnels doutent de la réelle contribution de la RSE à la performance de l'entreprise, la percevant comme un effet de mode, une contrainte réglementaire supplémentaire, ou une opération de communication (*greenwashing*). Ce scepticisme est particulièrement fort parmi les managers opérationnels focalisés sur les résultats financiers immédiats. (LinkedIn Learning, 2024)

Les tensions entre fonctions et logiques professionnelles : L'intégration de la RSE crée parfois des tensions entre la direction du développement durable (porteuse de la démarche RSE) et les fonctions opérationnelles (production, achats, commercial) qui peuvent percevoir les exigences RSE comme des

contraintes compliquant leur travail quotidien. Les contrôleurs de gestion eux-mêmes peuvent se sentir pris entre deux logiques : leur rôle traditionnel de gardien de la performance financière, et un nouveau rôle d'intégrateur de la performance globale. (Grant Thornton & Université Paris-Dauphine-PSL., 2022)

Les changements de pratiques et de routines : L'intégration de la RSE nécessite de modifier en profondeur les processus de travail établis : intégrer des critères environnementaux dans les appels d'offres, collecter systématiquement des données extra-financières, tenir compte d'impacts sociaux dans les décisions d'investissement. Ces changements perturbent les routines organisationnelles et requièrent des efforts d'apprentissage significatifs. (Instinct Business, 2025)

2.2. Résistances spécifiques dans les PME et contextes ressourcés contraints

Les résistances sont particulièrement marquées dans les PME et organisations aux ressources contraintes. Comme le notent plusieurs études, les PME font face à des défis spécifiques dans l'adoption de pratiques RSE : (Instinct Business, 2025)

Contraintes de ressources financières et humaines : Les PME disposent rarement de départements dédiés au développement durable et leurs équipes sont souvent en situation de surcharge de travail. L'intégration de la RSE nécessite des investissements (formations, certifications, outils de mesure) et du temps (collecte de données, reporting) que les PME peuvent difficilement mobiliser.

Manque de compétences spécialisées : La mise en œuvre d'un contrôle de gestion RSE requiert des compétences hybrides (finance + environnement + social) qui sont rares dans les PME. Les dirigeants et contrôleurs de gestion des PME n'ont souvent pas été formés aux enjeux de durabilité et peuvent se sentir démunis face à la complexité des référentiels RSE.

Perception d'un rapport coûts-bénéfices défavorable : Dans un contexte de ressources limitées, les PME opèrent des arbitrages serrés entre différentes priorités. Les investissements RSE peuvent être perçus comme moins urgents que d'autres besoins (renouvellement d'équipements, développement commercial, trésorerie).

Pression limitée des parties prenantes : Contrairement aux grandes entreprises cotées, les PME font face à une pression externe moins forte en matière de RSE (pas d'obligation de reporting extra-financier, moins d'attention médiatique, clients moins sensibilisés). Cette pression limitée réduit l'incitation à investir dans la RSE.

2.3. Résistances culturelles et valeurs organisationnelles

Au niveau culturel, l'intégration de la RSE peut entrer en conflit avec des **valeurs organisationnelles établies** :

Culture de la performance financière à court terme : Dans les organisations où la culture dominante valorise exclusivement les résultats financiers immédiats et la prise de risque pour maximiser les profits, les initiatives RSE peuvent être perçues comme une distraction ou une faiblesse. (Lahlou, Ch. & Toubache, A, 2014)

Mentalité du « ce n'est pas mon problème » : Dans certaines organisations, les enjeux environnementaux et sociaux sont perçus comme la responsabilité exclusive d'un département spécialisé (direction RSE, direction environnement), et non comme une préoccupation transversale. Cette compartimentation empêche l'appropriation de la RSE par l'ensemble de l'organisation, et notamment par le contrôle de gestion. (LinkedIn Learning, 2024)

Manque d'exemplarité de la direction : Lorsque la direction générale affiche un engagement RSE dans les discours mais ne le traduit pas dans ses décisions concrètes (arbitrages budgétaires, critères d'évaluation des managers, comportements personnels), un **découplage** s'installe entre discours et pratiques. Les collaborateurs perçoivent rapidement ce découplage et deviennent cyniques vis-à-vis des initiatives RSE, les considérant comme de la pure communication. (Capron, M., & Quairel-Lanoizelée, F., 2007, pp. 94-98)

2.4. Stratégies de gestion des résistances

Pour surmonter ces résistances, plusieurs leviers peuvent être activés :

Communication et pédagogie : Expliquer clairement les raisons de l'engagement RSE (enjeux réglementaires, attentes des clients, risques climatiques, valeurs de l'entreprise), les bénéfices attendus, et la contribution attendue de chacun. Cette communication doit être adaptée aux différents publics (direction, managers opérationnels, contrôleurs de gestion, employés) et mobiliser des arguments pertinents pour chaque groupe. (ViaAduc, 2024)

Formation et développement de compétences : Proposer des formations ciblées permettant aux contrôleurs de gestion et managers d'acquérir les connaissances et compétences nécessaires pour intégrer la RSE dans leurs pratiques : compréhension des enjeux environnementaux et sociaux, maîtrise des outils de mesure RSE, capacité à construire des business cases intégrant critères financiers et extra-financiers. (Grant Thornton & Université Paris-Dauphine-PSL., 2022)

Participation et co-construction : Impliquer les acteurs concernés dans la définition des objectifs RSE, le choix des indicateurs, et la conception des processus de reporting. Cette participation favorise l'appropriation et réduit le sentiment d'imposition de contraintes externes. Les approches participatives de construction budgétaire intégrant des critères RSE se révèlent particulièrement efficaces. (Oubba, 2022, pp. 16-17)

Exemplarité du leadership : Assurer la cohérence entre discours et actes de la direction générale, en démontrant concrètement l'importance accordée à la RSE dans les décisions stratégiques majeures (investissements, acquisitions, rémunérations). Comme le souligne Capron (2007), « L'engagement authentique de la direction constitue le prérequis indispensable à toute transformation culturelle vers plus de responsabilité ». (Capron, M., & Quairel-Lanoizelée, F., 2007, p. 102)

Approche progressive et pragmatique : Adopter une démarche d'amélioration continue plutôt que de vouloir tout transformer d'un coup est plus efficace pour ancrer la RSE dans la durée. Commencer par des « quick wins » (initiatives à bénéfices rapides et visibles) permet de démontrer la pertinence de

la démarche, de réduire les résistances et de créer une dynamique positive avant de s'attaquer à des transformations plus profondes (Valoy Conseil, 2025; Geovelo Entreprise, 2026)

3. Difficulté de mesure et de quantification des impacts RSE

L'intégration de la RSE dans le contrôle de gestion implique que les phénomènes souvent qualitatifs, de long terme et multidimensionnels soient mesurables. Or, la construction d'indicateurs de performance durable se heurte à plusieurs difficultés majeures : hétérogénéité des référentiels, limites méthodologiques, problèmes de fiabilité et de comparabilité des données extra-financières. Ce point se penche sur ces limites afin de saisir les contraintes auxquelles les contrôleurs de gestion font face lorsqu'ils tentent de diriger la performance globale.

3.1. Défis intrinsèques de la mesure extra-financière

Un des défis majeurs de l'intégration de la RSE dans le contrôle de gestion réside dans la **difficulté de mesurer et de quantifier** les impacts sociaux et environnementaux. Contrairement aux données financières, qui bénéficient de conventions comptables centenaires et de systèmes d'information matures, les données extra-financières soulèvent des enjeux méthodologiques considérables.

L'hétérogénéité des impacts : Les impacts RSE sont de nature très diverse (émissions de CO2, consommation d'eau, accidents du travail, satisfaction des employés, contribution au développement local) et concernent des unités de mesure différentes (tonnes, litres, nombre d'incidents, indices de satisfaction, euros investis). Cette hétérogénéité rend difficile l'agrégation en un indicateur synthétique de « performance globale ». (Renaud, A., & Berland, N., 2007, pp. 8-11)

Le caractère qualitatif de nombreux impacts : Certains impacts sont intrinsèquement difficiles à quantifier : qualité du dialogue social, respect des droits humains dans la chaîne d'approvisionnement, contribution à la biodiversité, intégration sociale de personnes handicapées. Les tentatives de quantification peuvent conduire à des réductions simplificatrices qui appauvrissent la compréhension de ces phénomènes complexes. (Antheaume, 2013, pp. 68-75)

Les problèmes de périmètre et de frontières organisationnelles : Définir le périmètre de mesure pose des questions complexes. Faut-il inclure uniquement les opérations directes de l'entreprise (scope 1), ou également les émissions indirectes liées à l'énergie consommée (scope 2), voire l'ensemble de la chaîne de valeur en amont et en aval (scope 3) ? Dans les groupes multi-sites et multi-pays, comment harmoniser les pratiques de collecte de données ? Comment traiter les filiales, les sous-traitants, les fournisseurs ? (TCFD, 2017, pp. 18-22)

L'absence de standards universels : Malgré l'existence de référentiels internationaux (GRI, SASB, TCFD), il n'existe pas encore de « plan comptable universel » pour les données RSE comparable au plan comptable général pour les données financières. Les entreprises peuvent choisir différents référentiels, différentes méthodologies de calcul, et différents niveaux de granularité, ce qui limite la comparabilité inter-entreprises. (KPMG, 2014, p. 8)

3.2. Biais et limites des indicateurs quantitatifs

Comme le soulignent Jordan et Messner (2012), l'utilisation d'indicateurs de performance comporte toujours un risque d'**effets pervers**. Ce risque est particulièrement aigu dans le domaine de la RSE :

L'effet tunnel : Jordan et Messner (2012) montrent que l'utilisation d'un nombre limité d'indicateurs de performance peut conduire les managers à concentrer leur attention sur ce qui est mesuré, au risque de négliger d'autres dimensions tout aussi importantes mais non capturées par les indicateurs. À titre d'illustration, une entreprise peut, par exemple, se focaliser sur un indicateur facilement mesurable (comme la réduction de la consommation d'eau) au détriment d'enjeux plus complexes à évaluer (comme la qualité des rejets liquides), ce qui traduit une forme de « tunnel vision ». (Jordan, S., & Messner, M., 2012, pp. 546-547,558)

L'optimisation locale au détriment de l'optimisation globale : La fixation d'objectifs sur des indicateurs isolés peut conduire à des comportements sous-optimaux au niveau global. Jordan et Messner (2012) montrent que lorsque des indicateurs incomplets deviennent centraux dans le pilotage et l'évaluation, ils peuvent amener les managers à se focaliser sur l'amélioration de ces chiffres au détriment d'autres dimensions importantes de la performance. À titre d'illustration, une entreprise peut chercher à réduire ses déchets sur un site de production en externalisant une étape du processus chez un sous-traitant, déplaçant ainsi le problème plutôt que de le résoudre réellement. (Jordan, S., & Messner, M., 2012, pp. 549-551)

Le risque de manipulation et de logique de façade : Comme pour les indicateurs financiers, les indicateurs RSE peuvent faire l'objet de manipulations visant à présenter une image plus flatteuse qu'elle ne l'est en réalité. Capron et Quairel-Lanoizelée (2007) soulignent que certaines entreprises peuvent « gérer » leurs indicateurs extra-financiers en jouant sur les modes de calcul, les périmètres retenus ou le moment où les informations sont produites, sans changement substantiel de leurs pratiques. Par exemple, une entreprise peut améliorer artificiellement ses scores RSE en ajustant la méthodologie de calcul, en ne couvrant que les entités les plus performantes ou en reportant certaines actions au-delà de la période de mesure. (Capron, M., & Quairel-Lanoizelée, F., 2007, pp. 88-92)

La difficulté d'établir des liens de causalité : La corrélation entre initiatives RSE et résultats mesurés ne garantit pas l'existence d'un lien de causalité. De nombreux facteurs externes peuvent influencer les indicateurs RSE (conditions météorologiques affectant la consommation énergétique, conjoncture économique influençant le turnover, évolutions réglementaires modifiant les seuils d'émission (Gueye, 2023, pp. 52-54).

3.3. Question de la monétarisation des externalités

Une question particulièrement débattue concerne la **monétarisation des impacts environnementaux et sociaux**, c'est-à-dire leur traduction en équivalent monétaire pour faciliter les arbitrages avec les dimensions financières.

Les **arguments en faveur** de la monétarisation incluent :

- Elle permet une **commensurabilité** des différentes dimensions de la performance, facilitant les arbitrages dans les décisions d'investissement et d'allocation de ressources.

- Elle rend les impacts RSE plus **tangibles** pour des décideurs habitués à raisonner en termes financiers.

- Elle permet d'utiliser les outils traditionnels du contrôle de gestion (VAN, TRI, analyse coûts-bénéfices) en y intégrant les dimensions extra-financières.

- Elle facilite l'intégration de la RSE dans les systèmes comptables existants.

Les **arguments contre** la monétarisation soulignent :

- La difficulté méthodologique et l'arbitraire des valorisations : quel prix donner à une tonne de CO2 évitée ? Comment valoriser une amélioration de la biodiversité ? Quelle valeur attribuer à la vie humaine dans les calculs d'accidentologie ?

- Le risque de **réification** et de réduction : traduire la nature et les relations sociales en valeurs monétaires peut conduire à une vision purement utilitariste qui nie leur valeur intrinsèque.

- Les problèmes d'équité intergénérationnelle : les méthodes d'actualisation financière classiques donnent un poids très faible aux impacts lointains, ce qui est problématique pour les enjeux environnementaux de long terme comme le changement climatique.

- Le risque de **marchandisation** : permettre de « compenser » un impact négatif par un paiement peut légitimer des pratiques destructrices tant qu'elles sont « payées ». (Antheaume, 2013, pp. 85-92)

Antheaume (2013) propose une position intermédiaire, plaidant pour une **pluralité de systèmes de mesure** complémentaires : indicateurs physiques (tonnes de CO2, m3 d'eau, nombre d'accidents), indicateurs monétaires lorsque pertinent (coûts environnementaux supportés, investissements sociaux), et indicateurs qualitatifs (narratifs, études de cas) pour capturer les dimensions non réductibles à des chiffres. (Antheaume, 2013, pp. 95-98)

3.4. Enjeux de fiabilité et d'auditabilité des données

La directive CSRD, en imposant l'audit externe des informations de durabilité, soulève la question de la fiabilité et de l'auditabilité des données extra-financières. Plusieurs défis émergent :

- La faiblesse des systèmes d'information RSE, souvent basés sur des fichiers Excel dispersés et des méthodologies hétérogènes, ce qui compromet la fiabilité des données consolidées (Grant Thornton & Université Paris-Dauphine-PSL., 2022).
- Le manque de contrôles internes robustes sur les processus de collecte et de consolidation des données RSE, comparativement à ceux appliqués aux données financières, ce qui accroît le risque d'erreurs, d'incohérences ou de manipulations (Lendys, 2024).

- La dépendance à des données externes fournies par des tiers (notamment pour certaines émissions de scope 3), dont l'entreprise ne maîtrise pas pleinement la qualité, ce qui pose des problèmes de fiabilité (TCFD, 2017).
- Des compétences d'audit encore limitées en matière environnementale et sociale, la profession des commissaires aux comptes étant historiquement centrée sur le financier ; le développement de normes et de pratiques d'audit extra-financier est donc un chantier en cours (Commission, Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), 2022).

Pour renforcer la fiabilité des données RSE, les organisations doivent professionnaliser leurs processus: structuration des systèmes d'information RSE, formalisation des procédures de collecte et de validation, formation des contributeurs, mise en place de contrôles internes et préparation à l'audit externe, le contrôle de gestion jouant un rôle clé dans cette fiabilisation (Lendys, 2024; Grant Thornton & Université Paris-Dauphine-PSL., 2022).

4. Enjeux de coordination et de transversalité

Mettre en œuvre un contrôle de gestion orienté RSE ne repose pas seulement sur de bons indicateurs : il implique également une coordination renforcée entre de nombreuses fonctions et niveaux hiérarchiques. La nature transversale de la RSE fait apparaître, lorsqu'elle est intégrée aux systèmes de pilotage, les limites des organisations en silos et des circuits d'information fragmentés.

4.1. Fragmentation organisationnelle et silos fonctionnels

L'intégration de la RSE dans le contrôle de gestion pose aussi des enjeux forts de **coordination** entre fonctions. La RSE est par nature transversale et implique la production, les achats, les ressources humaines, le commercial, la R&D ou encore la finance, chacun étant concerné par une partie des impacts et des indicateurs à suivre.

Cette transversalité se heurte à l'organisation classique en silos, où chaque fonction dispose de ses propres objectifs, systèmes d'information et outils de pilotage. Comme le soulignent Dumas et Rivière-Giordano (2013), une intégration effective de la RSE suppose de décloisonner ces fonctions et de mettre en place des dispositifs de coordination permettant une vision d'ensemble des impacts de l'organisation. (Dumas, C., & Rivière-Giordano, G., 2013)

Plusieurs difficultés en découlent : d'abord, la multiplicité des acteurs rend floue la question « qui est réellement responsable de la RSE ? », ce qui crée des zones grises et des conflits de territoire, notamment sur l'intégration des indicateurs RSE dans les tableaux de bord (Bampoky, 2022). Ensuite, les asymétries d'information compliquent la tâche : les données RSE sont dispersées dans des systèmes non interconnectés, et le contrôle de gestion, qui doit les consolider, se heurte à des réticences au partage ou au manque de temps pour formaliser les informations (Bampoky, 2022)

Enfin, des conflits d'objectifs apparaissent entre fonctions : une direction des achats évaluée sur la réduction des coûts peut résister à l'introduction de critères environnementaux ou sociaux plus exigeants, tandis que la production, focalisée sur la productivité et les délais, peut percevoir certaines exigences

RSE (tri, réduction de consommations) comme des contraintes supplémentaires (Oubba, 2022, pp. 10-11).

4.2. Position du contrôle de gestion entre fonctions

Le contrôleur de gestion occupe une position d'interface stratégique mais potentiellement inconfortable dans l'intégration de la RSE :

D'une part, il est naturellement positionné pour jouer un rôle de coordinateur et d'intégrateur de la performance globale, grâce à sa vision transversale de l'organisation, sa maîtrise des processus de planification et de reporting, et sa légitimité en matière de mesure de la performance. L'enquête Grant Thornton-Paris Dauphine (2022) révèle que 90% des professionnels interrogés considèrent le contrôleur de gestion comme légitime pour étendre son périmètre à la RSE, notamment en raison de sa « compétence inégalée en matière de quantification ». (Grant Thornton & Université Paris-Dauphine-PSL., 2022)

Dans le même temps, il se retrouve souvent « entre deux feux » : entre une direction générale qui attend de lui la garantie de la performance financière et de la maîtrise des coûts, et des porteurs de la démarche RSE qui souhaitent voir les dimensions extra-financières pleinement intégrées dans les outils et processus. Il est aussi pris entre des managers opérationnels pouvant percevoir les objectifs RSE comme des contraintes imposées d'en haut et une direction RSE qui compte sur le contrôle de gestion pour pousser à l'amélioration des pratiques, ainsi qu'entre sa culture professionnelle ancrée dans la finance et les nouvelles compétences environnementales, sociales et relationnelles exigées par le pilotage de la performance globale. (Grant_Thornton_France, 2023)

4.3. Dispositifs de coordination nécessaires

Pour dépasser ces difficultés de coordination, plusieurs dispositifs organisationnels peuvent être mobilisés. Des comités RSE transversaux réunissant opérations, achats, RH, finance, contrôle de gestion et direction RSE permettent de définir des objectifs communs, suivre les indicateurs, partager les bonnes pratiques et arbitrer les conflits, tout en assurant la circulation de l'information. (Lendys, 2024). La constitution de binômes contrôleur de gestion–responsable RSE facilite, elle, l'articulation entre expertise de mesure/pilotage et expertise de durabilité, à travers des projets conjoints (tableaux de bord RSE, MFCA) ou un rapprochement hiérarchique. (Grant Thornton & Université Paris-Dauphine-PSL., 2022).

Le déploiement de systèmes d'information intégrés, notamment les solutions d'Enterprise Performance Management (EPM) incluant des modules RSE, offre une base de données unique pour les informations financières et extra-financières, renforçant la cohérence du reporting et le partage d'une même « version des chiffres » par l'ensemble des fonctions. La désignation de référents RSE dans les principales fonctions opérationnelles contribue, en parallèle, à relayer les enjeux de durabilité sur le terrain et à organiser la remontée des données nécessaires au pilotage. (Bampoky, 2022, p. 159; Grant Thornton & Université Paris-Dauphine-PSL., 2022).

Enfin, plutôt que de créer des circuits parallèles, l'intégration de la RSE dans les processus de contrôle existants (revues budgétaires, reporting mensuel, évaluations de projets, entretiens annuels)

limite les risques de « double reporting » et favorise l'appropriation de la RSE comme une composante normale du pilotage de la performance. (Dumas, C., & Rivière-Giordano, G., 2013, pp. 95-97)

4.4. Enjeu du dialogue avec les parties prenantes externes

Enfin, l'intégration de la RSE dans le contrôle de gestion nécessite de développer un dialogue structuré avec les parties prenantes externes : investisseurs ISR, clients, fournisseurs, ONG, communautés locales, régulateurs. Cette ouverture vers l'externe constitue un changement culturel majeur pour des contrôleurs de gestion habitués à travailler principalement avec des interlocuteurs internes.

Ce dialogue remplit plusieurs fonctions clés. Il permet d'abord d'identifier les enjeux matériels via les exercices de matérialité prévus par les référentiels GRI et CSRD, en concentrant la mesure et le pilotage sur les sujets réellement prioritaires (Global Reporting Initiative., 2021). Il contribue aussi à la validation et à la crédibilisation des données, lorsque des panels de parties prenantes (ONG, experts, représentants locaux) sont associés à la revue des rapports de durabilité (International Integrated Reporting Council (IIRC)., 2013).

En outre, ces échanges sont une source d'apprentissage et d'innovation, en aidant l'entreprise à mieux comprendre les attentes sociétales, anticiper les évolutions réglementaires et identifier de nouvelles opportunités (produits durables, modèles circulaires) (Monlouis-Félicité, W., 2016). Enfin, dans les activités potentiellement controversées, un dialogue transparent avec les parties prenantes locales contribue à maintenir la « licence sociale d'exploitation », le contrôle de gestion apportant les données factuelles nécessaires sur les impacts économiques, sociaux et environnementaux (Monlouis-Félicité, W., 2016)

5. Vers un nouveau rôle du contrôleur de gestion ?

En élargissant la logique de performance aux dimensions environnementales, sociales et sociétales, le métier de contrôleur de gestion est profondément transformé. Simple garant des équilibres économiques et financiers, il est appelé à devenir un acteur clé du pilotage de la performance globale, au croisement des enjeux stratégiques, opérationnels et de durabilité.

5.1. Évolution du rôle : de gardien des coûts à architecte de la performance globale

L'intégration de la RSE dans le contrôle de gestion conduit inévitablement à une évolution du rôle et de l'identité professionnelle du contrôleur de gestion. Plusieurs recherches documentent cette transformation en cours.

Traditionnellement, le contrôleur de gestion était principalement perçu comme un « gardien des coûts » (beancounter), focalisé sur le suivi budgétaire, l'analyse des écarts, et la maîtrise de la rentabilité financière. Son rôle était essentiellement technique et rétrospectif, centré sur la production de chiffres fiables pour la direction. (Berland, 2009).

L'évolution vers la prise en compte de la RSE pousse le contrôleur de gestion vers un rôle plus élargi d'« architecte de la performance globale » ou de « business partner durable ». Cette évolution se manifeste à travers plusieurs dimensions.

La Figure21 illustre la position centrale du contrôleur de gestion, appelé à articuler six dimensions interdépendantes :



Figure 21 Nouveau rôle du contrôleur de gestion comme architecte de la performance globale intégrant la RSE

Sources (Grant Thornton & Université Paris-Dauphine-PSL,2022)

D'une part, le contrôleur de gestion adopte une vision élargie de la performance : il ne se limite plus au financier, mais contribue à définir et piloter une performance intégrant de manière cohérente les dimensions économiques, environnementales, sociales et de gouvernance, ce qui suppose de sortir du « tunnel financier » et de comprendre les interactions entre ces dimensions. D'autre part, son rôle devient plus prospectif et stratégique, avec une implication accrue dans les réflexions de long terme sur les impacts du changement climatique, les opportunités de l'économie circulaire, les risques de transition et l'évolution des attentes sociétales, complétant ainsi l'approche traditionnellement rétrospective du contrôle (Grant Thornton & Université Paris-Dauphine-PSL., 2022).

Enfin, la fonction se rapproche du business partnering : face à la complexité de l'intégration RSE, les managers opérationnels ont besoin d'être accompagnés pour comprendre les enjeux, identifier les leviers et construire des business cases, ce qui conduit le contrôleur de gestion à évoluer d'un rôle de contrôle vers un rôle de conseil et de support à la décision (Grant_Thornton_France, 2023)

5.2. Nouvelles compétences requises

Cette évolution du rôle nécessite le développement de nouvelles compétences, allant au-delà du socle traditionnel de compétences en comptabilité, finance et gestion :

Il doit d'abord maîtriser les enjeux et référentiels RSE (environnement, social, gouvernance, GRI, TCFD, CSRD, etc.) et les principales méthodes de mesure (bilan carbone, ACV, comptabilité environnementale). Il lui faut aussi des compétences en gestion et analyse de données, pour croiser informations financières et extra-financières et alimenter un reporting RSE fiable.

Sur le plan humain, des compétences relationnelles et de communication sont nécessaires pour dialoguer avec des acteurs variés et rendre les enjeux RSE compréhensibles et actionnables. Enfin, des compétences en conduite du changement lui permettent d'accompagner l'intégration de la RSE, de gérer les résistances et de soutenir les projets transversaux. Ensemble, ces quatre axes forment le socle d'un contrôleur de gestion capable de piloter la performance globale et la transition durable de l'organisation.

5.3. Défis identitaires et professionnels

L'élargissement du rôle du contrôle de gestion à la RSE s'accompagne de **tensions identitaires** pour les contrôleurs de gestion. Certains craignent une dilution de leur identité professionnelle et de leur expertise financière au profit de missions perçues comme plus « extra-financières », surtout lorsque leur formation est très spécialisée en comptabilité ou en finance (Grant_Thornton_France, 2023)

Des tensions de légitimité apparaissent aussi : les contrôleurs peuvent se sentir insuffisamment armés sur des sujets techniques environnementaux ou sociaux, tandis que les experts RSE questionnent parfois leur légitimité à investir ce terrain. S'y ajoutent des conflits de valeurs (entre adhésion personnelle à la RSE et vision plus strictement financière de la performance) et une charge de travail accrue – nouveaux indicateurs, nouveaux processus, nouveaux interlocuteurs – qui n'est pas toujours reconnue en termes de moyens, de rémunération ou de perspectives de carrière, générant frustrations et résistances (Grant_Thornton_France, 2023)

5.4. Évolution de la formation et de la profession

Ces transformations appellent clairement une évolution de la formation des contrôleurs de gestion. Comme le souligne Benoît Gérard (Université Paris-Dauphine), la digitalisation et la RSE deviennent de nouveaux domaines de performance à intégrer, ce qui implique d'adapter les cursus pour préparer les futurs professionnels au pilotage de la performance globale, y compris via les solutions EPM et BI (Grant Thornton & Université Paris-Dauphine-PSL., 2022).
Cette adaptation passe par l'intégration de modules RSE dans les formations en contrôle de gestion (enjeux de durabilité, référentiels, comptabilité environnementale, SBSC, reporting intégré), par le développement de formations continues et de certifications spécialisées pour les professionnels en poste, par l'évolution des référentiels des associations professionnelles (DFCG, IMA, CIMA) pour y intégrer la dimension RSE, et par la promotion de profils hybrides combinant expertise financière et expertise en durabilité (Grant Thornton & Université Paris-Dauphine-PSL., 2022)En définitive, l'intégration de la RSE transforme en profondeur le métier et l'identité du contrôleur de gestion, mais elle offre aussi l'opportunité de repositionner cette fonction au cœur des enjeux stratégiques et sociétaux des organisations contemporaines. (Bourguignon, 2018, pp. 341-358)

Conclusion du Chapitre

Ce deuxième chapitre a permis d'approfondir les modalités concrètes par lesquelles le contrôle de gestion peut accompagner et structurer le déploiement d'une stratégie RSE au sein des organisations.

L'analyse des outils mobilisables a mis en évidence que les instruments du contrôle de gestion, tels que les tableaux de bord, les budgets, les dispositifs de reporting extra-financier et les indicateurs de performance, peuvent être adaptés et enrichis afin d'intégrer les dimensions extra-financières de la RSE. Dans cette perspective, le modèle du Sustainability Balanced Scorecard (SBSC) proposé par Figge et al. (2002), qui étend le Balanced Scorecard de Kaplan et Norton (1992) aux dimensions environnementales et sociales, constitue l'un des cadres de référence les plus mobilisés pour assurer une intégration cohérente des enjeux RSE dans le pilotage stratégique.

Les limites et défis identifiés demeurent cependant importants. L'intégration des indicateurs RSE dans les systèmes de contrôle se heurte notamment à des difficultés liées à la fiabilité et à la comparabilité des données extra-financières, à l'absence de standards universellement harmonisés, à certaines résistances organisationnelles ainsi qu'à une pression réglementaire parfois insuffisante selon les contextes nationaux. Ces contraintes influencent directement le degré d'intégration de la RSE dans les pratiques de pilotage.

Enfin, ce chapitre a mis en évidence l'évolution du rôle du contrôleur de gestion, appelé à dépasser sa fonction traditionnelle centrée sur le suivi des coûts pour devenir un acteur du pilotage de la performance globale et durable. Cette évolution implique le développement de nouvelles compétences liées à l'analyse des données extra-financières, à la maîtrise des référentiels RSE et au dialogue avec les différentes parties prenantes.

Ces apports théoriques constituent ainsi le cadre d'analyse mobilisé dans le chapitre suivant, consacré à l'étude empirique menée au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA, afin d'examiner dans quelle mesure ces modèles et outils se traduisent dans la réalité opérationnelle du site industriel.

Chapitre3 :
Étude de cas – Le rôle du contrôle de gestion dans le déploiement la stratégie RSE de Upjohn Saidal Pharma SPA

Introduction du chapitre

Ce chapitre est consacré à l'étude pratique réalisée au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA. Il vise à mettre en application les concepts théoriques développés dans les chapitres précédents, notamment ceux relatifs à la RSE et au rôle du contrôle de gestion dans la mise en œuvre de cette démarche.

L'objectif principal de cette partie est de montrer comment le contrôle de gestion contribue, en pratique, au déploiement de la stratégie RSE au sein d'une filiale industrielle d'un groupe pharmaceutique multinational. À travers l'analyse du cas de Upjohn Saidal Pharma SPA, il s'agit d'identifier les dispositifs existants (indicateurs, tableaux de bord, processus budgétaires, outils de reporting), leurs forces et leurs limites, ainsi que les leviers d'amélioration permettant de renforcer l'intégration de la RSE dans les mécanismes de pilotage.

Pour ce faire, ce chapitre sera structuré en trois sections complémentaires :

- Dans un premier temps, nous présenterons l'entreprise Pfizer et le site Upjohn Saidal Pharma SPA, en revenant sur son historique, son positionnement stratégique, son organisation interne et les grandes lignes de ses engagements en matière de durabilité.
- Ensuite, nous analyserons le rôle actuel du contrôle de gestion dans le pilotage de la RSE au sein du site, à partir des informations recueillies lors de l'entretien semi-directif, en décrivant les principaux indicateurs suivis, les outils mobilisés ainsi que la gouvernance mise en place autour des enjeux RSE.
- Enfin, nous proposerons des suggestions opérationnelles pour l'évolution vers un contrôle de gestion durable, en suggérant notamment l'enrichissement du Balanced Scorecard vers un SBSC, l'extension des KPI ESG, la digitalisation des tableaux de bord, l'intégration de la RSE dans les processus budgétaires et la mise en place d'une gouvernance structurée de pilotage RSE.

Section 1 : Présentation du groupe Pfizer et de Upjohn Saidal Pharma SPA

Cette section constitue le point de départ de notre étude empirique. Avant d'analyser le rôle du contrôle de gestion dans le déploiement de la stratégie RSE au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA, il est nécessaire de situer l'entreprise dans son contexte global. Nous présenterons tout d'abord le groupe Pfizer à l'échelle internationale, en revenant sur son historique, sa structure, ses performances et ses principaux produits. Ensuite, nous aborderons la présence de Pfizer en Algérie à travers ses trois entités opérationnelles.

Par ailleurs, le groupe Pfizer accorde une importance croissante aux enjeux de responsabilité sociétale, de durabilité et de conformité réglementaire. L'entreprise développe plusieurs initiatives liées à la réduction de son empreinte environnementale, à l'éthique des affaires, à la qualité des produits et à l'accès aux soins. Dans ce cadre, Pfizer s'est engagé dans des objectifs de neutralité carbone à l'horizon 2040 et figure parmi les premières entreprises pharmaceutiques à avoir obtenu la validation de ses objectifs climatiques par la Science Based Targets initiative (SBTi).

Le groupe s'appuie également sur un système structuré de gouvernance EHS (Environment, Health and Safety) ainsi que sur plusieurs référentiels et certifications internationales en matière de qualité, de sécurité et d'environnement. Plusieurs sites industriels du groupe disposent notamment des certifications ISO 14001 relatives au management environnemental ainsi que des standards OHSAS 18001 en matière de santé et sécurité au travail.

En complément, Pfizer publie régulièrement des rapports ESG et Impact Reports présentant ses engagements en matière de gouvernance responsable, de chaîne d'approvisionnement durable, de réduction des émissions de gaz à effet de serre et de responsabilité sociale.

1. Présentation du groupe Pfizer

Pfizer Inc. occupe une place centrale dans l'industrie pharmaceutique mondiale. Fondée sur l'innovation et la science, l'entreprise s'emploie à améliorer la santé humaine en développant une gamme étendue de médicaments, de vaccins et de produits biotechnologiques. Avec des collaborateurs répartis sur tous les continents et une présence dans plus de 150 pays, Pfizer se distingue par son impact mondial et son engagement envers la santé publique.

Par ailleurs, le groupe Pfizer accorde une importance croissante aux enjeux de responsabilité sociétale, de durabilité et de conformité réglementaire. L'entreprise développe plusieurs initiatives liées à la réduction de son impact environnemental, à l'éthique des affaires, à l'accès aux soins et au respect des standards internationaux de qualité et de sécurité pharmaceutique.

Afin de mieux comprendre le positionnement du groupe et son rôle dans le développement de Upjohn Saidal Pharma SPA, les points suivants seront présentés : l'historique du groupe, ses principales activités, son organisation ainsi que ses engagements en matière de responsabilité sociétale.

1.1. Historique du groupe Pfizer (1849–2025)

Pfizer est une entreprise biopharmaceutique américaine fondée le 2 octobre 1849 à Williamsburg, Brooklyn, New York, par deux cousins immigrés d'Allemagne : Charles Pfizer, chimiste de formation, et Charles Erhart, confiseur. Avec un capital initial de seulement 2 500 dollars empruntés à la famille Pfizer, ils créent une petite société de chimie fine dont le premier produit phare est un vermifuge antiparasitaire (santonin) présenté sous forme sucrée pour en faciliter la prise.

Au fil des décennies, Pfizer a connu plusieurs ruptures stratégiques majeures qui l'ont propulsé au rang de premier producteur pharmaceutique mondial.

La figure suivante présente les principales étapes historiques ayant marqué l'évolution du groupe Pfizer depuis sa création jusqu'à son positionnement actuel parmi les leaders mondiaux de l'industrie pharmaceutique.



Figure 22 : Principales étapes historiques du groupe Pfizer

Source : Document interne de Pfizer

1.2. Mission, vision et valeurs du groupe

La mission officielle de Pfizer est résumée en une phrase fondatrice : « Breakthroughs that change patients' lives » soit « Des avancées qui changent la vie des patients ». Cette mission constitue le fil directeur de toutes les décisions stratégiques du groupe, de la R&D aux politiques RSE en passant par les partenariats industriels.

Les quatre valeurs fondamentales qui guident la culture d'entreprise de Pfizer sont :

Tableau 2 : Valeurs fondamentales du groupe Pfizer

VALEUR	SIGNIFICATION
INTEGRITE	Transparence dans les pratiques et les communications
EXCELLENCE	Recherche constante de la qualité et de l'innovation
RESPECT	Valorisation de la diversité et du dialogue
COLLABORATION	Travail d'équipe et partenariats avec des acteurs externes

Source : Élaboré par nos soins à partir des documents internes de Pfizer.

1.3. Structure organisationnelle du groupe

Pfizer Inc. est organisé autour de deux grands segments opérationnels complémentaires depuis la réorganisation de 2023–2024. La figure ci-dessous présente la structure organisationnelle actuelle du groupe Pfizer, mettant en évidence ses principales divisions et axes stratégiques.

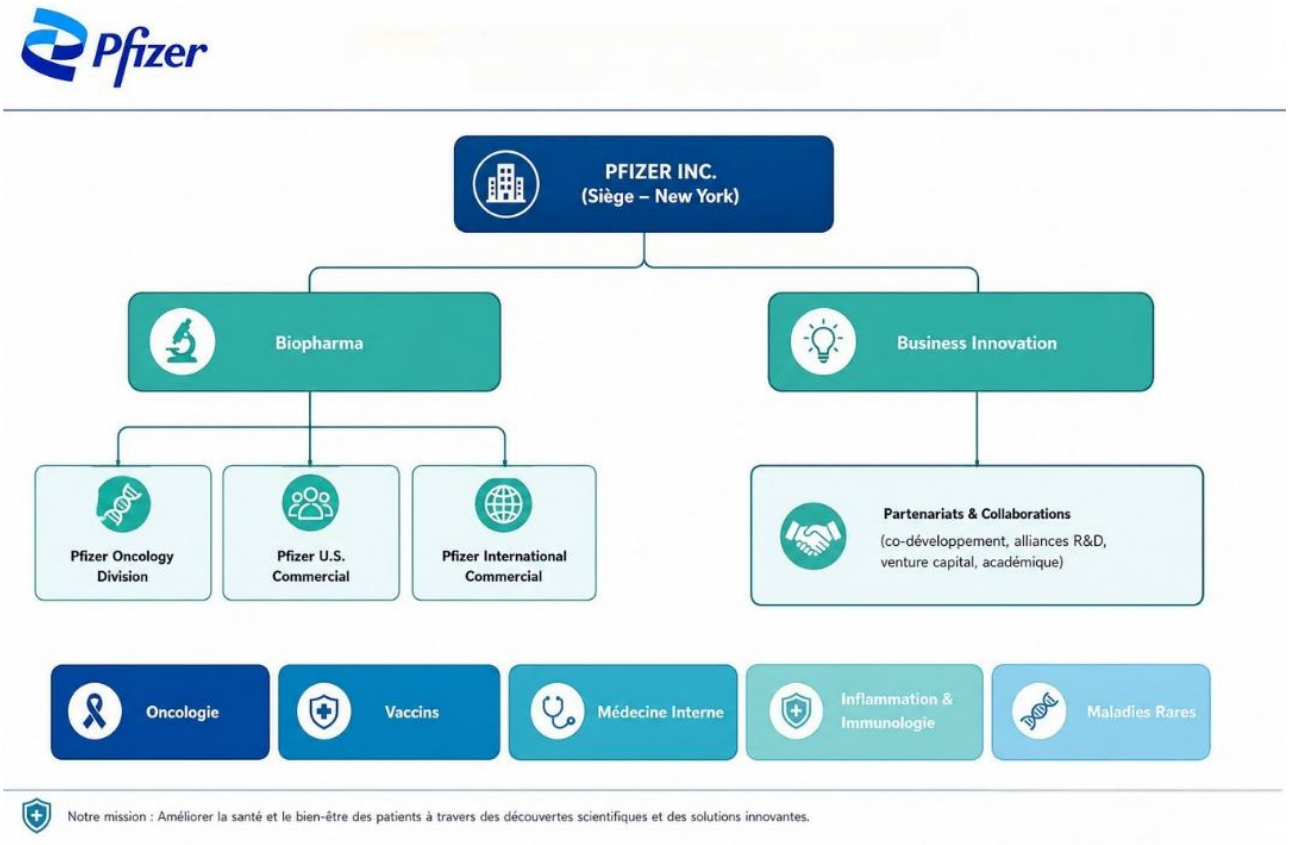


Figure 23 : Structure organisationnelle du groupe Pfizer

Source : Document interne de Pfizer.

- **Biopharma** : segment principal, regroupant les activités de développement, fabrication, distribution et commercialisation de médicaments et vaccins innovants. Il se subdivise en trois divisions : Pfizer Oncology Division, Pfizer U.S. Commercial Division et Pfizer International Commercial Division.

- **Business Innovation** : segment dédié aux partenariats stratégiques, collaborations en R&D, alliances académiques et investissements en capital-risque.

Le groupe concentre ses activités sur cinq aires thérapeutiques prioritaires : Oncologie, Vaccins, Médecine Interne (cardiovasculaire et métabolique), Inflammation & Immunologie, et Maladies Rares.

1.4. Filiales du groupe Pfizer dans le monde

Pfizer dispose d'un réseau étendu de plus de 250 filiales et sociétés affiliées à travers le monde, comme en témoigne la liste officielle publiée dans son rapport annuel (Exhibit 21, 31 décembre 2022). Ces entités sont réparties sur l'ensemble des continents et couvrent différentes fonctions, notamment la production industrielle, la recherche et développement, la distribution commerciale, ainsi que les activités de holding et de services support.

La figure ci-dessous illustre, de manière synthétique, les principales acquisitions et intégrations ayant structuré ce réseau international. Elle met en évidence le rôle central de la croissance externe dans le développement du groupe, à travers l'intégration progressive de sociétés majeures telles que Pharmacia, Wyeth ou encore Warner-Lambert, ainsi que des acquisitions plus récentes renforçant ses capacités en biotechnologie et en innovation pharmaceutique.

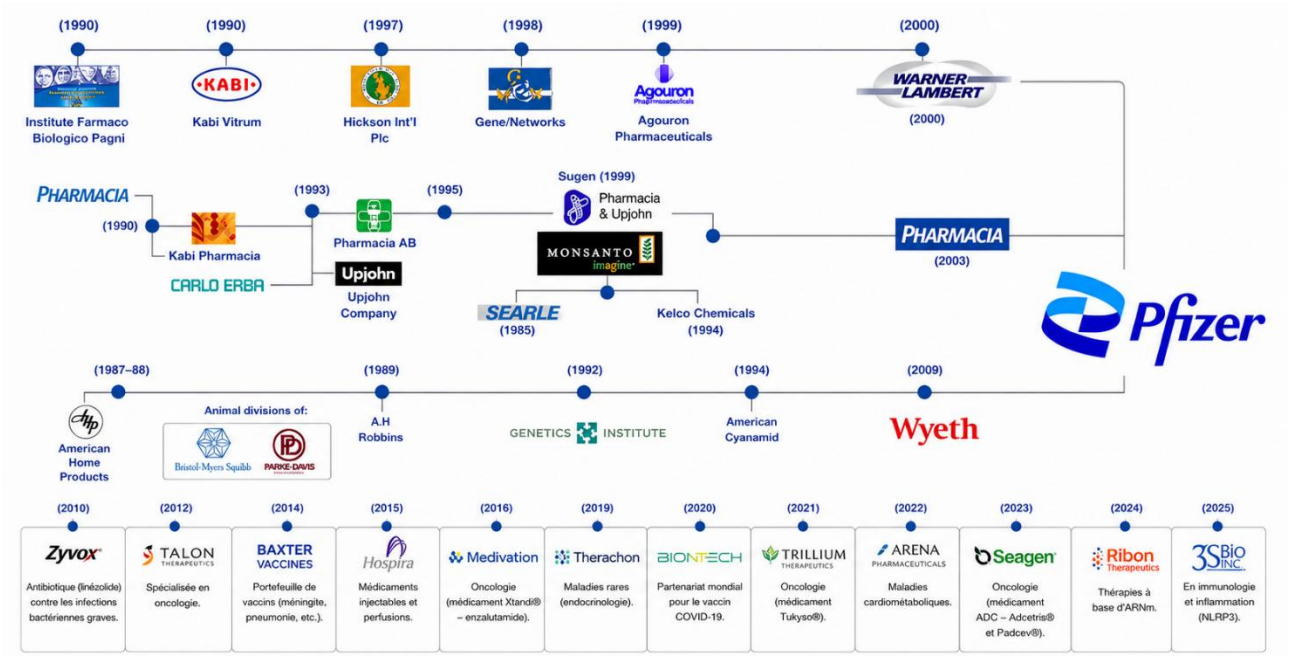


Figure 24 : Évolution historique et principales acquisitions du groupe Pfizer

Source : Document interne de Pfizer / Upjohn Saidal Pharma SPA.

1.5. Chiffres clés (Monde)

D'après le rapport annuel officiel publié en 2026, Pfizer a enregistré un chiffre d'affaires mondial de 14,5 milliards USD au 5 mai 2026, illustrant l'importance économique et industrielle du groupe à l'échelle internationale. Cette puissance financière s'appuie sur une stratégie centrée sur l'innovation scientifique, le développement thérapeutique et l'amélioration de l'accès aux soins.

- Chiffre d'affaires : 14,5 milliards USD en 2026 (au 5 mai 2026)
- 36 sites de production dans le monde
- Présence dans environ 200 pays et territoires
- 96 projets en pipeline (au 5 mai 2026)
- Environ 75 000 employés dans le monde
- 4 produits ayant généré plus de 1 milliard USD de ventes en 2026 (au 5 mai 2026)



Figure 25 : Quelques indicateurs clés du groupe Pfizer en 2026
Source : Document interne de Pfizer / Upjohn Saidal Pharma SPA.

2. Organisation de Pfizer en Algérie : une structure en trois entités

La présence de Pfizer en Algérie remonte aux années 1960, faisant du groupe l'un des premiers laboratoires pharmaceutiques internationaux à s'implanter durablement sur le territoire national. Cette implantation s'est progressivement structurée pour répondre aux évolutions du marché pharmaceutique algérien ainsi qu'aux exigences réglementaires croissantes.
Au fil du temps, Pfizer a renforcé sa présence en développant une organisation adaptée au contexte local, combinant activités commerciales, industrielles et logistiques. Cette stratégie témoigne d'une volonté d'ancrage durable, reposant sur le développement de partenariats locaux et le transfert de compétences.
Cette implantation historique illustre une stratégie d'internationalisation basée non seulement sur l'accès au marché, mais également sur la création de valeur locale, ce qui constitue un élément central des politiques de responsabilité sociétale dans l'industrie pharmaceutique.

La présence de Pfizer en Algérie s'articule autour de trois entités complémentaires permettant d'assurer l'intégration des activités commerciales, industrielles et logistiques:

2.1. Pfizer Pharm Algérie (PPA)

constitue l'entité commerciale et administrative du groupe en Algérie. Elle assure principalement les activités de marketing, de distribution des produits pharmaceutiques ainsi que les relations institutionnelles avec les autorités sanitaires et les différents acteurs du secteur de la santé.

2.2. Upjohn Saidal Pharma SPA (USP)

représente l'entité industrielle du groupe en Algérie. Il s'agit d'une joint-venture développée entre Pfizer et Saidal afin d'assurer une production locale de médicaments conforme aux standards internationaux du groupe en matière de qualité, de conformité réglementaire et de bonnes pratiques de fabrication (GMP).



Figure 26 : Évolution historique de Upjohn Saidal Pharma SPA

Source : Document interne de Pfizer / Upjohn Saidal Pharma SPA

2.3. Pfizer Global Supply (PGS)

correspond aux activités de supply chain et de gestion logistique opérant selon les standards internationaux du groupe, notamment en matière de qualité, de conformité et de gestion des flux de production.

Cette organisation tripartite met en évidence une logique d'intégration verticale permettant d'assurer une meilleure coordination entre les fonctions commerciales, industrielles et logistiques, tout en renforçant l'efficacité opérationnelle et la maîtrise des processus.

3. Upjohn Saidal Pharma SPA (USP): cœur de l'étude empirique

Après avoir présenté le groupe Pfizer ainsi que sa présence en Algérie, il convient désormais de s'intéresser à Upjohn Saidal Pharma SPA, entité retenue comme terrain principal de cette étude empirique. Le choix de cette entreprise se justifie par son positionnement industriel, son lien avec un groupe pharmaceutique international engagé dans les enjeux de durabilité, ainsi que par l'existence de pratiques de pilotage liées à la RSE et au contrôle de gestion.

3.1. Présentation générale de USP

Upjohn Saidal Pharma SPA (USP) constitue l'élément central de cette étude empirique. Implanté dans la zone industrielle d'Oued Smar à Alger, le site a démarré ses activités de production au début des années 2000 dans le cadre du partenariat industriel entre Pfizer et Saidal.

Le site est spécialisé dans la fabrication de formes pharmaceutiques solides, notamment les comprimés et les gélules, destinés à plusieurs domaines thérapeutiques tels que les maladies cardiovasculaires, les troubles neurologiques, les infections ou encore les traitements anti-inflammatoires.

Parmi les produits fabriqués localement figurent notamment :

Produit	Aire Thérapeutique
Amlor®	Système cardiovasculaire
Tahor®	
Cardular®	
Lyrica®	Système nerveux
Zoloft®	
Lysanxia®	
Celebrex®	Inflammation et Rhumatisme
Viagra®	Urologie
Debridat®	Système digestif
Zithromax®	Antibiotique

Figure 27 : Principaux produits fabriqués localement par Upjohn Saidal Pharma SPA et leurs aires thérapeutiques

Source : Document interne de Pfizer / Upjohn Saidal Pharma SPA.

3.1.1. Fiche signalétique de Upjohn Saidal Pharma SPA

Cette fiche synthétique permet de situer les principales caractéristiques de l'entreprise étudiée avant l'analyse de son organisation interne et des mécanismes de pilotage mobilisés dans le cadre de la stratégie RSE

Tableau 3 : Fiche signalétique de Upjohn Saidal Pharma SPA

ÉLEMENT	INFORMATIONS
DENOMINATION SOCIALE	Upjohn Saidal Pharma SPA (USP)
SECTEUR D'ACTIVITE	Industrie pharmaceutique
LOCALISATION	Zone industrielle d'Oued Smar, Alger
NATURE DE L'ACTIVITE	Fabrication de produits pharmaceutiques
PARTENARIAT	Joint-venture entre Pfizer et Saidal
PRINCIPALES FORMES PRODUITES	Comprimés et gélules
AIRES THERAPEUTIQUES	Cardiovasculaire, neurologie, antibiotiques, urologie, inflammation
EFFECTIF APPROXIMATIF	De 20 à 49 employés
CERTIFICATIONS / STANDARDS	Respect des standards GMP et des exigences qualité et EHS du groupe Pfizer
ORIENTATION STRATEGIQUE	Production locale et conformité aux standards internationaux
PRINCIPAUX ENJEUX RSE	Qualité, sécurité, environnement, accès aux soins

Source : Élaboré par nos soins à partir des données internes de l'entreprise

En tant qu'entité industrielle opérant dans le secteur pharmaceutique, Upjohn Saidal Pharma SPA applique des exigences strictes en matière de qualité, de sécurité et de conformité réglementaire, conformément aux standards du groupe Pfizer et aux bonnes pratiques de fabrication pharmaceutique (GMP).

3.1.2. Structure organisationnelle de USP

Afin de mieux comprendre le fonctionnement interne de Upjohn Saidal Pharma SPA, la figure ci-dessous présente l'organigramme du site industriel :



Figure 28 : Organigramme simplifié de Upjohn Saidal Pharma SPA

Source : Document interne de Pfizer / Upjohn Saidal Pharma SPA.

Le site est composé de 10 départements :

- **Département finance** : Le département Finance assure la gestion des ressources financières de l'entreprise à travers la préparation des budgets, le suivi des dépenses, l'élaboration des états financiers ainsi que le contrôle de la conformité comptable et réglementaire. Il intègre également la fonction contrôle de gestion, chargée du suivi des indicateurs de performance, du pilotage budgétaire, de l'analyse des écarts entre prévisions et réalisations ainsi que de la production des reportings destinés à la direction. Cette fonction contribue également au suivi des coûts opérationnels et à l'appui des processus de prise de décision.
- **Département facility & Admin** : Cette équipe s'occupe de la gestion des infrastructures, de l'entretien des locaux et de l'administration générale. Elle veille à ce que les installations soient opérationnelles et conformes aux normes en vigueur.
- **Département engineering** : Le département Engineering assure la maintenance, l'amélioration et l'optimisation des équipements et installations techniques. Il participe activement aux projets d'innovation et à la résolution des problèmes techniques.
- **Département Supply** : Le département Supply (Approvisionnement) gère la chaîne logistique, l'achat et la réception des matières premières entrant directement dans la nomenclature des produits, ainsi que la gestion des stocks afin de garantir la continuité de la production.

Il assure également la mise en œuvre et contrôle de la réalisation des plans d'action logistique (flux matière et information), la mise en œuvre d'une politique logistique

- **Département production & OpEx** : Ce département est chargé de la fabrication des produits pharmaceutiques selon les standards de qualité. Il optimise les processus de production grâce à des initiatives d'Excellence Opérationnelle (OpEx).

  Il a pour mission d'approuver les procédures concernant les opérations de fabrication et vérifier leur stricte exécution ; vérifier évaluer et signer les dossiers de lot ; vérifier que les validations nécessaires ont bien été effectué ; veiller à l'application des normes BPF ; au sein de la zone de production contrôler l'entretien de la zone de production ; s'assurer que les produits sont fabriqués et stockés en conformité avec les procédures correspondantes en vue d'obtenir la qualité requise.
  Concernant la partie OpEx "excellence opérationnelle" le département a pour mission de s'inscrire dans une démarche d'améliorations dans l'Efficacité et l'Efficience des process.
  L'initiative Excellence Opérationnelle consiste à :

Tableau 4 : Contribution des outils d'Excellence Opérationnelle aux objectifs RSE

Outil d'excellence opérationnelle	Objectif principal	Contribution potentielle à la RSE
Six Sigma	Réduction de la variabilité des procédés	Amélioration de la qualité et réduction des pertes
Lean Management	Élimination des gaspillages	Optimisation des ressources et réduction des déchets
Innovation	Amélioration continue des processus	Renforcement de la performance durable

Source : Élaboré par nos soins à partir des données internes de l'entreprise

Ces démarches d'excellence opérationnelle contribuent aux objectifs RSE de l'entreprise à travers l'amélioration de l'efficience des processus, la réduction des pertes et l'optimisation des ressources.

- **Département technical Direction** : il assure la gestion pharmaceutique globale de l'établissement. Il veille à la conformité de toutes les opérations avec la législation algérienne, les décisions d'enregistrement ou d'homologation et les bonnes pratiques applicables. Garant de la qualité et de la sécurité sanitaire, il supervise notamment le suivi et la libération des lots, la gestion des non-conformités, des réclamations et, le cas échéant, des rappels de produits, ainsi que le respect des conditions de stockage. En parallèle, il constitue l'interlocuteur officiel des autorités sanitaires, assurant la communication réglementaire et la notification de toute modification impactant l'activité pharmaceutique, contribuant ainsi à la protection de la santé publique.

- **Département EHS** : Le département Environnement, Hygiène et Sécurité (EHS) met en place et contrôle les politiques de sécurité au travail, de protection de l'environnement et d'hygiène industrielle pour garantir un environnement de travail sûr.
- **Département HR** : Les Ressources Humaines gèrent le recrutement, la formation, le développement des carrières et le bien-être du personnel. Elles assurent aussi la conformité aux réglementations sociales.
- **Département Procurement** : Le département Procurement (Achats) est responsable de la sélection des fournisseurs, de la négociation des contrats et de l'acquisition des biens et services nécessaires au bon fonctionnement de l'entreprise.
- **Département Qualité (QC & AQ)** : Le département Qualité est composé de deux branches principales : le Contrôle Qualité (QC) et l'Assurance Qualité (AQ). Le QC est chargé de la réalisation des analyses et contrôles des matières premières, produits en cours et produits finis afin de garantir leur conformité aux normes établies. L'AQ, quant à elle, définit, met en œuvre et surveille les systèmes et procédures pour assurer que l'ensemble des opérations respecte les exigences réglementaires et les standards de qualité de l'entreprise.

Cette structure organisationnelle met en évidence une répartition fonctionnelle des responsabilités, permettant une coordination des activités opérationnelles, techniques et administratives. La présence de fonctions telles que la Finance, le contrôle de gestion et le département EHS traduit également l'importance accordée au pilotage de la performance, à la maîtrise des risques ainsi qu'aux enjeux liés à la qualité, à la sécurité et à l'environnement. Cette organisation pourrait ainsi favoriser l'intégration progressive des dimensions RSE dans les mécanismes de gestion et de pilotage du site.

Section 2 : Analyse du rôle du contrôle de gestion dans le développement des initiatives RSE.

Cette section se consacre à l'analyse empirique du rôle du contrôle de gestion dans le déploiement des initiatives RSE au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA. Elle s'appuie sur un entretien semi-directif conduit auprès d'un cadre dirigeant du site, structuré autour de quatre thèmes : le positionnement RSE de l'entreprise, les indicateurs suivis et leur usage, le lien avec le contrôle de gestion, et les limites du dispositif actuel.

Afin de renforcer la crédibilité de l'étude, les informations issues de l'entretien ont été complétées par l'analyse de documents internes, de supports organisationnels, de tableaux de bord et de données institutionnelles relatives aux pratiques de gestion et de pilotage du site.

1. Démarche méthodologique adoptée

Cette étude s'inscrit dans une démarche qualitative et exploratoire, fondée sur une étude de cas unique portant sur Upjohn Saidal Pharma SPA. Ce choix méthodologique se justifie par la nécessité d'analyser les pratiques de pilotage, les mécanismes de suivi et l'utilisation concrète des outils de contrôle de gestion dans le déploiement de la stratégie RSE.

L'objectif de cette étude n'est pas de mesurer quantitativement la performance RSE de l'entreprise, mais d'analyser la manière dont les outils et mécanismes du contrôle de gestion contribuent au pilotage et au déploiement des initiatives RSE au sein du site.

Dans cette perspective, l'approche qualitative apparaît comme la plus adaptée, car elle permet d'analyser les pratiques de gestion, les mécanismes de décision et les interactions entre les différents acteurs impliqués dans le déploiement de la RSE. Contrairement aux approches quantitatives orientées vers la généralisation statistique, l'étude de cas permet une compréhension approfondie d'une organisation dans son contexte réel (Yin, 2014).

Le choix de l'entreprise Upjohn Saidal Pharma SPA, se justifie par l'existence d'initiatives RSE concrètes ainsi que par la mobilisation d'outils de contrôle de gestion dans leur suivi et leur pilotage, notamment les tableaux de bord, le reporting, les indicateurs de performance et le Balanced Scorecard. Cette étude s'appuie principalement sur des entretiens semi-directifs réalisés auprès des responsables concernés afin d'analyser les pratiques de pilotage RSE, les outils de contrôle de gestion mobilisés ainsi que les mécanismes de suivi et d'évaluation des performances au sein de l'entreprise.

1.1. Outil de collecte des données

La collecte des données repose sur deux outils complémentaires :

L'entretien semi-directif : Un entretien semi-directif a été mené auprès d'un cadre dirigeant de Upjohn Saidal Pharma SPA, dont la position transversale lui confère une vision globale des pratiques de pilotage, des mécanismes de contrôle de gestion ainsi que des initiatives liées à la RSE au sein du site. Le choix de ce profil se justifie par sa connaissance approfondie des dimensions financières, opérationnelles et organisationnelles de l'entreprise.

L'entretien a été réalisé au sein du site durant le mois d'avril, en une séance d'une durée approximative de 60 minutes. Afin de garantir la confidentialité des informations recueillies, l'identité du répondant a été anonymisée conformément aux principes éthiques de la recherche qualitative.

Le guide d'entretien utilisé a été élaboré à partir des concepts théoriques développés dans les chapitres précédents et figure en annexe du mémoire (Annexe 1). Afin d'explorer le rôle du contrôle de gestion dans le déploiement des initiatives RSE, le guide a été structuré autour de quatre axes principaux :

- Perception générale de la RSE ;
- Indicateurs RSE suivis ;
- Rôle et outils du contrôle de gestion ;
- Limites de la couverture ESG ;
- Pistes d'amélioration .

Les informations recueillies lors de l'entretien ont fait l'objet d'une retranscription ainsi que d'une analyse thématique visant à identifier les principaux éléments liés au rôle du contrôle de gestion dans le déploiement des initiatives RSE. Les verbatims utilisés dans cette étude ont été anonymisés afin de préserver la confidentialité des données et l'identité du répondant. Une synthèse du guide d'entretien et des réponses recueillies figure en annexe du mémoire (Annexe 1).

Dans une approche qualitative exploratoire, la pertinence du profil interrogé prime sur le nombre d'entretiens réalisés. L'objectif de cette recherche n'est pas la généralisation statistique, mais la compréhension approfondie des mécanismes de pilotage et des pratiques organisationnelles dans leur contexte réel. Bien qu'il ait été envisagé d'interroger d'autres acteurs du site, l'accès à certaines fonctions et informations internes est demeuré limité en raison de contraintes de confidentialité organisationnelle.

La recherche documentaire : en complément de l'entretien, une recherche documentaire a été menée afin de contextualiser et d'enrichir les éléments recueillis. Elle s'appuie sur les sources suivantes :

- Les rapports d'impact annuels du groupe Pfizer International ;
- Les rapports annuels (Annual Reports) et documents financiers officiels publiés par Pfizer ;
- Les publications relatives aux engagements RSE du groupe, notamment les objectifs environnementaux ;
- Les référentiels internationaux mobilisés par Pfizer : GRI (*Global Reporting Initiative*), SASB (*Sustainability Accounting Standards Board*) et TCFD (*Task Force on Climate-related Financial Disclosures*) ;
- La littérature académique sur la RSE et le contrôle de gestion, développée dans les chapitres précédents.

Le croisement de ces différentes sources permet une triangulation des données, renforçant ainsi la cohérence et la crédibilité de l'analyse.

1.2. Profil de l'enquêté

L'enquêté est un cadre de direction du site Upjohn Saidal Pharma SPA, disposant d'une vision transverse de l'organisation. Sa fonction lui confère une connaissance approfondie à la fois des aspects financiers et opérationnels du site, ainsi que des relations entre les différentes directions (Finance, HSE, Production, Direction générale). Son anonymat a été préservé tout au long de cette étude, conformément aux engagements pris lors de la prise de contact.

1.3. Limites de la démarche

Cette étude présente certaines limites qu'il convient de mentionner. Tout d'abord, l'analyse repose principalement sur un entretien semi-directif réalisé auprès d'un cadre disposant d'une vision transversale des mécanismes de pilotage et de gestion du site. Dans une approche qualitative exploratoire, l'objectif n'est pas la généralisation statistique, mais la compréhension approfondie d'un phénomène organisationnel dans son contexte réel.

Ensuite, certaines données et documents internes de l'entreprise n'ont pas pu être partagés en raison des contraintes de confidentialité propres au groupe Pfizer et au secteur pharmaceutique. Cette situation a limité l'accès à certaines informations détaillées, notamment des données budgétaires internes, des indicateurs chiffrés sensibles, certains reportings stratégiques ainsi que des documents liés au pilotage de la performance.

Malgré ces contraintes, l'analyse repose sur le croisement des informations issues de l'entretien, des documents institutionnels et des publications officielles du groupe. Cette démarche permet d'apporter une compréhension du rôle du contrôle de gestion dans le déploiement de la stratégie RSE au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA.

Malgré ces contraintes, l'analyse croisée des différentes sources d'information a permis de dégager plusieurs résultats concernant le rôle des outils de contrôle de gestion dans le pilotage et le déploiement de la stratégie RSE au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA. Les points suivants présentent les principaux éléments issus de cette analyse.

2. Présence des dimensions RSE dans les pratiques de l'entreprise

Avant d'analyser le rôle du contrôle de gestion, il convient d'identifier les principales dimensions RSE présentes au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA. Cette étape permet de distinguer les pratiques effectivement mises en œuvre des dimensions encore peu développées ou absentes. Elle permet également de situer le niveau actuel d'intégration de la RSE dans les mécanismes de pilotage du site.

2.1. Dimensions sociales et environnementales observées

L'analyse de l'entretien révèle une présence tangible des dimensions RSE au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA. Cependant, il s'agit d'une présence qui appelle d'emblée une lecture critique. En effet, si les actions observées traduisent une volonté réelle d'intégration de certaines dimensions RSE, elles demeurent cependant sélectives dans leur périmètre, asymétriques dans leur traitement (environnemental vs social) et non accompagnées d'une logique de mesure systématique. C'est précisément cette configuration qui conditionne le rôle et les limites du contrôle de gestion dans le pilotage RSE du site.

Sur le plan environnemental, trois initiatives structurantes ressortent de l'entretien : le traitement des eaux usées industrielles avant tout rejet, la surveillance régulière des eaux de l'Oued El Harrach, et le

recyclage des palettes en bois transformées en bancs de jardin. Le répondant les présente comme des choix délibérés, non contraints par la réglementation locale :

« *Ces actions ne sont pas imposées par une loi algérienne. Elles reflètent notre conviction que nous avons une responsabilité envers notre environnement immédiat l'oued, les riverains, nos employés et leurs familles.* » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal Pharma SPA**.

Ce témoignage est analytiquement révélateur à plusieurs titres. D'abord, il confirme que la RSE du site est motivée par une logique d'engagement éthique volontaire plutôt que par une contrainte institutionnelle externe ce que Carroll (1991, p. 42) situe au troisième niveau de sa pyramide, au-delà des responsabilités économiques et légales. Ensuite, il révèle que les actions environnementales choisies ne sont pas arbitraires : elles correspondent précisément aux risques environnementaux les plus directs de la production pharmaceutique industrielle, grande consommatrice d'eau et génératrice d'effluents chimiques. Ce choix témoigne donc d'une cohérence implicite entre les risques sectoriels et les pratiques RSE, même en l'absence de matrice de matérialité formalisée (Capron & Quairel-Lanoizèle, 2007, p. 89).

Par ailleurs, certaines de ces initiatives illustrent un mécanisme analytiquement intéressant : la transformation d'une contrainte opérationnelle en valeur RSE tangible. Le recyclage des palettes en bancs de jardin en est l'exemple le plus concret – ce qui constituait un problème de gestion des déchets devient une démonstration visible d'économie circulaire, sans investissement majeur ni stratégie formalisée. Porter et Kramer (2011, p. 66) désignent ce type de démarche comme la création de « valeur partagée » au niveau opérationnel : l'entreprise résout simultanément un problème économique et produit un bénéfice social ou environnemental mesurable.

Sur le plan social, le site organise des journées de plantation d'arbres auxquelles participent les employés et leurs familles. Le répondant en souligne la portée symbolique et managériale :

« *Ces journées, c'est plus qu'un geste pour l'environnement. Ça crée un lien entre les collaborateurs et le site, entre l'entreprise et la communauté locale. Les gens se sentent fiers de travailler dans une entreprise qui agit concrètement.* » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal Pharma SPA**.

Si cette initiative traduit bien un ancrage territorial réel, son analyse révèle une limite structurelle majeure. En effet, contrairement aux indicateurs environnementaux (énergie, eau, déchets) qui font l'objet d'un suivi mensuel chiffré, la dimension sociale n'est accompagnée d'aucun indicateur de mesure. Cela signifie qu'il n'y a ni taux de participation, ni impact sur l'engagement des collaborateurs, ni évaluation du rayonnement territorial. Cette asymétrie entre une dimension environnementale pilotée par des données et un aspect social pratiqué mais non mesuré est analytiquement significative : elle révèle que l'intégration de la RSE dans les outils de contrôle de gestion est partielle, orientée vers ce qui est facilement quantifiable, et que la performance sociale reste dans le domaine du discours et du symbole plutôt que dans celui du pilotage (Germain & Gates, 2010, p. 61 ; Figge et al., 2002, p. 275).

Ce constat n'est pas propre à Upjohn Saidal Pharma SPA. Il reflète une tendance plus large observée dans les filiales de multinationales implantées dans des contextes institutionnels peu formalisés : la dimension environnementale est la première à être instrumentalisée dans les outils de gestion, car elle est la plus visible, la plus directement mesurable et la plus directement liée aux exigences du groupe

; les dimensions sociale et sociétale suivent souvent dans un second temps, au fur et à mesure de la maturation de la démarche RSE (Capron & Quairel-Lanoizèle, 2007, p. 156).

2.2. Intégration implicite dans les objectifs opérationnels

L'une des observations analytiques les plus significatives de cet entretien est que les dimensions RSE ne figurent pas dans un document stratégique dédié, mais s'intègrent de manière implicite dans les objectifs opérationnels du site. Cette évolution se manifeste notamment à travers l'usage des indicateurs environnementaux, passés d'un simple outil de conformité à un véritable support d'aide à la décision stratégique:

« *Au départ, on suivait ces chiffres pour être en conformité. Aujourd'hui, ils nous servent vraiment à prendre des décisions. Quand on a décidé de passer à l'énergie verte, c'est parce qu'on avait les données qui montraient où on en était et ce qu'on devait réduire.* » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal Pharma SPA**.

Ce mécanisme peut être analysé à travers la théorie des leviers de contrôle de Simons (1995, p. 7). L'indicateur de consommation énergétique fonctionne simultanément comme levier diagnostique ,mesure des écarts par rapport à l'objectif de réduction ,et comme levier interactif ,stimulation du dialogue stratégique autour de Net Zero 2040 (Simons, 1995, p. 95). Cette double fonction illustre ce que Capron et Quairel-Lanoizèle (2007, p. 113) désignent comme une « RSE incorporée dans les routines organisationnelles » : une intégration silencieuse, portée par les outils de gestion plutôt que par les documents stratégiques.

Le répondant confirme d'ailleurs explicitement ce rôle central du contrôle de gestion dans la transformation des données RSE en arguments de gestion :

« *Le contrôle de gestion fait le lien entre ce que le HSE mesure et ce que la direction doit décider. C'est lui qui traduit les données techniques en enjeux de gestion*. » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal Pharma SPA**.

C'est précisément cette fonction de traducteur au sens de Germain et Gates (2010, p. 58) qui constitue la valeur ajoutée analytique du contrôle de gestion dans le pilotage RSE du site, et que nous analyserons en détail dans la section 3.

2.3. Absence d'une stratégie RSE locale formalisée

Malgré la sincérité des actions décrites, le constat analytique est sans ambiguïté : il n'existe pas à ce jour de stratégie RSE locale formalisée au niveau du site de Upjohn Saidal Pharma SPA. Pas de politique RSE documentée, pas d'objectifs chiffrés propres au site assortis d'échéances et de responsables, et pas de système d'accountability permettant de rendre compte des engagements RSE aux parties prenantes externes. Le répondant l'admet explicitement :

« *En Algérie, il n'existe pas encore de réglementation qui nous oblige à faire du reporting RSE ou à surveiller l'oued. Mais nous le faisons parce que le groupe l'exige, et parce que la direction générale considère que c'est notre responsabilité en tant qu'entreprise citoyenne.* » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal Pharma SPA**.

D'un point de vue analytique, cette absence de formalisation a des conséquences directes sur la capacité du contrôle de gestion à intégrer la RSE dans les outils de pilotage : sans objectifs RSE locaux formalisés, il est difficile de budgétiser des plans d'action RSE, d'attribuer des responsabilités managériales claires et de produire une reddition de comptes structurée (Figge et al., 2002, p. 273).

Il convient cependant de contextualiser ce constat. La faible pression réglementaire locale ,il n'existe pas en Algérie d'obligation de reporting extra-financier comparable à la directive CSRD européenne, réduit l'incitation à formaliser une stratégie RSE à l'échelle du site. Dans ce contexte, le groupe Pfizer International tient le rôle de substitut réglementaire (Yin, 2014, p. 27). Le répondant en illustre bien la logique :

« *Notre feuille de route RSE, c'est celle du groupe. On reçoit les objectifs globaux , Net Zero, énergie renouvelable, Scope 3 et on essaie de les décliner localement. Mais on n'a pas encore notre propre document RSE adapté au contexte algérien.* » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal Pharma SPA**.

Ensuite, et c'est un élément analytiquement déterminant, Upjohn Saidal Pharma SPA entretient des liens étroits avec Pfizer France, qui opère dans un environnement réglementaire nettement plus contraignant en matière de RSE. La France est en effet soumise à des obligations légales strictes, notamment la loi sur le devoir de vigilance (loi n° 2017-399), qui impose aux grandes entreprises d'identifier et de prévenir les risques RSE dans l'ensemble de leur chaîne de valeur, ainsi que la directive CSRD, qui renforce considérablement les exigences de reporting extra-financier pour les entreprises européennes (Capron & Quairel-Lanoizèle, 2007, p. 178). Les pratiques RSE de Pfizer France structurées, formalisées, auditées exercent ainsi une influence directe sur les pratiques du site algérien, qui tend à s'aligner sur ce référentiel européen bien au-delà de ce qu'exige la réglementation locale. Le répondant l'exprime explicitement :

« *On s'inspire beaucoup de ce qui se fait en France. Pfizer France a des pratiques RSE très structurées parce qu'ils y sont obligés par la loi. Nous, on essaie de suivre le même niveau d'exigence, même si personne ne nous y oblige légalement en Algérie.* » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal Pharma SPA**.

Cette dynamique illustre ce que la littérature désigne comme un effet de "contamination positive" : les filiales opérant dans des contextes à forte pression institutionnelle influencent positivement celles évoluant dans des environnements moins régulés, en diffusant des standards plus exigeants que ceux imposés localement. Elle explique en grande partie pourquoi le site algérien dépasse significativement les exigences réglementaires locales. En effet, il se positionne non pas par rapport au cadre légal algérien, mais par rapport au standard européen porté par Pfizer France. Cela constitue un atout stratégique réel, même si cette dynamique ne saurait se substituer à une formalisation locale de la stratégie RSE.

3. Le Balanced Scorecard comme support d'intégration de la RSE

L'examen des pratiques de pilotage de Upjohn Saidal Pharma SPA révèle que le Balanced Scorecard (BSC) constitue l'outil central autour duquel s'organise l'intégration des dimensions RSE dans le système de gestion du site. Cette observation est analytiquement importante : elle signifie que la RSE ne fait pas l'objet d'un reporting séparé ou parallèle, mais qu'elle est traitée au cœur du dispositif de pilotage principal du site. Ce point examine successivement la structure du BSC utilisé, la place qu'y

occupent les indicateurs non financiers, le mode d'intégration des indicateurs RSE, et les limites du système actuel.

3.1. Présentation synthétique du BSC utilisé au niveau du site

Au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA, le BSC est l'outil de référence pour le suivi de la performance globale du site. Il est alimenté conjointement par le service Finance/Contrôle de gestion et le service HSE, et fait l'objet de revues régulières en comité de direction. Le répondant confirme cette organisation :

« *Le BSC du site couvre nos différentes dimensions de performance – financière, opérationnelle, qualité, et aussi environnementale. C'est notre tableau de bord principal. Tout ce qu'on suit remonte là.* » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal Pharma SPA**.

D'un point de vue analytique, ce positionnement du BSC comme outil intégrateur unique est significatif : il évite la fragmentation des systèmes de reporting (un outil financier d'un côté, un reporting RSE de l'autre) et confère aux indicateurs environnementaux une légitimité organisationnelle comparable à celle des indicateurs financiers une condition que Figge et al. (2002, p. 272) identifient comme nécessaire pour ancrer la RSE dans les pratiques de gestion.

3.2. Place des indicateurs non financiers dans le BSC

La présence d'indicateurs non financiers dans le BSC du site est une réalité attestée par l'entretien. Aux côtés des indicateurs financiers classiques (coûts de production, budget, rentabilité), le BSC intègre des indicateurs opérationnels (volume de production, taux de conformité GMP, délais) et des indicateurs de qualité. Ces derniers revêtent une importance particulière dans l'industrie pharmaceutique, où la qualité est à la fois une dimension réglementaire et stratégique.

La place de ces indicateurs non financiers dans le BSC n'est pas anodine analytiquement. Elle traduit une conception de la performance qui va au-delà de la seule rentabilité économique. En effet, elle reconnaît que la valeur d'un site industriel pharmaceutique se construit aussi à travers la maîtrise des processus, la satisfaction des parties prenantes internes et la conformité aux standards internationaux. C'est cette ouverture préexistante aux dimensions non financières qui a rendu possible et naturelle l'intégration progressive des indicateurs environnementaux dans le même outil (Kaplan & Norton, 1996, p. 149).

Le répondant souligne d'ailleurs que cette cohabitation entre indicateurs financiers et non financiers dans un outil unique est perçue comme une force du dispositif :

« *Le fait d'avoir tous nos indicateurs dans le même tableau de bord, c'est ce qui nous permet de voir les liens entre performance financière et performance environnementale. Si on les séparait, on perdrait cette vision globale.* » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal Pharma SPA**.

Cette observation rejoint ce que Kaplan et Norton (1996, p. 152) appellent la « logique de causalité » du BSC : l'idée que les différentes perspectives de performance sont interdépendantes et que c'est précisément leur mise en relation dans un outil unique qui permet d'identifier les leviers d'action les plus pertinents.

3.3. Intégration des indicateurs RSE dans le BSC

L'intégration des indicateurs RSE dans le BSC du site constitue l'observation empirique la plus significative de cette étude. Les indicateurs de consommation d'énergie et d'eau, ainsi que ceux de gestion des déchets. Les trois familles d'indicateurs environnementaux suivies par le service HSE sont explicitement intégrés dans le BSC au même titre que les indicateurs financiers et opérationnels. Le répondant est sans ambiguïté sur ce point :

« *Les indicateurs environnementaux font partie de notre BSC. Ce ne sont pas des indicateurs à part – ils sont là, dans le même tableau de bord que nos indicateurs de production et nos indicateurs financiers.* » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal Pharma SPA**.

Cette intégration correspond précisément au modèle du Sustainability Balanced Scorecard (SBSC) proposé par Figge et al. (2002), qui préconise l'extension du BSC classique aux dimensions environnementales et sociales afin d'en faire un véritable outil de pilotage de la performance globale. Sur le plan analytique, cette convergence entre pratique observée et modèle théorique est notable : elle montre que Upjohn Saidal Pharma SPA a spontanément évolué vers une configuration proche du SBSC, sans nécessairement y faire référence explicitement (Figge et al., 2002, p. 278).

Cette intégration a des implications organisationnelles importantes. Lorsque les indicateurs RSE sont isolés dans un reporting dédié, ils risquent d'être perçus comme une contrainte administrative secondaire, déconnectée des enjeux opérationnels réels. À l'inverse, leur présence dans le BSC principal envoie un signal clair à l'ensemble des acteurs de l'organisation. En effet, la performance environnementale est une composante à part entière de la performance globale du site, soumise au même niveau d'exigence, de suivi et d'analyse que les indicateurs financiers (Simons, 1995, p. 59). Le répondant illustre concrètement cette dynamique:

« *Quand on présente les résultats du mois en comité de direction, les chiffres sur l'énergie et l'eau sont discutés au même niveau que les résultats financiers. Ce n'est pas une annexe qu'on regarde à la fin c'est dans le corps du tableau de bord.* » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal Pharma SPA**.

La figure ci-dessous synthétise la chaîne de collecte et de pilotage des indicateurs RSE au sein du site, depuis leur production par le service HSE jusqu'à leur discussion en comité de direction, en passant par le rôle intégrateur du contrôle de gestion.

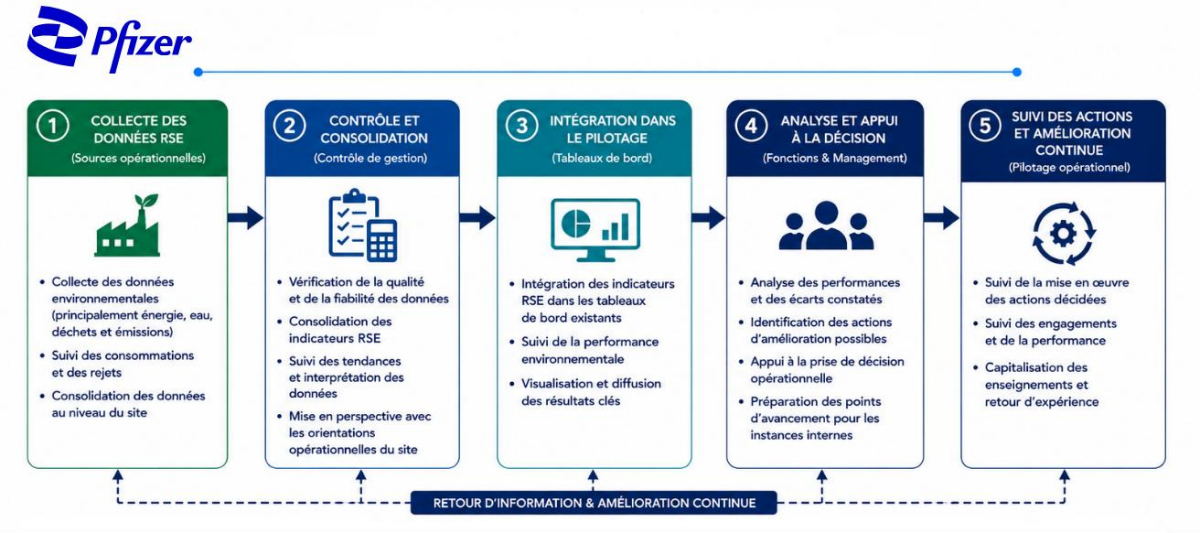


Figure 29 : Chaîne de collecte et de pilotage des indicateurs RSE au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA

Source : Élaboré par nos soins à partir des données de l'entretien, des documents internes de Pfizer et des travaux de Figge et al. (2002) .

Cette figure illustre une intégration progressive des dimensions RSE dans les mécanismes de pilotage du site, notamment à travers le suivi des indicateurs environnementaux et leur prise en compte dans certains processus décisionnels.

3.4. Limites du système actuel d'indicateurs

Malgré cette intégration réelle des indicateurs environnementaux dans le BSC, le système d'indicateurs actuel présente des limites analytiquement cruciales qu'il convient de documenter avec précision. Ces limites sont de deux ordres : un périmètre thématique restreint et une couverture RSE déséquilibrée.

Sur le plan du périmètre, les indicateurs intégrés dans le BSC se limitent aux trois familles environnementales déjà identifiées : énergie, eau, déchets. Ou, si l'on confronte ce périmètre avec le système d'indicateurs déployé au niveau du groupe Pfizer International, l'écart est considérable : le groupe suit notamment les émissions GES Scope 1 et Scope 2 avec un objectif de réduction de 46 % d'ici 2030, les émissions Scope 3 via l'alignement des fournisseurs sur des cibles validés scientifiquement (Science Based Targets), la part d'électricité renouvelable (objectif 80 % en 2025, 100 % en 2030), les émissions liées aux voyages professionnels et au transport amont, ainsi qu'une ambition Net Zero d'ici 2040 (Pfizer Impact Report, 2022). Le répondant reconnaît lui-même cet écart:

« *On sait que le groupe a des objectifs très précis sur les Scopes, sur l'énergie renouvelable, sur les voyages. Nous, au niveau du site, on travaille avec les données qu'on peut localement collecter. Il y a encore un chemin à faire pour être complètement alignés sur les indicateurs du groupe.* » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal Pharma SPA**.

Sur le plan de l'équilibre RSE, le BSC actuel intègre exclusivement des indicateurs environnementaux, laissant entièrement de côté les dimensions sociale (santé-sécurité, formation,

diversité, bien-être au travail) et sociétale (ancrage territorial, dialogue avec les parties prenantes locales). Cette situation révèle que le BSC du site n'est pas encore un véritable SBSC au sens de Figge et al. (2002, p. 283), qui implique une couverture équilibrée des trois piliers ESG – environnemental, social et de gouvernance – dans les quatre perspectives du tableau de bord.

D'un point de vue analytique, cette limite n'invalide pas la démarche – elle la situe dans une trajectoire d'intégration progressive, conforme à ce qu'observent Capron et Quairel-Lanoizèle (2007, p. 156) dans les filiales des multinationales : la dimension environnementale est systématiquement la première à être instrumentalisée dans les outils de gestion, car elle est la plus facilement mesurable et la plus directement liée aux exigences du groupe. Les dimensions sociale et sociétale constituent ainsi la prochaine étape logique d'enrichissement du BSC, que nous formaliserons dans nos suggestions en section 3.

4. Contribution du contrôle de gestion au pilotage global

Au-delà de l'intégration des indicateurs RSE dans le Balanced Scorecard, l'entretien met en évidence un rôle plus large du contrôle de gestion dans le pilotage global du site. Le contrôle de gestion n'est pas un "récepteur" de données produites par le HSE, mais un acteur pivot qui consolide, met en perspective et diffuse l'information RSE, de manière à ce qu'elle puisse réellement peser dans les arbitrages de gestion. Ce point analyse successivement son rôle dans le suivi de la performance globale, la coordination des informations, l'appui à la décision et la contribution indirecte à l'intégration de la RSE dans les choix managériaux.

4.1. Suivi de la performance globale (financière et non financière)

Le premier apport du contrôle de gestion réside dans sa capacité à articuler, au sein d'un même dispositif de pilotage, les dimensions financières et non financières de la performance. En alimentant et en animant le Balanced Scorecard, le contrôle de gestion occupe une position centrale dans un système où cohabitent les indicateurs de coûts, de productivité et de qualité, auxquels s'ajoutent les indicateurs environnementaux liés aux consommations d'énergie, d'eau et à la gestion des déchets.

Le répondant illustre cette vision intégrée :

« *Le contrôle de gestion fait le lien entre ce que le HSE mesure et ce que la direction doit décider. C'est lui qui traduit les données techniques en enjeux de gestion..* » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal Pharma SPA**.

Ce verbatim met en évidence le rôle d'interface joué par le contrôle de gestion entre les données opérationnelles produites par les fonctions techniques et les mécanismes de décision managériale. Le contrôle de gestion ne se limite donc pas à une fonction de reporting financier, mais contribue également à l'intégration progressive des dimensions environnementales dans les processus de pilotage.

D'un point de vue analytique, cette capacité à produire une vision globale de la performance apparaît essentielle. Elle permet de rendre visibles les arbitrages et les compromis entre les objectifs économiques et les objectifs de durabilité, ce que les référentiels extra-financiers récents (GRI, CSRD) désignent sous le concept de « double matérialité ». D'un côté, la matérialité « inside-out » mesure l'impact des activités de l'entreprise sur l'environnement et la société ; de l'autre, la matérialité « outside-in » évalue l'impact des risques climatiques, environnementaux et

réglementaires sur la performance économique de l'organisation (Capron & Quairel-Lanoizèle, 2007, p. 117 ; Figge et al., 2002, p. 275).

Cette logique rejoint les travaux de Figge et al. (2002) relatifs au Sustainability Balanced Scorecard (SBSC), qui vise à intégrer les dimensions ESG dans les mécanismes traditionnels de pilotage de la performance. En élargissant les perspectives classiques du Balanced Scorecard aux enjeux de durabilité, ce modèle permet au contrôle de gestion de suivre simultanément la performance économique de l'entreprise ainsi que les impacts environnementaux et sociétaux associés à ses activités.

Même si le Balanced Scorecard utilisé au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA ne constitue pas encore un Sustainability Balanced Scorecard pleinement formalisé, notamment en raison d'une couverture encore limitée des dimensions sociales et sociétales, la logique de pilotage observée tend progressivement vers ce modèle. Cette dynamique constitue ainsi une base pertinente pour l'extension proposée dans la troisième section de cette étude.

4.2. Coordination des informations entre HSE et comité de direction

Le contrôle de gestion joue également un rôle essentiel de coordination des informations entre les fonctions techniques en particulier le HSE et les instances de décision stratégique. Comme le montre la figure sur la chaîne de collecte et de pilotage des indicateurs RSE (Figure 29), le flux d'information ne passe pas directement du service HSE au comité de direction : il transite par le contrôle de gestion, qui en assure la consolidation, la vérification, la mise en perspective et la mise en forme.

Le répondant décrit ce rôle en ces termes :

« *Le HSE produit les données, mais ce n'est pas lui qui va les présenter telles quelles au comité de direction. Le contrôle de gestion vérifie, met en forme et les intègre dans le BSC. Sinon, on aurait des chiffres techniques difficiles à exploiter.* » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal Pharma SPA**.

Analytiquement, ce rôle de "traducteur" et d'interface rejoint la notion d'« intermédiaire cognitif » développée par Germain et Gates (2010, p. 58) : le contrôle de gestion transforme des données brutes en informations de gestion, compréhensibles par des décideurs non spécialistes et comparables avec d'autres dimensions de la performance. Sans cette médiation, les indicateurs RSE resteraient confinés dans une sphère technique, déconnectés des décisions managériales.

Mais la contribution du contrôle de gestion va encore plus loin : en choisissant comment présenter les indicateurs seuils d'alerte, tendances, comparaisons avec les objectifs il joue un rôle implicite de mise à l'agenda. Lorsqu'un indicateur RSE apparaît "en rouge" dans le BSC, il devient automatiquement un point de discussion en comité de direction, indépendamment de sa nature financière ou non financière. C'est ce que Simons (1995, p. 97) désigne comme une fonction de "contrôle interactif" : le système de pilotage ne se contente pas de mesurer la performance, il oriente l'attention des décideurs vers les enjeux qu'il juge prioritaires. Le répondant le confirme :

«*Quand le contrôle de gestion met un indicateur RSE en rouge dans le BSC, il devient automatiquement un point de discussion en comité. C'est comme ça que certains sujets environnementaux ont atterri sur la table des décisions.* » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal Pharma SPA**.

Ce mécanisme d'agenda-setting est analytiquement important : il signifie que le contrôle de gestion ne se contente pas de refléter la réalité il la construit partiellement, en accordant une visibilité plus ou moins grande aux enjeux RSE dans le champ de vision de la direction (Simons, 1995, p. 91).

4.3. Appui à la prise de décision (arbitrages, investissements, énergie verte)

Le troisième axe de contribution concerne l'appui concret à la prise de décision. L'entretien révèle que les indicateurs environnementaux, une fois intégrés dans le BSC et mis en perspective par le contrôle de gestion, alimentent des arbitrages portant notamment sur les investissements énergétiques et les objectifs de décarbonation portés par le groupe Pfizer.

Le répondant revient sur la décision stratégique de recourir à des sources d'énergie renouvelables :

« *Quand on a étudié le passage à l'énergie verte, on a travaillé avec le contrôle de gestion sur les scénarios : surcoût à court terme, économies potentielles à long terme, impact sur nos émissions. Sans ce travail d'analyse, l'argument RSE seul n'aurait pas suffi à convaincre*. » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal Pharma SPA**.

Ce témoignage révèle un mécanisme analytiquement central : pour qu'un projet RSE soit retenu dans un arbitrage de gestion, il doit être traduit en langage économique coûts d'investissement (CAPEX), économies d'exploitation, délai de retour sur investissement, réduction des risques réglementaires futurs. C'est le contrôle de gestion qui opère cette traduction, en construisant des analyses de rentabilité (ROI) et de valeur actuelle nette (NPV) adaptées aux projets de durabilité (Figge et al., 2002, p. 281 ; Porter & Kramer, 2011, p. 66). Sans cette traduction, les projets RSE risquent d'être systématiquement perdants dans les arbitrages, faute de pouvoir être comparés sur une base économique commune avec les projets purement opérationnels.

Un second exemple illustre cette contribution : la décision de renforcer les équipements de maintenance pour réduire les fuites d'eau et améliorer le tri des déchets a également fait l'objet d'une analyse par le contrôle de gestion, qui a chiffré à la fois le coût de l'investissement et les économies potentielles sur la consommation d'eau et les coûts de traitement des effluents. Le répondant l'évoque en ces termes :

« *On ne décide pas un investissement, même petit, sans regarder les chiffres. Maintenant, les chiffres incluent aussi l'impact environnemental. Ce n'était pas le cas il y a quelques années.* » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal Pharma SPA**.

Cette évolution dans les critères d'évaluation des investissements illustre ce que la littérature désigne comme l'intégration progressive de la RSE dans les processus de décision : la durabilité cesse d'être un critère surajouté pour devenir un critère constitutif de l'analyse d'investissement (Germain & Gates, 2010, p. 63). Elle prépare analytiquement le terrain pour la suggestion formulée en section 3 : l'intégration systématique d'un critère RSE – coût d'abattement carbone, indice de durabilité – dans tous les dossiers d'investissement soumis au comité de direction.

4.4. Contribution indirecte à l'intégration de la RSE dans les décisions de gestion

Enfin, le contrôle de gestion contribue de manière indirecte mais réelle à l'intégration de la RSE dans les décisions de gestion, en institutionnalisant progressivement les indicateurs RSE dans les routines de pilotage du site. Le répondant résume cette évolution en ces termes :

« *La RSE influence réellement certains arbitrages, même si ce n'est pas encore systématisé. Le fait que les chiffres RSE soient dans le BSC et dans les revues mensuelles change la manière dont on discute des projets.* » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal Pharma SPA**.

Cette contribution reste néanmoins "indirecte" pour deux raisons analytiques précises. D'une part, la RSE n'est pas encore formalisée comme axe stratégique autonome au niveau du site : il n'existe pas d'objectifs RSE locaux intégrés dans les contrats d'objectifs des managers, ni de système d'incitation lié à la performance RSE. D'autre part, l'intégration des indicateurs RSE dans le BSC reste concentrée sur le pilier environnemental, ce qui limite considérablement la portée de la démarche au regard d'un SBSC pleinement déployé, qui implique une couverture équilibrée des trois piliers ESG (Figge et al., 2002, p. 283).

Plus fondamentalement, d'un point de vue analytique, le rôle du contrôle de gestion reste encore largement accommodatif au sens de Carroll (1979) : il accompagne et valorise les projets RSE initiés par la direction ou imposés par le groupe, mais il ne joue pas encore un rôle moteur dans la proposition de nouveaux axes RSE notamment sur les dimensions sociale et sociétale, qui restent entièrement hors de son périmètre d'analyse. C'est ce que Germain et Gates (2010, p. 66) décrivent comme la limite du contrôleur de gestion "Classique" face aux enjeux ESG : tant qu'il ne dispose pas d'un mandat explicite pour intégrer la RSE dans l'ensemble des processus de gestion (budget, évaluation de la performance, analyse d'investissement), son rôle demeure périphérique par rapport à la transformation réelle des pratiques managériales.

Au sens des leviers de contrôle de Simons (1995, p. 95), on observe malgré tout un glissement analytiquement significatif. En effet, le dispositif de Upjohn Saidal Pharma SPA évolue progressivement d'une utilisation purement diagnostique des indicateurs RSE (suivi de conformité, mesure d'écarts) vers une utilisation davantage interactive (outil de dialogue stratégique, stimulus d'arbitrages). C'est précisément ce glissement qui transmet la RSE d'une logique de "reporting pour le groupe" à une logique de "critère de décision pour le site" même si cette évolution reste encore fragile, incomplète, et tributaire de la volonté individuelle de la direction plutôt que d'un système formalisé de management RSE.

Toutefois, malgré ce rôle central dans le suivi, la traduction et l'aide à la décision, le contrôle de gestion reste encore principalement positionné dans une logique de support. Il ne construit pas encore la stratégie RSE du site, ne développe pas d'analyses prospectives ESG, et n'intègre pas pleinement les dimensions sociales dans ses outils de pilotage. Par ailleurs, la RSE n'est pas encore formellement reliée aux systèmes d'évaluation de la performance managériale. Ainsi, son rôle demeure centré sur la consolidation et la mise en forme de l'information, plutôt que sur un véritable pilotage stratégique autonome de la durabilité.

5. Limites et difficultés observées

L'analyse des pratiques de pilotage RSE au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA ne saurait être complète sans un examen critique des limites et difficultés qui freinent une intégration plus systématique et plus complète de la RSE dans les outils de contrôle de gestion. Ces limites, loin d'invalider la démarche engagée, permettent d'en identifier les contours précis et de préparer

analytiquement le terrain des suggestions formulées dans la section 3. Elles sont de quatre ordres : une formalisation encore insuffisante de la stratégie RSE et de son déploiement, des difficultés de mesure des impacts extra-financiers, une dominance persistante des objectifs financiers et opérationnels, et des limites intrinsèques aux indicateurs actuellement mobilisés.

5.1. Faible formalisation de la stratégie RSE dans les outils de pilotage

La première limite et la plus structurelle tient à l'absence d'une stratégie RSE locale formalisée, déjà évoquée dans la sous-partie 1.3, mais dont les conséquences sur le contrôle de gestion méritent d'être approfondies ici. En l'absence d'objectifs RSE locaux clairs, chiffrés et assortis de responsables identifiés, le contrôle de gestion se trouve dans une position inconfortable : il pilote des indicateurs RSE sans disposer d'un cap stratégique local auquel les rattacher explicitement.

Cette situation a des effets concrets sur la pratique du pilotage. Sans stratégie RSE formalisée, il est difficile de construire un budget RSE structuré – les dépenses liées à l'environnement (traitement des eaux, énergie renouvelable, gestion des déchets) sont intégrées dans les budgets opérationnels sans être explicitement identifiées et agrégées en tant que "coûts RSE". Il est également difficile d'attribuer des responsabilités managériales claires sur les enjeux RSE, de définir des seuils d'alerte pertinents et d'évaluer la performance RSE des managers à travers des objectifs individuels. Le répondant reconnaît cette limite :

« *On n'a pas encore formalisé nos objectifs RSE locaux de manière structurée. On sait ce que le groupe attend de nous en termes d'émissions et d'énergie. Cependant, on n'a pas traduit ça en objectifs annuels par responsable, avec des budgets dédiés. C'est quelque chose qu'on doit construire.* » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal Pharma SPA**.

Analytiquement, cette limite rejoint ce que Simons (1995, p. 34) désigne comme la faiblesse des "leviers de croyances" formalisés : sans valeurs et engagements RSE explicitement inscrits dans les documents stratégiques et déclinés dans les outils de gestion, les comportements responsables restent fragiles et dépendants des individus plutôt que des systèmes. Elle illustre également l'un des principaux obstacles identifiés par Figge et al. (2002, p. 284) à la mise en œuvre d'un SBSC : l'absence de stratégie RSE locale formalisée prive le contrôle de gestion des "objectifs stratégiques RSE" à partir desquels construire des liens de causalité entre les dimensions de performance du BSC.

Il convient cependant d'apporter une nuance analytique importante. Cette absence de formalisation locale est partiellement compensée par l'influence des pratiques et des standards portés par Pfizer France. En effet, le cadre réglementaire européen, marqué notamment par la loi sur le devoir de vigilance, la directive CSRD ainsi que les exigences du reporting GRI, impose une structuration avancée des démarches RSE qui se diffuse progressivement vers les filiales du groupe, dont Upjohn Saidal Pharma SPA. **Cet effet de diffusion des standards internationaux** contribue à expliquer pourquoi le site algérien dépasse, sur certains aspects, les exigences réglementaires locales, en s'alignant davantage sur les référentiels et pratiques du groupe Pfizer que sur le seul cadre légal algérien.

L'analyse montre que la dynamique RSE du site repose largement sur l'impulsion du groupe Pfizer International et sur l'influence des standards européens portés par Pfizer France. Cette dépendance constitue à la fois un levier de progression et une limite structurelle, car elle pose la question de l'autonomisation future du dispositif RSE local. Tant que la démarche reste principalement portée par les exigences du groupe, la RSE risque d'être perçue davantage comme une logique de conformité

que comme une orientation stratégique pleinement appropriée au niveau du site. Cette dynamique traduit un processus de diffusion des standards internationaux du groupe Pfizer vers ses filiales locales, favorisant progressivement l'intégration des pratiques RSE dans les mécanismes de gestion et de pilotage du site.

Même si le contexte réglementaire algérien reste actuellement peu contraignant, l'évolution progressive des standards internationaux de reporting ESG pourrait, à moyen terme, transformer les exigences pesant sur les filiales industrielles locales. Dans cette perspective, les dispositifs actuellement considérés comme "volontaires" pourraient devenir des prérequis organisationnels, imposés à la fois par le groupe et par les attentes croissantes des investisseurs et des parties prenantes internationales.

Pour autant, cette influence indirecte ne saurait se substituer à une formalisation locale de la stratégie RSE. D'une part, elle reste tributaire de la volonté du groupe et de la direction locale, sans ancrage institutionnel propre au site. D'autre part, elle ne produit pas automatiquement les mécanismes de déploiement opérationnel nécessaires : objectifs individuels RSE, budgets dédiés, indicateurs de suivi locaux alignés sur une trajectoire propre au site. C'est précisément ce gap entre l'influence du standard européen et sa traduction formelle dans les outils de gestion locaux que les suggestions de la section 3 s'attacheront à combler.

Cette dépendance souligne la nécessité de renforcer l'appropriation locale des outils RSE afin d'assurer leur pérennité organisationnelle.

5.2. Difficultés de mesure des impacts extra-financiers

La deuxième limite identifiée est d'ordre méthodologique. En effet, certains impacts RSE demeurent particulièrement difficiles à mesurer, ce qui crée une asymétrie entre les dimensions de la performance les plus facilement quantifiables et celles dont les effets restent plus qualitatifs ou diffus. Cette difficulté est particulièrement marquée pour les dimensions sociales et de gouvernance, mais elle concerne également certains indicateurs environnementaux dont l'évaluation dépend de données complexes ou d'estimations indirectes.

D'une part, certains indicateurs tels que les émissions de Scope 3 répondent principalement aux exigences de reporting et de consolidation ESG du groupe Pfizer. Leur mesure demeure particulièrement complexe au niveau local, dans la mesure où elle suppose l'accès à des données couvrant l'ensemble de la chaîne de valeur (fournisseurs, transport, utilisation des produits, etc.), sur lesquelles le site dispose d'un contrôle limité. Cette situation illustre le décalage pouvant exister entre les standards internationaux de reporting ESG portés par le groupe et les capacités opérationnelles réelles de mesure au niveau de la filiale locale.

D'autre part, les impacts sociaux — tels que le bien-être au travail, l'engagement des collaborateurs ou encore l'impact territorial — restent difficilement objectivables à travers des indicateurs standardisés. Leur intégration dans les tableaux de bord pose la question de la pertinence des indicateurs utilisés et du risque de réduire des réalités complexes à des mesures partielles ou peu représentatives.

Le répondant exprime cette difficulté en ces termes :

« *On aimerait suivre davantage d'indicateurs, mais certaines données sont soit indisponibles, soit trop complexes à fiabiliser. Notamment tout ce qui touche à la chaîne d'approvisionnement ou à*

l'impact social au sens large ce n'est pas aussi simple à mesurer qu'une consommation d'énergie. » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal Pharma SPA**.

D'un point de vue analytique, cette limite soulève une question fondamentale pour le contrôle de gestion : faut-il ne mesurer que ce qui est facilement quantifiable, au risque de construire une vision partielle de la performance globale, ou accepter de mobiliser des indicateurs plus qualitatifs, moins standardisés mais davantage représentatifs de certaines dimensions de la durabilité ? Cette tension entre exhaustivité et faisabilité constitue l'une des principales difficultés du pilotage RSE.

Par ailleurs, même les indicateurs environnementaux, souvent perçus comme plus facilement mesurables, restent soumis à des contraintes de quantification et d'évaluation monétaire. La conversion des données environnementales en coûts, économies potentielles ou impacts financiers mobilisables dans les arbitrages de gestion nécessite des hypothèses d'évaluation parfois complexes. Ainsi, la performance environnementale n'échappe pas totalement aux limites méthodologiques liées à la mesure, à la fiabilité des données et à leur traduction économique.

Cette situation explique en partie pourquoi les dispositifs de pilotage tendent à privilégier les indicateurs environnementaux directement mesurables — consommation d'énergie, eau, déchets ou émissions — au détriment des dimensions sociales et de gouvernance, dont les effets sont souvent plus diffus, moins immédiatement quantifiables et plus difficiles à intégrer dans les outils traditionnels du contrôle de gestion..

5.3. Dominance des objectifs financiers et opérationnels

La troisième limite tient à la persistance d'une dominance des objectifs financiers et opérationnels dans les priorités de gestion du site. Bien que les indicateurs RSE soient intégrés dans le Balanced Scorecard, leur poids dans les arbitrages reste subordonné aux impératifs de production, de conformité GMP et de rentabilité, ce qui reflète la réalité d'un site industriel pharmaceutique soumis à de fortes contraintes opérationnelles.

Le répondant en exprime lucidement la logique :

« *Nos priorités premières restent la production, la qualité et les coûts. La RSE est cruciale, mais quand il faut choisir entre un projet RSE et une urgence de production, c'est cette dernière qui l'emporte. Ce n'est pas un manque de conviction, c'est une réalité opérationnelle.* » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal Pharma SPA**.

Cette situation révèle une tension structurelle entre l'intégration progressive de la RSE dans les outils de pilotage et la domination persistante des impératifs économiques et opérationnels. Ainsi, la RSE est surtout valorisée lorsqu'elle peut être reliée à des gains opérationnels, à la maîtrise des coûts ou aux exigences du groupe. Malgré l'intégration des indicateurs environnementaux dans le BSC, les arbitrages stratégiques demeurent donc principalement guidés par les contraintes de production et de rentabilité.

L'entretien met également en évidence certaines limites économiques auxquelles se heurtent les projets RSE du site. Le répondant évoque notamment la réflexion autour d'un éventuel projet d'installation de panneaux solaires. Bien que cette initiative soit cohérente avec les objectifs de décarbonation du groupe Pfizer et avec les ambitions internationales de transition énergétique, sa rentabilité économique demeure limitée dans le contexte algérien.

Cette situation s'explique principalement par le coût relativement faible de l'électricité industrielle en Algérie, largement influencé par les mécanismes de subvention énergétique. Dans ce contexte, le retour sur investissement d'une installation photovoltaïque apparaît significativement moins attractif que dans les contextes européens, malgré ses bénéfices environnementaux potentiels.

D'un point de vue analytique, cet exemple illustre une tension importante entre logique environnementale globale et rationalité économique locale. Il montre que, même lorsque les objectifs ESG sont reconnus comme légitimes, leur concrétisation reste fortement dépendante des arbitrages économiques réalisés par l'entreprise. Le contrôle de gestion joue alors un rôle central dans l'évaluation de ces projets, à travers l'analyse des coûts d'investissement, des économies potentielles et du délai de retour sur investissement.

Cette analyse rejoint Carroll (1991, p. 41), pour qui la responsabilité économique demeure la priorité centrale de l'entreprise. Du point de vue des leviers de contrôle de Simons (1995, p. 59), cela traduit également un déséquilibre entre un levier diagnostique très développé sur les dimensions financières et opérationnelles et un levier interactif encore limité concernant les enjeux RSE.

5.4. Limites des indicateurs actuellement mobilisés

La quatrième limite, enfin, est intrinsèque au périmètre et à la profondeur des indicateurs RSE actuellement intégrés dans le BSC. Trois dimensions méritent d'être distinguées.

Tout d'abord, le périmètre thématique reste restreint aux seules familles énergie, eau et déchets. Les référentiels internationaux (GRI, SASB, TCFD) et les objectifs du groupe Pfizer International, en revanche, couvrent un spectre beaucoup plus large : émissions Scope 3, voyages professionnels, transport amont, diversité et inclusion, santé-sécurité au travail, formation, ancrage territorial. Cette restriction de périmètre crée un "angle mort" dans le pilotage RSE du site est particulièrement préoccupant en ce qui concerne les dimensions sociales et de gouvernance.

Cette limite réduit la capacité du contrôle de gestion à produire une vision réellement globale de la performance durable du site.

Ensuite, les indicateurs actuels mesurent essentiellement des flux (consommations, volumes) sans intégrer de stocks ou d'indicateurs d'impact par exemple, l'empreinte carbone cumulée du site sur une période donnée, ou l'évolution de la biodiversité dans les zones riveraines. Cette limitation réduit la capacité du contrôle de gestion à évaluer l'impact réel et cumulatif des actions RSE engagées (Capron & Quairel-Lanoizèle, 2007, p. 121).

Troisièmement, et peut-être le plus significatif analytiquement, les indicateurs actuels ne sont pas encore liés à des cibles locales formalisées. Ils mesurent des réalités, mais sans les mettre systématiquement en regard d'objectifs de réduction propres au site, définis à partir d'une trajectoire locale de décarbonation. Le répondant en reconnaît la limite :

« *Nous suivons les données et les comparons aux années précédentes, mais nous n'avons pas encore défini de trajectoire formalisée pour le site avec des jalons précis. » C'est l'objectif global du groupe qui sert de référence, pas un plan local détaillé*. » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal Pharma SPA**.

Cette absence de cibles locales formalisées est analytiquement problématique pour le contrôle de gestion. En effet, sans trajectoire de référence locale, il lui est impossible de construire des indicateurs d'écart entre situation actuelle et objectif cible, de produire des projections et de mesurer l'efficacité

des actions engagées. Elle constitue ainsi l'un des principaux obstacles à la transformation du BSC actuel en véritable Sustainability Balanced Scorecard et l'une des suggestions prioritaires que nous formulons dans la section 3.

Section 3 : Discussion des résultats et suggestions

À partir des résultats empiriques obtenus, plusieurs enseignements analytiques peuvent être dégagés quant au rôle du contrôle de gestion dans le déploiement des initiatives RSE au sein du site étudié.

1. Ce que le cas Upjohn Saidal Pharma SPA confirme

Le premier apport analytique de cette étude est de confirmer empiriquement plusieurs propositions théoriques issues de la littérature sur la RSE et le contrôle de gestion. Le cas étudié met notamment en évidence le rôle structurant du contrôle de gestion dans l'intégration progressive des dimensions RSE, sa fonction d'interface entre les données opérationnelles et les mécanismes de décision, ainsi que l'influence des indicateurs de performance sur les arbitrages opérationnels et les pratiques de pilotage.

L'étude met également en évidence le rôle joué par les standards et dispositifs portés par le groupe Pfizer dans la diffusion progressive des pratiques RSE au sein de la filiale locale.

1.1. Le rôle structurant du contrôle de gestion dans l'intégration RSE

Le cas confirme d'abord la thèse centrale de Germain et Gates (2010, p. 58). Celle-ci stipule que le contrôle de gestion joue un rôle d'intermédiaire cognitif indispensable entre la production de données RSE (assurée par le HSE) et leur mobilisation dans les décisions stratégiques (assurée par le comité de direction). Sans le contrôle de gestion, les données environnementales collectées par le HSE resteraient des informations techniques, incomprises des décideurs et sans influence sur les arbitrages de gestion.
Le cas confirme également que ce rôle ne se limite pas à une fonction de "mise en forme" technique. En effet, le contrôle de gestion exerce une fonction de mise à l'agenda des enjeux RSE, en choisissant quels indicateurs intégrer dans le BSC, comment les présenter et à quelle fréquence les soumettre à la direction. Cette fonction, que Simons (1995, p. 97) décrit comme propre aux systèmes de contrôle interactif, est analytiquement centrale : elle explique pourquoi certains enjeux RSE — notamment énergétiques — ont acquis une légitimité managériale que d'autres enjeux, non instrumentés, n'ont pas encore.

Le répondant illustre ce mécanisme de manière particulièrement claire :

« Le contrôle de gestion fait le lien entre ce que le HSE mesure et ce que la direction doit décider. Il traduit les données techniques en enjeux de gestion. Sans ce travail, les données RSE resteraient dans les tiroirs du HSE. » — **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal pharma SPA**

Ainsi, en intégrant progressivement les indicateurs environnementaux dans les outils de pilotage et en les présentant au comité de direction aux côtés des indicateurs financiers et opérationnels, le contrôle de gestion contribue à transmettre la RSE du registre des « bonnes intentions » au registre des « critères de gestion ». Cette L'évolution traduit un processus progressif d'institutionnalisation de la RSE à travers les mécanismes de pilotage du site.
L'analyse des pratiques observées montre également que les leviers diagnostic et interactif apparaissent comme les dimensions les plus développées du système de contrôle de gestion en matière de RSE. À l'inverse, les leviers de croyances et de contraintes demeurent encore relativement formalisés, ce qui confirme le caractère progressif et encore inachevé de l'institutionnalisation de la RSE au sein du site.

L'analyse des pratiques observées permet également d'interpréter le dispositif de pilotage RSE de Upjohn Saidal pharma SPA à travers le modèle des quatre leviers de contrôle de Simons (1995). Le tableau suivant synthétise le niveau de mobilisation de chaque levier dans le contexte étudié.

Tableau 5 : Analyse des leviers de contrôle de Simons appliqués au contexte de Upjohn Saidal Pharma SPA

Levier de contrôle (Simons, 1995)	Présence au sein de Upjohn Saidal pharma SPA	Niveau d'intégration RSE
Levier de croyances (valeurs, mission)	Partielle — portée par la direction, non formalisée localement	Faible
Levier de contraintes (règles, limites)	Partielle — normes GMP, réglementation locale minimale	Faible à moyen
Levier diagnostique (indicateurs, BSC)	Présent – suivi mensuel énergie, eau, déchets dans le BSC	Moyen
Levier interactif (dialogue stratégique)	Émergent — indicateurs RSE discutés en CODIR, arbitrages énergie verte	Moyen à fort (en progression)

Source : Élaboré par nos soins à partir de Robert Simons (1995)
et des résultats de l'étude empirique menée au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA.

Cette analyse montre que les leviers diagnostic et interactif constituent actuellement les dimensions les plus développées du pilotage RSE du site. À l'inverse, les leviers de croyances et de contraintes demeurent encore relativement peu formalisés, ce qui confirme le caractère progressif et encore partiel de l'institutionnalisation de la RSE dans les mécanismes de contrôle de gestion du site.

1.2. Le BSC comme outil d'intégration de la RSE

Le cas confirme ensuite la pertinence du Balanced Scorecard comme support naturel d'intégration des indicateurs RSE dans le pilotage stratégique, telle que la théorisent Kaplan et Norton (1996) et que la formalisent Figge et al. (2002) dans leur modèle de Sustainability Balanced Scorecard. En intégrant les indicateurs environnementaux dans le même tableau de bord que les indicateurs financiers et opérationnels, Upjohn Saidal Pharma SPA a spontanément convergé vers la logique du SBSC, même sans s'y référer explicitement comme cadre formel d'analyse et de pilotage.
Plus significativement, le cas confirme que cette intégration dans le BSC produit des effets comportementaux réels. Ainsi, les indicateurs RSE présents dans le BSC sont discutés en comité de direction, influencent des décisions d'investissement (passage à l'énergie verte) et modifient

progressivement la manière dont les projets sont évalués et arbitrés. C'est précisément ce que Kaplan et Norton (1996, p. 152) désignent comme la "logique de causalité" du BSC : la coprésence d'indicateurs financiers et non financiers dans un même outil crée des liens de dépendance visibles entre les différentes dimensions de la performance.

Le cas montre également une convergence progressive vers la logique du Sustainability Balanced Scorecard décrite par Figge et al. (2002). Même sans formalisation complète, l'intégration croissante des indicateurs environnementaux dans les mécanismes de pilotage traduit une volonté d'élargir progressivement la performance au-delà des seuls critères financiers.

Cependant, cette intégration demeure encore principalement concentrée sur les dimensions environnementales, tandis que les dimensions sociales et sociétales restent faiblement instrumentées dans les outils de pilotage.

1.3. L'influence des KPI sur les comportements managériaux

Le cas confirme également la proposition théorique selon laquelle les KPI — y compris les KPI RSE — exercent une influence réelle sur les comportements managériaux, à condition qu'ils soient intégrés dans les outils de pilotage principaux et discutés aux niveaux de décision appropriés (Simons, 1995, p. 59 ; Germain & Gates, 2010, p. 61).

Upjohn Saidal pharma SPA illustre ce mécanisme : c'est parce que les indicateurs de consommation énergétique sont suivis mensuellement, intégrés dans le BSC et présentés en CODIR, ce qui leur a permis de servir de base factuelle à une décision stratégique d'investissement dans les énergies renouvelables.

Ce résultat confirme également à contrario que les dimensions RSE non instrumentées (social, gouvernance) n'exercent aucune influence sur les comportements managériaux, faute d'être rendues visibles et comparables par un système de mesure. L'absence de KPI sociaux ne signifie pas que la dimension sociale est négligée par conviction. Elle signifie simplement qu'elle est invisible dans le système de pilotage. Ainsi, elle ne peut pas peser dans les arbitrages de gestion (Capron & Quairel-Lanoizèle, 2007, p. 121).

1.4. La diffusion des standards du groupe comme vecteur de structuration RSE

Enfin, le cas confirme la thèse de la diffusion descendante des standards RSE dans les filiales de multinationales, telle qu'elle est décrite par Yin (2014) ainsi que par Capron et Quairel-Lanoizèle (2007). L'engagement RSE de Upjohn Saidal pharma SPA apparaît fortement structuré par les objectifs, référentiels et standards du groupe Pfizer International — notamment les objectifs Net Zero, les engagements SBTi (Science Based Targets initiative) et les référentiels de reporting ESG — ainsi que par l'influence des pratiques de Pfizer France.

Cette influence joue un rôle particulièrement important dans un contexte algérien caractérisé par une pression réglementaire relativement limitée en matière de reporting extra-financier. Le groupe agit alors comme un vecteur de diffusion des standards internationaux de durabilité et comme un mécanisme de structuration des pratiques locales.

Le cas met également en évidence un phénomène d'intégration progressive de la RSE dans les routines organisationnelles du site. Cette dynamique ne repose pas uniquement sur des documents stratégiques

formalisés, mais davantage sur la diffusion progressive des pratiques de gestion, des outils de pilotage et des exigences du groupe dans le fonctionnement quotidien du site.

L'analyse du cas montre ainsi que Upjohn Saidal pharma SPA se situe dans une posture que l'on peut qualifier d'« accommodative évolutive » au sens du continuum de Archie Carroll (1979). Le site dépasse les simples exigences réglementaires locales en mettant en œuvre plusieurs initiatives volontaires et en intégrant progressivement certains indicateurs RSE dans ses outils de pilotage. Toutefois, cette intégration Cette situation demeure encore partielle et principalement concentrée sur les dimensions environnementales, ce qui traduit davantage une trajectoire progressive de maturation qu'une logique ESG pleinement institutionnalisée.

2. Ce que le cas nuance ou limite

Si le cas de Upjohn Saidal pharma SPA confirme plusieurs propositions théoriques majeures, il en nuance également d'autres — voire en révèle les limites dans des contextes spécifiques. Ces nuances portent sur quatre points : le caractère partiel de l'intégration RSE, la persistance de la domination financière, les limites du modèle SBSC dans sa version actuelle, et le rôle encore accommodatif du contrôle de gestion.

2.1. Une intégration RSE partielle et sélective

Le cas montre que l'intégration de la RSE dans les outils de contrôle de gestion n'est pas un processus binaire mais un continuum graduel, sélectif et asymétrique. Upjohn Saidal pharma SPA présente une intégration avancée sur la dimension environnementale, mais une approche quasi nulle sur les aspects social et sociétal. Cette sélectivité nuance la proposition de Figge et al. (2002) selon laquelle le SBSC permet une intégration équilibrée des trois piliers ESG : dans la pratique, les organisations tendent à n'instrumenter que les dimensions RSE les plus facilement quantifiables, laissant les autres dans un angle mort (Capron & Quairel-Lanoizèle, 2007, p. 121).

Cette asymétrie illustre également une limite classique des systèmes de contrôle de gestion: leur tendance à privilégier les dimensions facilement quantifiables et directement mesurables, au détriment des dimensions sociales ou sociétales dont les effets demeurent plus diffus et plus difficiles à instrumenter.

2.2. La persistance de la domination financière

Malgré la présence des indicateurs RSE dans le BSC, la domination des objectifs financiers et opérationnels dans les arbitrages réels persiste. Ce résultat nuance la thèse selon laquelle l'intégration des indicateurs RSE dans le BSC suffit à modifier les priorités managériales (Kaplan & Norton, 1996). Il illustre ce que Simons (1995, p. 59) désigne comme la "hiérarchie implicite des leviers de contrôle" : dans les organisations à forte contrainte économique, le levier diagnostique financier conserve une primauté structurelle sur les autres leviers, quelles que soient les intentions stratégiques affichées. Pour que la RSE acquière un poids réel dans les arbitrages, elle doit formellement être intégrée dans les systèmes d'incitation et d'évaluation des managers.

2.3. Les limites du SBSC dans le contexte observé

Le modèle SBSC de Figge et al. (2002) présuppose des conditions préalables que Upjohn Saidal pharma SPA

Ne réunit pas encore entièrement : une stratégie RSE locale formalisée, des objectifs chiffrés propres au site, et des ressources dédiées à la collecte et à l'analyse des données extra-financières. En leur absence, le SBSC reste un modèle cible pertinent mais difficile à déployer intégralement à court terme. Une approche graduée — d'abord enrichir le périmètre des indicateurs existants, puis formaliser les objectifs locaux, puis construire les liens de causalité — est analytiquement plus réaliste (Capron & Quairel-Lanoizèle, 2007, p. 178).

Dans ce contexte, le rôle du contrôle de gestion ne consiste pas encore à déployer un SBSC pleinement formalisé, mais plutôt à accompagner progressivement l'élargissement du pilotage vers des dimensions extra-financières plus structurées.

2.4. Un rôle du contrôle de gestion encore accommodatif

La fonction du contrôle de gestion reste encore largement réactive et accommodative : elle accompagne les projets RSE initiés par la direction ou imposés par le groupe, mais ne joue pas encore un rôle moteur dans la proposition de nouveaux axes RSE. Ce résultat nuance la vision du contrôleur de gestion comme "business partner stratégique" pleinement engagé dans les enjeux ESG (Germain & Gates, 2010, p. 66) : ce positionnement suppose un mandat explicite, une montée en compétences et une évolution culturelle qui ne s'opèrent pas spontanément.

3. Spécificités du contexte algérien

L'intégration de la RSE dans les pratiques de contrôle de gestion dépend fortement du contexte institutionnel et économique dans lequel évoluent les entreprises. En Algérie, la démarche RSE reste influencée par un cadre réglementaire encore peu structuré, une pression limitée des parties prenantes et une adoption progressive des standards internationaux, ce qui impacte directement les modalités de pilotage et d'intégration des enjeux de durabilité au sein des organisations. (Abedou, A. & Djemai, S., 2018)

3.1. Faible pression institutionnelle locale

La première spécificité est la faible pression institutionnelle exercée par l'environnement réglementaire algérien en matière de RSE. Contrairement à la France — soumise à la loi sur le devoir de vigilance (loi n° 2017-399) et à la directive CSRD —, l'Algérie ne dispose pas d'un cadre réglementaire comparable en matière de reporting extra-financier. Cette absence réduit l'incitation à formaliser une stratégie RSE, mais offre une liberté d'expérimentation que les entreprises opérant dans des environnements très régulés n'ont pas (Yin, 2014, p. 29).

3.2. Dépendance au groupe et isomorphisme mimétique

La dépendance marquée du site aux standards de Pfizer International et à l'influence de Pfizer France illustre le mécanisme d'isomorphisme mimétique décrit par DiMaggio et Powell (1983, cités par Capron & Quairel-Lanoizèle, 2007, p. 156) : les organisations tendent à reproduire les pratiques de celles qu'elles considèrent comme des références légitimes. Cette dynamique est à la fois une force — elle tire le site vers des standards supérieurs à ceux imposés localement — et une limite — elle peut réduire

l'appropriation locale et rendre la démarche RSE fragile en cas de changement d'orientation du groupe. Le répondant l'exprime lucidement :

« *On suit les directives du groupe et on s'inspire de Pfizer France. C'est bien parce que ça nous tire vers le haut. Mais parfois, je me demande si on aurait la même ambition si le groupe ne nous le demandait pas.* » — **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal pharma SPA**

3.3. Faiblesse du cadre réglementaire et implications pour le contrôle de gestion

En l'absence de pression réglementaire externe, le pilotage RSE repose entièrement sur la volonté interne de la direction générale. Cette situation a une conséquence importante pour les suggestions : elles doivent être formulées non pas comme des obligations de conformité, mais comme des leviers de performance et de résilience stratégique — en démontrant que l'intégration de la RSE dans les outils de contrôle de gestion crée de la valeur économique à long terme (réduction des coûts énergétiques, réduction des risques opérationnels, attractivité pour les talents, résilience face aux futures évolutions réglementaires). Dans cette perspective, le contrôle de gestion apparaît comme un levier central de traduction, de coordination et d'opérationnalisation de la stratégie RSE, en permettant de transformer des engagements généraux en objectifs pilotables, mesurables et intégrés aux processus de décision.

4. Suggestions stratégiques et opérationnelles

Les suggestions formulées ci-dessous sont organisées selon une logique de déploiement progressif en trois horizons temporels : court terme (0-12 mois), moyen terme (1-3 ans) et long terme (3-5 ans). Elles couvrent six axes : la formalisation d'une stratégie RSE locale, l'enrichissement du BSC vers un SBSC, l'intégration de KPI sociaux et environnementaux, la création d'un budget RSE dédié, le renforcement de la gouvernance RSE interne et la formation du contrôle de gestion aux référentiels RSE.

Le tableau ci-dessous présente une synthèse des principales actions préconisées selon différents horizons temporels.

Tableau 6 : Structure des suggestions stratégiques et opérationnelles

Horizon temporel	Suggestions principales	Objectif visé
Court terme (0–12 mois)	Formalisation d'une stratégie RSE locale	Structurer la démarche RSE
Court terme	Création d'un budget RSE identifié	Améliorer le suivi des coûts RSE
Moyen terme (1–3 ans)	Intégration des KPI sociaux et environnementaux	Renforcer le pilotage extra-financier
Moyen terme	Enrichissement du BSC vers un SBSC	Intégrer les dimensions ESG
Long terme (3–5 ans)	Renforcement de la gouvernance RSE	Institutionnaliser la démarche
Long terme	Formation du contrôle de gestion aux référentiels ESG	Développer les compétences internes

Source : Élaboré par nos soins à partir des données issues de l'analyse empirique réalisée au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA.

4.1. Formaliser une stratégie RSE locale : le préalable indispensable

La première suggestion — et la plus structurante — consiste à formaliser une stratégie RSE propre au site de Upjohn Saidal Pharma SPA, en déclinant les orientations du groupe Pfizer International en objectifs adaptés au contexte opérationnel, économique et institutionnel algérien. L'analyse du cas a montré que le site bénéficie déjà d'une dynamique RSE réelle, portée notamment par les standards du groupe et par certaines initiatives environnementales intégrées dans les outils de pilotage. Toutefois, cette intégration demeure encore partielle, principalement centrée sur les dimensions environnementales et relativement dépendante des orientations du groupe. Dans ce contexte, la formalisation d'une stratégie RSE locale apparaît comme une condition essentielle à une institutionnalisation plus durable et structurée de la RSE au sein du site.

Cette stratégie permettrait de faire évoluer une démarche actuellement influencée principalement par les standards du groupe vers une approche plus structurée, pilotée et intégrée aux mécanismes de gestion du site. Elle constituerait également une étape importante dans l'évolution du Balanced Scorecard actuel vers un Sustainability Balanced Scorecard plus cohérent et opérationnel (Figge et al., 2002, p. 284).

La mise en œuvre d'une telle démarche implique notamment une meilleure prise en compte des parties prenantes locales, l'identification des enjeux RSE prioritaires du site, la définition d'objectifs pilotables ainsi que le renforcement des mécanismes de gouvernance et de suivi. La figure suivante présente une synthèse des principaux axes proposés pour structurer cette démarche RSE au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA.

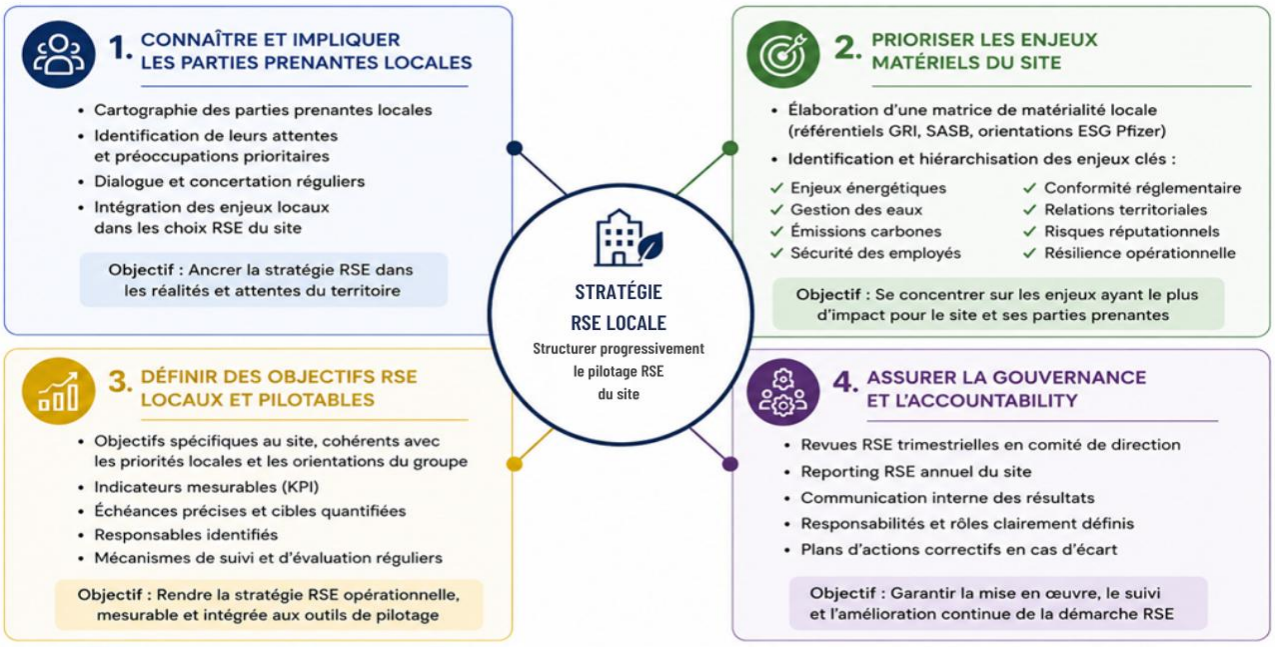


Figure 30 : Proposition de structuration d'une stratégie RSE locale pour Upjohn Saidal Pharma SPA

Source : Élaboré par nos soins à partir des résultats des entretiens.

4.1.1. Une cartographie des parties prenantes locales

Le site devrait formaliser une cartographie des parties prenantes locales intégrant :

- Les autorités publiques ;
- Les riverains ;
- Les fournisseurs stratégiques ;
- Les employés et leurs familles ;
- Les acteurs de santé ;
- Les partenaires territoriaux.
- Les clients, distributeurs et partenaires commerciaux,

Cette cartographie identifierait les attentes prioritaires des parties prenantes et d'orienter les objectifs RSE du site en fonction des enjeux réellement matériels pour son environnement local.

4.1.2. Une matrice de matérialité adaptée au contexte du site

La deuxième étape consisterait à construire une matrice de matérialité identifiant les enjeux RSE prioritaires pour Upjohn Saidal pharma SPA, en cohérence avec les référentiels GRI, SASB et les orientations ESG du groupe Pfizer.

Cette matrice devrait notamment intégrer :

- Les enjeux énergétiques ;
- La gestion des eaux industrielles ;
- Les émissions carbones ;
- La sécurité des employés ;
- La conformité réglementaire ;
- Les relations territoriales ;
- Les risques réputationnels ;
- La résilience opérationnelle ;

Dans le contexte pharmaceutique, cette approche permettrait de prioriser les enjeux RSE selon leur impact à la fois environnemental, opérationnel et stratégique.

4.1.3. Des objectifs RSE locaux formalisés et pilotables

La stratégie devrait également définir des objectifs RSE propres au site, accompagnés

- D'indicateurs mesurables;
- D'échéances précises;
- De responsables identifiés ;
- De mécanismes de suivi réguliers.

Ces objectifs pourraient notamment concerner :

- La réduction des consommations énergétiques ;

- La trajectoire de décarbonation des Scopes 1 et 2 ;
- La réduction des consommations d'eau ;
- Le recyclage des déchets ;
- La sécurité des employés ;
- Les actions de responsabilité territoriale locale.

L'enjeu n'est pas uniquement de fixer des ambitions générales, mais de rendre la stratégie RSE pilotable par le contrôle de gestion à travers des indicateurs intégrés dans les outils de management du site.

4.1.4. Un système d'accountability et de gouvernance interne

Enfin, la stratégie RSE locale devrait être accompagnée d'un véritable système de gouvernance interne comprenant :

- Des revues RSE trimestrielles en comité de direction, afin d'assurer un suivi régulier des indicateurs et des plans d'action ;
- Un reporting RSE annuel du site ;
- Une communication interne des résultats ;
- Des responsabilités clairement définies ;
- Des plans d'action correctifs en cas d'écart.

Dans cette configuration, le contrôle de gestion jouerait un rôle central de coordination et de structuration du pilotage RSE. Il ne s'agirait plus uniquement de consolider des données HSE, mais de transformer les objectifs stratégiques RSE en objectifs pilotables, comparables et intégrés dans les arbitrages managériaux.

Cette formalisation locale apparaît d'autant plus importante dans le contexte algérien, caractérisé par une pression réglementaire relativement limitée en matière de reporting extra-financier. En l'absence de contrainte institutionnelle forte, la structuration volontaire d'une stratégie RSE constitue un levier essentiel de pérennisation de la démarche et de réduction de sa dépendance aux seules orientations du groupe.

Ainsi, la formalisation d'une stratégie RSE locale constitue le socle sur lequel pourront ensuite être construits :

- L'enrichissement du BSC vers un SBSC ;
- L'extension des KPI ESG;
- Les dispositifs de reporting;
- Les arbitrages budgétaires ;
- Et les mécanismes de pilotage durable du site.

Cette figure présente une feuille de route progressive visant à renforcer l'intégration des dimensions RSE dans les outils de pilotage et les pratiques du contrôle de gestion au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA. Elle met en évidence les principales priorités, actions clés, livrables et indicateurs de réussite à court, moyen et long terme afin d'accompagner l'évolution vers un pilotage plus global et durable de la performance.

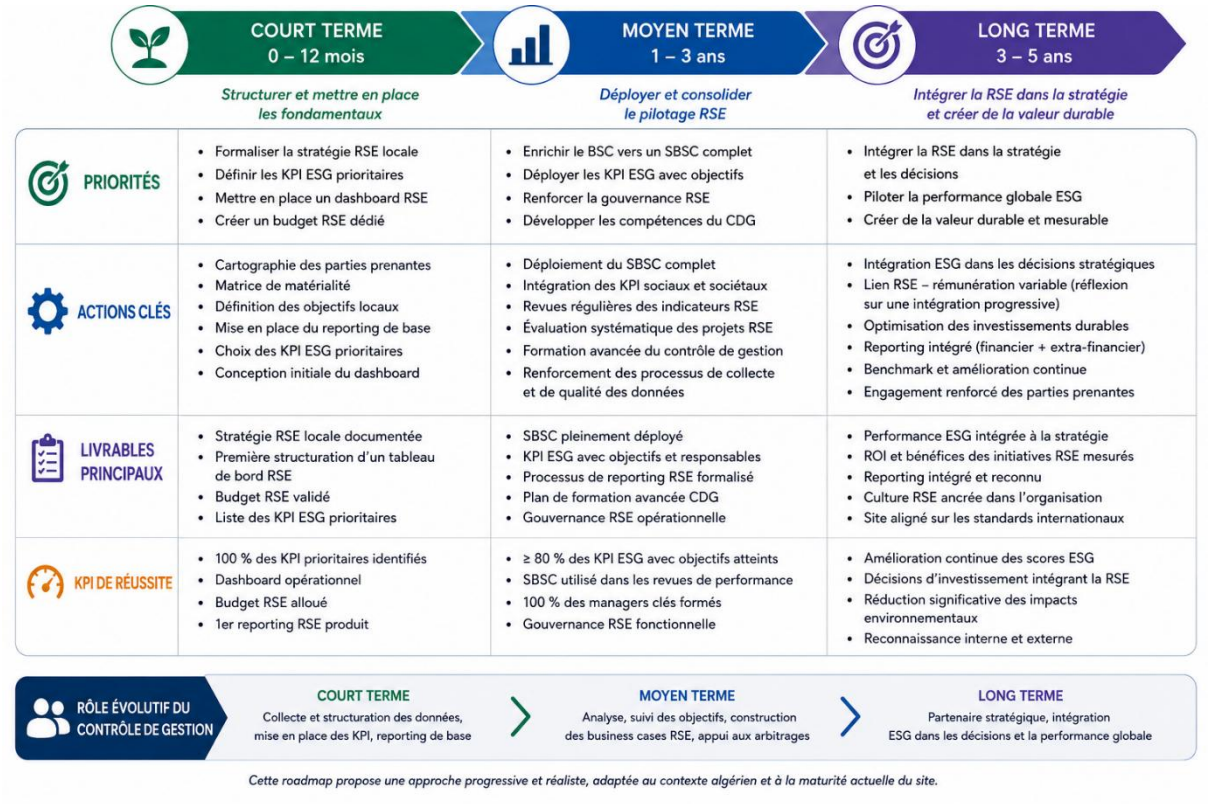


Figure 31 : Roadmap de déploiement progressif de la stratégie RSE et du pilotage par le contrôle de gestion au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA

Source : Élaboré par nos soins à partir de Figge et al. (2002), GRI Standards (2021), SASB Standards (2021)

4.2. Enrichir le BSC vers un SBSC : indicateurs, objectifs et outils

Cette évolution implique un passage progressif d'un pilotage essentiellement environnemental vers un modèle ESG complet, dans lequel les dimensions sociales et de gouvernance occupent une place équivalente dans la mesure de la performance globale du site.

La deuxième suggestion — et la plus centrale pour le contrôle de gestion — est de transformer progressivement le BSC actuel en un Sustainability Balanced Scorecard pleinement déployé. Ce tableau de bord couvrirait les trois piliers. — ESG — Le modèle comprend quatre perspectives du BSC classique et serait enrichi d'une cinquième perspective, dédiée à la durabilité.

Le tableau suivant présente l'ensemble des indicateurs suggestés, leurs objectifs cibles, les outils du contrôle de gestion dans lesquels les intégrer, et l'horizon de déploiement suggéré :

Le tableau ci-dessous présente une proposition d'indicateurs environnementaux intégrés au Sustainability Balanced Scorecard (SBSC) de Upjohn Saidal Pharma SPA. Ces indicateurs visent à renforcer le pilotage des enjeux environnementaux à travers des objectifs mesurables, des outils de contrôle de gestion adaptés et des horizons de déploiement progressifs. Ils permettent d'assurer un meilleur suivi de la consommation des ressources, des émissions de gaz à effet de serre ainsi que de la gestion des déchets, en cohérence avec les orientations du groupe en matière de durabilité et de transition environnementale.

Tableau 7 : Indicateurs environnementaux proposés dans le cadre du SBSC de Upjohn Saidal Pharma SPA

Indicateur	Objectif cible	Outil CDG	Horizon
Consommation d'énergie (MWh/an)	Réduction de 20 % d'ici 2027 vs Baseline 2024	BSC – perspective processus internes	Court terme
Émissions GES Scope 1 (tCO_2eq)	Alignement trajectoire Net Zero 2040 groupe	SBSC – perspective environnementale	Court terme
Émissions GES Scope 2 (tCO_2eq)	Réduction de 46 % d'ici 2030 (objectif SBT groupe)	SBSC – perspective environnementale	Court terme
Part d'électricité renouvelable (%)	50 % en 2027, 80 % en 2030 (objectif groupe)	BSC – perspective financière (ROI énergie)	Moyen terme
Consommation d'eau (m^3/an)	Réduction de 15 % d'ici 2027 vs Baseline 2024	BSC – perspective processus internes	Court terme
Taux de recyclage des déchets (%)	80 % de déchets recyclés ou valorisés d'ici 2027	BSC – perspective processus internes	Court terme
Volume de déchets dangereux (tonnes)	Réduction de 10 % par an	Tableau de bord HSE–CDG mensuel	Court terme
Émissions GES scope 3 (tCO_2eq)	Cartographie complète d'ici 2026, cibles 2028	SBSC – perspective parties prenantes	Long terme

Intensité carbone (tCO_2eq/unité produite)	Réduction annuelle de 5 %	Reporting groupe trimestriel	Moyen terme

Source : Élaboré par nos soins à partir de Figge et al. (2002), GRI Standards (2021), Pfizer Impact Report (2022)

Le tableau ci-dessous présente une proposition d'indicateurs sociaux intégrés au Sustainability Balanced Scorecard (SBSC) de Upjohn Saidal Pharma SPA. Ces indicateurs visent à renforcer le pilotage des dimensions sociales de la performance à travers le suivi de la santé et sécurité au travail, du développement des compétences, de l'engagement des collaborateurs ainsi que du climat social. Leur intégration dans les outils du contrôle de gestion permet d'élargir l'évaluation de la performance au-delà des seuls critères financiers, conformément à une logique de performance globale et durable..

Tableau 8 : Proposition d'indicateurs sociaux intégrés au SBSC de Upjohn Saidal Pharma SPA

Indicateur	**Objectif cible**	**Outil CDG**	**Horizon**
Taux de fréquence des accidents (TF)	TF < 1 (objectif zéro accident grave)	BSC – perspective processus internes	Court terme
Taux de gravité des accidents (TG)	TG < 0,1	Tableau de bord HSE–CDG mensuel	Court terme
Nombre d'heures de formation RSE/employé	Minimum 4 h/an par collaborateur	BSC – perspective apprentissage	Court terme
Taux de couverture du plan de formation (%)	100 % des collaborateurs formés chaque année	BSC – perspective apprentissage	Court terme
Taux d'absentéisme (%)	< 3 % (référence sectorielle pharmaceutique)	Tableau de bord RH–CDG mensuel	Court terme

Taux de participation aux actions sociétales	Minimum 70 % des employés par an	Rapport RSE annuel	Moyen terme
Nombre d'actions de responsabilité territoriale	Minimum 4 actions/an (plantation, partenariats)	Rapport RSE annuel	Court terme
Taux de satisfaction des employés (score /10)	Score ≥ 7/10 (enquête annuelle)	BSC – perspective apprentissage	Moyen terme
Part des femmes dans les postes d'encadrement (%)	Objectif groupe à décliner localement	Rapport RSE annuel	Long terme

Source : Élaboré par nos soins à partir de Figge et al. (2002), GRI Standards (2021), Pfizer Impact Report (2022)

Le tableau ci-dessous présente une proposition d'indicateurs de gouvernance et de conformité intégrés au Sustainability Balanced Scorecard (SBSC) de Upjohn Saidal Pharma SPA. Ces indicateurs visent à renforcer le suivi des pratiques de gouvernance, du respect des exigences réglementaires ainsi que des dispositifs éthiques et de conformité au sein du site. Leur intégration dans les outils du contrôle de gestion contribue à améliorer la transparence, la maîtrise des risques et la crédibilité organisationnelle de l'entreprise auprès de ses différentes parties prenantes.

Tableau 9 : Proposition d'indicateurs de gouvernance et de conformité intégrés au SBSC de Upjohn Saidal Pharma SPA

Indicateur	**Objectif cible**	**Outil CDG**	**Horizon**
Taux de conformité réglementaire (%)	100 % de conformité GMP et environnementale	BSC – perspective clients/conformité	Court terme
Nombre de non-conformités réglementaires	0 non-conformité majeure par an	Tableau de bord qualité – CDG	Court terme

Taux de couverture du code de conduite Pfizer	100 % des managers formés chaque année	BSC – perspective apprentissage	Court terme
Nombre d'incidents éthiques déclarés	Suivi et traitement dans les 30 jours	Rapport de gouvernance annuel	Court terme
Nombre de formations anti-corruption	Minimum 1 formation/an pour tous les managers	BSC – perspective apprentissage	Court terme
Nombre de réunions avec autorités locales	Minimum 2 réunions/an	Rapport RSE annuel	Moyen terme
Taux de fournisseurs évalués sur critères RSE (%)	50 % des fournisseurs critiques évalués d'ici 2028	Tableau de bord achats–CDG	Long terme

Source : Élaboré par nos soins à partir de Figge et al. (2002), GRI Standards (2021), Pfizer Impact Report (2022)

Le tableau ci-dessous présente une proposition d'indicateurs financiers liés à la RSE intégrés au Sustainability Balanced Scorecard (SBSC) de Upjohn Saidal Pharma SPA. Ces indicateurs visent à renforcer l'évaluation économique des initiatives environnementales et durables à travers le suivi des coûts, des investissements, des économies générées ainsi que de la rentabilité des projets RSE. Leur intégration dans les outils du contrôle de gestion permet de mieux relier les objectifs de durabilité à la création de valeur économique et au pilotage global de la performance de l'entreprise.

Tableau 10 : Proposition d'indicateurs financiers RSE intégrés au SBSC de Upjohn Saidal Pharma SPA

`	**Objectif cible**	**Outil CDG**	**Horizon**
Coût d'abattement d'une tonne de CO_2 (€/tCO_2)	Calculé et suivi pour chaque projet énergie	Dossier d'investissement RSE	Court terme

ROI des projets d'efficacité énergétique (%)	≥ 15 % sur 5 ans (seuil de rentabilité RSE)	Analyse NPV/ROI CDG	Court terme
Budget RSE dédié (% du budget total du site)	Minimum 2 % du budget opérationnel annuel	Budget annuel RSE	Moyen terme
Économies générées par les projets RSE (€/an)	Suivi annuel et cumul sur 5 ans	Reporting CDG trimestriel	Court terme
Coût des incidents environnementaux (€/an)	Réduction de 20 % par an	Tableau de bord CDG–HSE	Moyen terme

Source : Élaboré par nos soins à partir de Figge et al. (2002), GRI Standards (2021), Pfizer Impact Report (2022)

Cette figure ci-dessous présente une proposition de Sustainability Balanced Scorecard (SBSC) adaptée au contexte de Upjohn Saidal Pharma SPA (USP). Elle illustre l'intégration des dimensions environnementales, sociales et de gouvernance (ESG) dans les différentes perspectives du Balanced Scorecard afin de renforcer le pilotage de la performance globale et durable de l'entreprise.

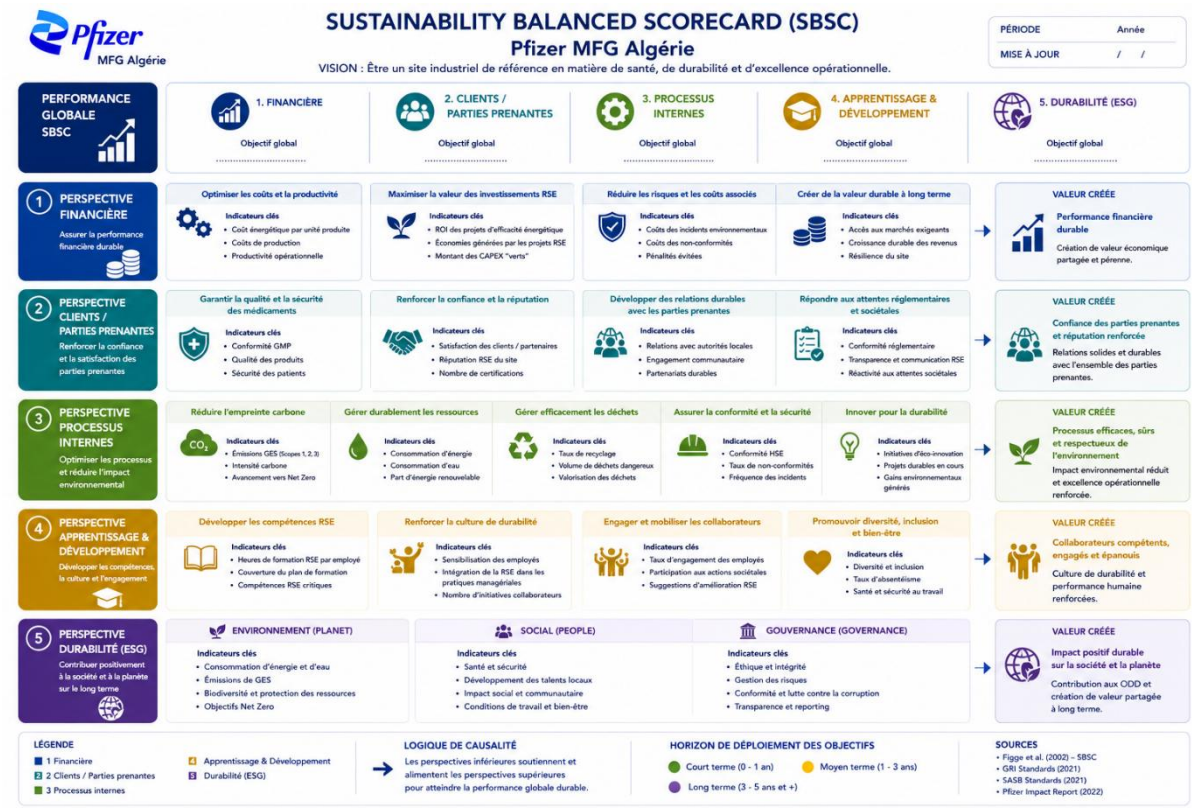


Figure 32 : Sustainability Balanced Scorecard (SBSC) proposé pour Upjohn Saidal Pharma SPA

Source : Élaboré par nos soins à partir de Robert Kaplan et David Norton (1992), Figge et al. (2002), GRI Standards (2021), SASB Standards (2021), Pfizer Impact Report (2022)

4.3. Intégrer la RSE dans les outils opérationnels et les mécanismes de décision du contrôle de gestion du contrôle de gestion

Au-delà du BSC, cette suggestion vise à intégrer progressivement la RSE dans l'ensemble des outils opérationnels et des mécanismes de décision du contrôle de gestion, et non uniquement dans le tableau de bord stratégique. Plusieurs dispositifs apparaissent particulièrement concernés, notamment les systèmes comptables, le processus budgétaire, les analyses d'investissement, les tableaux de bord opérationnels ainsi que les mécanismes d'arbitrage managérial :

4.3.1. La comptabilité financière et de gestion

L'intégration de la RSE dans les outils opérationnels du contrôle de gestion suppose également une évolution progressive des pratiques comptables et analytiques du site. La comptabilité financière pourrait progressivement mieux identifier certaines dépenses liées aux enjeux environnementaux et sociaux,

notamment les investissements énergétiques, les coûts de conformité HSE ou encore les dépenses de formation RSE.

De son côté, la comptabilité de gestion peut contribuer à une meilleure intégration des enjeux RSE en prenant davantage en compte les coûts environnementaux et les impacts liés aux activités du site. Cette évolution permettrait de renforcer la visibilité des coûts associés aux enjeux de durabilité et d'améliorer l'aide à la décision.

La figure suivante présente les principales contributions possibles des systèmes comptables à l'intégration des enjeux RSE.

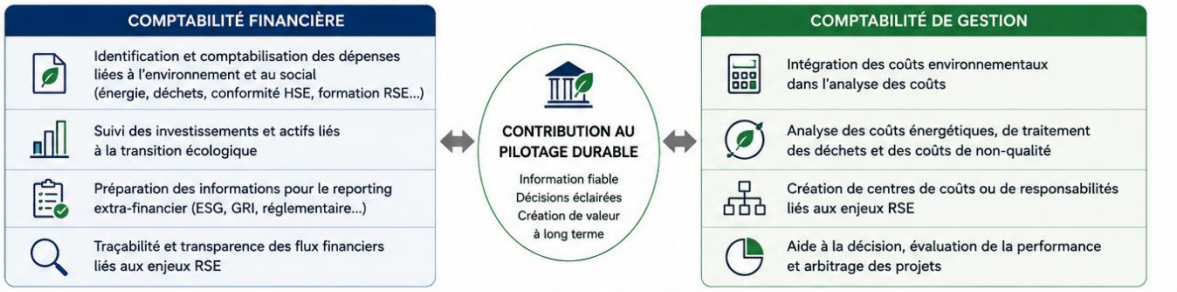


Figure 33 : Intégration progressive des enjeux RSE dans les systèmes comptables

Source : Élaboré par nos soins à partie de que des données issues de l'étude de terrain.

4.3.2. Le processus budgétaire

Le processus budgétaire annuel doit intégrer une ligne RSE dédiée, explicitement identifiée et distincte des budgets opérationnels. Cette ligne doit couvrir : les projets d'efficacité énergétique et de transition renouvelable, les dépenses de formation RSE et HSE, les actions de responsabilité sociétale, et les coûts de reporting et d'audit RSE. Son inscription formelle dans le budget envoie un signal managérial fort : la RSE est une priorité dotée de ressources réelles, et non pas une initiative financée sur les marges des budgets opérationnels (Germain & Gates, 2010, p. 63).

La figure suivante présente les principales étapes proposées pour intégrer la RSE dans le processus budgétaire.

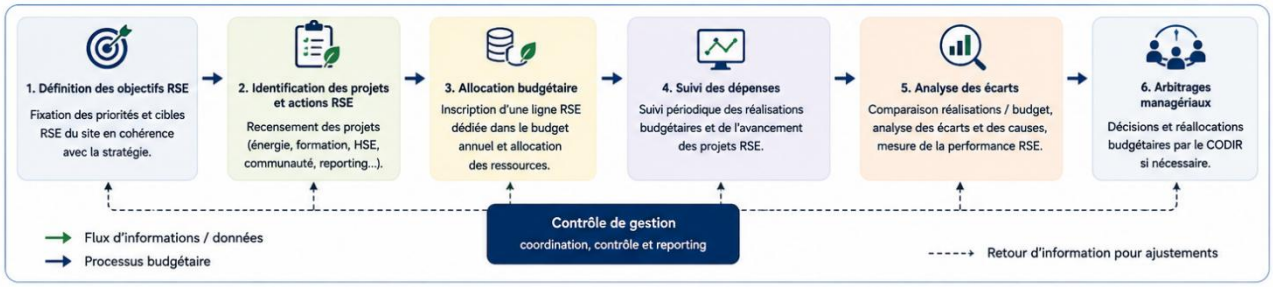


Figure 34 : Intégration de la RSE dans le processus budgétaire

Source : Élaboré par nos soins à partie de que des données issues de l'étude de terrain.

4.3.3. Les dossiers d'investissement et business cases.

L'intégration progressive de la RSE dans les mécanismes de pilotage suppose également une évolution des critères utilisés dans les analyses d'investissement et les business cases du site. Actuellement, les décisions d'investissement demeurent principalement guidées par des critères financiers, opérationnels et de conformité industrielle. Toutefois, dans une logique de pilotage durable, il apparaît pertinent d'élargir progressivement ces analyses afin d'y intégrer certains critères environnementaux et sociaux.

Dans cette perspective, tout dossier d'investissement soumis au comité de direction pourrait intégrer une dimension RSE complémentaire comportant notamment :

- L'estimation des émissions de gaz à effet de serre (GES) évitées ou générées par le projet ;
- Les économies énergétiques potentielles ;
- Les impacts environnementaux associés aux équipements ou procédés concernés ;
- Les risques réglementaires et environnementaux ;
- Les effets du projet sur les conditions de travail et la sécurité ;
- Ainsi que les coûts environnementaux pouvant être réduits grâce au projet.

Cette approche permettrait d'élargir les mécanismes classiques d'évaluation des investissements au-delà des seuls critères de rentabilité financière immédiate. Le contrôle de gestion jouerait ici un rôle central en traduisant les enjeux environnementaux et sociaux en éléments visibles, comparables et intégrables dans les arbitrages de gestion.

L'exemple des réflexions autour d'éventuels projets photovoltaïques illustre l'importance de cette évolution. Bien que ce type de projet soit cohérent avec les engagements environnementaux du groupe Pfizer, leur rentabilité économique peut apparaître relativement limitée dans le contexte algérien, caractérisé par des coûts énergétiques industriels relativement faibles. Dans ce type de situation, le contrôle de gestion devient un acteur clé afin de produire des analyses permettant d'arbitrer entre :

- Les contraintes économiques ;
- Les objectifs environnementaux ;
- Les impératifs opérationnels ;
- Et les perspectives de création de valeur durable.

Cette évolution contribuerait ainsi à intégrer progressivement les critères ESG dans les processus de décision et d'investissement du site. Elle permettrait également de renforcer la légitimité des projets RSE dans les arbitrages managériaux en rendant plus visibles leurs effets économiques, environnementaux et stratégiques à moyen et long terme.

4.3.4. Le tableau de bord mensuel HSE–CDG

Il est suggéré de créer un tableau de bord mensuel RSE conjoint HSE–CDG, distinct du BSC stratégique mais qui l'alimente. Ce tableau de bord opérationnel doit contenir :

- Les indicateurs environnementaux en temps réel (énergie, eau, déchets, émissions) avec comparaison mois/mois et année/année.
- Les indicateurs sociaux mensuels (TF, TG, absentéisme, formation).

- Les indicateurs de conformité réglementaire (non-conformités détectées, actions correctives en cours).
- Un suivi des actions RSE en cours (projets énergie, initiatives sociétales, audits fournisseurs).

Ce tableau de bord opérationnel permet au contrôle de gestion de détecter rapidement les écarts par rapport aux cibles RSE et de préparer les points d'escalade pour le comité de direction. Il renforce ainsi son rôle de levier diagnostique au sens de Simons (1995, p. 59).

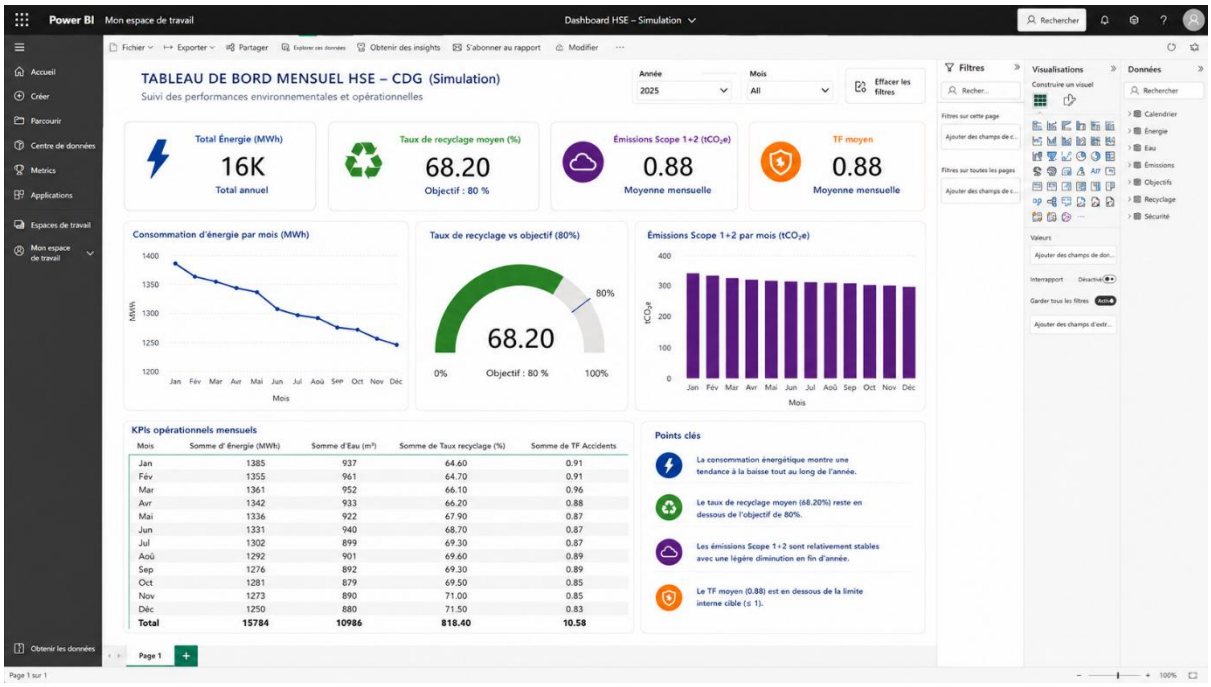


Figure 35 : Tableau de bord opérationnel RSE HSE–CDG (prototype Power BI) pour Upjohn Saidal pharma SPA

Source : Élaboré par nos soins sous Microsoft Power BI à partir de données simulées inspirées du contexte de Upjohn Saidal Pharma SPA.

4.3.5. Suivi des coûts environnementaux dans une logique RSE

Dans le prolongement de l'intégration des enjeux RSE dans les systèmes comptables, la comptabilité de gestion pourrait également permettre un suivi plus structuré des coûts environnementaux du site. Cette évolution contribuerait à faire évoluer ces dépenses d'une logique purement opérationnelle vers une logique de pilotage durable, en améliorant la visibilité des impacts économiques liés aux enjeux environnementaux et leur intégration dans les mécanismes de gestion.

Dans cette perspective, plusieurs catégories de coûts pourraient faire l'objet d'un suivi plus structuré, notamment :

- Les coûts énergétiques ;
- Les consommations d'eau ;
- Les coûts de traitement des déchets ;
- Les coûts liés aux non-conformités environnementales ;

- Les dépenses associées aux initiatives de réduction d'impact ;
- Ainsi que les coûts évités grâce aux actions d'amélioration environnementale.

L'objectif ne serait pas uniquement de mesurer des dépenses environnementales, mais également de mieux identifier leur influence sur la performance économique globale du site. Cette approche permettrait au contrôle de gestion d'intégrer davantage les enjeux environnementaux dans les analyses de coûts, les arbitrages budgétaires ainsi que les démarches d'optimisation opérationnelle.

Le suivi de ces coûts contribuerait également à renforcer la visibilité des bénéfices potentiels associés aux projets RSE, notamment :

- Les économies énergétiques ;
- La réduction des déchets ;
- L'amélioration de l'efficacité opérationnelle ;
- La réduction des risques environnementaux ;
- Et la diminution potentielle de certains coûts de conformité.

Dans cette configuration, le contrôle de gestion ne se limiterait plus à une fonction classique de suivi financier, mais participerait progressivement à la traduction économique des enjeux environnementaux dans les mécanismes de pilotage du site. La figure suivante présente une proposition de structuration du suivi des coûts environnementaux comme coûts RSE au sein des outils de contrôle de gestion.

La figure ci-dessous présente une proposition de structuration du suivi des coûts environnementaux comme coûts RSE au sein des mécanismes de contrôle de gestion. Elle illustre les différentes étapes permettant de transformer les données environnementales en informations pilotables et intégrables aux processus de décision managériale :

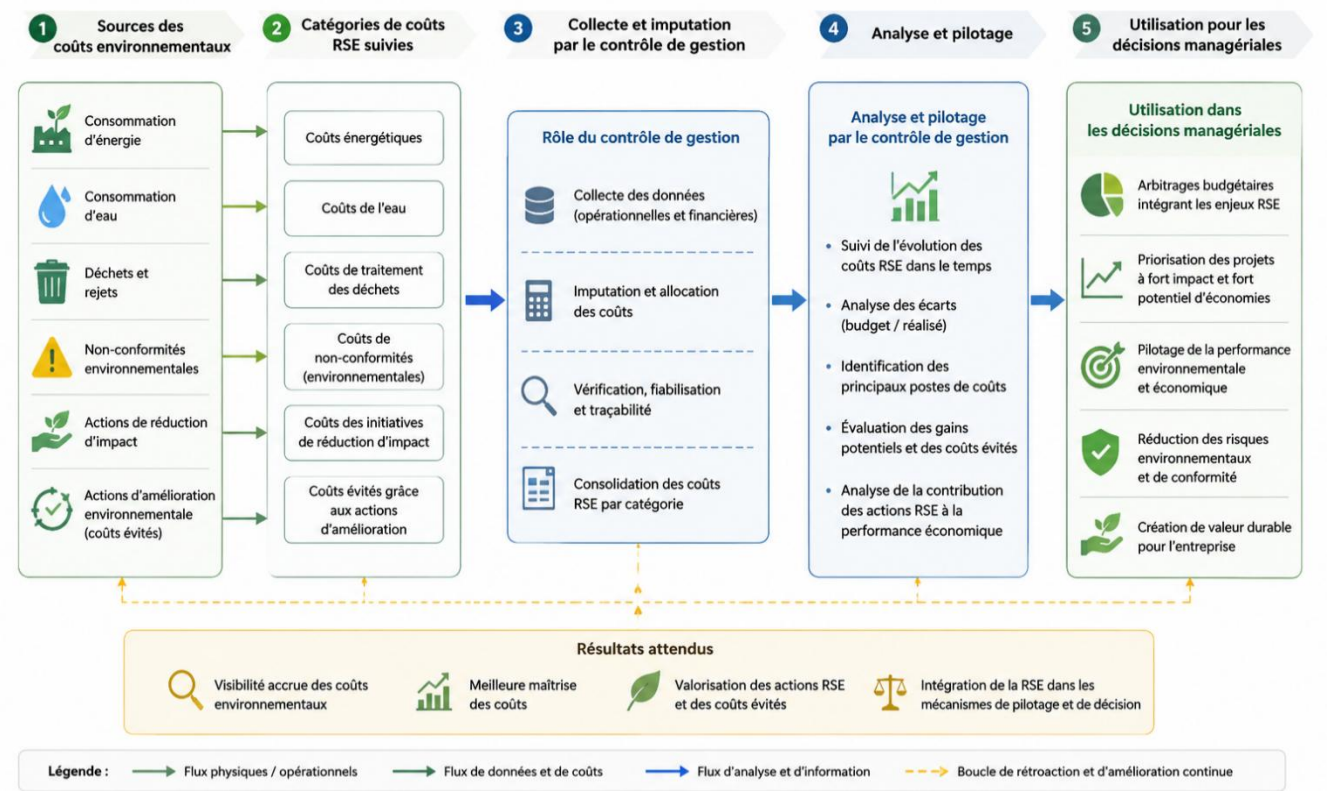


Figure 36 : Proposition de suivi des coûts environnementaux comme coûts RSE

Source : Élaboré par nos soins

4.3.6. Intégration de la RSE dans les arbitrages managériaux

L'intégration progressive de la RSE dans les outils du contrôle de gestion doit également se traduire par une prise en compte plus importante des enjeux environnementaux et sociaux dans les arbitrages managériaux du site. Au-delà du suivi des indicateurs et des dispositifs de reporting, l'objectif est de faire de la RSE un véritable critère de décision intégré aux mécanismes de pilotage et aux choix opérationnels de l'organisation.

Dans cette perspective, les enjeux RSE pourraient être davantage pris en compte dans :

- Les arbitrages budgétaires ;
- La priorisation des projets d'investissement ;
- Les décisions d'allocation des ressources ;
- Les choix liés à l'optimisation énergétique ;
- Les projets d'amélioration opérationnelle ;

- Ainsi que certaines démarches d'évaluation managériale.

Cette évolution permettrait de dépasser une logique dans laquelle la RSE demeure principalement associée à des obligations de conformité ou à des initiatives ponctuelles. Les dimensions environnementales et sociales deviendraient progressivement des éléments intégrés aux mécanismes habituels de gestion et de décision.

Dans ce cadre, le contrôle de gestion jouerait un rôle central en assurant la traduction des enjeux RSE en éléments pilotables et comparables. Il contribuerait notamment à rendre visibles les effets économiques associés aux projets environnementaux et sociaux, à structurer les analyses nécessaires aux arbitrages managériaux et à accompagner la prise de décision dans une logique de performance globale.

L'intégration de la RSE dans les arbitrages managériaux apparaît particulièrement importante dans le contexte algérien, où la faible pression réglementaire en matière de reporting extra-financier limite souvent l'intégration spontanée des enjeux de durabilité dans les décisions économiques. Dans ce contexte, le contrôle de gestion peut constituer un levier essentiel pour renforcer progressivement l'institutionnalisation des pratiques RSE au sein du site.

À terme, cette évolution permettrait de renforcer l'alignement entre les objectifs opérationnels, les mécanismes de pilotage et les ambitions de durabilité du groupe Pfizer, tout en favorisant une intégration plus cohérente de la performance économique, environnementale et sociale dans les processus de décision du site.

4.4. Renforcer la gouvernance RSE interne

La cinquième suggestion vise à renforcer la gouvernance RSE interne afin d'assurer une meilleure coordination et un pilotage plus structuré de la démarche RSE du site.

Il est d'abord suggestionné de désigner un responsable RSE du site. Le directeur HSE pourrait assurer cette fonction à travers une extension progressive et formalisée de ses missions aux dimensions sociale et de gouvernance, devenant ainsi l'interlocuteur principal du groupe pour les reportings RSE et l'animation du dispositif interne. Une telle évolution supposerait toutefois la mise à disposition de moyens organisationnels adaptés, ainsi qu'une reconnaissance formelle des responsabilités supplémentaires associées à cette fonction.

La création d'un comité RSE réunissant régulièrement les directions Finance/Contrôle de gestion, HSE, RH et Production permettrait également de mieux coordonner les actions, suivre les indicateurs, valider les plans d'action et préparer les revues stratégiques en comité de direction.

Dans une logique d'amélioration continue, la mise en place d'audits internes RSE périodiques est également suggéré afin d'évaluer la conformité et la maturité du système de pilotage, en cohérence avec les exigences du groupe Pfizer International et les référentiels internationaux (GRI, CSRD). En complément, un dispositif de benchmarking interne et externe permettrait de comparer la performance RSE du site à celle d'autres sites industriels et aux standards du secteur pharmaceutique.

Le pilier gouvernance pourrait enfin être renforcé par l'intégration d'indicateurs liés à la conformité éthique et réglementaire, à la gestion des risques RSE, à la formation des managers aux enjeux d'éthique et de conformité, ainsi qu'au dialogue avec les parties prenantes. Ces éléments contribueraient à renforcer la dimension stratégique du pilotage RSE.

Enfin, la diffusion d'une culture managériale davantage orientée vers les enjeux RSE constitue un levier important pour renforcer l'appropriation durable de la démarche au sein des pratiques de gestion du site.

4.5. Former le contrôle de gestion aux référentiels et outils RSE: vers un rôle de business partner RSE

La sixième suggestion concerne la montée en compétences du contrôle de gestion sur les enjeux, référentiels et outils RSE. L'analyse du cas a montré que le contrôle de gestion joue déjà un rôle structurant dans le déploiement de la stratégie RSE du site, notamment en traduisant les données HSE en indicateurs utilisables dans les mécanismes de décision. Toutefois, son rôle demeure encore largement réactif et accommodatif : il accompagne les projets RSE initiés par la direction ou imposés par le groupe, sans jouer pleinement une fonction motrice dans la construction et la proposition de nouveaux axes stratégiques ESG.
Dans cette perspective, l'enjeu est de faire évoluer progressivement le contrôle de gestion d'un rôle de « traducteur technique » vers celui de « business partner RSE », capable :

- D'analyser les impacts ESG;
- De participer aux arbitrages stratégiques ;
- D'intégrer les dimensions RSE dans les business cases ;
- De soutenir les décisions d'investissement durable ;
- Et d'accompagner le pilotage global de la performance extra-financière.

Cette évolution rejoint la vision développée par Germain et Gates (2010, p. 66), selon laquelle le contrôleur de gestion moderne ne se limite plus au suivi budgétaire mais devient un véritable partenaire stratégique de la direction.

La montée en compétences du contrôle de gestion devrait couvrir cinq domaines principaux.

4.5.1. La maîtrise des référentiels RSE internationaux

Le contrôle de gestion devrait être formé aux principaux référentiels de reporting et de pilotage ESG, notamment :

- Les standards GRI;
- Le référentiel SASB appliqué à l'industrie pharmaceutique ;
- Le cadre TCFD relatif aux risques climatiques ;
- Les principes du Sustainability Balanced Scorecard;
- Les exigences émergentes liées à la CSRD européenne.

Cette maîtrise est indispensable pour assurer la cohérence entre les indicateurs locaux du site et les exigences du groupe Pfizer International.

4.5.2. Les méthodologies de mesure environnementale

Le contrôle de gestion devrait également développer des compétences dans :

- Le calcul des émissions Scope 1, 2 et 3 ;

- Les méthodologies du Greenhouse Gas Protocol ;
- Les indicateurs d'intensité carbone;
- Les analyses de consommation énergétique et hydrique ;
- Les outils de suivi des performances environnementales.

Cette évolution permettrait au contrôle de gestion de mieux interpréter les données environnementales et de participer plus activement aux arbitrages liés aux investissements énergétiques et aux projets de décarbonation.

4.5.3. L'analyse financière des projets RSE

L'un des axes les plus stratégiques concerne la capacité du contrôle de gestion à intégrer la RSE dans les analyses d'investissement et les business cases.

Le contrôle de gestion devrait être capable de :

- Calculer le ROI des projets RSE ;
- Intégrer les externalités environnementales dans les analyses financières ;
- Modéliser les économies futures générées par les projets énergétiques ;
- Calculer le coût d'abattement du CO_2 ;
- Construire des analyses de sensibilité intégrant les risques réglementaires et climatiques.

L'exemple des projets potentiels d'énergie renouvelable évoqués dans le cas montre précisément l'importance de cette compétence : dans un contexte algérien marqué par des coûts énergétiques relativement faibles, les arbitrages RSE nécessitent des analyses économiques particulièrement fines afin de concilier ambitions environnementales et rationalité financière.

4.5.4. Les outils de reporting et de pilotage digitalisé

Le contrôle de gestion devrait également renforcer sa maîtrise des outils de reporting extra-financier et de visualisation des données, notamment :

- Les tableaux de bord ESG ;
- Les outils de consolidation des données RSE ;
- Les dashboards Power BI;
- Les systèmes de reporting groupe ;
- Les outils de suivi des KPI ESG.

Cette évolution permettrait de renforcer le rôle du contrôle de gestion dans la structuration et la diffusion de l'information RSE au sein du site.

4.5.5. Le dialogue avec les parties prenantes et la gouvernance RSE

Enfin, le contrôle de gestion devrait développer une meilleure compréhension :

- Des attentes des parties prenantes ;
- Des enjeux de matérialité ;
- Des risques ESG ;
- Des logiques de gouvernance durable ;
- Des attentes du groupe et des autorités réglementaires.

Cette dimension est essentielle pour permettre au contrôle de gestion de dépasser une logique purement technique et de participer pleinement au pilotage stratégique de la RSE.

La mise en œuvre de cette montée en compétences pourrait s'organiser progressivement en deux étapes:

Une première phase de formation aux référentiels fondamentaux (GRI, bilan carbone, analyse d'investissement RSE, reporting ESG) ;
Puis une phase d'immersion et de partage d'expérience avec des structures du groupe plus avancées, notamment Pfizer France.
Le répondant souligne lui-même l'importance de cette évolution :
« *Pour que le contrôle de gestion joue pleinement son rôle sur la RSE, il faut qu'il soit formé. Ce n'est pas inné ,ça s'apprend. Les outils, les référentiels, ça évolue vite. S'appuyer sur l'expérience de Pfizer France, c'est un raccourci intelligent.* » **Cadre dirigeant, Upjohn Saidal pharma SPA**
À travers cette évolution, le contrôle de gestion ne se limiterait plus à une fonction de suivi financier ou de traduction des données HSE. Il deviendrait progressivement un véritable levier de déploiement de la stratégie RSE, capable de structurer les indicateurs, d'accompagner les arbitrages stratégiques et de renforcer l'intégration des enjeux ESG dans les mécanismes de pilotage du site.

La figure ci-dessous présente une représentation synthétique et prospective du rôle du contrôle de gestion dans le déploiement de la RSE au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA. Elle ne correspond pas à un état des lieux exhaustif des pratiques actuellement en place, mais à une configuration cible construite à partir des principaux constats de l'étude et des suggestions formulées. Cette représentation met en évidence la manière dont les fondements de la démarche RSE pourraient être intégrés aux outils et mécanismes de pilotage afin de renforcer le pilotage de la stratégie RSE et l'amélioration durable de la performance globale du site..



Figure 37 : Synthèse du rôle du contrôle de gestion dans le déploiement de la RSE au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA

Source : Élaborer par nos soin à partir des apports théoriques
en contrôle de gestion et RSE ainsi que des données issues
de l'étude de terrain menée au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA.

Conclusion du chapitre

Ce chapitre a permis d'analyser le rôle du contrôle de gestion dans l'intégration progressive des dimensions RSE au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA (USP), entité industrielle affiliée au groupe Pfizer en Algérie. L'étude a montré que, malgré l'absence d'une stratégie RSE locale formalisée, plusieurs initiatives environnementales sont déjà intégrées dans les pratiques de pilotage de l'entreprise, notamment à travers le suivi des consommations d'énergie, de l'eau, des déchets et des projets liés à l'efficacité énergétique.

Les résultats obtenus mettent également en évidence la contribution du contrôle de gestion au pilotage de la performance globale grâce à l'utilisation du Balanced Scorecard, au suivi des indicateurs non financiers et à l'appui apporté aux décisions d'investissement et d'amélioration opérationnelle. Toutefois, certaines limites persistent, notamment la faible formalisation des objectifs RSE, la domination des indicateurs financiers et l'absence d'un dispositif ESG pleinement structuré.

Enfin, les suggestions proposées, notamment l'évolution vers un Sustainability Balanced Scorecard (SBSC), mettent en évidence les possibilités d'amélioration du système actuel afin de renforcer l'intégration des enjeux de durabilité dans les outils de pilotage et les processus décisionnels de l'entreprise.

Conclusion générale

Conclusion générale

Rappel sur l'objectif de l'étude et la démarche déployée

Dans un contexte économique mondial marqué par la montée en puissance des enjeux environnementaux et sociaux, les entreprises ne sont plus évaluées sur leurs seuls résultats financiers. Elles font face à des attentes croissantes de leurs parties prenantes, qui exigent une gestion responsable et transparente de leurs impacts. Toute organisation qui aspire à s'inscrire dans une logique de durabilité doit dès lors disposer d'outils de pilotage capables de traduire les ambitions RSE en résultats concrets et mesurables. Ainsi, toute lacune dans l'intégration des enjeux de responsabilité sociétale dans les mécanismes de contrôle de gestion peut compromettre la cohérence entre les engagements affichés et les pratiques réelles.

L'objectif de notre étude est de mettre en lumière le rôle essentiel du contrôle de gestion dans le déploiement de la stratégie RSE au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA, en analysant la problématique centrale suivante : **Comment les outils du contrôle de gestion permettent-ils de transformer la stratégie RSE de Upjohn Saidal Pharma SPA en actions et résultats tangibles** ?

À titre de rappel, les sous-questions suivantes ont guidé notre étude :

- Comment la vision et les priorités RSE de Upjohn Saidal Pharma SPA se déclinent-elles concrètement ?
- Quels sont les principaux outils de contrôle de gestion mobilisés par Upjohn Saidal Pharma SPA pour piloter ses action RSE ?

Afin d'apporter des éléments de réponse à ces questions, la méthodologie adoptée a inclus une revue détaillée des concepts relatifs à la RSE et au contrôle de gestion, exposée dans les deux premiers chapitres théoriques. Le troisième chapitre a été consacré à l'étude de cas, à travers une démarche qualitative combinant analyse documentaire des rapports internes et politiques RSE du groupe Pfizer, et un entretien semi-directif conduit auprès d'un cadre dirigeant du site Upjohn Saidal Pharma SPA.

Synthèse des principaux résultats obtenus

Les résultats de notre recherche montrent que le contrôle de gestion joue un rôle structurant dans l'intégration progressive de la RSE au sein du site Upjohn Saidal Pharma SPA :

Le contrôle de gestion assure une fonction d'intermédiaire cognitif essentielle entre la production de données RSE par le département HSE et leur mobilisation dans les décisions stratégiques du comité de direction ; sans ce rôle de traduction, les données environnementales resteraient des informations techniques sans influence réelle sur les arbitrages de gestion.

L'intégration des indicateurs environnementaux dans le Balanced Scorecard — suivi mensuel des consommations d'énergie, d'eau et des déchets — a produit des effets comportementaux réels, notamment en appuyant une décision stratégique d'investissement vers les énergies renouvelables.

Conclusion générale

Néanmoins, cette intégration reste principalement concentrée sur les dimensions environnementales, tandis que les dimensions sociales et de gouvernance demeurent encore largement absentes des outils de pilotage actuels.

L'absence d'une stratégie RSE locale formalisée constitue la limite structurelle la plus importante : sans objectifs chiffrés propres au site et sans responsabilités clairement définies, le contrôle de gestion ne peut pas encore jouer pleinement son rôle de levier de déploiement stratégique de la RSE.

Vérification des hypothèses posées

L'analyse du cas de Upjohn Saidal Pharma SPA a montré que la vision RSE portée par le groupe Pfizer se traduit concrètement au sein du site à travers plusieurs orientations, notamment les objectifs environnementaux, le renforcement des capacités industrielles locales ainsi que certaines pratiques liées au transfert de savoir-faire et au respect des standards internationaux. Toutefois, cette déclinaison reste principalement guidée par les orientations du groupe et demeure peu formalisée au niveau local. Ces constats permettent ainsi de confirmer l'hypothèse 1 selon laquelle « *La vision RSE de Upjohn Saidal Pharma SPA se traduit prioritairement par l'élargissement de l'accès aux soins, le renforcement des capacités industrielles locales et le transfert de technologie, avec des objectifs environnementaux*.»

Par ailleurs, les résultats de l'étude mettent en évidence la mobilisation de plusieurs dispositifs de pilotage de la performance dans le suivi des actions RSE du site, notamment les tableaux de bord de gestion, financiers et RH, le tableau de bord HSE-CDG, le Balanced Scorecard et le reporting interne intégrant des indicateurs environnementaux liés à l'énergie, à l'eau et aux déchets. Ces outils permettent de traduire progressivement certaines orientations RSE en objectifs opérationnels mesurables et en indicateurs de suivi intégrés aux mécanismes de pilotage du site. Ces résultats permettent ainsi de confirmer l'hypothèse 2 selon laquelle « *Les outils de contrôle de gestion utilisés au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA sont principalement des dispositifs de pilotage de la performance, tels que les tableaux de bord de gestion, financiers et RH, le tableau de bord HSE-CDG, le Balanced Scorecard ainsi que le reporting interne, permettant de traduire les orientations RSE en objectifs opérationnels mesurables.*»

Enfin, l'analyse du cas de Upjohn Saidal Pharma SPA met en évidence une intégration progressive des enjeux RSE dans les mécanismes de gestion et de pilotage du site à travers plusieurs outils de contrôle de gestion. Les résultats montrent que ces outils, notamment les tableaux de bord, le reporting interne et certaines pratiques inspirées du Balanced Scorecard, ne se limitent plus à une fonction de suivi financier, mais participent progressivement à la traduction des orientations RSE en objectifs opérationnels, en indicateurs de suivi et en mécanismes de pilotage. Le contrôle de gestion joue ainsi un rôle de traducteur et d'intégrateur des enjeux RSE dans les pratiques de gestion du site. L'étude a également permis de mettre en évidence l'influence importante des standards et orientations du groupe Pfizer dans l'émergence de cette dynamique, notamment à travers l'intégration d'indicateurs environnementaux liés à l'énergie, aux déchets, à la conformité et à la performance opérationnelle. Toutefois, cette intégration demeure encore partielle en raison de l'absence d'une stratégie RSE locale formalisée et de la faible prise en compte des dimensions sociales et sociétales dans les outils de pilotage. Ainsi, les résultats obtenus permettent de valider l'hypothèse principale de cette recherche, selon laquelle « *les outils de contrôle de*

gestion contribuent au déploiement opérationnel de la stratégie RSE de Upjohn Saidal Pharma SPA en assurant la planification, le suivi et l'évaluation des performances environnementales et sociales à l'aide d'indicateurs de pilotage adaptés. »

Cette validation reste néanmoins relative, dans la mesure où l'intégration observée demeure davantage orientée vers les dimensions environnementales et opérationnelles que vers une approche globale et pleinement structurée de la RSE.

Dans l'ensemble, cette recherche met donc en évidence le rôle croissant du contrôle de gestion comme levier d'intégration de la RSE dans les mécanismes de pilotage et de décision de l'entreprise, tout en soulignant la nécessité de renforcer la structuration et la formalisation de la démarche RSE au niveau local.

Suggestions proposées

Dans le cadre de cette étude, plusieurs suggestions peuvent être proposées pour renforcer l'intégration du contrôle de gestion dans le déploiement de la stratégie RSE.

En premier lieu, il est indispensable de formaliser une stratégie RSE locale déclinant les orientations du groupe Pfizer en objectifs propres au site, avec des responsabilités clairement assignées.

Ensuite, l'enrichissement du Balanced Scorecard vers un SBSC à cinq perspectives permettrait d'assurer une vision équilibrée de la performance durable, intégrant les dimensions environnementale, sociale et de gouvernance. De plus, il est suggéré d'étendre le périmètre des KPI ESG suivis, notamment en renforçant l'intégration des dimensions sociales et de gouvernance dans les outils de pilotage actuellement mobilisés.

Par ailleurs, la mise en place d'un budget RSE dédié et l'intégration des critères ESG dans les analyses d'investissement contribueraient à renforcer la légitimité économique des projets durables.

Enfin, la création d'un comité RSE interne et la formation du contrôle de gestion aux référentiels GRI, SASB et TCFD apparaissent comme des leviers essentiels pour consolider ce rôle de business partner RSE.

Limites de l'étude

Cette recherche s'inscrit dans une démarche qualitative exploratoire fondée sur une étude de cas unique menée au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA. Dans cette perspective, l'objectif principal n'est pas de produire des résultats généralisables à l'ensemble des entreprises, mais de comprendre en profondeur les mécanismes d'intégration de la RSE dans les pratiques de contrôle de gestion du site étudié.

Par ailleurs, certaines données internes de l'entreprise, notamment des informations budgétaires détaillées, des tableaux de bord complets et certains documents de reporting, n'ont pas pu être exploitées de manière exhaustive en raison de leur caractère confidentiel. Cette contrainte a limité l'intégration de certains éléments chiffrés dans l'analyse empirique.

Conclusion générale

Enfin, l'étude s'est principalement concentrée sur les dimensions environnementales de la RSE, celles-ci étant les plus structurées et les plus visibles dans les dispositifs de pilotage observés au sein du site. Les dimensions sociales et de gouvernance, encore moins formalisées dans les outils de suivi actuels, n'ont donc pu être analysées avec le même niveau de profondeur.

Perspectives de recherche

Différentes pistes de recherche peuvent être envisagées pour approfondir l'articulation entre contrôle de gestion et déploiement de la stratégie RSE dans le contexte algérien et maghrébin :

L'évaluation de l'impact de la mise en place d'un Sustainability Balanced Scorecard formalisé sur la performance RSE réelle d'une filiale industrielle en Algérie.

L'analyse comparative des pratiques de pilotage RSE entre filiales de groupes pharmaceutiques internationaux opérant dans des contextes réglementaires différents (Europe, Afrique du Nord, Moyen-Orient).

L'étude du rôle du contrôle de gestion dans l'intégration des référentiels CSRD et GRI dans les organisations algériennes à mesure que la pression réglementaire internationale s'intensifie.

Bibliographie

Bibliographie

Adams, C., & Frost, G. (2008). Integrating sustainability reporting into management practices. *Accounting Forum*, 288-302.

Adams, C., & Frost, G. (2013). Triple Bottom Line: A Review of the Literature. In R. J. Brouwers (Ed.), Innovation in Accounting and Auditing. *Routledge*, 25-50.

ADP France. (2025, 01 12). *RSE : Un pilier de performance pour les entreprises françaises.* Récupéré sur ADP RHinfo: https://www.fr.adp.com/rhinfo/articles/2025/01/rse-un-pilier-de-performance-pour-les-entreprises-francaises.aspx

Alazard C. & Separi S. (1996). *Contrôle de gestion manuel et application, 3éme édition.* Paris: Dunod.

Alazard C. & Separi S. (2010). *DCG 11 contrôle de gestion - manuel et applications, 2 e édition Dunod.* Paris: ISBN 978-2-10-055573-4.

Alazard C. & Separi S. (2018). *Contrôle de gestion : Manuel », édition Dunod, 5ème édition.* Paris.

Antheaume, N. (2013). *La comptabilité environnementale.* Paris: La Découverte.

Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems.* Harvard: Harvard Business School.

Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems, 12e édition.* McGraw-Hill.

Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2014). *Management Control Systems, 13e éd.* McGraw-Hill.

Aupperle, K, Carroll, A, & Hat eld, J. (1985). An empirical examination of the relationship between corporate social responsibility and pro tability. *Academy of Management Journal*, 446-463.

Baden, D. (2016). A Reconstruction of Carrolls Pyramid of Corporate Social Responsibility. *Journal of Business Ethics, 137*(4), 811-829.

Bampoky, C. (2022). Les facteurs contingents et néo-institutionnels de l'intégration des indicateurs de la RSE au système de contrôle de gestion dans les entreprises sénégalaises. *Revue Africaine de Gestion*.

Banerjee, S. B. (2008). . Corporate social responsibility: The good the bad and the ugly. *Critical Sociology*, 51-79.

Barnett, M. (2007). Stakeholder in uence capacity and the variability of nancial returns to corporate social responsibility. *Academy of Management Review*, 794-816.

Bergero, A. (2025, 11 02). *RSE et performance économique : un levier de transformation.* Récupéré sur Carenews: https://www.carenews.com/goodwill-management/news/rse-et-performance-economique-pourquoi-les-entreprises-ont-tout-a-gagner-a

Berland, N. (2009). *Mesurer et piloter la performance.* Paris : E-book. Récupéré sur http://www.management.free.fr/sauv/mesurer%20et%20piloter.pdf

Bibliographie

Bouquin, H. (1992). *La Maitrise des Budgets dans l'Entreprise.* Paris: Edicef.

Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion, 10e éd.* Dunod .

Bourguignon, A. (2018). *Le contrôle de gestion entre performance financière et performance globale.* Paris : EMS Management & Société.

Bowen, H. R. (1953). *Social Responsibilities of the Businessman.* Harper & Brothers Publishing: New York.

Cabinet Office & Social Value UK. (2012). *A Guide to Social Return on Investment.* Londres: Cabinet Office, Social Value UK / Social Value International.

Capitello, R. C. (2022). Corporate Social Responsibility for Transnational Corporations. *Journal of Transnational Management, 28*(1), 1-25.

Capron, M., & Quairel-Lanoizelée, F. (2007). *La responsabilité sociale d'entreprise.* Paris : La Découverte, coll.

Carroll, A. B. (1979). A three-dimensional conceptual model of corporate performance. *Academy of Management Review*.

Carroll, A. B. (1991). The Pyramid of Corporate Social Responsibility. *Business Horizons, 34*(4), 39-48.

Chatterji, A. K., Durand, R., Levine, D. I., & Touboul, S. . (2016). Do ratings of rms converge? Implications for managers, investors and strategy researchers. *Strategic Management Journal*.

Christensen, H. B., Hail, L., & Leuz, C. (2021). Mandatory CSR and sustainability reporting: Economic analysis and literature review. *Review of Accounting Studies*.

Christmann, P., & Taylor, G. (2001). Globalization and the environment: Determinants of rm self-regulation in China. *Journal of International Business Studies*, 439-458.

Clarkson, M. E. (1995). A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *Academy of Management Review,* , 92-117.

Commission, E. (2014). *Directive 2014/95/EU: Disclosure of Non-financial and Diversity Information.* Brussels: EC.

Commission, E. (2022). *Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD).* Brussels: EC.

Compact., U. N. (2020). *The Ten Principles of the UN Global Compact.* New York: UN.

DAYAN, A. (2009). *Manuel de gestion* (Vol. 01). (É. ELLIPSES, Éd.) Paris: Édition ELLIPSES.

Désiré,L, M.-N., Hirsch, D., Kacher, N., & Polossat, M. (2013). *Le grand livre du contrôle de gestion.* Eyrolles .

DJERBI Z. et al,. (2014). *Contrôle de gestion.* Paris: Éd Dunod.

Bibliographie

DRUCKER (P). (1973). *what strategic planning is , management tasks ,responsibilities, practices, Heinemann.*

Dumas, C., & Rivière-Giordano, G. (2013). La contribution du contrôle de gestion au développement durable des organisations. *Revue Française de Gestion.*, 87-102.

Eccles, R. G. ; Ioannou, I. ; Serafeim, G. (2014). The Comprehensive Business Case for Sustainability. *Harvard Business Review.*

Eccles, R. G. ; Ioannou, I. ; Serafeim, G. (2014). The Impact of Corporate Sustainability on Organizational Processes and Performance. *Harvard Business School.*

Eccles, R. G., & Krzus, M. P. (2010). *One Report: Integrated Reporting for a Sustainable Strategy.* John Wiley & Sons.

Elkington, J. (1997). *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business.* Oxford: Capstone Publishing.

Elkington, J. (2004). *Enter the Triple Bottom Line.* Elkington Archive.

Emeriane Avocats. (2023, 07 25). *Rémunération des dirigeants sur critères environnementaux, sociaux et de gouvernance (ESG).* Récupéré sur Emeriane News.: https://emeriane.com/remunerations-esg/

Epstein, M. J., & Roy, M.-J. (2001). Sustainability in action: Identifying and measuring the key performance drivers. *Long Range Planning*.

Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S., & Wagner, M. . (2002). The sustainability balanced scorecard: Linking sustainability management to business strategy. *Business Strategy and the Environment*, 269-284.

FOAD-MOOC. (s.d.). *(s.d.)*. Récupéré sur FOAD-MOOC: http://www.foad-mooc.auf.org/IMG/pdf/M01-2.pdf

France Invest. (2024, 09). *RSE & Création de valeur dans le capital-investissement.* Récupéré sur France Invest – Livre blanc.: https://www.franceinvest.eu/wp-content/uploads/2024/12/LIVRE-BLANC-RSE-CREATION-DE-VALEUR-DANS-LE-CAP-INVESTISSEMENT-Sept-2024-3.pdf

Françoise GIRAUD ,Olivier SAULPIC et autres. (2005). *contrôle de gestion et pilotage de la performance, 2 e édition, Gualino editeur.* Paris: EJA – PARIS, 17830.

Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach.* Boston: Pitman Publishing.

Friede, G. ; Busch, T. ; Bassen, A. (2015). ESG and financial performance: Aggregated evidence from more than 2000 empirical studies. *Journal of Sustainable Finance & Investment.*, 210-233.

Bibliographie

Friedman, M. (1970). *The social responsibility of business is to increase its profits.* New York: The New York Times Magazine.

Garriga, E. &. (2016). *Commentary: Corporate Social Responsibility: Deep Roots, Flourishing Growth, Promising Future. Frontiers in Psychology, 7, 129.*

Geovelo Entreprise. (2026). *Les étapes clés pour votre plan d'actions RSE.* Récupéré sur Geovelo Entreprise Blog: https://geovelo-entreprise.com/blog/plan-actions-rse/

GERARD, R. M. (2012). *contrôle de gestion bancaire.* Paris: Ed RB, 6ème Édition.

GERVAIS.M. (1997). *Contrôle de gestion, 6ème édition.* Paris: Ed. Economica.

GIRAUD F, SAULPIC O, NAULLEAU (G), DELMOND (M-H) et BESCOS (P-L). (2002). *Contrôle de gestion et pilotage de la performance.* PARIS : ED GAULINO Editeur EJA.

Global Reporting Initiative,(GRI). (2020). *GRI Standards: Universal Standards for Sustainability Reporting.* Amsterdam: GRI.

Global Reporting Initiative. (2021). *GRI 1: Foundation 2021; GRI 3: Material Topics.* Amsterdam: Global Reporting Initiative.

Gond, J. P. (2012). *Manager la Responsabilité Sociale de l'Entreprise.* Paris: Pearson France.

Goodwill-management. (2025, 12). *RSE et création de valeur.* Récupéré sur Goodwill-management: https://goodwill-management.com/goodnews/rse-creation-de-valeur-agrion/

Grant Thornton & Université Paris-Dauphine-PSL. (2022, 03 31). *Data et RSE : les nouveaux défis qui façonnent le contrôle de gestion.* Récupéré sur grantthornton: https://www.grantthornton.fr/globalassets/1.-member-firms/france/communiques-presses/2022/2022-03-31_grant-thornton-avenir-du-controle-de-gestion-etude-complete.pdf

Grant_Thornton_France. (2023, 06 03). *Quel rôle pour le contrôle de gestion dans le pilotage de la performance durable ?* Récupéré sur Insights (Grant Thornton): https://www.grantthornton.fr/fr/insights/articles-et-publications/2023/quel-role-pour-le-controle-de-gestion-dans-le-pilotage-de-la-rse/

GUEDJ N. (2000). *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise,3éme édition.* Paris: éd. Organisation.

Gueye, M. (2023). Examen de l'influence de la performance financière sur la responsabilité sociale des entreprises : Une étude sur les entreprises canadiennes. *Université du*, 48-52.

Hahn, T, Preuss, L, Pinkse, J, & Figge, F. (2014). Cognitive frames in corporate sustainability: Managerial sensemaking with paradoxical and business case frames. *Academy of Management Review*, 463-487.

Bibliographie

Hamidi, Y., & Dadene, A. . (2013). Quelle forme de RSE implicite ou l'explicite ? Dans Y. &. Hamidi, *Revue de Recherches et Etudes Scientifiques* (pp. 331-352).

HAMMER, M et J. CHAMPY. (1998). *Le réingenering.* paris: Ed. DUNOD.

Heald, M. (1961). *The Social Responsibilities of Business: Company and Community, 1900-1960.* Western Reserve University Press.

Heald, M. (1970). *The Social Responsibilities of Business: Company and Community, 1900-1960 (2e éd.).* Cleveland: Case Western Reserve University Press.

Igalens, J., & Gond, J. P. (2012). *La Responsabilité Sociale de l'Entreprise.* paris: Presses Universitaires de France.

Instinct Business. (2025, 04 25). *Inconvénients de la RSE dans les entreprises : analyse des défis et contraintes.* Récupéré sur instinctbusiness: https://www.instinctbusiness.com/inconvenients-de-la-rse-dans-les-entreprises-analyse-des-defis-et-contraintes/ (Consulté le 23/02/2026).

Intergovernmental Panel on Climate Change,(IPCC). (2018). *Global Warming of 1.5°C.* Geneva: IPCC.

International Integrated Reporting Council (IIRC). (2013). *The International <IR> Framework.* Londres : International Integrated Reporting Council.

Ipedis. (2025, 10 30). *Les 12 objectifs et enjeux majeurs du reporting intégré.* Récupéré sur Blog Ipedis.: https://www.ipedis.com/blog/objectifs-enjeux-reporting-integre/

ISO 26000 Guidance on Social Responsibility. Geneva: ISO. (2010).

Jensen, M. (2002). Value maximization, stakeholder theory, and the corporate objective function. *Business Ethics Quarterly*, 235-256.

Jordan, S., & Messner, M. (2012). Enabling control and the problem of incomplete performance indicators. *Accounting, Organizations and Society*, 544-564.

Kansal, M, Joshi, M, & Batra, G. (2014). Determinants of corporate social responsibility disclosures: Evidence from India. *Advances in Accounting*, 217-229.

Kaplan & Atkinson. (1998). *Advanced management accounting.* Upper Saddle River, N.J. : Prentice Hall.

Kaplan & Norton . (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. *Harvard Business School*, 45-47.

Kaplan & Norton. (2001). The Strategy-Focused Organization. *Harvard Business School* , 9-11.

Khelifi, S. (2021). *La RSE en Algérie: Entre discours et réalité managériale.* Alger: Éditions Casbah.

KHEMAKHEM(A). (1971). *Introduction au contrôle de gestion.* Paris-Montréal: Edition Dunod.

Bibliographie

KPMG. (2014). *Bridging the gap between Integrated and GRI G4 Reporting.* KPMG International. Récupéré sur https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/10/bridging-the-gap-between-integrated-and-gri-g4-reporting.pdf

Lahlou, Ch. & Toubache, A. (2014). RSE : de la performance financière à la performance globale. *Revue des Sciences de Gestion*, 121-138. Récupéré sur Smart Global Governance. : https://asjp.cerist.dz/en/downArticle/154/7/2/6820

LAURENCE M., CHRISTELLE B. (2019). *Contrôle de gestion : Cours et applications corrigées 8éme édition.* Ed Gualino.

Lendys. (2024). *Rapport de responsabilité sociétale des entreprises.* Paris: Cabinet Lendys. Récupéré sur https://www.lendys.fr/wp-content/uploads/2025/04/Rapport_20RSE_202024nv-1.pdf

LinkedIn Learning. (2024, 06 28). *Voici comment vous pouvez naviguer dans la résistance au changement en matière de RSE lorsque vous introduisez des idées innovantes.* Récupéré sur LinkedIn Advice: https://fr.linkedin.com/advice/0/heres-how-you-can-navigate-resistance-fygqc?lang=fr

LinkedIn Learning. (2024, 07 11). *Vous faites face à une résistance interne à l'analyse des programmes de RSE. Comment pouvez-vous le surmonter efficacement ?* Récupéré sur LinkedIn Advice: https://fr.linkedin.com/advice/3/youre-facing-internal-resistance-csr-4tktf?lang=fr

LÖNING H. et al. (2008). *Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques , 3ème édition.* Paris: Ed Dunod,.

López, M. V.; Garcia, A.; Rodriguez, L. (2007). Sustainable development and corporate performance: A study based on the Dow Jones Sustainability Index. *Journal of Business Ethics*, pp. 285-300.

LLORINO, P,. (1998). *méthode et la pratique de la performance,3éme Edition.* Paris: les éditions de l'organisation.

Lu, J., Ren, L., Lin, W., He, Y., & Strielkowski, W. (2020). Modified Carrolls Pyramid of Corporate Social Responsibility to Enhance Organizational Performance of SMEs. *Journal of Cleaner Production, 271*, 122456.

Lyon, T. P., & Maxwell, J. W. . (2011). Greenwash: Corporate environmental disclosure under threat of audit. *Journal of Economics & Management Strategy, .*

Margolis, J. D., & Walsh, J. P. (2003). Misery loves companies: Rethinking social initiatives by business. *Administrative Science*.

Marie-Noëlle Desiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat. (2013). *Le grand livre du contrôle de gestion.*

MEKKAOUI, M. (2007). *précis du contrôle de gestion.* Paris: Edition DUNOD.

Bibliographie

Merchant & Van der Stede. (2017). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives, 4e édition.* Pearson.

Mercier, B. (2010). L'éthique et la responsabilité sociale de l'entreprise. Dans B. Mercier, *Revue Française de Gestion,* (pp. 89-102).

Mitchell, R. K., Agle, B. R., & Wood, D. J. (1997). Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience. *Academy of Management Review, 22*(4), 853-886.

Mittal, R. K., Sinha, N., & Singh, A. . (2008). An analysis of linkage between economic value added and corporate social responsibility. *Management Decision*, 1437-1443.

Monlouis-Félicité, W. (2016, 12 13). La stratégie en responsabilité sociale (RSE) : un facteur de résilience organisationnelle. *Revue Européenne de Coaching*. Récupéré sur https://revue-europeenne-coaching.com/numeros/rse-resilience-entreprises/#:~:text=La%20RSE%20en%20tant%20qu%27approche%20stratégique%20constituerait,développement%20et%20un%20facteur%20de%20résilience%20organisationnelle.

Mustapha, A. E. (2023). Le « Business Case » de la RSE peut-il être source de performance économique pour la PME ? *Revue Marocaine des Sciences de Management.*

Nations, U. (2015). *Sustainable Development Goals Agenda 2030.* New York: United Nations.

Norton, K. &. (2004). Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes . *Harvard Business School Press,*.

Novethic. (2025, 01 28). *Reporting intégré : quel est son rôle dans l'ISR.* Récupéré sur Lexique Novethic.: https://www.novethic.fr/lexique/detail/reporting-integre.html

NSENGIYUMVA, E. (2007, 04 15). *L-impact-du-contrle-de-gestion-sur-larentabilite-et-l-efficacite-des-entreprises*. Récupéré sur Mémoire en ligne: https://www.memoireonline.com/01/12/5031/m_L-impact-du-contrle-de-gestion-sur-la-rentabilite-et-l-efficacite-des-entreprises-au-Rwanda-cas12.html

Oubba, O. (2022). Intégration des indicateurs de la RSE dans les outils du contrôle de gestion et l'impact sur la performance globale : Étude quantitative sur les entreprises de la région Souss-Massa. *Finance & Finance Internationale*. doi:10.5281/zenodo.68888824

People Base CBM. (2025, 09 14). *Intégrer les critères ESG dans les politiques de rémunération variable.* Récupéré sur People Base CBM Blog: https://www.people-base-cbm.com/strategie-de-remuneration/integrer-les-criteres-esg-dans-les-politiques-de-remuneration-variable/

Pesqueux, Y., & Damak-Ayadi, S. (2005). Stakeholder Theory in Perspective. Dans *Corporate Governance* (pp. 5-21).

Phillips, R., Freeman, R. E., & Wicks, A. C. . (2003). What stakeholder theory is not. *Business Ethics Quarterly*, 479-502.

Bibliographie

Primeum. (2022, 08 02). *Rémunération variable et ESG : vers une interdépendance renforcée.* Récupéré sur Blog Primeum.: https://www.primeum.com/fr/blog/remuneration-variable-esg-vers-interdependance-renforcee

Primeum. (2023, 07 04). *Pourquoi et comment les critères ESG peuvent-ils être inclus dans la rémunération variable.* Récupéré sur Blog Primeum: https://www.primeum.com/fr/blog/pourquoi-et-comment-les-criteres-esg-peuvent-ils-etre-inclus-dans-la-remuneration-variable-des-collaborateurs

Principles for Responsible Investment (PRI). (2020). *2020 ESG Survey Results.* London: UNPRI.

Renaud, A., & Berland, N. (2007). *Mesure de la performance globale des entreprises.* Colloque "Comptabilité et environnement", HAL (halshs-00544875), Paris. Récupéré sur https://core.ac.uk/download/pdf/6751408.pdf

SELMER, C,. (1998). *concevoir le tableau de bord.* Paris: Edition Dunod,.

Simons, R. (1995). Levers of Contro. *Harvard Business School*, 5–7.

Suchman, M. C. (1995). Managing Legitimacy Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review, 20*(3), 571-610.

Sundaram, A. K., & Inkpen, A. C. (2004). The Corporate Objective Revisited. Dans A. K. Sundaram, *Organization Science* (pp. 350-363).

Sustainability Accounting Standards Board,(SASB). (2023). *SASB Standards: Sustainability Accounting by Sector.* San Francisco: SASB Institute.

Task Force on Climate-Related Financial Disclosures,(TCFD). (2017). *Recommendations of the Task Force on Climate-Related Financial Disclosures.* Basel: Financial Stability Board.

TORSET C., BENSIMHON L., et BURLAUD A. (2017). *Tout le DSCG 3 - Management et contrôle de gestion.* Ed Foucher.

Tyagi, R. (2013). Corporate social responsibility and financial performance: A study of Indian corporate sector. *International Journal of Marketing, Financial Services & Management Research*, 151-160.

United Nation. (2000). *Global Compact.* New York: UN.

United Nations Framework Convention on Climate Change, (. (2015). *Paris Agreement.* Paris: UNFCCC.

valorisationcapitalhumain. (s.d.). Récupéré sur valorisationcapitalhumain: https://valorisationcapitalhumain.ca/

Bibliographie

Valoy Conseil. (2025). *Quick win et amélioration continue : le duo gagnant pour la compétitivité des entreprises.* Récupéré sur Valoy Conseil Blog: https://www.valoy-conseil.fr/blog/quick-win-et-amelioration-continue-le-duo-gagnant-pour-la-competitivite-des-entreprises

ViaAduc. (2024, 09 10). *Résistance au changement en entreprise : Stratégies et solutions.* Récupéré sur Blog ViaAduc: https://www.viaaduc.com/resistance-changement-entreprise-strategies-solutions

Vogel, D. (2005). The Market for Virtue: The Potential and Limits of Corporate Social Responsibility. *Brookings Institution Press*.

Vogel, D. (2008). Private global business regulation. *Annual Review of Political Science*, 261-282.

Waddock, S. A., & Graves, S. B. (1997). The corporate social performance–financial performance link. *Strategic Management*, 303-319.

Wolters Kluwer. (2021, 05 23). *Reporting intégré – CCH Tagetik.* Récupéré sur Wolters Kluwer – CCH Tagetik: https://www.wolterskluwer.com/fr-fr/solutions/cch-tagetik/integrated-reporting

Wood, D. (1991). Corporate social performance revisited. *Academy of Management Review*, 691-718.

World Commission on Environment and Development,(WCED). (1987). *Our Common Future (The Brundtland Report).* Oxford: Oxford University Press.

WTW. (2024, 01 22). *Global Report on ESG Metrics in Incentive Plans 2023.* Récupéré sur WTW Insights.: https://www.wtwco.com/en-ch/insights/2024/01/global-report-on-esg-metrics-in-incentive-plans-2023

Annexes

Annexes

Annexe 1 : Guide d'entretien semi-directif et synthèse des réponses

Bonjour,

Dans le cadre de notre mémoire de Master portant sur le rôle du contrôle de gestion dans le déploiement de la stratégie RSE au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA, nous réalisons un entretien semi-directif afin de recueillir des informations sur les pratiques de pilotage et les outils de gestion mobilisés dans l'entreprise.

Nous vous remercions sincèrement d'avoir accepté de participer à cet échange. Les informations recueillies seront utilisées uniquement dans un cadre académique et traitées avec confidentialité.

Cet entretien s'articule autour de Cinq (05) thématiques liées à la RSE, aux mécanismes de pilotage et au rôle du contrôle de gestion dans le suivi des initiatives mises en œuvre au sein du site.

Thème 1 : Perception générale de la RSE

Question	Synthèse de la réponse
Q1 - Comment la RSE est-elle appréhendée au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA ?	La RSE est présente de manière réelle au sein du site, principalement à travers des actions environnementales concrètes. Elle s'inscrit dans les exigences globales du groupe Pfizer et dans une volonté locale d'adopter des pratiques responsables vis-à-vis de l'environnement et des parties prenantes.
Q2 - Dans quels processus ou activités les actions RSE sont-elles principalement intégrées ?	Les actions RSE sont surtout intégrées dans les processus opérationnels liés à l'environnement (gestion de l'eau, de l'énergie, des déchets) et dans les procédures HSE. Elles apparaissent aussi dans certains tableaux de bord et reportings internes, même si toutes les dimensions de la RSE ne sont pas encore couvertes.
Q3 - La RSE pèse-t-elle autant que les objectifs financiers et opérationnels dans les décisions de gestion ?	La RSE est prise en compte, mais les objectifs de production, de qualité, de conformité GMP et de maîtrise des coûts restent prioritaires. La RSE a donc un poids réel mais encore secondaire par rapport aux impératifs économiques et opérationnels.
Q4 - Quel rôle jouent les orientations et standards du groupe Pfizer dans les pratiques RSE du site ?	Les pratiques RSE du site sont fortement influencées par les objectifs, référentiels et exigences du groupe Pfizer International ainsi que par les standards appliqués au niveau de Pfizer France. Cette influence contribue à structurer progressivement les pratiques locales de pilotage RSE.

Annexes

Thème 2 : Indicateurs RSE suivis

Question	Synthèse de la réponse
Q1 - Quels sont les principaux indicateurs RSE actuellement suivis au niveau du site ?	Les indicateurs suivis concernent surtout la consommation d'énergie, la consommation d'eau et la gestion des déchets. Ces indicateurs environnementaux sont mesurés de façon régulière et intégrés dans les outils de pilotage du site.
Q2 - Qui produit les données nécessaires à ces indicateurs RSE ?	Le département HSE assure la collecte, la consolidation et la validation des données environnementales. Il fournit les données techniques (eau, énergie, déchets, conformité) qui servent de base aux analyses et aux tableaux de bord.
Q3 - Les dimensions sociales et de gouvernance sont-elles autant prises en compte que l'environnement dans ces indicateurs ?	Non. La dimension environnementale est nettement la plus instrumentée et visible. Les volets social (RH, sécurité, conditions de travail) et gouvernance restent moins formalisés et ne disposent pas encore d'un système d'indicateurs aussi structuré.
Q4 - L'utilisation des indicateurs RSE a-t-elle évolué dans les pratiques de pilotage du site ?	Initialement utilisés principalement dans une logique de conformité réglementaire et de suivi opérationnel, certains indicateurs environnementaux sont progressivement mobilisés comme outils d'aide à la décision et de pilotage.

Thème 3 : Rôle et outils du contrôle de gestion

Question	Synthèse de la réponse
Q1 - Quel est le rôle du contrôle de gestion vis-à-vis des données et indicateurs RSE ?	Le contrôle de gestion consolide les données RSE produites par le HSE, les intègre dans les outils de pilotage du site et contribue à leur suivi dans les tableaux de bord et les reportings managériaux.
Q2 - Les actions et projets RSE sont-ils intégrés explicitement dans les budgets du site ?	Les dépenses liées à la RSE existent mais sont intégrées dans les budgets opérationnels classiques (maintenance, HSE, investissements). Il n'existe pas encore de budget RSE distinct ou de lignes budgétaires systématiquement identifiées comme telles.

Annexes

Q3 - Peut-on considérer que le site dispose déjà d'un véritable Sustainability Balanced Scorecard (SBSC) ?	Le dispositif actuel ne correspond pas encore à un SBSC complet. Certains indicateurs RSE sont intégrés au Balanced Scorecard, mais toutes les dimensions ESG ne sont pas encore couvertes de manière équilibrée ni reliées à une logique de causalité explicite entre performance durable et performance globale.
Q4 - Comment le contrôle de gestion intervient-il dans l'exploitation et l'interprétation des données RSE pour la prise de décision ?	Le contrôle de gestion joue un rôle de traduction et d'interface entre les données techniques produites par le HSE et les besoins de pilotage de la direction. Il contribue à rendre ces informations exploitables dans les arbitrages et les décisions managériales.
Q5 - Comment les projets environnementaux ou énergétiques sont-ils analysés et arbitrés au sein du site ?	Les projets environnementaux sont analysés à travers des critères techniques, économiques et opérationnels. Le contrôle de gestion intervient dans l'évaluation des coûts, des économies potentielles et des impacts financiers associés aux investissements envisagés.

Thème 4 : Limites de la couverture ESG

Question	**Synthèse de la réponse**
Q1 - Quelles sont les raisons de la moindre intégration des volets social et gouvernance par rapport à l'environnement ?	Cette moindre intégration s'explique par une difficulté plus forte à définir et à évaluer des indicateurs pertinents pour les dimensions sociales et de gouvernance, dont les impacts sont souvent plus qualitatifs et moins facilement quantifiables. Elle s'explique également par l'absence de référentiel local stabilisé ainsi que par une priorisation historique des enjeux environnementaux, jugés plus urgents, plus visibles et plus simples à mesurer.
Q2 - Dans quelle mesure l'absence d'une stratégie RSE locale formalisée influence-t-elle les mécanismes de pilotage et de suivi des initiatives RSE ?	L'absence de stratégie RSE locale formalisée rend plus difficile la fixation d'objectifs chiffrés propres au site, l'allocation de ressources dédiées et la clarification des responsabilités. Le contrôle de gestion dispose d'indicateurs, mais sans cadre stratégique local complet auquel les rattacher.
Q3 - Quelles difficultés rencontrez-vous dans la mesure et le suivi des indicateurs ESG ?	Certaines données ESG restent difficiles à mesurer ou à fiabiliser, notamment celles liées aux dimensions sociales, aux émissions indirectes ou à certains impacts présents dans la chaîne de valeur.

Annexes

Thème 5: Pistes d'amélioration

Question	Synthèse de la réponse
Q1 - Quelles seraient, selon vous, les principales pistes d'amélioration pour renforcer le pilotage RSE ?	Les principales pistes sont : formaliser une stratégie RSE locale pour le site, enrichir le BSC vers un SBSC intégrant les différentes dimensions ESG, étendre le périmètre des KPI (notamment social et gouvernance), digitaliser davantage les tableaux de bord RSE, intégrer explicitement la RSE dans les processus budgétaires et d'investissement, et mettre en place une gouvernance RSE plus structurée (rôles, comités, revues régulières).
Q2 - Quelles évolutions des compétences et des pratiques du contrôle de gestion seraient nécessaires pour renforcer le pilotage RSE ?	Le développement du pilotage RSE suppose une montée en compétences progressive du contrôle de gestion sur les référentiels ESG, les indicateurs extra-financiers et les outils d'analyse liés à la durabilité.

Nous vous remercions pour le temps accordé ainsi que pour les informations partagées durant cet entretien. Votre contribution représente un apport important pour la réalisation de cette étude et pour une meilleure compréhension des pratiques de pilotage de la RSE au sein de Upjohn Saidal Pharma SPA.

Annexes

Annexe 2 : Sustainability Balanced Scorecard proposé pour Upjohn Saidal Pharma SPA

TABLEAU DE BORD STRATÉGIQUE RSE — SUSTAINABILITY BSC (SBSC)

Revue trimestrielle CODIR | Upjohn Saidal Pharma SPA | Exercice 2025

Perspective SBSC	Objectif stratégique	Indicateur clé	Cible 2027	Responsable	Fréquence	Statut Q4
Financière	Réduire coûts énergie et maximiser ROI RSE	Économies projets RSE (€/an)	Hausse annuelle	CDG + Finance	Trimestrielle	☑
Financière	Démontrer la valeur économique de la RSE	ROI projets efficacité énergie (%)	≥ 15% sur 5 ans	CDG + Finance	Trimestrielle	☑
Financière	Allouer un budget RSE dédié	Budget RSE / budget total (%)	2% budget opérationnel	CDG + DG	Annuelle	⚠
Clients/Conformité	Garantir la conformité GMP et environnementale	Taux conformité réglementaire (%)	100% obligatoire	HSE + Qualité	Mensuelle	☑
Clients/Conformité	Zéro non-conformité majeure	Non-conformités majeures (nb)	0 / an	HSE + Qualité	Mensuelle	☑
Processus internes	Réduire l'empreinte énergétique des opérations	Consommation énergie (MWh/an)	Réduc. 20% vs 2024	HSE + Prod.	Mensuelle	☑
Processus internes	Réduire la consommation d'eau	Consommation eau (m³/an)	Réduc. 15% vs 2024	HSE + Prod.	Mensuelle	⚠
Processus internes	Améliorer le taux de recyclage des déchets	Taux recyclage déchets (%)	80% en 2027	HSE + Prod.	Mensuelle	⚠
Apprentissage	Développer les compétences RSE des collaborateurs	Formation RSE (h/employé/an)	≥ 4h / an	RH + CDG	Trimestrielle	⚠
Apprentissage	Ancrer la culture RSE et éthique	Taux couverture code de conduite	100% managers / an	RH + CDG	Annuelle	☑
Env. & Sociale	Réduire les émissions GES sur trajectoire Net Zero	Émissions Scope 1+2 (tCO_2eq/an)	Trajectoire Net Zero 2040	HSE + CDG	Trimestrielle	☑
Env. & Sociale	Objectif zéro accident grave	TF Accidents (taux fréquence)	TF < 1	HSE + RH	Mensuelle	☑
Env. & Sociale	Renforcer l'ancrage territorial du site	Actions sociétales réalisées (nb/an)	≥ 4 actions / an	DG + RH	Trimestrielle	⚠

Source : Élaboré par l'auteur | Figge et al. (2002) | Kaplan & Norton (1996) | GRI Standards (2021) | Entretien Upjohn Saidal Pharma SPA

Annexes

Annexe 3 : Tableau de bord simulé RSE Excel – Vue synthétique annuelle

TABLEAU DE BORD RSE — PFIZER MFG ALGÉRIE

Sustainability Balanced Scorecard | Suivi annuel indicateurs ESG | Exercice 2025

INDICATEURS CLÉS DE PERFORMANCE (KPI) — VUE SYNTHÉTIQUE

Dimension	Indicateur	Valeur 2024	Valeur 2025	Évolution N/N-1	Objectif cible	Écart à l'objectif	Statut
ENV	Consommation énergie (MWh)	1 320 MWh	1 240 MWh	-6%	Réduc. 20% vs 2024	-8%	Conforme
ENV	Émissions GES Scope 1+2 (tCO_2eq)	350 tCO_2eq	310 tCO_2eq	-11%	ɹc. Scope 1+2 : -15% d'ici	-12%	Conforme
ENV	Consommation eau (m^3)	9 000 m^3	8 500 m^3	-5.50%	Réduc. 15% vs 2024	-6%	Vigilance
ENV	Taux recyclage déchets (%)	67%	72%	+5pp	80% en 2027	+5pp	Vigilance
ENV	Volume déchets dangereux (T)	4.6 T	4.2 T	-9%	Réduc. 10%/an	-9%	Conforme
SOC	TF Accidents (taux fréquence)	1.1	0.8	-0.3	TF < 1	-0.2	Conforme
SOC	Formation RSE / employé (h)	2.5 h	3.2 h	0.7 h	≥ 4h / an	-0.8 h	Vigilance
SOC	Taux absentéisme (%)	2.70%	2.4%	-0.3pp	< 3%	-0.3pp	Conforme
SOC	Actions de responsabilité sociale	2 / an	3 / an	1	≥ 4 actions / an	-1	Vigilance
GOV	Conformité réglementaire (%)	98%	100%	2 pp	100% obligatoire	0	Conforme
GOV	Non-conformités majeures (nb)	1	0	-1	0 / an	0	Conforme
GOV	Managers formés code de conduite	92%	100%	8 pp	100% / an	0	Conforme
FIN	Économies projets RSE (DZD/an)	5 200 000 DZD	6 300 000 DZD	21%	Suivi annuel cumulé	+18%	Conforme
FIN	ROI projets efficacité énergie (%)	15%	18%	+3pp	≥ 15% sur 5 ans	+3pp	Conforme
FIN	Budget RSE / budget total (%)	1.10%	1.4%	0.3 pp	Cible : 2%	-0.4 pp	Vigilance

ENV : Environnemental ; SOC : Social ; GOV : Gouvernance ; FIN : Financier

Source : Élaboré par l'auteur | Figge et al. (2002) | GRI Standards (2021) | Pfizer Impact Report (2022) | Entretien Pfizer MFG Algérie

Table des matières

Table de matière

Liste des abréviations ..... **II**
Liste des figures ..... **IV**
Liste des tableaux ..... **V**
Liste des annexes ..... **VI**
Résumé ..... **VII**
Introduction Générale ..... **A - C**
Chapitre 1 : Cadre théorique de la RSE et du contrôle de gestion **1**
Introduction du chapitre 1
Section 1 :Fondements de la Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE) 2
1. Origine, évolution et conceptualisation de la RSE 2
1.1. Genèse historique du concept (XIXe-XXe siècles) 2
1.2. Évolution conceptuelle des années 1950 aux années 1980 2
1.3. Formalisation théorique des années 1990-2000 3
1.4. Institutionnalisation internationale et normalisation (2000-2010) 4
1.5. De la volonté à l'obligation : la période 2010-2025 4
2. Définitions fondamentales et cadres théoriques de la RSE 5
2.1. Archie Carroll et la Pyramide de la Responsabilité Sociétale (1991) 5
2.2. Caractéristiques clés et critiques du modèle pyramidal 6
2.3. Modifications et évolutions du modèle Carroll 7
2.4. Théorie des parties prenantes 8
2.4.1. Fondements de la théorie des parties prenantes 8
2.4.2. Critiques de la théorie des parties prenantes 8
2.5. Théorie de Légitimité organisationnelle 9
2.5.1. Fondements de la théorie de légitimité organisationnelle 9
2.5.2. Critiques de la théorie de Légitimité organisationnelle 9
3. Principes et composantes opérationnelles de la RSE 10
3.1. Responsabilité économique : viabilité et création de valeur 10
3.2. Responsabilité sociale : bien-être et droits 11
3.3. Responsabilité environnementale : préservation et transition 11
3.4. Gouvernance éthique, transparence et conformité 11
3.5. Engagement des parties prenantes 12
4. Enjeux contemporains et défis de la RSE 12
4.1. Tensions entre dimensions et arbitrages stratégiques 13
4.2. Types de stratégies RSE selon le degré d'engagement 13
4.2.1. Stratégie réactive 13
4.2.2. Stratégie défensive 14

Table de matière

4.2.3. Stratégie accommodative 14
4.2.4. Stratégie proactive 14
4.2.5. Implications pour le contrôle de gestion : différenciation des outils selon la stratégie RSE 14
4.3. Greenwashing et socialwashing 15
4.4. Critiques et détracteurs de la RSE 15
4.4.1. La critique néoclassique de Milton Friedman : la primauté de la maximisation du profit 15
4.4.2. Les critiques sur l'efficacité et l'authenticité de la RSE 16
4.4.3. Les critiques sur la gouvernance et le rôle de l'État 16
4.4.4. Les critiques sur les conflits d'intérêts et l'arbitrage entre parties prenantes 17
4.4.5. Synthèse critique et perspectives 17
5. Performance RSE, mesure et reporting 18
5.1. Dimensions de la mesure de la performance RSE 18
5.2. Cadres et normes de reporting 18
5.3. Intégration de la RSE dans les systèmes de pilotage et évolution du reporting 19
5.4. RSE et performance organisationnelle 19
Section 2 : Le contrôle de gestion : missions, outils et évolution vers un pilotage global 21
1. Apparition et évolution du contrôle de gestion 21
2. Définition et missions du contrôle de gestion 22
2.1. Définition du contrôle 22
2.2. Définition de la gestion 22
2.3. Evolution et définition du contrôle de gestion 23
2.4. Missions et objectifs du contrôle de gestion 24
2.5. Profil et qualités du contrôleur de gestion 25
2.6. Facteurs entravant l'efficacité du contrôle de gestion 25
3. Processus de contrôle de gestion et pilotage de la performance globale 26
3.1. Processus de contrôle de gestion 26
3.2. Pilotage de la performance globale 26
4. Outils du contrôle de gestion 27
4.1. Outils prévisionnels 27
4.1.1. Plan stratégique 28
4.1.2. Plan d'action annuel 28
4.1.3. Budget 29
4.2. Outils de suivi de réalisation 29

Table de matière

4.3. Outils d'appui 30
4.3.1. Reporting 30
4.3.2. Système d'information 30
4.3.3. Tableau de bord 31
4.3.4. Comptabilité de gestion 31
4.3.5. Benchmarking 31
5. Évolution du contrôle de gestion vers un rôle stratégique 32
5.1. Du contrôle rétrospectif au pilotage prospectif 32
5.2. Contribution à la stratégie et au pilotage global 33
5.3. Montée du contrôle socio-environnemental 33
Conclusion du Chapitre 35
Chapitre 2 : Le contrôle de gestion au service du déploiement de la stratégie RSE 36
Introduction du chapitre 36
Section 1: Outils du contrôle de gestion mobilisables dans la démarche RSE. 37
1. Budget comme outil de planification et de pilotage de la performance globale 37
2. Tableaux de bord : du contrôle classique au pilotage responsable 39
2.1. Le tableau de bord stratégique 40
2.2. Le tableau de bord opérationnel 40
2.3. Le tableau de bord budgétaire 41
2.4. L'utilité du tableau de bord dans le contrôle de gestion 41
2.5. Évolution vers un tableau de bord élargi et responsable 41
2.5.1. De la performance financière au tableau de bord élargi 42
2.5.2. Les KPI RSE et leur intégration dans le contrôle de gestion 42
3. Reporting et reporting intégré 42
3.1. Évolution du reporting vers une approche globale 43
3.2. Principales formes de reporting 43
3.3. Reporting intégré et dimension RSE 43
3.4. Reporting comme outil de pilotage global 43
4. Outils de calcul et d'analyse des coûts environnementaux 44
4.1. Comptabilité environnementale de gestion (Environmental Management Accounting – EMA) 44
4.2. Full Cost Accounting (FCA): vers l'internalisation des externalités 45
4.3. Analyse du cycle de vie 45
4.4. Monétarisation des externalités et l'analyse des coûts marginaux 45
4.5. Intégration des coûts environnementaux dans la prise de décision stratégique 45

Table de matière

5. Rôle du contrôleur de gestion dans l'activation des outils de performance durable 46
5.1. Vers le business partner durable 47
5.2. Coordination et fiabilité du pilotage durable 47
5.3. Contribution à l'amélioration continue de la performance globale 47
Section 2 : Enjeux et défis de l'utilisation du contrôle de gestion dans le déploiement de la stratégie RSE 48
1. Tensions entre performance financière de court terme et objectifs RSE de long terme 48
1.1. Le dilemme rentabilité-durabilité : fondements théoriques 48
1.2. Résultats empiriques contrastés sur la relation RSE-performance financière 48
1.3. Mécanismes explicatifs de la tension court terme-long terme 49
1.4. Stratégies de dépassement de la tension 50
1.4.1. Adoption d'une perspective intégrée : le business case de la RSE 51
1.4.2. Intégration de critères RSE dans la rémunération variable 52
1.4.3. Allongement des horizons d'évaluation et le reporting intégré 53
1.4.4. Développer une culture d'entreprise orientée long terme 53
2. Résistances organisationnelles et culturelles 54
2.1. Nature et sources des résistances au changement RSE 54
2.2. Résistances spécifiques dans les PME et contextes ressourcés contraints 55
2.3. Résistances culturelles et valeurs organisationnelles 55
2.4. Stratégies de gestion des résistances 56
3. Difficulté de mesure et de quantification des impacts RSE 57
3.1. Défis intrinsèques de la mesure extra-financière 57
3.2. Biais et limites des indicateurs quantitatifs 58
3.3. Question de la monétarisation des externalités 58
3.4. Enjeux de fiabilité et d'auditabilité des données 59
4. Enjeux de coordination et de transversalité 60
4.1. Fragmentation organisationnelle et silos fonctionnels 60
4.2. Position du contrôle de gestion entre fonctions 61
4.3. Dispositifs de coordination nécessaires 61
4.4. Enjeu du dialogue avec les parties prenantes externes 62
5. Vers un nouveau rôle du contrôleur de gestion ? 62
5.1. Évolution du rôle : de gardien des coûts à architecte de la performance globale 62
5.2. Nouvelles compétences requises 63
5.3. Défis identitaires et professionnels 64
5.4. Évolution de la formation et de la profession 64

Table de matière

Conclusion du Chapitre 65

Chapitre3 : Étude de cas – Le rôle du contrôle de gestion dans le déploiement la stratégie RSE de Upjohn Saidal Pharma SPA 66

Introduction du chapitre 66

Section 1 : Présentation du groupe Pfizer et de Upjohn Saidal Pharma SPA 67

1. Présentation du groupe Pfizer 67

1.1. Historique du groupe Pfizer (1849–2025) 67

1.2. Mission, vision et valeurs du groupe 68

1.3. Structure organisationnelle du groupe 69

1.4. Filiales du groupe Pfizer dans le monde 70

1.5. Chiffres clés (Monde) 71

2. Organisation de Pfizer en Algérie : une structure en trois entités 71

2.1. Pfizer Pharm Algérie (PPA) 72

2.2. Upjohn Saidal Pharma SPA (USP) 72

2.3. Pfizer Global Supply (PGS) 72

3. Upjohn Saidal Pharma SPA (USP): cœur de l'étude empirique 72

3.1. Présentation générale de USP 73

3.1.1. Fiche signalétique de Upjohn Saidal Pharma SPA 74

3.1.2. Structure organisationnelle de USP 75

Section 2 : Analyse du rôle du contrôle de gestion dans le développement des initiatives RSE. 78

1. Démarche méthodologique adoptée 78

1.1. Outil de collecte des données 78

1.2. Profil de l'enquêté 80

1.3. Limites de la démarche 80

2. Présence des dimensions RSE dans les pratiques de l'entreprise 80

2.1. Dimensions sociales et environnementales observées 80

2.2. Intégration implicite dans les objectifs opérationnels 82

2.3. Absence d'une stratégie RSE locale formalisée 82

3. Le Balanced Scorecard comme support d'intégration de la RSE 83

3.1. Présentation synthétique du BSC utilisé au niveau du site 84

3.2. Place des indicateurs non financiers dans le BSC 84

3.3. Intégration des indicateurs RSE dans le BSC 85

3.4. Limites du système actuel d'indicateurs 86

4. Contribution du contrôle de gestion au pilotage global 87

4.1. Suivi de la performance globale (financière et non financière) 87

Table de matière

4.2. Coordination des informations entre HSE et comité de direction 88
4.3. Appui à la prise de décision (arbitrages, investissements, énergie verte) 89
4.4. Contribution indirecte à l'intégration de la RSE dans les décisions de gestion 89
5. Limites et difficultés observées 90
5.1. Faible formalisation de la stratégie RSE dans les outils de pilotage 91
5.2. Difficultés de mesure des impacts extra-financiers 92
5.3. Dominance des objectifs financiers et opérationnels 93
5.4. Limites des indicateurs actuellement mobilisés 94
Section 3 : Discussion des résultats et suggestions 96
1. Ce que le cas Upjohn Saidal Pharma SPA confirme 96
1.1. Le rôle structurant du contrôle de gestion dans l'intégration RSE 96
1.2. Le BSC comme outil d'intégration de la RSE 97
1.3. L'influence des KPI sur les comportements managériaux 98
1.4. La diffusion des standards du groupe comme vecteur de structuration RSE 98
2. Ce que le cas nuance ou limite 99
2.1. Une intégration RSE partielle et sélective 99
2.2. La persistance de la domination financière 99
2.3. Les limites du SBSC dans le contexte observé 99
2.4. Un rôle du contrôle de gestion encore accommodatif 100
3. Spécificités du contexte algérien 100
3.1. Faible pression institutionnelle locale 100
3.2. Dépendance au groupe et isomorphisme mimétique 100
3.3. Faiblesse du cadre réglementaire et implications pour le contrôle de gestion 101
4. Suggestions stratégiques et opérationnelles 101
4.1. Formaliser une stratégie RSE locale : le préalable indispensable 102
4.1.1. Une cartographie des parties prenantes locales 103
4.1.2. Une matrice de matérialité adaptée au contexte du site 103
4.1.3. Des objectifs RSE locaux formalisés et pilotables 103
4.1.4. Un système d'accountability et de gouvernance interne 104
4.2. Enrichir le BSC vers un SBSC : indicateurs, objectifs et outils 105
4.3. Intégrer la RSE dans les outils opérationnels et les mécanismes de décision du contrôle de gestion du contrôle de gestion 111
4.3.1. La comptabilité financière et de gestion 111
4.3.2. Le processus budgétaire 112
4.3.3. Les dossiers d'investissement et business cases. 113

Table de matière

4.3.4. Le tableau de bord mensuel HSE–CDG 113
4.3.5. Suivi des coûts environnementaux dans une logique RSE 114
4.3.6. Intégration de la RSE dans les arbitrages managériaux 116
4.4. Renforcer la gouvernance RSE interne 117
4.5. Former le contrôle de gestion aux référentiels et outils RSE: vers un rôle de business partner RSE 118
4.5.1. La maîtrise des référentiels RSE internationaux 118
4.5.2. Les méthodologies de mesure environnementale 118
4.5.3. L'analyse financière des projets RSE 119
4.5.4. Les outils de reporting et de pilotage digitalisé 119
4.5.5. Le dialogue avec les parties prenantes et la gouvernance RSE 119
Conclusion du chapitre 122
Conclusion générale 123
Bibliographie 125
Annexes 134
Table des matières 140