

**CONTROLE DE GESTION ET PILOTAGE DE LA PERFORMANCE
SOCIALE DES ENTREPRISES DU MAROC**

Par

Anouar BEN DAHHANE

**Doctorant, Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales d'Agadir,
Université Ibn Zohr-Agadir.
anouar.bendahhane@edu.uiz.ac.ma**

&

Said AKRICH

**Enseignant chercheur, Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales
d'Agadir, Université Ibn Zohr-Agadir.
s.akrich@uiz.ac.ma**

&

Mustapha BOUMESKA

**Enseignant chercheur, Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales
d'Agadir, Université Ibn Zohr-Agadir.
m.boumeska@uiz.ac.ma**

&

Rachid EL BETTIOUI

**Enseignant chercheur, Ecole Supérieure de Technologie d'Agadir, Université Ibn
Zohr-Agadir.
r.elbettioui@uiz.ac.ma**

Résumé :

Depuis longtemps, la performance de l'entreprise repose seulement sur la dimension économique en laissant dans l'ombre d'autres aspects importants. Toutefois, l'incertitude de l'environnement et la concurrence exponentielle ainsi que les mutations technologiques rapides poussent les entreprises d'accorder un intérêt particulier à la responsabilité sociale via le pilotage de sa performance. Par ailleurs, le contrôle de gestion est devenu plus que jamais au centre des préoccupations pour mesurer et piloter la performance sociale de l'entreprise.

Le présent article vise le traitement de la problématique du pilotage de la dimension sociale de la performance en adoptant une revue de la littérature qui permet d'identifier le rôle du contrôle de gestion au niveau de la performance sociale des entreprises. Puis, une recherche exploratoire menée auprès de quatre entreprises opérant au grand Agadir disposant de la fonction contrôle de

gestion et d'un effectif supérieur de 100 salariés. La collecte de données s'est basée prioritairement sur des entretiens directs et un complément d'informations à travers les données secondaires collectées auprès des entreprises objet de cette recherche.

Ainsi, parmi les principaux résultats est l'importance des indicateurs sociaux, comme étant outil du contrôle de gestion, via l'évaluation et le suivi des tâches et des activités des entreprises afin d'assurer le pilotage de la performance sociale. Toutefois des pistes de recherches ont été envisagées notamment la mesure qualimétrique pour apprécier les coûts cachés de l'aspect social via les indicateurs sociaux restant invisibles pour plusieurs dirigeants.

Mots clés : performance sociale, pilotage, indicateurs sociaux, contrôle de gestion.

Abstract :

For a long time, corporate performance was based solely on the economic dimension, leaving other important aspects in the shade. However, the uncertainty of the environment and the exponential competition as well as the rapid technological changes are pushing companies to give a particular interest to social responsibility through the management of its performance. Moreover, management control has become more than ever a central concern for measuring and steering the company's social performance.

This article aims to address the issue of managing the social dimension of performance by adopting a review of the literature that identifies the role of management control in the social performance of companies. Then, an exploratory research carried out with four companies operating in the great Agadir having the function of management control and a workforce exceeding 100 employees. The data collection was based primarily on direct interviews and additional information through secondary data collected from the companies' subject of this research.

Thus, among the main results is the importance of social indicators as a management control tool, via the evaluation and monitoring of tasks and activities of companies in order to ensure the steering of social performance. However, research avenues were considered, in particular the qualimetric measurement to appreciate the hidden costs of the social aspect via social indicators that remain invisible for many managers.

Key words : social performance, monitoring, social indicators, management control.

1. Introduction

Longtemps, les dirigeants des entreprises ont privilégié la seule dimension économique pour apprécier la performance (Cappelletti, 2006). Mais dans les dernières années, la performance sociale s'installe au cœur des préoccupations majeures des théoriciens et praticiens comme étant un levier stratégique central au sein des entreprises pour faire face à la complexité de l'environnement, créer la valeur, améliorer la qualité de fonctionnement et contribuer au développement des performances (Martory 2015; Savall & Zardet 2011). A cet égard, l'efficacité de la performance sociale est devenue un enjeu majeur des dirigeants pour atteindre les objectifs fixés, afin de satisfaire l'ensemble des parties prenantes (Cappelletti, 2012). Et ce, à la différence des théories purement financières dont l'intérêt principal est limité à la maximisation de la richesse des actionnaires, particulièrement la théorie de l'agence (Jensen & Meckling, 1976).

Cette transition extraordinaire du concept de la performance, de l'économique vers le sociale, oblige les décideurs financiers, actionnaires, gestionnaires des ressources humaines, managers et surtout les contrôleurs, de chercher des outils pertinents et actualisés pour piloter et mesurer les performances au détriment de ceux déjà utilisés pour évaluer l'aspect économique et financier qui s'avèrent traditionnels et n'apportent pas de solutions satisfaisantes au niveau social. Dans ce sens, P. Candau (1988) a noté : « la notion de performance est instrumentale ; elle n'a de sens que si des résultats sont mesurés ».

Face à ces insatisfactions rencontrées, la mise en place d'une fonction de contrôle de gestion incluant l'aspect social est devenue cruciale, afin de détecter les dysfonctionnements des R.H grâce à des indicateurs clés (Collin, 2017). Le choix avec soin des indicateurs appropriés aux décisions à caractère social, et de les connecter avec ceux de la performance économique et financière (Cappelletti, 2012) ; pour parer aux limites de ces derniers et d'aider les entreprises au pilotage d'une performance qualifiée de « sociale », ce choix s'avère un véritable défi pour le contrôle de gestion. De ce fait, beaucoup de chercheurs se sont concentrés sur les indicateurs sociaux qui semblent les plus propices pour piloter et mesurer la satisfaction des salariés. Dans ce cadre, nous avons formulé la problématique de recherche suivante :

Dans quelle mesure le contrôle de gestion contribue-t-il au pilotage de la performance sociale au sein des entreprises marocaines ?

Nous adoptons une méthodologie qualitative qui s'appuie sur des données secondaires collectées auprès de quatre entreprises opérant au grand Agadir ainsi que six entretiens directs avec les responsables des dites entreprises.

2. Revue de littérature

La pérennité et le développement d'une telle entreprise passe essentiellement par l'amélioration continue de leur performance. Dans ce sens, l'évaluation de cette amélioration au travers des instruments pertinents reste un enjeu majeur pour apprécier tous les aspects de la performance : économique, sociale et environnementale. En vue de cela, l'implantation d'un système de contrôle de gestion semble une solution indispensable qui peut amener les entreprises à l'atteinte des objectifs prédéfinis grâce au pilotage de leurs performances.

2.1. Approches du concept « performance »

La performance était unidimensionnelle (Salgado, 2013). Elle est réduite à sa dimension financière qui recherchait la productivité et l'efficacité mécanistes pour préserver la pérennité et la

création de valeur pour les actionnaires en raison notamment du poids de ceux-ci sur le processus de décision (Slauguin et al, 2007). Dans les dernières années, à côté de la dimension financière de la performance, le social et l'environnemental sont devenus indispensables pour appréhender ce concept. Aussi, les acteurs interne et externe de l'entreprise ont fait leur apparition comme élément déterminant ayant le pouvoir d'influencer la performance.

2.1.1. Approche financière de la performance

L'histoire de la performance a connu une longue domination de celle financière et comptable. Cette dernière peut être définie comme « la survie de l'entreprise ou sa capacité à atteindre ses objectifs » (Calori et al, 1989). Au début du siècle dernier, l'Américain Taylor, à travers les célèbres travaux effectués de l'organisation scientifique du travail et du management scientifique, a diffusé une conception simpliste de la performance qui analyse celle-ci selon deux critères : la productivité et l'efficacité. Pour lui, l'atteinte d'une productivité plus élevée signifie « faire toujours plus avec toujours moins », et pour être efficace, il faut « respecter les procédures et atteindre les objectifs fixés ». Cet homme autoritaire préconise des méthodes pour réaliser les objectifs financiers de l'organisation. La spécialisation, la standardisation des tâches et le paiement par pièce produite sont des instruments qui assurent la productivité et l'optimisation des ressources, bien sûr en appliquant un contrôle rigoureux à travers une forte hiérarchie au sein des organisations.

Dans le même sens, le père de management le Français Fayol a partagé la même vision classique pour définir la performance. Il a développé trois principes : « l'efficacité peut se mesurer en termes de productivité, abstraction faite des facteurs humains ; les hommes se comportent de manière logique et raisonnable ; l'organisation est un système fermé complètement analysable » (Cappelletti, 2012). A cette époque, d'autres travaux (M. Weber, H. Ford et al.) ont été élaborés pour appréhender la performance de l'organisation. Ils ont aussi adopté des critères purement économiques pour refléter ce terme. Cette vision classique n'a pas donc pris compte les autres dimensions de la performance.

Cependant, cette vision a été beaucoup critiquée par d'autres chercheurs qui ont éclairé l'importance du facteur humain pour avoir un niveau satisfaisant d'efficacité et de productivité. Parmi les tentatives qui sont restées très connues, nous trouvons l'effet Hawthorn mené par la Western Electric (1932) ; effet des conditions de travail d'Elton Mayo (1940) ; la théorie des besoins d'Abraham Maslow (1943) ; la dynamique de groupe de Kurt Lewin (1943) ; la théorie de X contre Y qui éclaire l'importance de la satisfaction des salariés pour l'entreprise de Douglas McGregor (1960) ; la théorie bi-factorielle ou du développement personnel de Frederick Herzberg (1962).

La vision financière unilatérale de la performance est devenue inefficace pour le gouvernement et les dirigeants de l'entreprise. A cet effet, l'inclusion des dimensions sociales et environnementales s'avèrent indispensables puisqu'elles affectent considérablement la performance de l'entreprise.

2.1.2. Performance sociale : levier de l'approche globale de la performance

La focalisation sur la dimension économique et financière, comme un seul critère pour définir et apprécier la performance, a connu des fortes critiques dans la littérature existante (Dohou-Renaud, 2007 ; Bouquin, 2004 ; Lebas, 1995), puisqu'elle n'intègre pas les différents acteurs qui contribuent au développement de l'entreprise (Salgado, 2013). Car il n'y a pas de performance économique durable sans prendre en compte à tout moment les ressources humaines et parties

prenantes de l'entreprise qui ont le pouvoir de l'affecter. De ce fait, la valeur partenariale apparaît comme une alternative à celle actionnariale.

Cette vision défend la théorie que l'effort fourni par tous les partenaires impacte considérablement la création de la valeur et non pas seulement les capitaux apportés par les actionnaires. Pour Freeman (1984), l'individu ou groupe d'individus, chacun peut influencer la performance de l'organisation. Ainsi, certains chercheurs proposent une vision plus large et plus globale intégrant d'autres dimensions. La performance devient multidimensionnelle (Burlaud et al. 2004) et lie indéfectiblement la performance économique et la performance sociale (Perrou, 1974). En 1977, Scott note que la satisfaction des salaires joue un rôle déterminant pour atteindre un niveau élevé de productivité. Seashore (1979) va au même sens, il a cité l'importance du moral, de la cohésion, de l'éthique et des valeurs des employés pour avoir une entreprise performante.

Dans ce sens, les recherches se sont multipliées, depuis presque une trentaine d'années, pour essayer d'illustrer les effets de la dimension sociale sur la performance des entreprises. Cela conduisait à s'intéresser à la responsabilité sociale des entreprises (RSE). Pour certains auteurs, la RSE est une obligation légale, pour d'autres « la RSE est de faire des profits » (Frieman, 1970), ou bien elle est un comportement éthique (Zenisek, 1979). Dans la même année, Carroll présente un découpage de la responsabilité de l'entreprise en quatre niveaux hiérarchisés y compris un niveau éthique qui incorpore les attentes des parties prenantes. Pour la commission de l'Union Européenne (2001), la RSE est : « être socialement responsable signifie non seulement satisfaire pleinement aux obligations juridiques applicables, mais aussi aller au-delà et investir davantage dans le capital humain, l'environnement et les relations avec les parties prenantes ; cela suppose l'intégration volontaire par les entreprises des préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes. » (Cité par Courrent, 2009).

A cet effet, les acceptions de la RSE sont développées selon les cultures et les époques. Dans cette perspective, la notion de la performance sociale de l'entreprise est devenue un facteur déterminant pour assurer la pérennité et le bon fonctionnement des entreprises modernes, elle correspond à l'association des éléments immatériels incorporés par les individus (Cappelletti, 2012). Aussi, la qualité de management de ces compétences constitue une face motrice qui permet la réalisation des objectifs stratégiques de l'entreprise. Dans ce sens, Burlaud et al. (2007) ont séparé entre les domaines stratégiques du contrôle de gestion sociale liés à l'organisation notamment l'emploi des compétences, la masse salariale et l'impact financier, et ceux opérationnels qui apportent la vision sur le pilotage social, le développement des ressources, la politique économique et l'allocation des ressources. Pour cela, la compétitivité de l'entreprise et la recherche de la perfection passent par la création de structures et de systèmes de gestion encourageant l'initiative et la créativité (Barraud-Didier et al., 2003) au travers des stratégies incitatives permettant, par exemple, de satisfaire, de mobiliser et de motiver tout le personnel. Cette évolution de la notion de la RSE fait l'émergence de la dimension environnementale comme facteur déterminant dans la performance globale des entreprises (PGE) (Dohou et Berland, 2008). Dans ce sens, Baret (2006) et Reynaud (2003) définissent la PGE comme étant « l'agrégation des performances économiques, sociales et environnementales ».

2.2. Demande de pilotage de la dimension sociale de la performance par le contrôle de gestion

La performance économique de l'entreprise a connu des transformations énormes, elle est devenue multidimensionnelle et plus complexe incluant le volet social. En raison de sa complexité, l'évaluation et la maîtrise de la performance sociale s'avèrent a priori plus difficiles, car ils nécessitent des outils d'évaluations spécifiques (Cappelletti, 2006). A cet égard, nous évoquerons les théories et les études relatives à la maîtrise et le pilotage de la performance sociale au travers son

instrumentation. Cette dernière pose de nouveaux challenges pour le contrôle de gestion. Aussi nous présenterons quelques indicateurs sociaux favorisant le pilotage de la performance sociale.

2.3. Lien entre le contrôle de gestion et la performance sociale

La performance sociale pose de nouveaux défis pour le contrôle de gestion traditionnel. Ce dernier n'a pas pris le capital humain de l'entreprise comme étant facteur déterminant dans la chaîne de valeur, puisqu'il considère la main-d'œuvre comme un coût et non pas une ressource stratégique à mobiliser pour arriver aux objectifs de performance globale de la firme. Pour Savall (1979), « l'analyse de la performance sociale se matérialise le plus souvent en termes de satisfaction des salariés dans le domaine social ».

Au début du siècle dernier, plusieurs visions classiques ont été abordées (Taylor, Weber, Fayol, et al.). Ces visions engendrent plusieurs avantages, et elles facilitent le contrôle des activités. En revanche, cette conception classique de la performance présente des limites puisqu'elle cherche les objectifs économiques reflétés par la comptabilité, et les méthodes de contrôle de gestion (Cappelletti, 2012). Ainsi, dès la fin des années 1930, l'émergence de nouvelles théories fondées sur la psychologie et la sociologie appartenant à l'école des relations humaines, soulignent que l'amélioration de la performance de l'entreprise passe par la satisfaction des salariés (A. Maslow), l'amélioration des conditions de travail (E. Mayo), mobilisation du groupe (K. Lewin), la limitation des sanctions, l'efficacité du dirigeant, etc. Pour ce courant, l'humain présente un avantage compétitif. Malheureusement, ces tentatives ne sont pas prises en considération par les organisations car les approches classiques de la performance qui ont dominé la gestion en adoptant des outils de contrôle traditionnels pour mesurer la productivité des groupes et des individus.

L'ouvrage écrit en 1953 par l'Américain Howard Bowen (*Social Responsibilities of the Businessman*) a joué un rôle déterminant pour éclaircir la problématique théorique de la responsabilité sociale des entreprises (Carroll, 1979, 2008 ; Wood 1991). Il est devenu l'un des points de référence dans le processus de construction de la RSE (Gond, 2010). Ainsi il a intégré l'« éthique » comme étant un pilier de la RSE. Pour Renaud et Berland (2010), l'approche « éthique » ne s'agit pas de responsabilité collective mais un engagement individuel du dirigeant, où les inégalités du système social sont remédiées par des actions philanthropiques et religieuses. Dans ce contexte, le contrôle social dans l'entreprise se mesure par le degré de respect des règles dictées par un code éthique (Courrent, 2012). Dans les années soixante-dix, la vision classique de la performance a été remplacée peu à peu par celle financière notamment la théorie d'agence.

La théorie financière de l'agence a été beaucoup critiquée, car elle laisse dans l'ombre le rôle des parties prenantes, particulièrement, les potentialités sociales. C'est pour cela la théorie des parties prenantes (stakeholders) devenait une référence incontestable pour définir et justifier l'importance de l'aspect social de l'entreprise. Certains auteurs préfèrent parler de « porteurs d'enjeux », ou de « parties intéressées » (Courrent, 2012). Ce sont les travaux effectués par R. Edward Freeman (1984) qui ont fait de cette théorie l'un des piliers de la RSE. Dans ce cadre, la RSE est définie comme « la prise en compte des attentes des parties prenantes » (Courrent, 2012), et quelle que soit la taille de l'entreprise. Cette théorie analyse les relations contractuelles de l'entreprise avec ses acteurs. Ces derniers vont exercer un rôle de contrôle sur l'entreprise. Ce postulat exige aux dirigeants des entreprises d'adopter de nouvelles pratiques en matière de stratégies de développement durable, notamment les informations communiquées (Martinet & Reynaud, 2001), et aussi les outils de contrôle de gestion adoptés pour identifier et mesurer la contribution des parties prenantes, dans la performance de l'entreprise. Cette évolution donne naissance à un contrôle de gestion incluant la dimension sociale. Dans ce sens, la théorie des ressources et l'approche configurationnelle viennent pour mieux éclairer le lien entre les ressources

humaines et la performance de l'entreprise. Cette théorie des ressources a permis le développement de différentes approches comme l'approche par les connaissances (Spender & Grant, 1996), l'approche par les compétences qui s'appuie sur les travaux de Hamel et Prahalad (1990). Dans le même sens, plusieurs auteurs notamment Loring & al, 2008, Lorino, 2001 et Simons, 1990 ont mis en exergue la théorie d'apprentissage pour relier la performance à la notion d'apprentissage. L'interprétation cognitive de la théorie penrosienne de l'organisation signale que l'apprentissage cognitive est un facteur déterminant pour la pérennité et la croissance de l'entreprise.

Dans ce cadre, le tableau.1 ci-dessous synthétise les résultats tirés à partir des études de terrain réalisées par des chercheurs examinant le lien entre le contrôle de gestion et performance sociale des entreprises.

Tableau.1 : synthèse des études empiriques

Auteur	Echantillon	Méthodologie	Résultats
Cappelletti (2006)	Quatre entreprises.	Recherche-intervention pour étudier deux variables : absentéisme et rotation du personnel.	Un CDG intégrant les indicateurs sociaux offre une réponse à la problématique de pilotage et d'amélioration de la PS et économique.
Cappelletti (2012)	Une entreprise.	Intervention de type socio-économique	La méthode socio-économique est une force motrice dans l'évaluation de l'impact des indicateurs sociaux sur la PS et économique de l'entreprise.
Giraud et al. (2008)	Groupe SYSMOD.	Interventions intrasites	Les indicateurs financiers et non financiers, le type du système d'information ainsi que les contrôleurs de gestion impactent considérablement le pilotage de la performance durable du groupe.
Cappelletti & al. (2008)	350 entreprises.	Qualimétrique	L'implantation d'un système de CDG facteur déterminant d'amélioration de la performance sociale et économique de l'entreprise.

Source : auteurs.

2.3.1. Indicateurs sociaux du contrôle de gestion piliers du pilotage de la performance sociale.

L'évolution perpétuelle de l'environnement de l'entreprise et les contraintes rencontrées par les dirigeants sont accompagnées par le développement du contrôle de gestion des ressources humaines « social » comme étant une extension du contrôle de gestion. Celui-ci est devenu un des éléments incontournables des systèmes de gestion. Donc, toute entreprise recherche une adaptation de ses outils à ce nouveau contexte, notamment les indicateurs sociaux de pilotage et de contrôle de la performance sociale. Ces indicateurs sociaux apparaissent au niveau du bilan social et du tableau de bord social pour répondre à des problématiques véritables puisqu'ils permettront le pilotage de la performance sociale, l'évaluation du capital humain, la contribution active à la création de la valeur (Imbert, 2007) et également de diagnostiquer et de repérer les dysfonctionnements de management qui dégradent la performance sociale de l'entreprise (Cappelletti, 2012). Par ailleurs, le contrôle de gestion social assure plusieurs activités à savoir : construire le bilan social, Construire le tableau de

bord de la fonction RH, réaliser le budget de la fonction RH et Réaliser des mesures et des prévisions sur les variables humaines et sociales de l'entreprise (Autissier et Simonin, 2009). Imbert (2007) note qu'à part les obligations légales, plus qu'une centaine d'indicateurs peuvent suivre, au niveau des entreprises, l'évolution sociale, notamment : dépenses de formation et de recrutement, effectifs, retraites, absentéisme, coûts salariaux, départs, entrées, licenciements, frais de gestion de personnel. A la lumière de notre recherche, nous cherchons à développer seulement les indicateurs sociaux clés: la masse salariale, les effectifs, la rotation du personnel, la formation et les accidents de travail.

La masse salariale : Le choix d'un système de rémunération efficace semble sans doute une tâche très délicate qui puisse rencontrer les dirigeants et les responsables d'une entreprise. La masse salariale constitue une variable clé de la maîtrise de ce système. L'importance de cette variable par rapport à l'ensemble des dépenses de la firme varie selon l'activité et le secteur d'activité. Elle représente 30% à 80% des coûts globaux supportés par une entreprise (Martory, 2015, p.100).

Selon Collin (2017), la masse salariale « représente la somme des rémunérations que paie une entreprise. Le montant et les composantes de la masse salariale diffèrent selon le contexte dans lequel on la définit ». Elle impacte considérablement la valeur ajoutée des entreprises puisqu'elle représente souvent plus de 60% (Martory, 2015). En général, la masse salariale regroupe trois éléments : permanents, variables et exceptionnels (Collin, 2017).

L'effectif n'a pas un impact seulement sur l'évolution de la masse salariale, mais aussi sur la valeur ajoutée de l'entreprise. La vision partenariale et la théorie des ressources défendent l'idée que le personnel « effectif » contribue directement à la création de valeur et de la richesse de la firme (Cappelletti, 2012). En effet, la recherche d'un équilibre optimal de l'effectif dépend principalement de la stratégie de la direction générale à court et moyen terme, des objectifs généraux de développement de l'entreprise, et du contexte macro-économique. Pour cela, il s'avère essentiel d'anticiper et de prévoir les besoins de main d'œuvre futurs.

La rotation du personnel, en anglais « turnover », est un indicateur significatif illustrant très fortement la satisfaction des employés au travail (Kaplan et Norton, 1998) et leur entraîne des pertes importantes de valeur ajoutée vu leur lien avec la performance sociale (Candau, 1989)¹.

La rotation du personnel, désigne la rotation ou le roulement de la main-œuvre, et l'ensemble des mouvements de l'effectif d'une entreprise en sorties et entrées. Cet indicateur décrit le rythme de renouvellement du personnel. Le départ ou l'arrivée d'un collaborateur engendre des sursalaires (formation des nouveaux embauchés, processus de recrutement, etc.) et impacte même la mise en marche normale de l'entreprise (temps passé pour chercher le candidat adéquat pour occuper le poste vacant période de découverte et d'intégration, etc.).

La formation du personnel se trouve au cœur des actions de développement de la performance puisqu'elle est la condition de perfectionnement de la qualité de travail (Martory, 2015). De plus, elle contribue à l'amélioration d'une part des connaissances des salariés et des groupes et d'autre part du climat social, de la coordination, de la technicité des salariés et de l'organisation du travail.

Le nombre d'accidents de travail est un indicateur de performance socio-économique, ils sont devenus une préoccupation majeure pour les décideurs publics, les acteurs sociaux, les salariés et les employeurs. Pour ces derniers, un accident de travail est un synonyme d'indemnité, perte de

¹Cité par Cappelletti L., 2006, p.143.

salarié (temporaire ou permanente), etc. A cet effet, le top management doit analyser et interpréter cet indicateur pour déceler leurs sources afin de les éviter ou les diminuer.

Le dysfonctionnement des indicateurs de la dimension sociale engendre un coût caché ou coût de non performance qui n'apparaît pas dans la comptabilité de l'entreprise (Savall, 1976). Dans ce sillage, l'entreprise peut améliorer la performance sociale et même économique via la réduction de ces coûts (Savall et Zardet, 1992).

3. Méthodologie et terrain de recherche

Dans une perspective de savoir le rôle des indicateurs sociaux de contrôle de gestion dans le suivi et le pilotage de la performance sociale, nous avons mené une étude empirique qualitative exploratoire au sein de quatre grandes entreprises installées au niveau du grand Agadir disposant la fonction contrôle de gestion et un effectif supérieur à 100 salariés dont l'objectif est d'analyser en profondeur le sujet de notre recherche. Cette analyse est basée sur les données secondaires collectées auprès des quatre entreprises objet de notre étude et des entretiens directs auprès de six (06) personnes impliquées à l'élaboration et au suivi des indicateurs. Trois thèmes ont été abordés : (1) Identification du CDG et les compétences requises d'un contrôleur de gestion ; (2) Les outils de contrôle de gestion à l'ère de la démarche sociale ; (3) Le rôle des indicateurs sociaux adoptés par le système de CDG dans le pilotage de la performance sociale des entreprises. Le tableau suivant présente l'ensemble des acteurs interviewés répondant au guide d'entretien.

Tableau.2: Liste des responsables interrogés.

Entreprise ²	Secteur	Personnes interrogées	Durée des entretiens	Référence ³
Entreprise Alpha	Agricole	2	-2 Heures - 30 MN	- A.1 - A.2
Entreprise Bravo	Agricole	1	-15 MN	- A.3
Entreprise Charlie	Pharmaceutique	2	-45 MN -15 MN	- A.4 - A.5
Entreprise Delta	Pharmaceutique	1	-40 MN	- A.6
Total		6		

Source : auteurs.

Par ces particularités, l'étude de cas, que ce soit unique ou multiples, permet une exploration approfondie d'un phénomène sur son contexte plutôt que la prévision. En revanche, comme toute méthodologie, notre choix possède quelques limites, notamment la non objectivité de la réalité décelée ainsi que l'impossibilité de produire une connaissance absolue suite aux significations renseignées par les acteurs qui sont toujours singulières.

Pour répondre à notre problématique de recherche, nous examinerons les cinq indicateurs sociaux de contrôle de gestion la masse salariale, turnover, la formation, les accidents de travail et l'effectif de personnel dans le pilotage de la performance sociale.

4. Résultats de la recherche

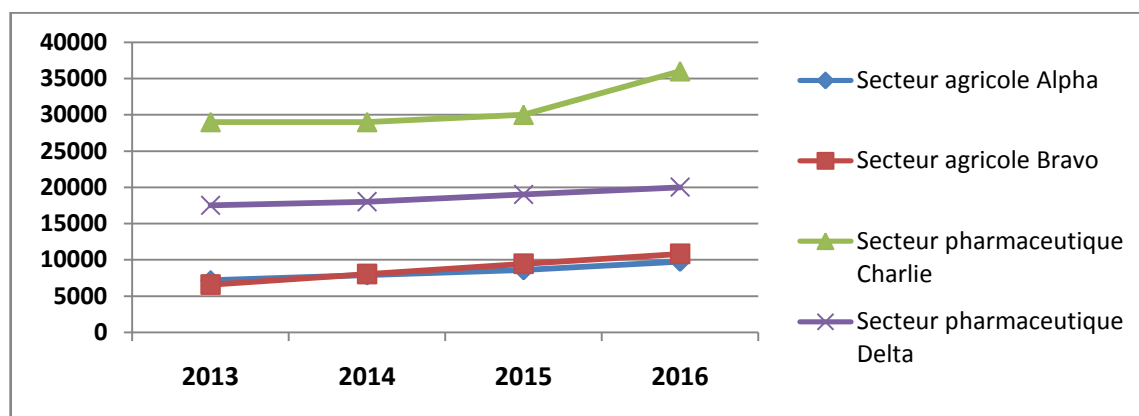
² Des codes sont donnés aux entreprises étudiées pour des raisons de confidentialité.

³ Des codes sont affectés pour chaque responsable.

4.1. Présentation et analyse des résultats

Durant notre étude empirique, tous les interrogés affirment l'intérêt accordé à la masse salariale. (A.3) confirme l'importance de cette variable quel que soit le secteur d'activité du fait qu'elle constitue l'élément inévitable de la dépense sociale. De ce fait, l'optimisation des RH est devenue stratégique. (A.6) insiste que le suivi de la fluctuation de la masse salariale par les systèmes de contrôle est indispensable. De même, (A.1) annonce que le budget alloué à cette variable est l'un des préoccupations majeures des entreprises, et plus spécialement du contrôle de gestion puisqu'il représente la part dominante des dépenses des firmes. A cet effet, (A.4) recommande le suivi et l'analyse par le système de CDG des évolutions passées de la masse salariale sur une ou plusieurs années ainsi que les facteurs qui l'influencent pour prévoir leur budget prévisionnel. A ce propos, et à partir des données chiffrées collectées, nous allons visualiser les fluctuations de la masse salariale des études de cas constituant notre échantillon dans la figure.1.

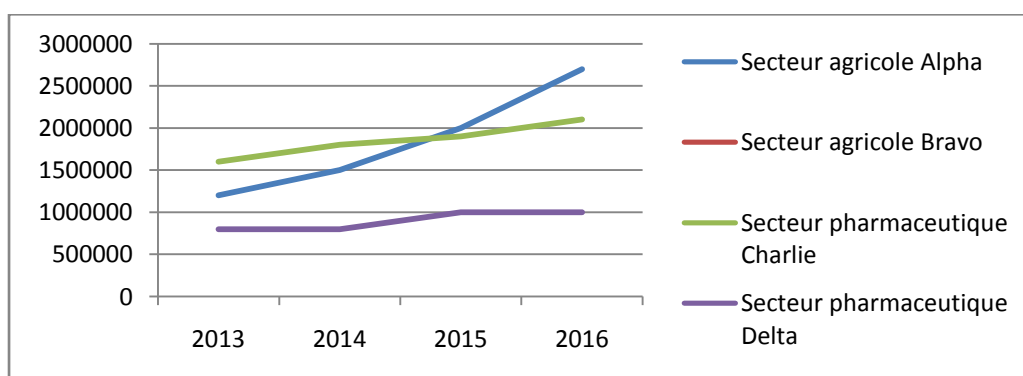
Figure.1 : évolutions de la masse salariale en (en milles DAM).



Source : auteurs.

La figure.1 renvoie les évolutions de la masse salariale au niveau des entreprises de notre échantillon. Nous constatons une légère augmentation de la masse salariale auprès trois entreprises avec un accroissement observable dans la dernière année chez Alpha. La figure.2 ci-après illustre les primes accordées aux salariés. Celles-ci présentent une portion importante qui affecte la somme de la masse salariale distribuée auprès nos études de cas.

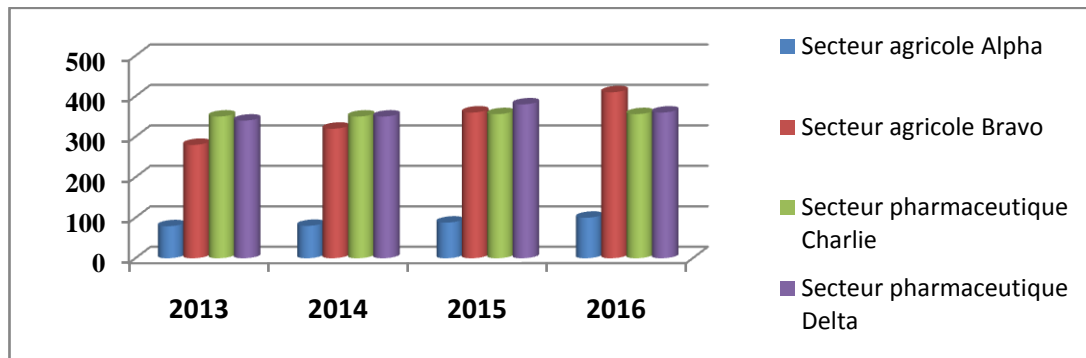
Figure.2 : représentation d'évolutions des primes en (MAD).



Source : auteurs.

Concernant l’effectif, les responsables interrogés notent qu’il existe un lien entre la réduction ou l’augmentation d’effectifs et la performance des entreprises. Suite à une étude réalisée dans ce sens, Sentis (1998) montre que « les performances des entreprises ont été faiblement améliorées par les réductions d’effectifs ». Concernant notre étude, la figure.3 visualise les évolutions d’effectifs des cas étudiés.

Figure.3 : évolution d’effectif du personnel durant les quatre derniers ans.



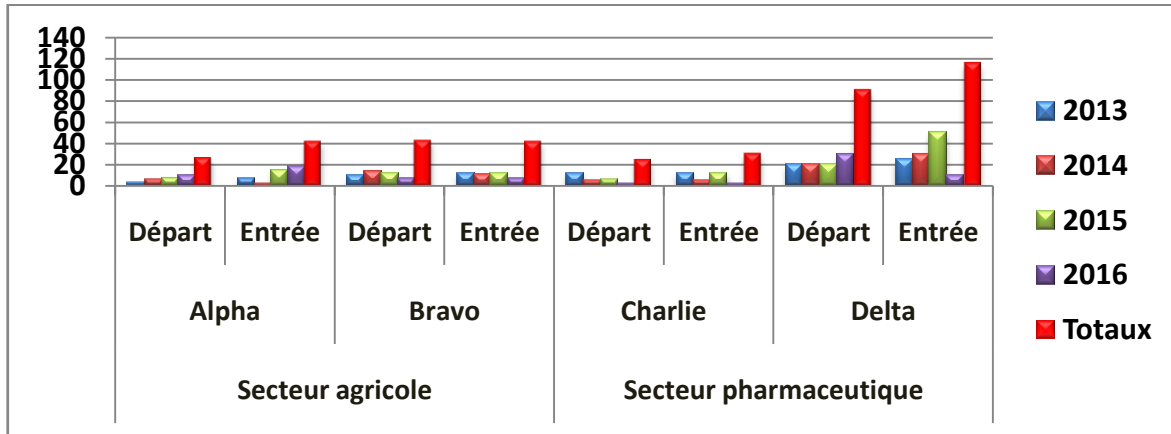
Source : auteurs.

Nous constatons la quasi-stagnation de l’effectif auprès les quatre entreprises. Or, l’effectif d’une telle entreprise est influencé surtout par les mouvements de personnel en départs et entrées. Ceux-ci mesurent le rythme de renouvellement dans l’entreprise et ils impactent ses coûts (Collin, 2017). Pour cet auteur, le turnover désigne la rotation de la main-œuvre. Cette rotation impacte généralement les objectifs préétablis puisqu’elle est considérée un levier incontournable de l’entreprise (Cappelletti, 2012). Le plus souvent, la stabilité de la main d’œuvre facilite l’atteinte des résultats souhaités.

En ce sens, le responsable (A.1) indique qu’il est indispensable de miser sur un effectif stable pour assurer la croissance et la pérennité de la firme. Dans ce cadre, durant une visite à une entreprise de nos cas étudiés, nous avons assisté à un conflit entre un chef de service et son assistant à cause de l’absence d’un climatiseur pour refroidir la salle car le salarié réclame l’impossibilité de travailler dans ces conditions précaires⁴. Les autres interviewés notent l’existence de plusieurs causes engendrant le départ d’un salarié notamment les conditions de travail, manque de reconnaissance, stress, développement de carrière, la culture de l’entreprise, processus de recrutement, le climat social, la relation avec le chef direct, le niveau d’intégration et le salaire reçu. Dans cette perspective, la figure.4 présente le niveau de rotation du personnel des cas étudiés.

Figure.4 : rotation du personnel durant les quatre derniers ans.

⁴A noter que cette visite coïncide avec une chaleur intense.

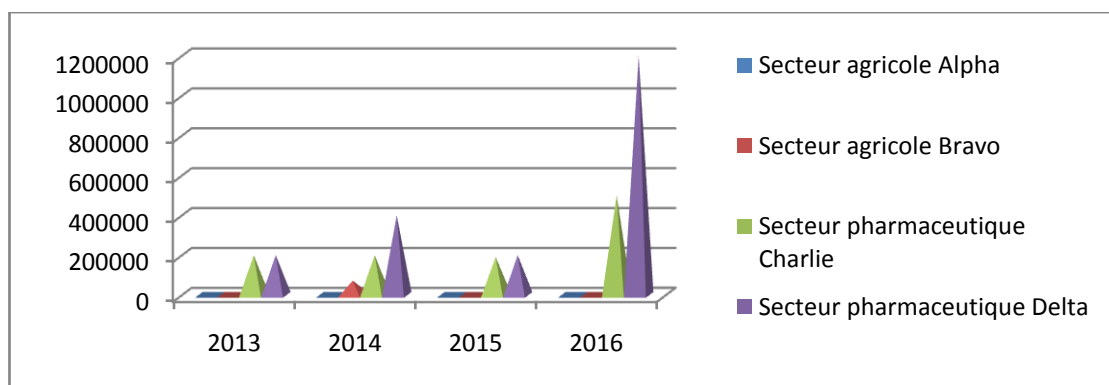


Source : auteurs.

Un taux de rotation faible indique que l’entreprise sait fidéliser et conserver ses employés. Ce qui est observé chez les trois sociétés puisque la plupart des départs sont mis à la retraite. Par contre, la rotation chez Delta est relativement forte. A.6 a signalé que ce niveau de rotation est dû au type de travail pénible dans un service de l’entreprise. De ce fait, la détection des causes poussant les employés à quitter l’entreprise semble indispensable pour pallier à ce dysfonctionnement impactant la stabilité de l’équipe et la performance de l’entreprise.

Ensuite, les interrogés notent que les performances de l’entreprise sont influencées positivement à court, à moyen et surtout à long terme par l’investissement dans la formation. Ils ont ajouté que l’adoption d’une politique de formation au sein des organisations dépend essentiellement des dirigeants et leurs visions managériales. La figure.5 expose l’évolution des dépenses allouées à l’ingénierie de formation auprès les entreprises étudiées. Aussi, le niveau d’instruction des salariés présente un élément déterminant pour mesurer et évaluer les orientations des entreprises en ce qui concerne la politique adoptée par celles-ci.

Figure.5 : dépenses de formation auprès des cas étudiés en (MAD).

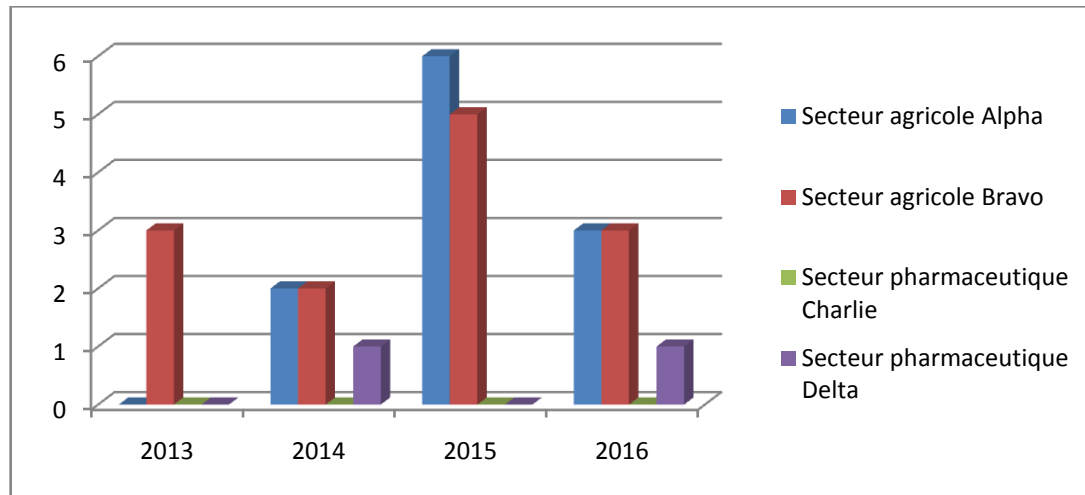


Source : auteurs.

Les atouts pour les firmes de former son personnel sont indéniables. En effet, cela permet de faire face à l’évolution constante de la concurrence et de ne jamais avoir le moindre retard. Le meilleur moyen pour être toujours à la pointe du marché est de piloter parfaitement le plan de formation. Lors de notre recherche de terrain, nous avons aussi étudié le nombre d’accidents de travail. La figure.6 affiche les fluctuations d’accidents auprès des entreprises qui font objet de cette recherche. Au sein de l’une des entreprises visitées, nous avons trouvé un tableau

dynamique affichant le nombre de jours sans aucun accident au sein de l’entreprise. Dans ce cadre, le répondant (A.1) signale l’importance d’afficher ce type d’indicateur. Aussi il a évoqué l’importance du système d’information pour suivre tous les indicateurs de l’entreprise et les échanger avec les services concernés dans un délai opportun.

Figure.6 : Nombre total d'accidents de travail durant les quatre derniers ans.



Source : auteurs.

La maîtrise des risques passe par l’identification des incidents. Pour éviter des accidents majeurs, l’entreprise doit continuellement penser à la prévention. Pour cela, une analyse approfondie est indispensable pour déterminer les causes principales des accidents. Le contrôleur de gestion est un acteur déterminant contribuant à la bonne gestion de ce risque. Il fournit des informations pertinentes permettant de signaler les effets néfastes d’un accident sur la rentabilité et la performance de l’entreprise.

En bref, l’analyse effectuée de ces résultats nous permet de les discuter à la lumière du cadre théorique mobilisé afin de comprendre notre sujet de recherche.

4.2. Synthèse et discussion des résultats

Nous allons reprendre les résultats essentiels tirés de notre analyse de terrain. L’observation des points de différence entre les entreprises de secteurs d’activité différents. Par exemple, les entreprises opérant dans le secteur pharmaceutique font bénéficier leur personnel des programmes de formation plus que celles relevant du secteur agricole. Ces entreprises justifient ce recours par la volonté de développer les compétences de leur capital humain et d’enrichir leurs connaissances théoriques et pratiques. Pour les cas étudiés, les entreprises opérant dans le secteur pharmaceutique investissent une somme importante dans la formation puisqu’elles contribuent au retour sur ces investissements au niveau économique et social.

Ensuite, notre analyse des résultats révèle que les compétences techniques en contrôle de gestion constituent le socle commun pour un contrôleur de gestion vu qu’elles sont prégnantes dans l’achèvement des tâches allouées à ce métier support. Ainsi, une multitude des compétences intra et interpersonnelles sont jugées par les interrogés comme principale à savoir la mobilisation des collaborateurs. Ce dernier point est devenu une source déterminante pour développer l’engagement

des salariés dans les organisations privées et même publiques. Ceci correspond aux résultats de Martory (2015). Cet engagement apporte à l'entreprise des solutions typiques et innovantes. A ce titre, Cappelletti (2012) note que la performance sociale concerne au sens large la satisfaction des employés au travail.

Notre travail montre la nécessité de recourir à des indicateurs extracomptables rénovés et actualisés pour suivre l'évolution de chaque variable sociale afin de déceler à temps les dysfonctionnements qui nuisent à la qualité de vie au travail et de prévoir les budgets prévisionnels avec la prise en considération les facteurs impactant leurs prévisions. La non détection de ces dysfonctionnements est équivalent à un coût caché qui pourra influencer la performance socio-économique de l'entreprise (Savall et Zardet, 1992)

D'après notre étude, nous retrouvons en ce sens l'importance accordée à la dimension humaine du management et à la dimension humaine du contrôle de gestion. Le premier constat trouvé converge aux résultats mentionnés par les deux célèbres chercheurs Fayol (1934) et Becker (1993). Tandis que le second résultat correspond à ceux dégagés par Naro (1998) et Cappelletti (2012). A cet égard, l'évolution la plus fréquente, auprès de ces entreprises, concerne les outils et les indicateurs de pilotage et de mesure de la performance des ressources humaines. Le budget réservé aux rémunérations variables impacte l'accroissement des dépenses de la masse salariale malgré la stabilité de l'effectif du personnel. Cette constatation influence positivement le chiffre d'affaires des entreprises. En outre, l'étude met en exergue l'intérêt accordé à la rotation du personnel et l'accident de travail puisqu'ils entraînent des dégradations significatives de performance sociale via des pertes très importantes de valeur ajoutée. Ces constats correspondent aux résultats dégagés par Cappelletti (2012).

En général, nous pouvons retenir que les indicateurs étudiés dans notre sujet jouent un rôle déterminant pour accomplir, de façon efficace et efficiente, les missions allouées à l'ensemble du personnel composant cette fonction clé de l'entreprise puisqu'ils permettent le suivi et détection des dysfonctionnements liés à la dimension sociale afin de les ajuster et de prendre les actions correctives dans le cas échéant. Ainsi, les résultats trouvés montrent la relation étroite entre la performance sociale et celle économique. A cet effet, nos résultats suivent les mêmes trouvés par plusieurs auteurs notamment Collin (2017), Martory (2015), Cappelletti (2006, 2012) et Savall&Zardet (2003).

De plus, nous avons dégagé, lors de notre étude empirique, plusieurs déterminants impactant l'adoption d'un tel indicateur par rapport à un autre à savoir : la stratégie, le secteur d'activité, la taille de l'entreprise et plus spécialement la vision du dirigeant. Ces constats convergent avec ceux trouvés par Berland (2014), Batac&Errami (2011), Van Callie (2003).

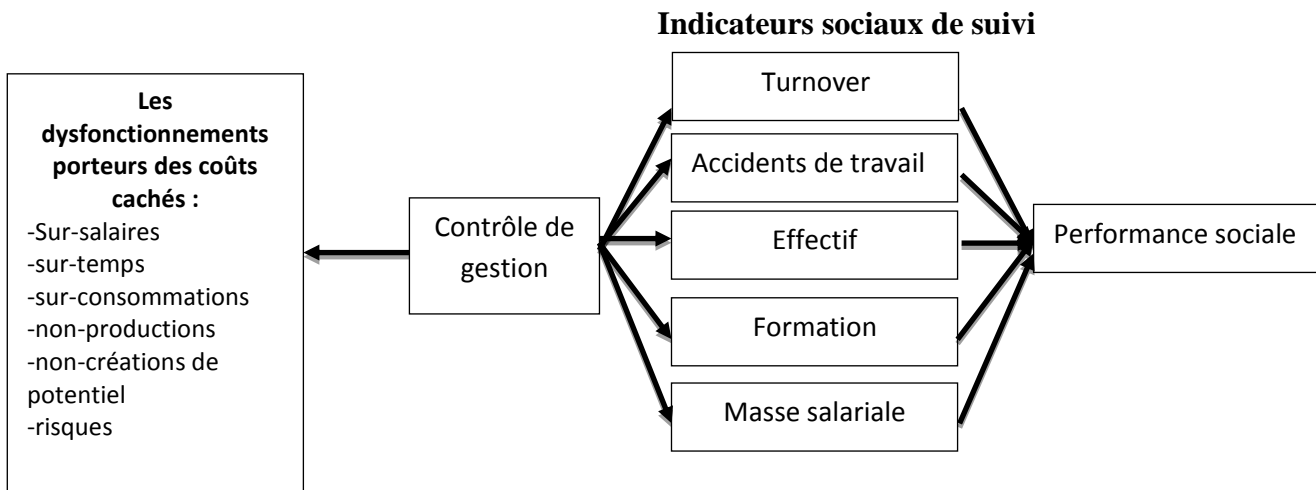
5. Modèle conceptuel et hypothèses de recherche

5.1. Modèle conceptuel de la recherche

A partir de la revue de la littérature spécialement les travaux de cappellettilorent (2006, 2012), Savall Henri &Zardet Véronique (1992,1995) et ISEOR⁵ (1990-2011) ainsi que l'étude exploratoire présentée ci-dessus, nous avons pu déduire notre modèle conceptuel ci-dessous (figure.7) illustrant les liens entre les variables de notre recherche.

Figure.7 : modèle conceptuel de la recherche

⁵ ISEOR : Institut de Socio-Economie des Entreprises et des Organisations.



Source : Auteurs

5.2. Les hypothèses de notre recherche

Les principales hypothèses de ce travail de recherche relatives à la contribution du contrôle de gestion au pilotage de la performance sociale sont ainsi :

H.1 : les indicateurs de dysfonctionnements (sociaux) utilisés par le contrôle de gestion permettent de mesurer les coûts cachés qualitativement, quantitativement et financièrement.

H.2 : les indicateurs sociaux de suivi influencent positivement la performance sociale de l'entreprise.

Conclusion

Le phénomène étudié dans cet article s'installe depuis environ la fin des années quatre-vingt-dix au cœur des préoccupations majeures auprès des dirigeants des entreprises pour faire face à la complexité de l'environnement afin de cantonner les difficultés qui entravent leurs pérennités et leurs développements. Le contexte général de notre recherche concerne le pilotage de la performance sociale des entreprises. De ce fait, examiner la place du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance sociale via l'adoption d'indicateurs sociaux constitue l'objet principal de cette recherche. Pour tirer des réponses fiables à cette problématique, nous avons à la fois mobilisé le cadre théorique et celui empirique.

Les résultats tirés ont montré que l'adoption et le choix d'indicateurs sociaux extra-comptables et financiers par le contrôle de gestion favorise l'évaluation, la maîtrise et le pilotage de la performance sociale des entreprises. Aussi, nous avons décelé tout au long de ce travail l'importance du contrôleur de gestion dans le pilotage de la fonction contrôle de gestion y compris le volet social et la coordination avec les autres fonctions spécialement la gestion des ressources humaines. Cette coordination permet de détecter les dysfonctionnements et de contribuer à les réduire via l'élaboration en permanence desdits indicateurs sociaux.

Toutefois plusieurs pistes de recherches peuvent être envisagées pour poursuivre ce travail notamment la mesure qualimétrique pour apprécier les coûts cachés de l'aspect social restant invisible pour plusieurs dirigeants auprès un échantillon plus large et dans divers secteurs.

Références

- Akrich S., et al., (2017). « Pilotage de la performance durable : nouveau champ d'application du contrôle de gestion ? », *Finance & Finance Internationale, revue imist*.
- Allouche J., et Patrice L., (2013). « Responsabilité sociale et performance financière des entreprises : une synthèse de la littérature », HAL.
- Autissier D., et Simonin B., (2009). « Mesurer la performance des ressources humaines », *éditions d'organisation, paris*.
- Batac J., et Errami Y., (2011). « le rôle du service contrôle de gestion dans l'adoption stratégique des banques : le cas d'une banque de détail », HAL.
- Berland N., (2014). « Que sais-je ? Le contrôle de gestion », France, Puf.
- Berland N., et Simon F-X., (2010). « Le contrôle de gestion en mouvement : état de l'art et meilleures pratiques », France, Groupe Eyrolles,
- Bouquin H., et Kuszla C., (2014). « Le contrôle de gestion », France, Puf.
- Brulhart F., et al., (2010). « Théorie des ressources : débats théoriques et applicabilités », *Revue Française de gestion*, n° 204, p.83-86.
- Burlaud A., et al., (2007). « Management et contrôle de gestion : manuel et applications », France, foucher.
- Cappelletti L., (2012). « Le contrôle de gestion de l'immatériel : une nouvelle approche du capital humain », Paris, Dunod,.
- Cappelletti L., (2006) « Le contrôle de gestion socio-économique de la performance : enjeux, conception et implantation », *Finance Contrôle Stratégie*, n° 1, p.135-155.
- Chanegrih T., (2012). « Les outils de contrôle de gestion : entre stabilité et changement », *Management & Avenir*, n°58, p.95-115.
- Collin E., (2017). « Le contrôle de gestion sociale », France, Gereso édition.
- Courrent J-M., (2012). « RSE et développement durable en PME », Paris, de boeck.
- Demtchouk O., (2008). « Réductions d'effectifs et performance des entreprises : réaction à l'article d'Éric Séverin », *La revue des sciences de gestion*, n° 231-232, p. 97-100,
- Dohou A., et Berland N., (2010). « Mesure de la performance globale des entreprises », HAL, p.1-22.
- Dohou-Reynaud A., (2009). « Le rôle des outils de mesure de la performance environnementale : le cas des audits et indicateurs environnementaux dans dix entreprises françaises certifiées ISO 14001 », *Management & Avenir*, n° 29, p. 344-362.
- Giroud F., et al, (2008). « contrôle de gestion et pilotage de la performance », Paris, Gualino éditeur.
- Imbert J., (2007). « les tableaux de bord RH », France, Groupe Eyrolles.

- KherraziS., (2019). « Management control of collaborative innovation: design and structuring mode », *European Journal of Innovation Management*,
- Lacroix M., et ZambonS., (2002). « Capital intellectuel et création de valeur : une lecture conceptuelle des pratiques françaises et italiennes », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, n° tome 6, p.61-83.
- LebaronF., (2010). « les indicateurs sociaux au XXI^e siècle », France, Dunod.
- LöningH.,& al., (2008). « Le Contrôle de Gestion : Organisation, Outils et Pratiques », France, Dunod.
- MartoryB., (2015). « Contrôle de gestion sociale », France, Vuibert.
- Meyssonnier F., (2012). « Le contrôle de gestion des services : réflexion sur les fondements et l'instrumentation », *comptabilité – contrôle- audit*, n° tome 18, p. 73-97.
- QuairelF., (2010). « contrôle de la performance globale et responsabilité sociale de l'entreprise (RSE) », p. 1-22, HAL.
- SavallH., et Zardet V.,(1995). « Maîtriser les coûts et les performances cachés », *Revue Economica*.
- SavallH., et ZardetV., (1992). « Le Nouveau Contrôle de Gestion : La méthode des coûts et des performances cachées », Éditions Comptables Malesherbes,
- Salgado M., (2013). « la performance : une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations », HAL, p. 1-10.
- SogbossiB-B., (2010). « Perception de la notion de performance par les dirigeants de petites entreprises en Afrique », *La revue des sciences de gestion*, n° 241, p.117-124.
- Van C-D., (2003). « L'exercice du contrôle de gestion en contexte PME : étude comparée des cas Français, Canadien et Belge », HAL, p. 1-16.
- ThietartR-A., et al., (2014).« Méthodes de recherche en management », France, Dunod.