

UNIVERSITÉ FRANÇOIS – RABELAIS DE TOURS

ÉCOLE DOCTORALE SCIENCES DE L'HOMME ET DE LA SOCIÉTÉ

Val de Loire Recherche En Management

(VALLOREM- E.A. 6296)

THÈSE présentée par :

SIDI AHMED ELBAQQALY

soutenue le : **26 Janvier 2017**

pour obtenir le grade de : **Docteur de l'université François – Rabelais de Tours**

Discipline/ Spécialité : Sciences de Gestion

**L'apport du contrôle de gestion sociale à la
performance des entreprises
"*Cas des entreprises marocaines*"**

THÈSE dirigée par :

Monsieur Brillet Franck

Professeur, Université de Paris II Panthéon-Assas

RAPPORTEURS :

Monsieur Peretti Jean-Marie

Professeur Emérite, Université de Corté

Madame Scouarnec Aline

Professeur, Université de Caen Basse-Normandie

JURY :

Monsieur Brillet Franck

Professeur, Université de Paris II Panthéon-Assas

Madame Hulin Annabelle

Professeur, Université de Tours

Monsieur Eric -Alain Zoukous

Maître de conférences, Université de Tours

Monsieur Peretti Jean-Marie

Professeur Emérite, Université de Corté

Madame Separi Sabine

Maître de conférences HDR, Ecole normale supérieure de Cachan

Madame Scouarnec Aline

Professeur, Université de Caen Basse-Normandie

Dédicace

Je dédie cette thèse à : ma mère, mon père, ma femme , mes sœurs, mes frères et mes enfants pour leur soutien, leur affection et leurs encouragements et pour m'avoir donné les conditions matérielles et immatérielles indispensables à la réalisation de ce travail.

A ma mère LALA AICHA,

A mon père SI MFADEL,

A ma femme AMINA,

A mes enfants, MAMOUNE ,FAHD et GHALI.

Remerciements

Je tiens en premier lieu à exprimer toute ma gratitude à Monsieur le Professeur Franck Brillet pour la confiance qu'il m'a accordée en me faisant l'insigne honneur d'être mon encadrant. Grâce à son assistance et son appui, ce travail a pu être mené à bon terme dans d'excellentes conditions. Ses orientations avisées et ses critiques constructives m'ont particulièrement été bénéfiques dans la réalisation de ce projet de recherche, je lui dois énormément. Qu'il trouve ici l'expression de toute ma reconnaissance pour son soutien.

Je tiens également à remercier Monsieur le Professeur Jean-Marie Peretti pour son encadrement et pour m'avoir proposé le sujet de ce mémoire. La pertinence de ses remarques, sa modestie et la qualité de ses conseils m'ont aidé à progresser et ont fait de cette recherche un véritable processus d'apprentissage et une expérience intéressante et riche d'enseignements.

Je tiens à remercier les membres de ce jury qui me font le très grand honneur de juger ce travail. Je remercie Madame Scouarnec qui a fait part de son intérêt pour cette recherche en acceptant d'être rapporteur de ce travail.

Je tiens à remercier les Professeurs : Madame Sépari Sabine, et Madame Hulin Annabelle et Eric-Alain Zoukoua qui me font le très grand honneur de porter une appréciation sur cette recherche et de participer à ce jury de soutenance de thèse.. Qu'ils trouvent ici l'expression de ma profonde gratitude.

Je voudrais, par ailleurs, adresser mes sincères remerciements à tous les dirigeants, DRH et contrôleurs de gestion qui ont bien voulu consacrer de leur temps précieux pour participer à l'étude empirique, sans qui, cette étude aurait été impossible.

Résumé

Toute entreprise ambitieuse et évolutive ne pourra nier la contribution cruciale de la fonction contrôle de gestion sociale dans sa performance. Cependant, cet apport est encore le sujet de multiples recherches. Plusieurs auteurs se sont mobilisés pour tenter d'éclairer cette " boîte noire ". En dépit de ce qui a été validé, il reste encore beaucoup d'aspects à découvrir. Dans la littérature, on trouve différentes approches théoriques à travers lesquelles plusieurs auteurs ont tenté de valider la pertinence de ce lien. Nous avons retenu l'approche de contingence pour identifier les facteurs qui influencent les pratiques du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines et qui peuvent par conséquent améliorer la performance de ces entités. Suivant un raisonnement hypothético-déductif, un modèle explicatif des pratiques de contrôle de gestion sociale est proposé. Notre modèle intègre une variable à expliquer « amélioration de la performance », douze variables explicatives de type organisationnel et comportemental, et une variable intermédiaire « Caractéristiques du contrôle de gestion sociale ». Ce modèle est ensuite testé empiriquement. Les données collectées sont traitées en utilisant une analyse exploratoire et une autre confirmatoire par les méthodes des équations structurelles.

L'analyse retenue est qualitative et réalisée en coupe instantanée. Nous nous sommes basés sur les retours d'un panel de 66 entreprises nationales et multinationales choisies parmi les plus performantes au Maroc. Un contexte où les managers ont encore un regard hésitant envers le rôle du contrôle de gestion sociale car ce lien est mal compris. Ceci peut s'expliquer, entre autres, par le faible nombre des recherches empiriques menées sur cette discipline au Maroc. Bien que plusieurs études aient tenté de valider l'influence des pratiques du contrôle de gestion sociale sur l'amélioration de la performance dans les pays développés. Cependant, peu d'études ont été menées sur les entreprises des pays en voie de développement comme le Maroc.

Les résultats permettent de confirmer que les pratiques de contrôle de gestion sociale étudiées exercent un impact positif sur l'amélioration de la performance des entreprises. Nonobstant certaines limites, les résultats obtenus permettent ainsi, sur le plan théorique, d'enrichir les travaux antérieurs portant sur le CGS; et sur le plan pratique, de fournir aux contrôleurs de gestion et aux dirigeants un cadre explicatif des pratiques du CGS.

Mots clés (français) : Contrôle de gestion sociale, gestion des ressources humaines, performance, contrôle social, indicateurs de performances, performance durable.

Résumé en anglais

ABSTRACT

Even if the role of the function social management control in the improvement of the performance of companies are more and more recognized more than before, this link is still subject of several searches. Several authors tried to light this "black box". In spite of what was validated, many still remain to discover. In literature, we find various theoretical approaches through which several authors tried to validate the relevance of this link. We held the approach of possibility to identify the factors which influence the practices of the social management control in the Moroccan companies and which can consequently improve the performance of these entities.

According to a hypothetical-deductive reasoning, an explanatory model of the practices of social management control is proposed. Our model integrates(joins) a variable to be explained "improvement of the performance", twelve explanatory variables of organizational and behavioral type(chap), and an intermediate variable " Characteristics of the social management control ". The collected data are handled(treated) by using methods of structural equations.

The results are quantitative and instantaneously realized. We based on the feed-back of 66 national and multinational most successful companies in Morocco. We found out that the managers still doubt about the role of the social management control because of the misunderstanding of this link. This can be referred to the Number of empirical researches conducted on this subject in Morocco. Despite the different studies which tried to validate the impact of the application of the social management control on the performance in developed Countries, only few studies were done in developing countries like Morocco. companies that have been in progress, since the 80s, in a strong competition due to technological acceleration and globalization. however certain limits, the obtained results that allow us to formalize the scope of social management control and combine of practices on the performance of domestic Firms.

key words : social management control, Human resource management, performance, control social ,performance indicators, sustainable performance.

Table des matières

Remerciements	3
Résumé	4
Résumé en anglais	5
Liste des tableaux	13
Liste des figures	18
Liste des annexes.....	20
Introduction générale.....	21
Première partie :Le cadre de référence de la pratique du contrôle de gestion	41
Chapitre 1. Approche conceptuelle du contrôle de gestion	43
1. Apparition et évolution du contrôle de gestion	46
1.1. L'apparition du contrôle de gestion	46
1.1.1. L'étape de la comptabilité industrielle et analytique	47
1.1.2. Evolution du contrôle de gestion.....	49
1.2. L'apparition du contrôle de gestion sociale	54
1.2.1. Définition et domaines d'applications.....	56
1.2.2. Principe et méthodologie.....	57
1.2.3. La mission du contrôleur de gestion sociale	60
1.2.4. Les différents emplois du contrôle de gestion.....	63
1.3. La position du contrôle de gestion par rapport aux autres fonctions	65
1.3.1. Le contrôle de gestion et l'audit interne.....	65
1.3.2. L'audit interne et le contrôle interne.....	68
1.3.3. Le contrôle de gestion sociale et l'audit social	70
1.3.4. L'audit social et la RSE au Maroc	74
1.3.5. L'apport de l'audit social à l'amélioration de la performance des entreprises marocaines.....	78
2. Organisation et rôle du contrôle de gestion.....	82
2.1. Le fonctionnement de l'organisation.....	82
2.1.1. Les structures organisationnelles	83
2.1.2. La structure divisionnalisée et la bureaucratie professionnelle.....	84
2.1.3. Rôle du contrôleur de gestion dans les structures des organisations.....	86
2.2. Statut du contrôleur de gestion dans les entreprises marocaines.	87
2.2.1. Profil du contrôleur de gestion	87

2.2.2.	Rôle du contrôleur de gestion dans les entreprises marocaines	89
2.2.3.	Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion	91
3.	Cadre théorique et modèles de liens entre les pratiques de GRH et la performance.	97
3.1.	Trois approches théoriques.....	98
3.1.1.	L'approche universaliste	98
3.1.2.	L'approche de contingence	99
3.1.3.	L'approche configurationnelle	100
3.2.	Modèles de liens entre les pratiques de GRH et la performance	101
3.2.1.	Modèles de base	101
3.2.2.	Modèles élaborés de la relation entre les pratiques GRH et la performance .	106
3.3.	L'évolution de la GRH au Maroc.....	112
3.3.1.	La fonction RH dans un contexte d'ouverture et de mondialisation.....	112
3.3.2.	La compétitivité de l'économie marocaine et les pratiques GRH.....	114
	Chapitre 2. Les outils du contrôle de gestion sociale	118
4.	Tableaux de bord sociaux.....	122
4.1.	La création des tableaux de bord et les échecs.....	123
4.1.1.	Les échecs de conception	123
4.1.2.	Les échecs de processus	124
4.2.	Les fonctions du tableau de bord sociaux	124
4.2.1.	Vision cohérente par rapport aux objectifs et outils personnels.....	125
4.2.2.	Mesure de performance et anticipation	125
4.2.3.	Signalisation des dysfonctionnements et simulation.....	125
4.2.4.	Référence commune pour l'équipe et communication.....	125
4.3.	Les différents tableaux de bord sociaux	125
4.3.1.	La mesure des effectifs et les indicateurs en ressources humaines	127
4.3.2.	L'absentéisme.....	128
4.3.3.	La masse salariale.....	129
4.3.4.	Les indicateurs de la formation	132
5.	Indicateurs sociaux de performance	137
5.1.	Système d'indicateurs de performance et le pilotage des performances.....	138
5.1.1.	Construction d'un système d'indicateurs de performance.....	139
5.1.2.	Pilotage des performances.....	143
5.1.3.	Limites de contrôle par les résultats	147

5.2.	La mesure de performance des services ressources humaines	149
5.2.1.	Pilotage de la performance de la fonction ressources humaines	150
5.2.2.	Performance sociale	151
5.3.	Efficacité sociale	152
5.3.1.	L'efficacité sociale	153
5.3.2.	Evaluation de la performance sociale.....	154
5.4.	Les indicateurs "Ressources Humaines" dans la logique du Balanced Scorecard .	156
5.4.1.	L'approche du Balanced Scorecard	156
5.4.2.	Le tableau prospectif personnel.....	159
5.4.3.	Les perspectives des Balanced Scorecard	160
6.	Les budgets et la comptabilité analytique sociale.	166
6.1.	La planification stratégique des ressources humaines.....	166
6.1.1.	L'analyse de l'environnement et la formulation de la stratégie.....	168
6.1.2.	L'analyse des déséquilibres entre les besoins futurs et les RH disponibles ...	169
6.1.3.	Le contrôle budgétaire dans la fonction ressources humaines	170
6.2.	La comptabilité analytique sociale	178
6.2.1.	Objectif de la comptabilité analytique sociale	178
6.2.2.	Rôle de la comptabilité analytique sociale	178
7.	Le système d'information sociale et le bilan social.	180
7.1.	L'apport des <i>E.R.P</i> (Entreprise Resource Planning) au contrôle de gestion	180
7.1.1.	L'apport des progiciels " entreprise resource planning " pour la gestion	181
7.1.2.	Les avantages escomptés de l'utilisation des ERP.....	182
7.2.	Le contrôle du système d'information des ressources humaines	183
7.2.1.	L'informatisation des tableaux de bord et des indicateurs sociaux.....	184
7.2.2.	Les progiciels de gestion intégrés des ressources humaines	185
7.3.	Le bilan social	187
7.3.1.	Les objectifs du bilan social	187
7.3.2.	Le contenu du bilan social.....	188
7.4.	l'utilisation du « Big Data RH » pour accroître la valeur ajoutée du contrôle de gestion sociale	190
7.4.1.	le Big data pousse à l'évolution des métiers RH.	191
7.4.2.	l'utilisation du « Big Data » dans le recrutement.....	191
7.4.3.	l'utilisation du « Big Data » dans la formation,	192

7.4.4.	l'utilisation du « Big Data » dans la gestion des compétences	192
Partie II- Validation du modèle théorique: choix méthodologique et présentation des résultats empiriques.		197
Chapitre 3. Choix méthodologiques et résultats empiriques.		201
8.	Hypothèses de travail et méthodologie de l'enquête.....	205
8.1.	Démarche et hypothèses de travail.....	205
8.1.1.	Hypothèses concernant l'influence de contingence organisationnelle.....	206
8.1.2.	Hypothèses concernant l'influence de contingence comportementale	211
8.2.	Objectifs et méthodologie de l'enquête.....	218
8.2.1.	Objectifs de l'enquête.....	219
8.2.2.	Méthodes de l'enquête	219
8.2.3.	Déroulement de l'enquête	220
9.	La fiabilité des instruments de mesure	224
9.1.	Alpha de Cronbach.....	224
9.1.1.	Le coefficient α de Cronbach	225
9.1.2.	La signification d'Alpha de CRONBACH.....	225
9.2.	Examen de la fiabilité des instruments de mesure	226
9.2.1.	Vérification de la fiabilité des échelles de mesure relatives aux facteurs de contingence organisationnelle	226
9.2.2.	Vérification de la fiabilité des échelles de mesure relatives aux facteurs de contingence comportementale.....	231
9.2.3.	Vérification de la fiabilité des échelles de mesure relatives à la variable pratique du contrôle de gestion sociale et amélioration des performances	244
10.	Les caractéristiques générales de l'échantillon	246
10.1.	La répartition des entreprises enquêtées.....	246
10.1.1.	Répartition des entreprises enquêtées par secteur d'activité.....	246
10.1.2.	Répartition des entreprises enquêtées par région et par taille	247
10.2.	Facteurs de contingence organisationnelle de la fonction contrôle de gestion	248
10.2.1.	La structure de l'entreprise	249
10.2.2.	L'informatisation	253
10.2.3.	l'incertitude de l'environnement	255
10.2.4.	la stratégie de l'entreprise	256
10.3.	Facteurs de contingence comportementale de la fonction contrôle de gestion	258

10.3.1.	Formation des contrôleurs de gestion sociale	258
10.3.2.	Formation des dirigeants	258
10.3.3.	Degré d'implication des contrôleurs de gestion sociale	259
10.3.4.	Style de Management	265
10.3.5.	Conditions de travail des contrôleurs de gestion sociale.....	270
10.4.	Contrôle de gestion sociale et mesure de la performance	273
10.4.1.	Mesure de la performance dans les entreprises	273
10.4.2.	Contrôle de gestion sociale et rentabilité de l'entreprise	277
10.4.3.	Communication des résultats de mesure de performance	279
11.	Analyse et interprétation des résultats de la pratique du contrôle de la gestion sociale dans les entreprises marocaines.....	286
11.1.	Analyse de la fonction de contrôle de gestion sociale au Maroc	286
11.2.	Analyse des résultats de la pratique du contrôle de gestion sociale au Maroc.....	288
11.2.1.	Organisation de la fonction de contrôle de gestion sociale	288
11.2.2.	Système d'information des ressources humaines	290
11.2.3.	Conditions de travail des contrôleurs de gestion sociale.....	291
11.2.4.	Procédures et méthodes de travail	291
11.2.5.	Environnement et contexte culturel de l'entreprise marocaine.....	293
11.2.6.	Système de mesure de performance.	294
11.2.7.	Style de management et le contrôle de gestion sociale.	295
11.3.	Interprétation et analyse des résultats du profil du contrôleur de gestion sociale..	295
11.3.1.	Formation des contrôleurs de gestion sociale	296
11.3.2.	Méthode d'évaluation des relations interpersonnelles.....	297
11.3.3.	Degré de réalisation des missions programmées.....	298
11.3.4.	Image du métier des contrôleurs de gestion sociale	299
11.4.	Analyse et interprétation des résultats liés à la relation entre les opérationnels et les contrôleurs de gestion sociale	301
11.4.1.	Nature de collaboration entre les contrôleurs de gestion sociale et les opérationnels.	301
11.4.2.	Application des recommandations.	302
Chapitre 4. Validation du modèle théorique et propositions d'amélioration de la pratique du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines.....		305
12.	Validation du modèle théorique et des hypothèses de recherche.....	310

12.1.	La méthode d'équations structurelles : outil méthodologique pour tester notre modèle de recherche.....	310
12.1.1.	Méthodes d'équations structurelles	310
12.1.2.	Présentation de la méthode d'équations structurelles	310
12.1.3.	Les courants de pensées dans l'estimation des modèles d'équations structurelles 312	
12.2.	Présentation des analyses factorielles exploratoires et confirmatoires	313
12.2.1.	L'analyse factorielle exploratoire (AFE)	313
12.2.2.	L'analyse factorielle confirmatoire (AFC)	316
13.	Les résultats des tests de validation des échelles de mesure	321
13.1.	Les résultats des tests de validation des échelles de mesure des facteurs de la contingence organisationnelle	328
13.1.1.	Échelle de mesure de la variable « structure de l'entreprise ».....	328
13.1.2.	Échelle de mesure de la variable « informatisation ».....	334
13.1.3.	Échelle de mesure de la variable « incertitude de l'environnement ».	338
13.1.4.	Échelle de mesure de la variable « stratégie »	342
13.1.5.	Modèle structurel des variables de la contingence organisationnelle	345
13.2.	Les résultats des tests de validation des échelles de mesure des facteurs de la contingence comportementale :.....	347
13.2.1.	Échelle de mesure du variable degré d'implication des CGS	347
13.2.2.	Echelle de mesure de la variable « style de management ».	355
13.2.3.	Échelle de mesure des variables « conditions de travail »	377
13.2.4.	Échelle de mesure de la variable « la pratique du contrôle de gestion sociale et l'amélioration des performances » :.....	380
13.2.5.	Modèle structurel des variables de la contingence comportementale.	383
13.3.	Modèle de recherche de l'apport du contrôle de gestion sociale à la performance des entreprises	387
13.3.1.	Modèle structurel de recherche	387
13.3.2.	La signification entre les variables du modèle et les items après l'analyse confirmatoire.	390
13.4.	Les résultats des tests des hypothèses de recherche	392
13.4.1.	Test des hypothèses relatives aux facteurs de contingence organisationnelle	392
13.4.2.	Test des hypothèses relatives aux facteurs de contingence comportementale	396

13.4.3. Test des hypothèses relatives à l'influence des caractéristiques du contrôle de gestion sociale sur l'amélioration de la performance des entreprises marocaines.....	398
14. Propositions d'amélioration de la pratique du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines.	403
14.1. Recommandations pour la direction générale.	403
14.1.1. Limiter les résistances au changement.	404
14.1.2. Instaurer un système d'information des ressources humaines.	405
14.1.3. Mettre en place des procédures claires , précises avec une définition des tâches et des responsabilités.	407
14.1.4. Organiser le service de contrôle de gestion sociale.....	409
14.2. Recommandations pour les contrôleurs de gestion	411
14.2.1. Assurer le suivi de l'application des recommandations.....	411
14.2.2. Réaliser l'ensemble des missions programmées.....	412
14.2.3. Gommer l'image négative du contrôleur de gestion sociale et apporter de la valeur ajoutée	413
14.2.4. Définir un référentiel de qualité des relations dans le programme de contrôle de gestion sociale	415
14.3. Recommandations pour la direction des ressources humaines	416
14.3.1. Améliorer le contexte culturel et la recherche du bien commun.....	416
14.3.2. Créer un climat de travail et améliorer l'image des contrôleurs de gestion...	417
14.3.3. Améliorer le système de mesure de performance.	418
14.3.4. Intégrer et développer la maîtrise des Big Data RH dans les entreprises marocaines.....	420
Conclusion	426
Résumé.....	507
Résumé en anglais.....	508

Liste des tableaux

TABLEAU 1: LES DIFFERENTS DOMAINES DU CONTROLE DE GESTION SOCIALE	57
TABLEAU 2: LES ACTIVITES DU CONTROLE DE GESTION SOCIALE.....	63
TABLEAU 3: AVANTAGES ET INCONVENIENTS DES DIFFERENTS RATTACHEMENTS DU CONTROLE DE GESTION. 95	
TABLEAU 4: RESUME DES FORMES ET SOURCES D'INDICATEURS RH.....	127
TABLEAU 5: PRINCIPALES CHARGES DE PERSONNEL FIGURANT AU PLAN COMPTABLE	130
TABLEAU 6: LE NOMBRE D'ITEMS DES VARIABLES DE MESURE DES FACTEURS DE LA CONTINGENCE ORGANISATIONNELLE.....	211
TABLEAU 7: LE NOMBRE D'ITEMS DES VARIABLES DE MESURE DES FACTEURS DE CONTINGENCE COMPORTEMENTALE	215
TABLEAU 8: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « STRUCTURE ».	227
TABLEAU 9 : STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « INFORMATISATION ».....	228
TABLEAU 10: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « INCERTITUDE DE L'ENVIRONNEMENT».....	229
TABLEAU 11 : STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « STRATEGIE ».	230
TABLEAU 12: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « DEGRE D'IMPLICATION DES CGS ».	231
TABLEAU 13 : STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « CGS ET RISQUES D'ENTREPRISE ».....	232
TABLEAU 14: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « DOMAINES PRIORITAIRES POUR LES CGS ».	233
TABLEAU 15: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « PREFERENCES EN MATIERE D'INFORMATION ». .	234
TABLEAU 16: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « ACTIVITES CONTROLEES PAR LE CGS ».....	235
TABLEAU 17: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « OUTILS DU CONTROLE DE GESTION SOCIALE ». .	236
TABLEAU 18: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « BILAN SOCIAL ».	237
TABLEAU 19 : STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « FACTEURS CLES DE RENTABILITE ».....	238
TABLEAU 20: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « PRINCIPE D'INDEPENDANCE ».	238
TABLEAU 21: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « PRINCIPE D'OBJECTIVITE ».	239
TABLEAU 22: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « EVALUATION DU RENDEMENT ».....	240
TABLEAU 23: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « INDICATEURS SOCIAUX UTILISES ».....	241
TABLEAU 24: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « PROBLEMES RENCONTRES PAR LES CGS ».	242
TABLEAU 25: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « LES FACTEURS DE MOTIVATION DES CGS ».	243
TABLEAU 26: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « LA PRATIQUE DU CONTROLE DE GESTION SOCIALE ET L'AMELIORATION DES PERFORMANCES ».	244
TABLEAU 27 REPARTITION DES ENTREPRISES ENQUETEES PAR SECTEUR (PRIVE OU PUBLIC).....	246
TABLEAU 28: REPARTITION DES ENTREPRISES ENQUETEES PAR REGIONS.....	247
TABLEAU 29: REPARTITION DES ENTREPRISES ENQUETEES PAR TAILLES.	248
TABLEAU 30: EXISTENCE DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION SOCIALE.....	249
TABLEAU 31 : AGE DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION SOCIALE.	249
TABLEAU 32: DENOMINATION DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION SOCIALE.	250
TABLEAU 33: INITIATIVE DE CREATION DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION SOCIALE.	251

TABLEAU 34: RATTACHEMENT HIERARCHIQUE DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION SOCIALE.	251
TABLEAU 35: OBJECTIF DE CREATION DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION SOCIALE.	252
TABLEAU 36 : EXISTENCE D'UN ERP A L'ENTREPRISE	253
TABLEAU 37: EXISTENCE D'UN SYSTEME D'INFORMATION DES RESSOURCES HUMAINES.	254
TABLEAU 38: DYNAMISME DE L'ENVIRONNEMENT.....	255
TABLEAU 39: DEGRE DE LIAISON ENTRE LES INDICATEURS DE PERFORMANCE ET LA STRATEGIE DE L'ENTREPRISE.....	256
TABLEAU 40: INFLUENCE DE LA POLITIQUE SOCIALE DE L'ENTREPRISE SUR LA RENTABILITE.....	257
TABLEAU 41: FORMATION DES CONTROLEURS DE GESTION SOCIALE.	258
TABLEAU 42: FORMATION DES DIRIGEANTS.....	258
TABLEAU 43: APPLICATION DES RECOMMANDATIONS.....	259
TABLEAU 44: DESTINATAIRES DES RAPPORTS.	260
TABLEAU 45: NATURE DES RAPPORTS.	261
TABLEAU 46: SUIVI DES RECOMMANDATIONS.....	261
TABLEAU 47: DOMAINES PRIORITAIRES POUR LES CONTROLEURS DE GESTION SOCIALE.	263
TABLEAU 48: OBJECTIFS DES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION SOCIALE.....	265
TABLEAU 49 : ACTIVITES CONTROLEES PAR LE CONTROLEUR DE GESTION SOCIALE.	266
TABLEAU 50 : PRINCIPE D'INDEPENDANCE DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION SOCIALE.	267
TABLEAU 51 : PRINCIPE D'OBJECTIVITE DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION SOCIALE.....	268
TABLEAU 52 : CONTROLE DE GESTION SOCIALE ET LE BILAN SOCIAL.....	269
TABLEAU 53: DIFFICULTES RENCONTREES PAR LES CONTROLEURS DE GESTION SOCIALE.	270
TABLEAU 54: REMUNERATION DES CONTROLEURS DE GESTION SOCIALE.....	271
TABLEAU 55: FACTEURS DE MOTIVATION DES CONTROLEURS DE GESTION SOCIALE.	271
TABLEAU 56 : RELATIONS ENTRE LE CONTROLE DE GESTION SOCIALE ET L'AUDIT SOCIAL.	272
TABLEAU 57: FREQUENCE DE REVISION DES OBJECTIFS.....	274
TABLEAU 58: LES INDICATEURS LES PLUS UTILISES DANS LE CONTROLE DE GESTION	274
TABLEAU 59: PARTICIPATION DES MANAGERS A L'EVALUATION DE LA PERFORMANCE DES SALAIRES.....	276
TABLEAU 60: ELEMENTS CLES DE RENTABILITE.	277
TABLEAU 61: ROLE DU CONTROLE DE GESTION SOCIALE DANS LA PREVENTION DES RISQUES	278
TABLEAU 62 : COMMUNICATION DES RESULTATS DE MESURE DE PERFORMANCE	279
TABLEAU 63 : NIVEAU D'AMELIORATION DE LA PERFORMANCE	280
TABLEAU 64: NIVEAU D'AMELIORATION DU CLIMAT SOCIAL.....	281
TABLEAU 65: NIVEAU D'AMELIORATION DE LA PERFORMANCE GRH	282
TABLEAU 66 : NIVEAU D'AMELIORATION DU RESULTAT FINANCIER.....	282
TABLEAU 67: NIVEAU D'AMELIORATION DE LA RENTABILITE D'ENTREPRISE	283
TABLEAU 68: NIVEAU D'AMELIORATION DU RESULTAT D'ENTREPRISE.....	283
TABLEAU 69: TABLEAU DES CRITERES RETENUS DANS L'ANALYSE FACTORIELLE EXPLORATOIRE.	315
TABLEAU 70: INDICES D'AJUSTEMENT DU MODELE D'EQUATIONS STRUCTURELLES	319

TABLEAU 71: VARIABLES LATENTES ET INDICATEURS DE MESURE.....	322
TABLEAU 72: SUITE VARIABLES LATENTES ET INDICATEURS DE MESURE.	323
TABLEAU 73: VARIABLES LATENTES ET INDICATEURS DE MESURE.....	324
TABLEAU 74: SUITE DES VARIABLES LATENTES ET INDICATEURS DE MESURE.	325
TABLEAU 75: SUITE DES VARIABLES LATENTES ET INDICATEURS DE MESURE.	326
TABLEAU 76: SUITE DES VARIABLES LATENTES ET INDICATEURS DE MESURE.	327
TABLEAU 77 : STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « STRUCTURE ».....	328
TABLEAU 78: VARIANCE TOTALE EXPLIQUEE DE LA VARIABLE « STRUCTURE »	329
TABLEAU 79 : COMMUNALITES ET STRUCTURE FACTORIELLE DE LA VARIABLE « STRUCTURE ».....	330
TABLEAU 80 : ANALYSE CONFIRMATOIRE DE LA VARIABLE « STRUCTURE » AVANT AJUSTEMENT.	331
TABLEAU 81: INDICES DU MODELE DE MESURE DE LA VARIABLE « STRUCTURE» AVANT AJUSTEMENT.	332
TABLEAU 82: INDICES DU MODELE DE MESURE DE LA VARIABLE « STRUCTURE» APRES AJUSTEMENT.....	333
TABLEAU 83: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « INFORMATISATION ».....	334
TABLEAU 84: VARIANCE TOTALE EXPLIQUEE RELATIVE A LA VARIABLE « INFORMATISATION ».....	334
TABLEAU 85 : COMMUNALITES ET MATRICE DES COMPOSANTES DE LA VARIABLE « INFORMATISATION » ..	335
TABLEAU 86 : ANALYSE CONFIRMATOIRE DE LA VARIABLE « INFORMATISATION » AVANT AJUSTEMENT.	335
TABLEAU 87: INDICES DU MODELE DE LA VARIABLE « INFORMATISATION » AVANT AJUSTEMENT.....	336
TABLEAU 88: MODELE FACTORIEL INITIAL DE MESURE DE LA VARIABLE « INFORMATISATION » APRES AJUSTEMENT.	337
TABLEAU 89 : STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « INCERTITUDE DE L'ENVIRONNEMENT ».....	338
TABLEAU 90: VARIANCE EXPLIQUEE RELATIVE A LA VARIABLE « INCERTITUDE DE L'ENVIRONNEMENT »	338
TABLEAU 91 : STRUCTURE FACTORIELLE DE LA VARIABLE « INCERTITUDE DE L'ENVIRONNEMENT »	339
TABLEAU 92 : ANALYSE CONFIRMATOIRE DE LA VARIABLE « INCERTITUDE DE L'ENVIRONNEMENT »	340
TABLEAU 93: INDICE DE LA VARIABLE « INCERTITUDE DE L'ENVIRONNEMENT » AVANT AJUSTEMENT.....	341
TABLEAU 94: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « STRATEGIE ».....	342
TABLEAU 95: VARIANCE EXPLIQUEE RELATIVE A LA VARIABLE « STRATEGIE »	342
TABLEAU 96 : STRUCTURE FACTORIELLE APRES ROTATION DE LA VARIABLE « STRATEGIE »	343
TABLEAU 97: ANALYSE FACTORIELLE CONFIRMATOIRE DE LA VARIABLE« STRATEGIE » AVANT AJUSTEMENT.	343
TABLEAU 98: LES RELATIONS ENTRE LES VARIABLES DE LA CONTINGENCE ORGANISATIONNELLE DU MODELE ET LES ITEMS.....	345
TABLEAU 99: INDICES DU MODELE DE MESURE DES VARIABLES DE LA CONTINGENCE ORGANISATIONNELLE	347
TABLEAU 100: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « DEGRE D'IMPLICATION DES CGS »	348
TABLEAU 101: VARIANCE EXPLIQUEE DE VARIABLE « DEGRE D'IMPLICATION DES CGS ».....	348
TABLEAU 102: STRUCTURE FACTORIELLE DE LA VARIABLE « DEGRE D'IMPLICATION DES CGS ».....	349
TABLEAU 103: ANALYSE FACTORIELLE CONFIRMATOIRE DE LA VARIABLE « DEGRE D'IMPLICATION »	349
TABLEAU 104: INDICES DU MODELE DE MESURE DE LA VARIABLE « DEGRE D'IMPLICATION DU CGS »	350
TABLEAU 105: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « CGS ET RISQUE DE L'ENTREPRISE ».....	351
TABLEAU 106: VARIANCE EXPLIQUEE RELATIVE A LA VARIABLE « CGS ET RISQUE D'ENTREPRISE ».....	351

TABLEAU 107 : STRUCTURE FACTORIELLE DE LA VARIABLE « CGS ET RISQUE D'ENTREPRISE ».....	352
TABLEAU 108: ANALYSE CONFIRMATOIRE DE LA VARIABLE « CGS ET RISQUE D'ENTREPRISE ».....	353
TABLEAU 109: INDICES DU MODELE DE LA VARIABLE « CONTROLE DE GESTION ET RISQUE D'ENTREPRISE ».	354
TABLEAU 110: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « PREFERENCES EN MATIERE D'INFORMATION ».	355
TABLEAU 111: VARIANCE EXPLIQUEE DE LA VARIABLE « PREFERENCE EN MATIERE D'INFORMATION »	356
TABLEAU 112 : STRUCTURE FACTORIELLE DE LA VARIABLE « PREFERENCE EN MATIERE D'INFORMATION » ...	356
TABLEAU 113: ANALYSE FACTORIELLE CONFIRMATOIRE DE LA VARIABLE « PREFERENCE D'INFORMATION».	357
TABLEAU 114: INDICES DU MODELE DE MESURE DE LA VARIABLE « PREFERENCE D'INFORMATION ».....	358
TABLEAU 115: STATISTIQUES DE FIABILITE DES VARIABLES « ACTIVITES PRIORITAIRES DU CGS »	358
TABLEAU 116: VARIANCE EXPLIQUEE RELATIVE AUX VARIABLES « ACTIVITES PRIORITAIRES DU CGS ».....	359
TABLEAU 117: STRUCTURE FACTORIELLE DE LA VARIABLE « ACTIVITE PRIORITAIRE DU CGS »	359
TABLEAU 118: ANALYSE FACTORIELLE CONFIRMATOIRE DE LA VARIABLE « ACTIVITE PRIORITAIRE DU CGS » .	360
TABLEAU 119: INDICES DU MODELE DE MESURE DES VARIABLES « ACTIVITES PRIORITAIRES DU CGS ».	361
TABLEAU 120: STATISTIQUES DE FIABILITE DES VARIABLES « OUTILS DU CONTROLE DE GESTION SOCIALE »..	361
TABLEAU 121: VARIANCE EXPLIQUEE RELATIVE AUX VARIABLES « OUTIL DU CGS ».....	362
TABLEAU 122 : STRUCTURE FACTORIELLE DE LA VARIABLE « OUTILS DU CONTROLE DE GESTION SOCIALE » ..	362
TABLEAU 123: ANALYSE FACTORIELLE CONFIRMATOIRE DES VARIABLES « OUTILS DU CGS ».....	363
TABLEAU 124: INDICES DU MODELE DE MESURE DES VARIABLES « OUTILS DU CGS ».....	364
TABLEAU 125: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « BILAN SOCIAL ».	365
TABLEAU 126: VARIANCE EXPLIQUEE RELATIVE A LA VARIABLE « BILAN SOCIAL ».....	365
TABLEAU 127: VARIANCE EXPLIQUEE RELATIVE A LA LA VARIABLE « BILAN SOCIAL ».....	366
TABLEAU 128: ANALYSE FACTORIELLE CONFIRMATOIRE DE LA VARIABLE « BILAN SOCIAL ».....	366
TABLEAU 129: INDICES DU MODELE DE MESURE DE LA VARIABLE « BILAN SOCIAL »	367
TABLEAU 130: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « FACTEURS CLES DE RENTABILITE ».....	368
TABLEAU 131: VARIANCE EXPLIQUEE RELATIVE A LA VARIABLE « FACTEURS CLES DE RENTABILITE ».....	368
TABLEAU 132 : STRUCTURE FACTORIELLE DE LA VARIABLE « FACTEURS CLES DE RENTABILITE »	369
TABLEAU 133: ANALYSE FACTORIELLE CONFIRMATOIRE DES VARIABLES « FACTEURS CLES DE RENTABILITE »	369
TABLEAU 134: INDICES DU MODELE DE MESURE DES VARIABLES « FACTEURS CLES DE RENTABILITE »	370
TABLEAU 135: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « PRINCIPE D'OBJECTIVITE ».....	371
TABLEAU 136: VARIANCE EXPLIQUEE RELATIVE A LA VARIABLE « PRINCIPE D'OBJECTIVITE ».....	371
TABLEAU 137: STRUCTURE FACTORIELLE APRES ROTATION DE LA VARIABLE « PRINCIPE D'OBJECTIVITE ».	372
TABLEAU 138: ANALYSE FACTORIELLE CONFIRMATOIRE DE LA VARIABLE « PRINCIPE D'OBJECTIVITE ».....	372
TABLEAU 139: INDICES DU MODELE DE MESURE DE LA VARIABLE « PRINCIPE D'OBJECTIVITE ».....	373
TABLEAU 140:STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « FREQUENCES DE REALISATION DES OBJECTIFS »	374
TABLEAU 141:VARIANCE EXPLIQUEE DE LA VARIABLE « FREQUENCE DE REALISATION DES OBJECTIFS ».....	374
TABLEAU 142 : « FREQUENCES DE REALISATION DES OBJECTIFS ET LES INDICATEURS UTILISES ».....	375
TABLEAU 143:ANALYSE CONFIRMATOIRE DE LA VARIABLE « FREQUENCES DE REALISATION DES OBJECTIFS »	375
TABLEAU 144: INDICES DU MODELE DE LA VARIABLE « FREQUENCE DE REALISATION DES OBJECTIFS ».....	376

TABLEAU 145: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « CONDITIONS DE TRAVAIL ».....	377
TABLEAU 146: VARIANCE TOTALE EXPLIQUEE RELATIVE A LA VARIABLE « CONDITIONS DE TRAVAIL »	377
TABLEAU 147: MATRICE DES COMPOSANTES DES VARIABLES « CONDITIONS DE TRAVAIL ».....	378
TABLEAU 148: ANALYSE FACTORIELLE CONFIRMATOIRE DE LA VARIABLE « CONDITIONS DE TRAVAIL ».....	379
TABLEAU 149: INDICES DU MODELE DE MESURE DES VARIABLES «CONDITIONS DE TRAVAIL ».....	380
TABLEAU 150: STATISTIQUES DE FIABILITE DE LA VARIABLE « PRATIQUE DU CONTROLE DE GESTION SOCIALE ET L'AMELIORATION DES PERFORMANCES ».....	381
TABLEAU 151: VARIANCE TOTALE EXPLIQUEE RELATIVE A LA VARIABLE « PRATIQUE DU CONTROLE DE GESTION SOCIALE ET L'AMELIORATION DES PERFORMANCES ».....	381
TABLEAU 152: VARIANCE TOTALE EXPLIQUEE RELATIVE A LA VARIABLE « PRATIQUE DU CONTROLE DE GESTION SOCIALE ET L'AMELIORATION DES PERFORMANCES ».....	382
TABLEAU 153: INDICES DU MODELE DE MESURE DE LA VARIABLE « LA PRATIQUE DU CONTROLE DE GESTION SOCIALE ET L'AMELIORATION DES PERFORMANCES ».....	383
TABLEAU 154: LES RELATIONS ENTRE LES VARIABLES DE LA CONTINGENCE COMPORTEMENTALE DU MODELE ET LES CARACTERISTIQUES DU CONTROLE DE GESTION SOCIALE.....	384
TABLEAU 155: INDICES DU MODELE DE LA CONTINGENCE COMPORTEMENTALE.....	386
TABLEAU 156: INDICES DU MODELE DE MESURE DES VARIABLES DU MODELE STRUCTUREL DE RECHERCHE	387
TABLEAU 157: INDICES DU MODELE DE MESURE DES VARIABLES DE LA CONTINGENCE COMPORTEMENTALE.....	389
TABLEAU 158: LES RELATIONS ENTRE LES VARIABLES DE LA CONTINGENCE ORGANISATIONNELLE ET COMPORTEMENTALE DU MODELE ET LES ITEMS PARTICIPANT A CES MESURES.....	391
TABLEAU 159: SYNTHESE DES RESULTATS DES TESTS DES HYPOTHESES DE RECHERCHE	395
TABLEAU 160: SYNTHESE DES RESULTATS DES TESTS DES HYPOTHESES DE RECHERCHE (SUITE).....	398
TABLEAU 161: SYNTHESE DU TEST D'HYPOTHESE CONCERNANT L'INFLUENCE DES PRATIQUES DU CONTROLE DE GESTION SOCIALE SUR L'AMELIORATION DE LA PERFORMANCE DES ENTREPRISES MAROCAINES.	399

Liste des figures

FIGURE 1: LE CADRE CONCEPTUEL DU MODELE DE RECHERCHE.....	38
FIGURE 2: LE DEROULEMENT GENERAL DE LA THESE.....	40
FIGURE 3: POSITIONNEMENT DU CHAPITRE 1 DANS LA THESE.....	43
FIGURE 4: PLAN DU CHAPITRE 1. APPROCHE CONCEPTUELLE DU CONTROLE DE GESTION.....	45
FIGURE 5 : RATTACHEMENT DU CONTROLEUR DE GESTION AU DIRECTEUR GENERAL.....	91
FIGURE 6: RATTACHEMENT DU CONTROLEUR DE GESTION AU DIRECTEUR FINANCIER.....	92
FIGURE 7: RATTACHEMENT DU CONTROLEUR DE GESTION AU DIRECTEUR DES RESSOURCES HUMAINES.....	93
FIGURE 8 : AUTRE POSITIONNEMENT DU CONTROLEUR DE GESTION DANS L'ORGANIGRAMME.....	93
FIGURE 9: MODELE DE HUSELID.....	102
FIGURE 10: MODELE DE HUSELID DES PRATIQUES GRH.....	102
FIGURE 11: MODELE EN CASCADE DES RELATION ENTRE PRATIQUES DE GRH ET PERFORMANCES.....	103
FIGURE 12: MODELE DE BASE DE PAAUWE ET RICHARDSON.....	104
FIGURE 13: LE MODELE DE SYNTHESE DU LIEN GRH - PERFORMANCE DE PAAUWE ET RICHARDSON.....	105
FIGURE 14: MODELE DE RECHERCHE DE BARRAUD DIDIER.....	106
FIGURE 15: MODELE DE LIEN GRH – PERFORMANCE DE GUEST.....	107
FIGURE 16: MODELE MULTI NIVEAUX D'OSTROFF ET BOWEN , LIEN SYSTEMES DE GRH - PERFORMANCE.	108
FIGURE 17: MODELE PAUL & ANANTHARAMAN , LIEN GRH-PERFORMANCE.....	109
FIGURE 18: MODELE DE LIEN GRH - PERFORMANCE : PERSPECTIVE DE GESTION DES PERFORMANCES.....	110
FIGURE 19: POSITIONNEMENT DU CHAPITRE 2 DANS LA THESE.....	118
FIGURE 20: PLAN DETAILLE DU CHAPITRE 2.....	120
FIGURE 21: POSITIONNEMENT DU CHAPITRE 3 DANS LA THESE.....	201
FIGURE 22 : PLAN DU CHAPITRE 3.....	203
FIGURE 23: MODELE CONCEPTUEL DES LIENS DE CONTINGENCE ORGANISATIONNELLE.....	210
FIGURE 24 : MODELE CONCEPTUEL DES LIENS DE CONTINGENCE COMPORTEMENTALE.....	214
FIGURE 25 : LE MODELE DES CARACTERISTIQUES DU CONTROLE DE GESTION SOCIALE.....	216
FIGURE 26: LE MODELE CONCEPTUEL DE L'INFLUENCE DU CGS SUR LA PERFORMANCE.....	218
FIGURE 27: REPARTITION DES ENTREPRISES ENQUETEES PAR SECTEURS.....	246
FIGURE 28 REPARTITION DES ENTREPRISES ENQUETEES PAR ACTIVITES.....	247
FIGURE 29: REPARTITION DES ENTREPRISES ENQUETEES PAR REGION.....	247
FIGURE 30: POSITIONNEMENT DU CHAPITRE 4 DANS LA THESE.....	306
FIGURE 31: PRESENTE LE PLAN DU CHAPITRE 4.....	308
FIGURE 32: EXEMPLE D'UN MODELE D'EQUATIONS STRUCTURELLES A VARIABLES LATENTES.....	312
FIGURE 33: MODELE FACTORIEL INITIAL DE MESURE DE LA VARIABLE « STRUCTURE » AVANT AJUSTEMENT.....	332
FIGURE 34: MODELE FACTORIEL DE MESURE DE LA VARIABLE « STRUCTURE » APRES AJUSTEMENT.....	333
FIGURE 35: MODELE FACTORIEL INITIAL DE MESURE DE LA VARIABLE « INFORMATISATION » AVANT AJUSTEMENT.....	336

FIGURE 36:MODELE FACTORIEL INITIAL DE MESURE DE LA VARIABLE « INFORMATISATION » APRES AJUSTEMENT	337
FIGURE 37:MODELE FACTORIEL INITIAL DE MESURE DE LA VARIABLE « INCERTITUDE DE L'ENVIRONNEMENT» AVANT AJUSTEMENT.	340
FIGURE 38: MODELE FACTORIEL DE MESURE DE LA VARIABLE « INCERTITUDE DE L'ENVIRONNEMENT » APRES AJUSTEMENT	341
FIGURE 39:MODELE FACTORIEL INITIAL DE MESURE DE LA VARIABLE « STRATEGIE » AVANT AJUSTEMENT....	344
FIGURE 40: MODELE FACTORIEL DE MESURE DE LA VARIABLE « STRATEGIE » APRES AJUSTEMENT	344
FIGURE 41: MODELE STRUCTUREL DES VARIABLES DE LA CONTINGENCE ORGANISATIONNELLE	346
FIGURE 42: MODELE FACTORIEL INITIAL DE MESURE DE LA VARIABLE « DEGRE D'IMPLICATION DU CGS ».	350
FIGURE 43: MODELE FACTORIEL INITIAL DE MESURE DE LA VARIABLE « CONTROLE DE GESTION SOCIALE ET RISQUE.....	354
FIGURE 44: MODELE FACTORIEL INITIAL DE MESURE DE LA VARIABLE « PREFERENCE D'INFORMATION »	357
FIGURE 45:MODELE FACTORIEL INITIAL DE MESURE DES VARIABLES « ACTIVITES PRIORITAIRES DU CONTROLEUR DE GESTION SOCIALE ».....	360
FIGURE 46:MODELE FACTORIEL INITIAL DE MESURE DES VARIABLES « OUTILS DU CGS».	364
FIGURE 47: MODELE FACTORIEL INITIAL DE MESURE DE LA VARIABLE « BILAN SOCIAL ».	367
FIGURE 48: MODELE FACTORIEL INITIAL DE MESURE DE LA VARIABLE « FACTEURS CLES DE RENTABILITE ». ..	370
FIGURE 49: MODELE FACTORIEL INITIAL DE MESURE DE LA VARIABLE « PRINCIPE D'OBJECTIVITE ».	373
FIGURE 50: MODELE FACTORIEL INITIAL DE MESURE DE LA VARIABLE « <i>FREQUENCES DE REALISATION DES OBJECTIFS ET LES INDICATEURS UTILISES</i> ».	376
FIGURE 51: MODELE FACTORIEL INITIAL DE MESURE DE LA VARIABLE « CONDITIONS DE TRAVAIL ».	379
FIGURE 52: MODELE FACTORIEL INITIAL DE MESURE DE LA VARIABLE « LA PRATIQUE DU CONTROLE DE GESTION SOCIALE ET L'AMELIORATION DES PERFORMANCES ».....	382
FIGURE 53: MODELE FACTORIEL FINAL DE MESURE DES VARIABLES DE LA CONTINGENCE COMPORTEMENTALE	385
FIGURE 54: MODELE STRUCTUREL DE RECHERCHE AVANT AJUSTEMENT.....	387
FIGURE 55: MODELE STRUCTUREL APRES AJUSTEMENT	389

Liste des annexes

<i>ANNEXE 1:QUESTIONNAIRE</i>	452
<i>ANNEXE 2: LISTE DES ABREVIATIONS</i>	463
<i>ANNEXE 3 LISTES DES ENTREPRISES ENQUETEES</i>	465
<i>ANNEXE 4: LES RESULTATS DES TESTS DU MODELE DE RECHERCHE</i>	467

Introduction générale

La crise économique, constatée en 2009 et 2010, a commencé à toucher l'économie mondiale depuis 2008, date où la plupart des pays développés sont entrés en récession suite à une crise financière. Elle tire son origine des prêts imprudents octroyés pour les acquisitions immobilières aux États-Unis. Cette période de crise est marquée d'une part par les difficultés de trésorerie des banques aussi bien aux États-Unis qu'en Europe. Et d'autre part, par un ralentissement du commerce international et des menaces de faillite touchant des entreprises, voire des états. « *La plupart des organisations évoluent dans des environnements concurrentiels de plus en plus instables. Elles doivent faire face à des mutations rapides qui leur imposent d'être de plus en plus réactives pour affronter ces changements : stratégiques, organisationnels, structurels et culturels.* ».¹

L'ouverture totale des frontières du Maroc pour le commerce mondial et l'accord d'association avec les principaux partenaires économiques, notamment l'Union Européenne, les Etats-Unis, les pays arabes et africains, sont des événements majeurs. Ces derniers modifient fortement les clés de succès des entreprises marocaines, dans une période de crise économique marquée par une hausse du chômage et une baisse des prix des produits de base au niveau national et international.

Dans ce cadre, le Maroc a procédé à des mesures de simplification telles que : les procédures du commerce extérieur, la charte de l'investissement, le code du commerce, la loi instituant les juridictions de commerce, le code des douanes, la loi sur la liberté des prix et de la concurrence, la réglementation relative aux marchés de l'Etat, la loi relative à la protection de la propriété industrielle et commerciale et enfin, la contribution de manière régulière à la consolidation du système commercial multilatéral.

Par ailleurs, la mise en place des nouvelles politiques sectorielles basées sur l'avantage comparatif de l'économie marocaine (plan émergence industrielle 2015, vision 2020 pour le tourisme, vision 2015 pour l'artisanat, pour le commerce, plan Maroc vert pour l'agriculture, plan Halieutis pour la pêche...) induisent, sur les prochaines années, une croissance soutenue et durable.

¹ Brillet Franck et Hulin Annabelle (2010), « *Vers un renouvellement des dispositifs prévisionnels des ressources humaines : la question de la complémentarité entre prévision et prospective.* », *Revue management et avenir* 2010/6 (n° 36), p. 245.

Face à l'imprévisibilité des changements et des discontinuités de l'activité et à l'augmentation de risque de défaillance des entreprises, la fonction « ressources humaines », au même titre que les autres fonctions de l'entreprise, se trouve confrontée à une exigence de plus en plus forte : celle de contribuer davantage à l'amélioration de la performance de l'entreprise.

« La performance des entreprises dans une économie ou l'immatériel et le partenariat sont au cœur des processus demande un pilotage précis des ressources humaines. Le contrôle de gestion y participe par la construction d'indicateurs spécifiques qu'il regroupe dans des tableaux de bord sociaux. »².

Philippe HERMEL, précise que *« l'internationalisation des activités, l'ouverture au marché et à une concurrence plus poussée, l'innovation technologique et productive ont eu des conséquences directes sur le travail, son organisation, sa dynamique à l'intérieur de l'entreprise et, par conséquent, sur les rapports conflictuels ou consensuels qui peuvent s'y instaurer ; d'où des actions tendant à développer les entreprises à travers l'amélioration de l'utilisation des ressources. L'initiative appartient au management. »³.*

L'entreprise dispose donc de ressources internes propres qui doivent être contrôlables pour être en permanence opérationnelles et tournées vers l'objectif à atteindre. D'où la nécessité pour les entreprises d'avoir un outil de pilotage et de contrôle de plus en plus efficace qui leur permet d'évaluer leurs performances. L'harmonisation des normes et des indicateurs de mesure au sein du même groupe est devenue le seul moyen pour mesurer la performance du capital humain. *« Le contrôle de gestion peut être un outil de contrôle des individus mais aussi un instrument de motivation et de participation. »⁴.*

Aujourd'hui, le contrôle n'est plus une obligation législative (bilan social), il est devenu une nécessité et une préoccupation pour les dirigeants de l'entreprise. Mesurer les résultats de la gestion des ressources humaines n'est pas aisé. Il est, certes, plus facile de mesurer une activité, un processus de gestion ou une progression vers un but ou des objectifs. La gestion des ressources humaines est constituée d'un ensemble de savoir-faire qui contribue à relier et à accorder les hommes, les organisations, l'environnement de travail et le cadre de travail avec les ambitions de performance et de développement d'une entreprise et de ses salariés.

² Alazard C et Separi S. (2010), « *Contrôle de gestion : manuel et applications* », édition dunod, page 523.

³ Hermel P. (1988), « *Management participatif, sens-réalité-action* », édition d'organisation, page 10.

⁴ Alazard C et Separi S. (2007), « *Contrôle de gestion: manuel et applications* », édition dunod, page 51.

C'est dans cette perspective que la gestion des ressources humaines doit être appréhendée pour pouvoir être partie prenante de la création de valeurs dans l'entreprise. De nos jours, les attentes en termes de performance et de contribution d'une fonction ressources humaines vont au-delà de la simple application et du respect du droit social et de la bonne gestion administrative.

*« L'environnement concurrentiel est d'ailleurs profondément renouvelé de manière quasi permanente. Traversé par de grandes forces démographiques, économiques et sociales, l'environnement doit être connu, analysé et interprété par les entreprises et leurs dirigeants. ».*⁵

Par ailleurs, le capital humain a fait l'objet d'un intérêt jamais démenti en contrôle de gestion et en GRH. La crise économique mondiale que nous connaissons depuis 2008 a redonné une nouvelle vigueur aux travaux sur le capital humain, en soulignant son rôle central dans la performance durable des organisations et la nécessité pour le contrôle de gestion de l'approcher avec plus de précisions. Mais comment savoir si une entreprise possède les bonnes personnes, et dispose de bonnes ressources, aux bons endroits ? Comment mesurer le gain de compétence acquis par la formation ou, plus encore, le gain de productivité ?

L'estimation, avec des indicateurs pertinents et adaptés, de tout retour sur investissement, semble être la solution en ce qui concerne aussi les ressources humaines.

*« La gestion des ressources humaines (la GRH) est un ensemble de fonctions et de pratiques ayant pour objectif de mobiliser et développer les ressources du personnel pour une plus grande efficacité et efficience, en soutien de la stratégie d'une organisation (association, entreprise, administration publique, etc.). »*⁶.

La gestion des ressources humaines est donc un ensemble d'activités, telles la sélection, la formation et le recrutement du personnel menant à des décisions qui donnent des résultats escomptés par l'entreprise. La mesure des résultats est autant nécessaire et utile en gestion des ressources humaines que dans toute autre fonction de gestion tels que la finance, les ventes et les achats, la recherche et développement ou la fabrication.

Mais comment apprécier la valeur du capital humain et son apport à la performance de l'entreprise sans les mesurer ?

⁵ Strategor .(2004), « *Politique générale de l'entreprise* », édition d'unod, page 17.

⁶ Meier O. (2009), « *Dico du Manager* », éditions, dunod, paris, page 95.

« La gestion des ressources humaines étant davantage reconnue comme une dimension stratégique de l'entreprise, le monde de la finance considère de plus en plus le facteur de risque sur la performance financière de l'entreprise, (comme étant) associé à une mauvaise gestion des individus. »⁷.

Selon la théorie du capital humain, les connaissances, les habiletés et les compétences détenues par les individus représentent, au même titre que les autres actifs corporatifs, une source de valeur économique pour la firme, souvent supérieure aux actifs traditionnels tels les machines, les immeubles, etc. (Jackson et Schuler, 1995; Ducharme, 1998).

Le capital humain a de la valeur et permet à l'organisation de générer de la valeur par un accroissement de la productivité et une meilleure adaptabilité. Le capital humain inclut les capacités, les connaissances, les habiletés et l'expérience du personnel (J-Y. Le Louarn, & T. Wils, 2001). Il inclut, aussi, la manière dont une entreprise les développe, les intègre dans ses activités, les reconnaît et les fait partager. De plus, la créativité et l'innovation font partie du capital humain.

« D. McGregor (1960) a proposé un modèle théorique de deux types de comportement humain : la théorie X et la théorie Y. C'est sur le modèle de la théorie Y que s'est bâti le contrôle de gestion par les résultats. Celui-ci suppose donc qu'une telle théorie soit concrètement à l'œuvre dans les organisations. Il s'appuie sur un modèle Y de comportement humain, allant de pair avec une direction participative par objectifs (DPPO), qui, elle-même, repose sur les théories de la motivation individuelle développées par F. Herzberg (1991) et A.M. Maslow (1954). »⁸.

La théorie Y, sur laquelle sont bâtis le contrôle de gestion par les résultats et la DPPO, nourrit une vision « idéale », autonome et responsable de l'homme au travail : pour peu qu'on lui en donne l'occasion, l'être humain est capable d'initiative, il est digne de confiance et peut, seulement librement, se motiver et se réaliser à travers l'atteinte des objectifs qu'il s'est fixés, après entente avec sa hiérarchie.

⁷ Chrétien, L., Arcand, G., Tellier, G. et Arcand M. (2005), « Impacts des pratiques de gestion des ressources humaines sur la performance organisationnelle des entreprises de gestion de projets », Revue internationale des relations de travail, n° 1, février, page 109.

⁸ Löning, H., Malleret, v., Méric, J., Pesqueux, Y., Chiapello, E., Michel, D., et al. (2008), « Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratique », éditions dunod, page 174.

« En élargissant la perception et le rôle de l'entreprise, les auteurs tels que Herzberg, Crozier, recherchent la participation et l'intégration du personnel pour améliorer les performances de l'organisation. Cela conditionne de nouvelles formes d'autorité, de nouvelles pratiques du pouvoir, de responsabilisation et d'autonomie. »⁹.

Le facteur humain prend une place déterminante dans la réussite et le dynamisme des organisations. Les échecs et les succès sont dus très souvent au degré de mobilisation et de motivation des hommes. Il est donc nécessaire d'avoir une vision claire de l'organisation, du management et de l'efficacité de ses services par le biais de contrôle de gestion sociale.

« La performance des entreprises dans une économie où l'immatériel et le partenariat sont au cœur des processus, demande un pilotage précis des ressources humaines. Le contrôle de gestion y participe par la construction d'indicateurs spécifiques qu'il regroupe dans des tableaux de bord sociaux. »¹⁰.

En effet, les ressources humaines constituent un objet de contrôle à part entière au sein des organisations, c'est ce qu'on appelle " **le contrôle de gestion sociale**". Il constitue à cet égard un mécanisme indispensable dont l'utilité est de plus en plus évidente. C'est une fonction récente est évolutive qui a connu ces dernières années une grande évolution au niveau du rôle et de la finalité ainsi qu'au niveau de son champ d'application et des techniques appliquées.

Le contrôle de gestion sociale cherche à produire une représentation chiffrée de la composante RH de l'entreprise afin de permettre son pilotage. Il renvoie notamment au pilotage de la masse salariale, aux budgets RH, aux tableaux de bord sociaux, à la comptabilité sociale, à l'audit social, à la GPEC et au bilan social. Il s'agit d'étendre au suivi des frais de personnel et de la masse salariale, au contrôle des activités et au suivi de la performance des procédures utilisées dans les autres domaines du contrôle de gestion à savoir :

- le calcul des coûts (apparents ou cachés) résultant du travail et celui des avantages associés ;
- les modes d'analyse des variations de la masse salariale ;
- le suivi des performances individuelles, du groupe, des sous-unités ;
- la construction des budgets de frais de personnel et l'analyse des écarts par rapport aux réalisations.

La mise en place d'un système de contrôle de gestion sociale intègre les problématiques spécifiques à la gestion des ressources humaines.

⁹ Alazard C et Separi S. (2010), « *Contrôle de gestion, manuel et applications* », 2 éditions dunod, page 408.

¹⁰ Alazard C et Separi S. (2007), « *Contrôle de gestion, manuel et applications* », édition dunod, page 523.

Le contrôle de gestion sociale vise à réconcilier et rendre cohérentes la logique financière à court terme (optimisation des coûts salariaux) et la logique RH à moyen terme (effectifs, emplois, compétences, formation, recrutement, rémunération, environnement juridique, négociation collective...). Il s'attache, dans son niveau le plus évolué, à présenter les indicateurs quantitatifs et qualitatifs de mesure de la performance.

« Le pilotage de la performance doit être un compromis entre l'adaptation aux évolutions externes et le maintien d'une cohérence organisationnelle pour utiliser au mieux les ressources et les compétences. »¹¹.

Le contrôle de gestion doit optimiser qualité, coûts, délais, en utilisant tous les outils de résolution de problèmes tels que l'analyse de processus, il doit aussi aider au pilotage des variables de la performance sociale demandée par les parties prenantes.

« Le courant des relations humaines met au centre de l'organisation le facteur humain en s'intéressant aux dimensions émotionnelles, relationnelles et motivationnelles de la personne au travail. »¹². Pour être compétitive, toute entreprise doit être performante, c'est-à-dire, meilleure que ses concurrents tant dans sa stratégie que dans son organisation. L'idée de performance suppose un consensus sur des critères de mesure; il ya derrière cette idée de performance, une fonction de rassemblement, de canalisation des actions vers un but commun : mesurer la performance constitue, comme toute fonction de contrôle et de pilotage, un levier pour orienter le comportement des acteurs d'une organisation ainsi que pour agir sur leur motivation.

Mesurer les performances est également une façon de légitimer des actions ou d'évaluer des personnes en fonction de chaque situation. C'est ce qui justifie l'utilisation du terme de performance dans le domaine des ressources humaines. Le terme performance, mot venant de l'anglais « to perform », lui-même issu du vieux français « parformer » qui signifie accomplir, peut se définir comme étant le bilan d'une action.

« La performance oblige donc à une vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion. »¹³. En matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels. Ce mot performance est décliné de diverses façons.

¹¹ Alazard C et Separi S. (2007) « *Contrôle de gestion : manuel et applications* », édition dunod, page 20.

¹² Amar P. (2008), « *Psychologie du manager, pour mieux réussir au travail* », édition dunod, page 156.

¹³ Alazard C et Separi S. (2010), « *Contrôle de gestion, manuel et applications* », 2 éditions dunod, page 16.

« On parle de performances financières d'une entreprise mesurées à l'aide de ratios ; mais dans la même entreprise, les responsables de la fonction commerciale ou ceux de la fonction production auront des idées différentes à propos des critères de performance. »¹⁴.

Plus récemment, le terme a pris un sens nouveau : la performance désigne plutôt l'ensemble des efforts déployés pour améliorer les résultats financiers d'une entreprise. Ainsi, on parlera de management (ou de pilotage) de la performance : c'est le déploiement des efforts pour réaliser les objectifs d'amélioration que se donne une organisation. En gestion, « le terme performance est défini comme l'association de l'efficacité et de l'efficience. »¹⁵.

L'efficacité consiste pour une entreprise à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis et l'efficience correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec le résultat. Ainsi, l'efficience peut être définie comme le produit d'un rendement des ressources utilisées (non-gaspillage) par un taux d'utilisation des ressources (la non- est également valable pour les ressources humaines): $\text{Efficience} = \text{non-gaspillage} * \text{non-oisiveté}$.

« La notion de performance sociale est étroitement liée aux interactions du binôme entreprise/société. En effet, l'entreprise agit dans un environnement social, politique et écologique. En ce sens, elle se doit d'assumer des responsabilités légales et économiques mais aussi des responsabilités sociales. »¹⁶. La performance oblige à une vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, qualitatifs et quantitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion.

« La performance de l'entreprise représente un concept polymorphe. Elle s'apprécie par différents indicateurs qui ne sont pas uniquement financiers ou boursiers. »¹⁷. Le gestionnaire doit donc chercher la performance globale, qui intègre plusieurs niveaux d'évaluation :

- pour la production, c'est l'amélioration permanente de la productivité et de la qualité ;
- pour la vente, c'est la compétitivité sur le marché ou la différence valeur-coût ;
- pour la finance, c'est la rentabilité ;
- pour les ressources humaines, c'est la bonne gestion du personnel (compétence, organisation, reconnaissance, évaluation...).

¹⁴ Bourguignon A. (1995), « Peut – on définir la performance », - in revue française de comptabilité », n° 269-juillet/août 1, page 61.

¹⁵ Alazard Cet Separi S. (2007), « Contrôle de gestion ,manuel et applications », édition dunod, page 15.

¹⁶ Peretti JM, Frimousse S, Ben Lahouel B.(2009), « La performance sociale et le gouvernement d'entreprise: une mise à l'épreuve empirique de la théorie du pluralisme dans les conseils d'administration français », Revue marocaine d'audit et de développement, n°27, page 38.

¹⁷ Bertin E (2007), « Audit interne : enjeux et pratiques à l'international », édition d'organisation, paris, page 299.

« *En élargissant la perception et le rôle de l'entreprise, les auteurs tels que Herzberg et Crozier, cherchent la participation et l'intégration du personnel pour améliorer les performances de l'organisation.* »¹⁸. Les premières tentatives de formalisation dans le domaine social remontent à 1940 aux Etats-Unis. Elles s'attachaient à mesurer les conséquences économiques de certaines opérations de gestion du personnel, et impliquaient que ces évaluations soient réalisées par des agents extérieurs à l'entreprise.

Ces derniers appartenaient au gouvernement ou à des agences privées. Ce n'est qu'à la fin des années 50 que les grandes entreprises ont commencé à évaluer systématiquement leur activité de personnel, en les considérant cependant à différents niveaux et avec des méthodes très variées. « *La gestion des ressources humaines (GRH) semble, à ce jour, représenter un élément stratégique pour la firme. Elle constituerait, ainsi, un facteur déterminant dans l'atteinte des objectifs organisationnels.* »¹⁹.

La littérature scientifique propose plusieurs approches théoriques pour tenter d'expliquer le lien de causalité pouvant exister entre les activités de GRH et la performance de la firme (Wright, Dyer, Boudreau et Milkovich, 1999). De nombreux théoriciens ont présenté le capital humain de l'entreprise comme une source d'avantage concurrentiel durable (Prahalad, 1983 ; Pfeffer, 1994 ; Wright, McMahan et Mc Williams, 1994) et la gestion de ce capital humain comme l'ultime déterminant de la performance organisationnelle (Adler, 1988 ; Reich, 1991). Néanmoins, dans le prolongement des travaux de l'école des relations humaines, des théories de la motivation et des études sur le comportement des décideurs (Simon, 1947), s'est développée une approche s'intéressant aux effets des outils de contrôle sur les comportements des décideurs.

« *Les chercheurs dans le domaine du management ont essayé, à travers des décennies, de développer des mesures et des standards de performance sociale. Ullmann (1985) souligne que ces mesures sont nécessaires d'une part, pour les besoins du management interne (comparer les résultats aux objectifs en matière de gestion environnementale et sociale, optimiser la prise de décision et redimensionner éventuellement la stratégie sociétale de l'entreprise) et d'autre part, pour les besoins de communications d'informations sociétales externes (le reporting sociétal.* »²⁰.

¹⁸ Alazard C et Separi S . (2007) « *Contrôle de gestion, manuel et applications* », édition dunod, page 55.

¹⁹ Arcand M et Baldegger .(2005), « *L'influence des systèmes de gestion des Rsur la performance organisationnelle* » Revue économique et sociale, n°1, janvier, page 81.

²⁰ Peretti JM, Frimousse S., (2009), « *La performance sociale et le gouvernement d'entreprise: une mise à l'épreuve empirique de la théorie du pluralisme dans les conseils d'administration français* », Revue marocaine d'audit et de développement, n°27, page 38.

En particulier, les premières études (Argyris, 1952 ; Ridgway, 1956) montrèrent que la mise en place d'un système de contrôle pouvait générer des comportements dysfonctionnels, c'est-à-dire, non cohérents avec les objectifs de l'organisation. Avec ce regard, il apparaît que le problème du contrôle est avant tout celui du contrôle des individus (Merchant, 1998).

Le premier mécanisme de facilitation de la décision (décision facilitating) est donc complété par un second mécanisme dont la finalité est d'influencer (décision-influencing) les comportements des acteurs de l'organisation dans le sens attendu par cette dernière (Demski et Feltham, 1976).

« Les hommes agissent suivant des raisons, c'est-à-dire des considérations qui peuvent servir à justifier l'action effectuée, qui ont une certaine force normative, qui sont donc opposables et non pas exclusivement personnelles. L'organisation doit ainsi faire face à ces comportements humains et s'inscrire dans l'action. Pour cela, elle va s'appuyer sur des dispositifs de gestion dont l'action sera bien souvent orientée vers la recherche de plus de performance. »²¹.

Depuis les années 1990, la gestion de la performance n'a cessé d'attirer l'attention des chercheurs. Plusieurs recherches ont confirmé que pour être efficaces, les systèmes de gestion de la performance devaient être alignés avec les autres systèmes de gestion utilisés au sein des organisations. Dans certains cas, on souligne l'importance de l'alignement de la gestion de la performance avec la stratégie organisationnelle.

D'autres mentionnent qu'il est nécessaire que les différents systèmes de gestion utilisés par les entreprises soient intégrés les uns aux autres pour permettre d'atteindre les objectifs de réussite. Alors que certaines études ont cherché à démontrer l'importance de la complémentarité entre les pratiques qui forment les différents programmes de la gestion des ressources humaines.

Parallèlement, le contrôle de gestion sociale fait l'objet de nombreux travaux qui tentent de démontrer son apport à la performance de l'entreprise et ce, à travers ses effets positifs et éventuels sur les ressources humaines. (Bernard Martory 2009).

En ce qui concerne la recherche en cours, il s'agit de faire le lien entre les différents travaux précités; tout en y apportant une contribution intéressante et judicieuse dans le contexte marocain.

²¹ Brilliet Franck et Hulin Annabelle (2010), « Vers un renouvellement des dispositifs prévisionnels des ressources humaines : la question de la complémentarité entre prévision et prospective. », Revue Management et Avenir 2010/6 (n° 36), p. 251.

a) La question de la recherche

Traditionnellement, le contrôle de gestion et la gestion des ressources humaines procédaient de deux approches essentiellement différentes :

l'approche ressources humaines, essentiellement orientée vers des problèmes culturels, de formation, de la gestion des carrières, du climat social et l'approche contrôle de gestion, s'intéressant davantage à des aspects de productivité, de suivi des coûts, d'élaboration des budgets, de la comptabilité analytique etc.

Dans la pratique, cet éclatement pose des problèmes majeurs :

- cohérence entre planification de ressources humaines et plan stratégique d'entreprise ;
- mesure de la performance et des coûts des processus de la fonction RH;
- coordination entre le DRH, le contrôleur de gestion et le directeur financier ;
- cohérence entre la stratégie d'entreprise et la politique de rémunération;
- la meilleure adéquation poste/ personne selon les besoins de l'entreprise.

La préoccupation majeure consiste donc à rechercher le meilleure "compromis" pour résoudre l'équation de stabilité emploi/performances/coûts dans une démarche qui intègre une approche budgétaire cohérente et alignée sur la stratégie globale de l'entreprise. C'est aussi un ensemble de démarches, de pratiques et d'outils pour répondre aux attentes de l'organisation.

Le contrôle de gestion a une mission bien plus étendue et plus complexe à la fois. Une mission qui pourrait se définir comme la contribution active au pilotage global de l'organisation dans une perspective d'amélioration de la performance économique. Le contrôle de gestion est quelque part un facilitateur de la prise de décision généralisée et adaptée.

« Le contrôle de gestion, en communiquant différents critères de performances, produirait des normes et des représentations partageables qui orientent et légitiment les politiques d'entreprise en matière de gestion des ressources humaines et d'emploi. »²².

Le besoin de contrôle des individus est nécessaire :

- premièrement, les individus peuvent ne pas connaître de façon précise ce qui est attendu d'eux ;
- deuxièmement, les individus peuvent être motivés à prendre des décisions différentes de celles que l'organisation souhaiterait ;
- troisièmement, les individus peuvent ne pas avoir les compétences, qualités ou connaissances requises pour prendre les " bonnes " décisions.

²² Naro G. (2003), « Compétitivité, rentabilité, productivité, emploi, face à la variété des critères de performance », Revue internationale des relations de travail, n°4, décembre, page 95.

La mesure sociale ne va pas sans toutefois poser de redoutables problèmes de méthodologie et en particulier d'indicateurs adaptés et pertinents. Il ne s'agit pas uniquement de compter, mais souvent d'apprécier sur la base d'un jugement argumenté, à partir de critères très qualitatifs.

Transformer des variables qualitatives par nature (la compétence, la satisfaction au travail...) en variable quantitative. S'ajoute également aux contraintes de mesure, l'instabilité des variables sociales. La motivation, la compétence, la satisfaction au travail, ...peuvent varier d'une période à l'autre. Une telle évolution appelle à un perfectionnement et une adaptation des outils de contrôle existants.

Cette approche traditionnelle du contrôle de gestion, n'intègre pas la valorisation du capital humain. Aujourd'hui, avec le développement des formes organisationnelles nouvelles, la création de la valeur ajoutée devient le principal moteur du développement économique et social des entreprises. Le contrôle de gestion passe d'une approche traditionnelle limitée au contrôle des coûts à une notion plus vaste de management de la performance avec des outils diversifiés.

L'ensemble de ces interrogations peut se résumer autour de la problématique de recherche suivante : **dans quelle mesure le contrôle de gestion sociale peut-il améliorer la performance d'une entreprise ?**

Cette question a suscité notre curiosité scientifique et a constitué la problématique de la présente thèse.

b) Intérêt de la recherche

L'intérêt de notre travail est double :

□ Intérêt théorique

Le premier intérêt théorique tient au domaine de recherche étudié. En effet, notre travail qui traite l'apport du contrôle de gestion sociale à la performance des entreprises, s'inscrit dans un domaine de recherche récent et traite un sujet d'actualité. Il se propose ainsi d'enrichir les travaux théoriques et empiriques antérieurs appartenant aux champs d'études des outils de contrôle de gestion sociale.

Notre défi de recherche, consiste à expliquer l'influence des facteurs de contingence dans l'amélioration de la performance , en particulier le contrôle de gestion sociale . Il s'agit d'un sujet d'actualité dans le domaine de contrôle de gestion et des ressources humaines, qui pourrait enrichir les travaux théoriques et empiriques antérieurs.

Notre modèle de recherche est un modèle intégrateur qui prend en compte plusieurs types de facteurs, notamment les facteurs de contingence organisationnelle (la structure organisationnelle, la taille, le secteur d'activité, l'informatisation, l'incertitude de l'environnement et la stratégie de l'entreprise) et les facteurs de contingence comportementale (type de formation du dirigeant, etc.), très peu de recherche sont effectués au Maroc sur l'utilité du contrôle de gestion sociale dans le pilotage de la performance. Quant à notre problématique, elle va explorer cette piste de recherche pour analyser l'influence de ces facteurs sur le contrôle de gestion sociale au Maroc et sur l'utilité des indicateurs sociaux dans le pilotage de la performance. Il s'agit d'une contribution de notre part afin de combler le manque de recherche dans ce domaine.

De manière plus précise, notre étude fait le lien avec les travaux antérieurs, tout en contribuant à l'interprétation des pratiques les plus récents du contrôle de gestion sociale pour mesurer la performance.

Ainsi, l'objectif de la thèse est d'identifier les impacts que peuvent avoir les pratiques de la fonction « contrôle de gestion sociale » sur la performance de l'entreprise marocaine.

Le deuxième intérêt théorique de ce travail concerne notre question de recherche. En effet, très peu de travaux ont été menés sur les pratiques de la fonction de contrôle de gestion sociale comme un système d'aide au pilotage de l'organisation, dans un objectif d'amélioration de la performance. Ces recherches sont effectuées dans le contexte des pays développés. Tandis que notre recherche vise à l'étudier dans les pays émergents et spécifiquement dans le cadre marocain. Ainsi, notre travail a pour ambition, d'approfondir nos connaissances par rapport à la problématique étudiée.

En reliant et en appuyant notre réflexion sur les travaux des auteurs traditionnels, mais aussi sur ceux des auteurs récents qui utilisent ces modèles, nous tenterons d'expliquer **le lien entre la pratique du contrôle de gestion sociale et la performance de l'entreprise.**

Notre deuxième aspect, pratique cette fois, consiste à présenter ci-dessous, l'utilité de notre travail dans la vie professionnelle des praticiens du contrôle de gestion sociale.

□ **Intérêt pratique**

Sur le plan pratique, la recherche doit répondre à certaines préoccupations des praticiens.

Le premier axe permet d'expliquer aux managers, aux DRH et contrôleurs de gestion que la prise en compte de l'évolution de l'environnement interne, externe de l'entreprise et de comportement, pourrait contribuer à l'amélioration de la performance. Ainsi, le présent travail permet de présenter un modèle de recherche intégrateur, qui prend en compte les facteurs de contingence.

Le deuxième axe met en lumière l'influence de ces facteurs, mentionnés dans les travaux théoriques et empiriques antérieurs, et leur effet sur la pratique du contrôle de gestion sociale et ensuite sur l'utilité des indicateurs sociaux dans l'amélioration de la performance. Ainsi, les managers, les DRH et les dirigeants des entreprises marocaines pourront concentrer leur effort sur les critères de performance résidant dans le contenu du contrôle de gestion sociale. Notre recherche se propose d'examiner l'impact des outils du contrôle de gestion sociale dans l'amélioration des performances des entreprises marocaines.

Sur le plan managérial, notre étude propose aux dirigeants, aux contrôleurs de gestion et aux DRH, un modèle de recherche explicatif reposant sur un effet médiateur, qui s'inspire autant de la théorie que de la pratique.

Elle permettra aux différents acteurs de l'entreprise de contrôler la performance en fonction des facteurs de contingence (variables indépendantes) qui influencent l'utilité du contrôle de gestion sociale dans le pilotage de la performance (variable à expliquer).

L'association ou la causalité observée entre les facteurs de contingence et les caractéristiques du contrôle de gestion sociale résulte du fait que « les facteurs de contingence influencent la pratique du contrôle de gestion sociale (variable médiatrice) qui à son tour influence la performance de l'entreprise.

c) Méthodologie de la recherche

Le présent travail vise à étudier les facteurs explicatifs de la performance des entreprises marocaines à travers les pratiques du contrôle de gestion sociale. Afin de répondre à cet objectif, nous adoptons un positionnement épistémologique positiviste. Le paradigme positiviste considère que la réalité existe en soi, elle possède une essence propre (Perret et Séville, 2003).

« Le rôle du chercheur est de découvrir cette réalité extérieure à lui. Ce positionnement réaliste implique une indépendance entre le sujet et l'objet (la réalité) observé ou expérimenté. La connaissance produite est donc de nature objective et contextuelle. Elle correspond à la mise à jour de lois, d'une réalité immuable, extérieure à l'individu et indépendante du contexte d'interactions des acteurs. ».

Nous pouvons ainsi formuler des théories visant à expliquer les enchaînements des faits dans la réalité qui nous entoure, pour ensuite les tester en les confrontant à la réalité. Il s'agit donc ici d'une démarche hypothético-déductive. Notre choix, qui privilégie un raisonnement fondé sur une logique hypothético-déductive, est en adéquation avec nos objectifs de la recherche. En effet, notre travail vise à analyser et expliquer, dans un premier temps, la littérature portant sur le cadre de référence de la pratique du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines.

Ensuite, nous expliquons ces pratiques par un ensemble de facteurs issus de cette littérature, tout en élaborant un modèle théorique de recherche et un corps d'hypothèses. Ce modèle sera ensuite testé sur un échantillon, afin de mesurer l'impact de chacun des facteurs explicatifs identifiés sur la performance de ces entités.

Après avoir présenté le positionnement épistémologique et la méthodologie de la recherche, nous abordons ci-dessous le plan de la thèse.

d) Présentation des hypothèses et du modèle conceptuel de la recherche

Mesurer l'apport du contrôle de gestion sociale à la performance de l'entreprise permet de mieux contrôler et mieux gérer les ressources humaines et donc d'optimiser la contribution de cette fonction à la performance globale de l'entreprise. Mais celle –ci étant un concept multidimensionnel résultant des effets et des pratiques de toutes les fonctions de l'entreprise, un résultat peut provenir simultanément de fonctions différentes. Il est donc extrêmement difficile de démêler les effets de chaque fonction et de délimiter l'apport propre de chaque fonction dans la performance.

En effet, les ressources humaines constituent un objet de contrôle à part entière au sein des organisations, c'est ce qu'on appelle " **contrôle de gestion sociale**".

« D'une manière générale, le contrôle de gestion sociale (CGS) doit être capable d'accomplir les missions susceptibles de répondre aux attentes de l'organisation et qui peuvent se résumer ainsi :

- réaliser, interpréter, diffuser des tableaux de bord et du reporting récurrents comportant des données sociales (effectifs, GPEC, etc.) et financières (masse salariale, rémunération, primes, etc.) selon les besoins des décideurs (DGA, DRH, RRH, managers, etc.) ;
- participer avec le contrôle de gestion économique de l'entité au pilotage de la masse salariale par l'analyse de l'évolution des frais de personnel ;
- anticiper la problématique liée au vieillissement de la population et à la transmission des compétences (compétences clés, gestion des talents, etc.) ;
- assurer une veille sociale concurrentielle en termes de conditions d'emploi et de rémunération des salariés (équité interne et externe). »²³.

Le contrôle de gestion sociale s'attache à réconcilier les contraintes financières et les modes de prévisions et de gestion RH au sein de l'entreprise, et facilite l'anticipation sur les comportements adoptés en situation stable comme en situation de crise. Le contrôle de gestion sociale diffère du contrôle de gestion classique, et s'opère dans un environnement autre : les hommes, leurs activités, l'ensemble des relations établies dans l'entreprise.

« De par sa nature et du fait de la nécessité de mettre en œuvre un véritable pilotage de projet, l'immatériel exige des processus de contrôle de gestion spécifique ou, au minimum, un abord adapté des deux problématiques essentielles du contrôle celle de la mesure et celle de l'analyse des performances. »²⁴.

La répercussion des différentes pratiques de GRH sur la performance est devenue l'un des sujets d'études qui attirent le plus de chercheurs dans le domaine de la gestion des ressources humaines. Selon Liouville et Bayad (1995), la performance financière peut être influencée par la productivité qui, à son tour, peut être influencée par le comportement des employés. Dans cette même optique, Barraud-Didier (1999) vient appuyer également le modèle en cascade, en supposant que les pratiques de GRH ne peuvent augmenter la performance financière que par l'intermédiaire de la performance sociale et organisationnelle.

Le but est d'identifier les facteurs qui influencent les pratiques du contrôle de gestion sociale dans les entreprises et qui peuvent par conséquent assurer le pilotage de la performance de ces entités.

²³ Peretti J.M et Piètrement G.(2013), « Gestion de l'information sociale », édition Vuibert, page 130.

²⁴ Kasbaoui T et Nechad A. (2011), « Mesure et contrôle de gestion du capital immatériel de l'entreprise », la revue marocaine de contrôle de gestion, numéro double (2-3), page 301.

Cette influence contingente suppose que, pour une entreprise donnée, atteindre une meilleure performance passe par la recherche des pratiques optimales du contrôle de gestion sociale.

L'application de la théorie de la contingence sur le champ du contrôle de gestion a permis de dévoiler que les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion peuvent varier d'une entreprise à l'autre sous l'effet de facteurs tels que la taille, la stratégie, l'environnement, la structure, la cotation en bourse, etc.¹ (Germain et Gates, 2007, 2010). La théorie de la contingence a mis en valeur l'aspect « adaptable » du contrôle de gestion aux facteurs contextuels des organisations. C'était le passage d'une approche classique censée être universelle applicable à toutes les organisations à une approche plutôt flexible qui s'adapte aux exigences du contexte.

En effet, deux catégories de facteurs sont successivement prises en compte dans notre recherche. Il s'agit d'une part des facteurs liés à la contingence organisationnelle qui ressortent de l'« objet » que constitue l'organisation et son environnement, d'autre part des facteurs qui, relevant la contingence comportementale, se rapportent au « sujet » qu'est le dirigeant des entreprises.

Ainsi, le modèle théorique à développer va regrouper trois types de variables :

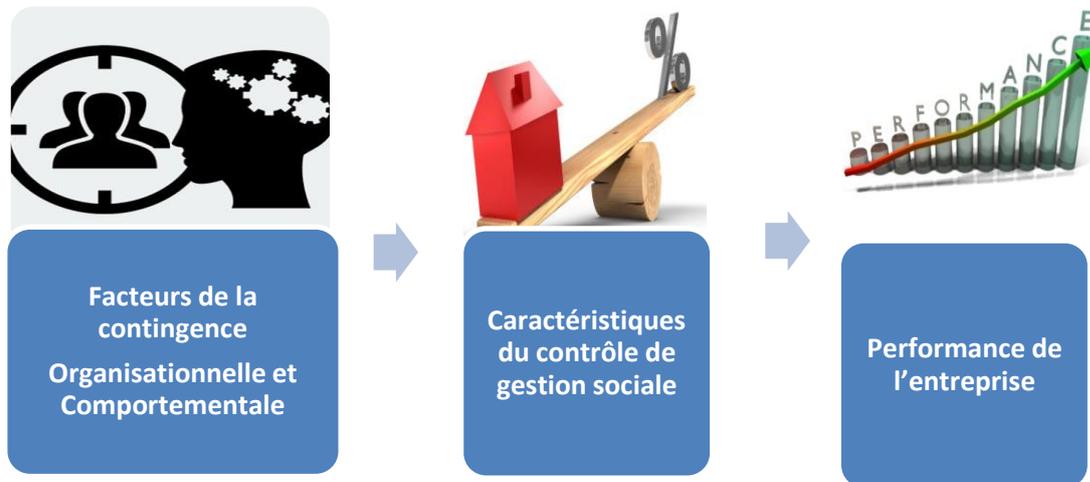
Les facteurs de la contingence : Ce sont les variables explicatives dans le modèle. Y sont inclus des variables organisationnelle et comportementale proposées dans la littérature théorique qui peuvent influencer les pratiques du contrôle de gestion sociale.

Les caractéristiques du contrôle de gestion sociale : Il s'agit ici de la variable intermédiaire du modèle. Elle traduit l'importance des outils de contrôle de gestion sociale dans l'aide à la décision et dans l'amélioration de la performance.

La performance : C'est la variable expliquée du modèle.

Après avoir procédé à la formulation des hypothèses de recherche. Nous pouvons représenter le cadre conceptuel du modèle contingent.

Figure 1: Le cadre conceptuel du modèle de recherche.



Il est à noter qu'un test de l'effet de médiateur sera effectué plus loin dans cette recherche pour vérifier le rôle de médiateur des caractéristiques des outils de contrôle de gestion sociale dans la relation entre les facteurs de contingence et le pilotage de la performance des entreprises. Cela nous mène à formuler les trois hypothèses suivantes :

Hypothèse 1: La pratique du contrôle de gestion sociale est positivement liée à l'amélioration de la performance des entreprises marocaines.

Hypothèse 2: Existe-il un lien significatif entre les facteurs de contingence (organisationnelle et comportementale) et l'amélioration de performance au sein des entreprises marocaines ?

Hypothèse 3: Une entreprise marocaine qui utilise davantage de pratiques de contrôle de gestion sociale, connaîtra une amélioration de ses résultats sociaux et par conséquent de sa performance.

La réponse à chacune des trois questions susmentionnées est organisée selon une approche double. D'abord, il s'agit d'une approche théorique, à travers l'analyse de la revue de littérature. Ensuite, il s'agit d'une approche empirique, à travers une étude qualitative basée sur l'envoi d'un questionnaire de recherche. L'objectif de notre vérification empirique est de vérifier si la réalité des entreprises au Maroc représentées dans notre échantillon confirme ces trois hypothèses. La réponse sera présentée selon cette approche dans les lignes qui suivent.

Bien que les études citées dans la littérature semblent confirmer la pertinence de l'approche contingence, il est selon nous souhaitable de réévaluer cette importante proposition dans le contexte marocain pour au moins deux raisons. D'une part, peu de recherches l'ont abordée à ce jour pour être en mesure de faire des conclusions définitives, d'autre part, en raison de ses fondements théoriques solides.

e) **Plan de la thèse**

Notre question fait partie des fondements essentiels de la recherche, et en rapport avec les objectifs d'étude. Deux démarches seront adoptées :

- une démarche descriptive du cadre de référence et des outils du contrôle de gestion sociale ;
- une démarche empirique visant à analyser la pratique du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines.

En outre et afin de mieux rendre compte de cette pratique, nous avons opté pour une approche réaliste qui concerne le contrôle de gestion sociale et ce en utilisant deux méthodes d'investigation: le sondage auprès des entreprises et l'interview des DRH, des contrôleurs de gestion sociale et des managers ayant instauré un système de contrôle de gestion sociale. Notre travail s'articulera donc autour de deux axes principaux:

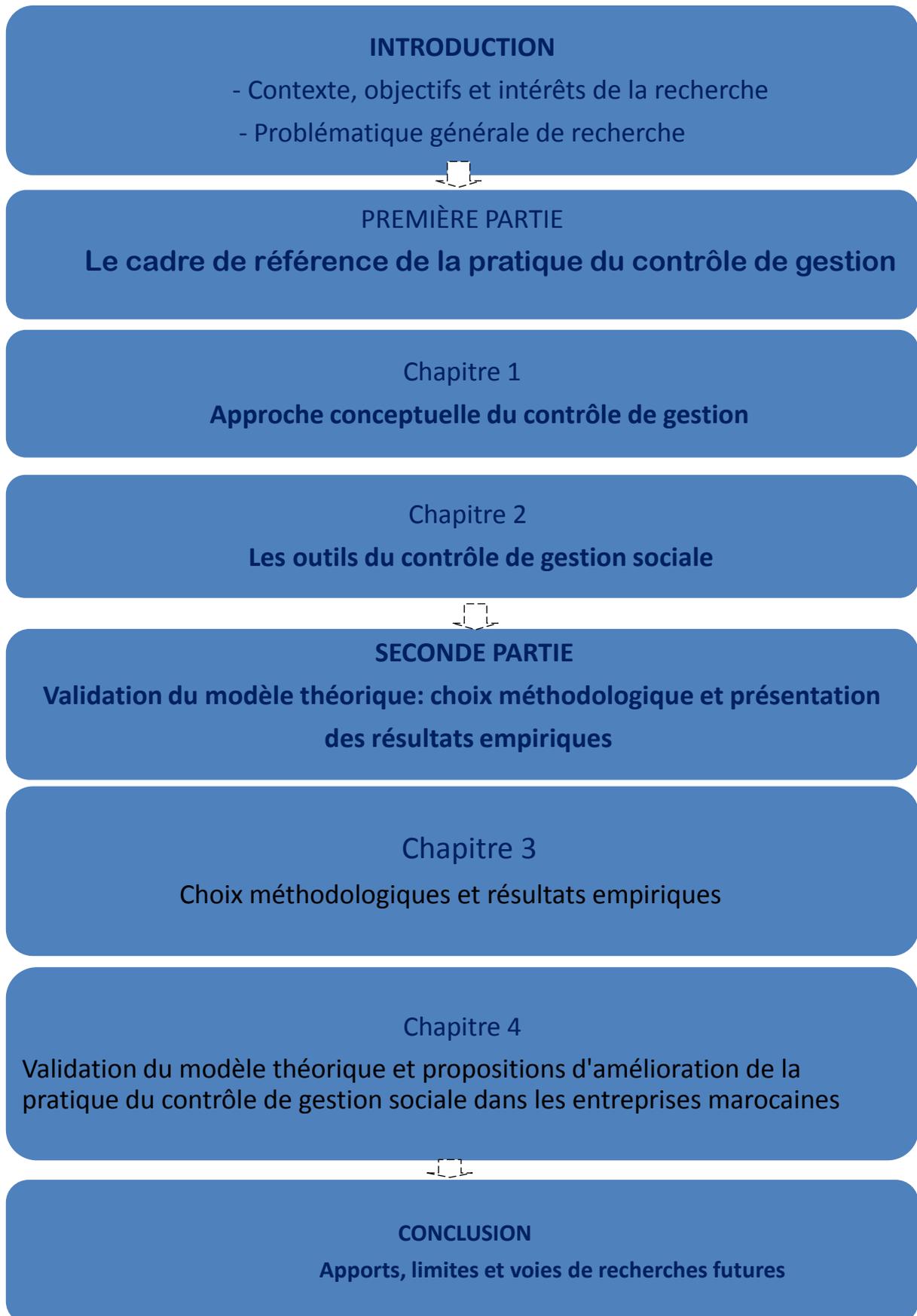
Dans une première partie, nous allons présenter le cadre de référence de la pratique du contrôle de gestion sociale. Deux chapitres traiteront de ce sujet :

- le **premier chapitre** nous permettra d'éclairer l'évolution du contrôle de gestion sociale, son organisation et sa position par rapport aux autres fonctions de l'entreprise,
- le **deuxième chapitre** sera consacré à la présentation des outils du contrôle de gestion sociale et ses méthodes.

La seconde partie de notre recherche s'attachera à présenter et analyser les résultats empiriques. Elle s'articule autour de deux chapitres :

- dans le **troisième chapitre**, nous présenterons la méthodologie de recherche et les résultats empiriques ,
- dans le **quatrième chapitre**, nous analyserons les résultats empiriques et nous proposerons des recommandations nécessaires aux contraintes qui entravent la bonne application du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines.

Figure 2: Le déroulement général de la thèse



**Première partie :Le cadre de
référence de la pratique du
contrôle de gestion**

INTRODUCTION DE LA PREMIÈRE PARTIE

Le contrôle de gestion est défini comme « *l'ensemble des techniques et des personnes qui permettent à l'entreprise, pendant le déroulement de son activité, de s'assurer que les décisions sont prises en conformité avec ses objectifs .* »²⁵. C'est un mécanisme d'aide à la prise de décisions et une réponse à la question suivante : quelle information fournir aux managers pour qu'ils prennent les meilleures décisions ? C'est-à-dire les décisions correspondant le mieux à la mise en place de la stratégie et à l'atteinte des objectifs organisationnels et opérationnels .« *Depuis environ deux décennies, le contrôle de gestion connaît d'importants changements et l'on assiste à une redéfinition des critères de gestion sur lesquels sont fondés les systèmes d'évaluation et de management des performances.* »²⁶.

Dans cette partie, nous verrons dans un premier chapitre une revue de littérature pour mieux comprendre le cadre de référence de la pratique du contrôle de gestion sociale: comment est apparu le contrôle de gestion et quelle a été son évolution ? . Ainsi sa position par rapport aux autres fonctions.

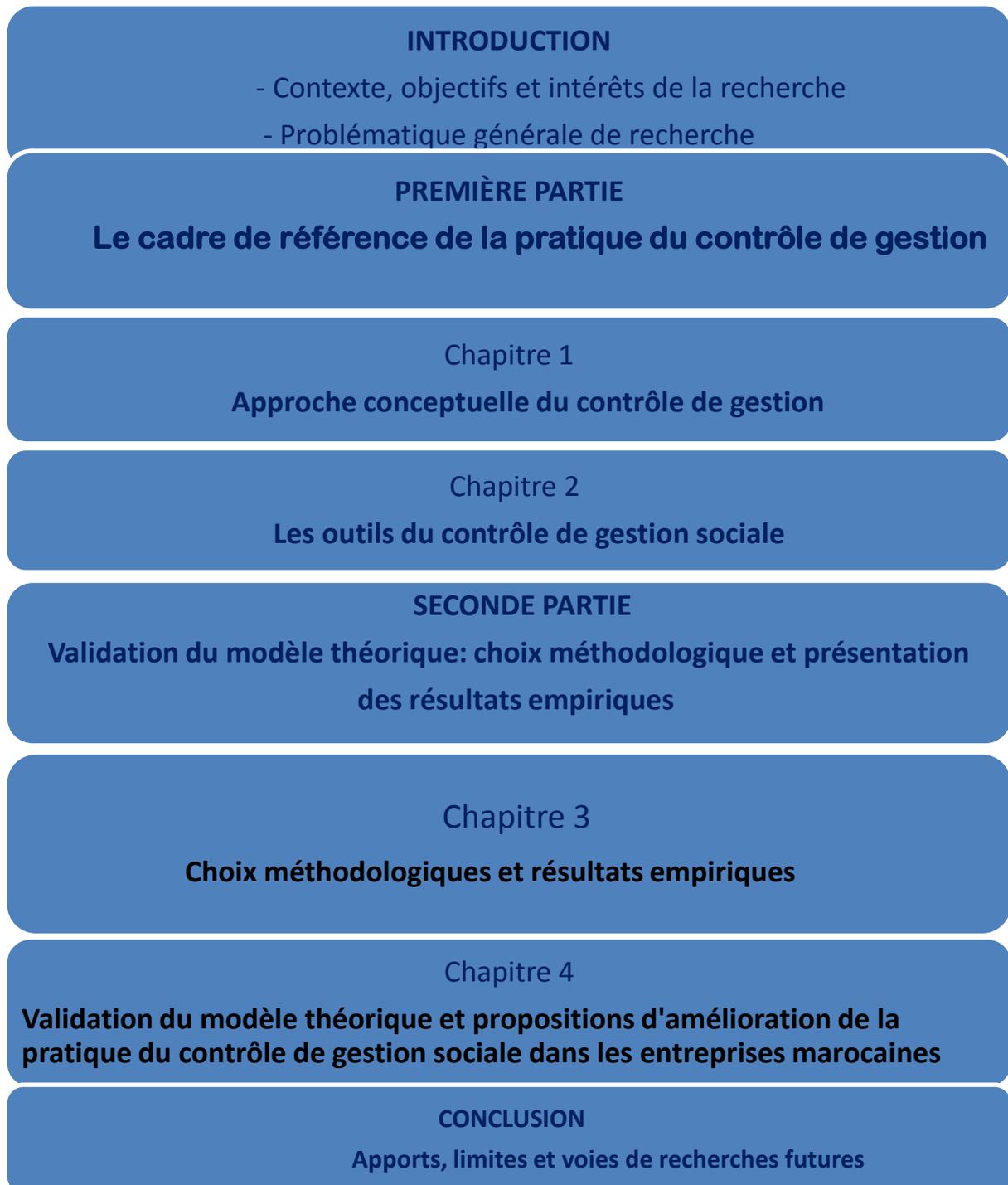
Dans un deuxième chapitre, nous analysons les outils du contrôle de gestion sociale savoir: les tableaux de bord sociaux, les indicateurs sociaux de performance, les budgets et la comptabilité analytique sociale, le système d'information sociale et le bilan social.

²⁵ Combes J E et Labro . M. (1997), « Audit financier et contrôle de gestion », éditions publi- union, page 156.

²⁶ Naro G. (2003), « Compétitivité, rentabilité, productivité, emploi, face à la variété des critères de performance », revue internationale des relations de travail, n°4, décembre, page 89.

Chapitre 1. Approche conceptuelle du contrôle de gestion

Figure 3: positionnement du chapitre 1 dans la thèse.



Introduction

Le contrôle de gestion n'est pas un métier flou. Au contraire, c'est un métier où la composante d'analyse et d'appréciation est importante. Il dispose de techniques devenues classiques et indispensables. Contrôler une situation signifie être capable de l'évaluer puis de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu. Le contrôle de gestion est un processus finalisé, en relation avec les objectifs de l'entreprise, et incitatif, en relation avec la motivation des responsables. « *Le contrôle de gestion ne se limite plus à la maîtrise de l'allocation et l'utilisation des ressources pour atteindre les objectifs, mais doit permettre un pilotage permanent et un processus d'amélioration continue de la stratégie et de l'organisation* »²⁷.

Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et comparer ces résultats avec les objectifs fixés à priori pour savoir si ceux-ci sont atteints et analyser les éventuels écarts afin de les corriger. Dans le but d'éclairer le débat autour de ce concept, nous avons soulevé les questions suivantes :

- en quoi consiste le contrôle de gestion ?
- quel est son objectif ?
- quelles sont les raisons qui expliquent son évolution ?
- comment peut-on le distinguer des autres fonctions ?

C'est à ces différentes questions que nous essayerons de répondre dans le cadre de ce chapitre qui sera structuré en trois sections :

dans la première section, l'accent sera mis sur l'évolution historique du contrôle de gestion, sa position par rapport aux autres fonctions et un essai de définition du contrôle de gestion sociale ;

dans une deuxième section, l'accent sera mis sur la place et rôle du contrôleur de gestion dans l'organisation ;

dans la troisième section, l'accent sera mis sur les modèles de liens entre les pratiques de GRH et la performance.

L'intérêt de ces sections consiste à structurer la recherche en elle-même et à mettre en valeur les logiques de fonctionnement du modèle de recherche.

²⁷ Alazard C et Separi S.(2007), « contrôle de gestion, manuel et applications », édition dunod, page 31.

La figure 4 détaille le plan adopté pour ce premier chapitre.

Figure 4: Plan du chapitre 1. Approche conceptuelle du contrôle de gestion

1.	Apparition et évolution du contrôle de gestion
1.1.	L'apparition du contrôle de gestion
1.1.1.	L'étape de la comptabilité industrielle et analytique
1.1.2.	Evolution du contrôle de gestion
1.2.	L'apparition du contrôle de gestion sociale
1.2.1.	Définition et domaines d'applications
1.2.2.	Principe et méthodologie
1.2.3.	La mission du contrôleur de gestion sociale
1.2.4.	Les différents emplois du contrôle de gestion
1.3.	La position du contrôle de gestion par rapport aux autres fonctions
1.3.1.	Le contrôle de gestion et l'audit interne
1.3.2.	L'audit interne et le contrôle interne
1.3.3.	Le contrôle de gestion sociale et l'audit social
1.3.4.	L'audit social au Maroc
1.3.5.	L'apport de l'audit social à l'amélioration de la performance des entreprises marocaines.



2.	Organisation et rôle du contrôle de gestion
2.1.	Le fonctionnement de l'organisation
2.1.1.	Les structures organisationnelles
2.1.2.	La structure divisionnalisée et la bureaucratie professionnelle
2.1.3.	Rôle du contrôleur de gestion dans les structures des organisations
2.2.	Place et rôle du contrôleur de gestion dans les entreprises marocaines.
2.2.1.	Profil du contrôleur de gestion
2.2.2.	Rôle du contrôleur de gestion dans les entreprises marocaines
2.2.3.	Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion



3.	Cadre théorique et modèles de liens entre les pratiques de GRH et la performance.
3.1.	Trois approches théoriques
3.1.1.	L'approche universaliste
3.1.2.	L'approche de contingence
3.1.3.	L'approche configurationnelle
3.2.	Modèles de liens entre les pratiques de GRH et la performance
3.2.1.	Modèles de base
3.2.2.	Modèles élaborés de la relation entre les pratiques GRH et la performance
3.3	L'évolution de la GRH au Maroc
3.3.1	La fonction RH dans un contexte d'ouverture et de mondialisation
3.3.1	La compétitivité de l'économie marocaine et les pratiques GRH

1. Apparition et évolution du contrôle de gestion

Introduction de la première section

L'origine et l'évolution historique du contrôle de gestion sont traduites par l'évolution du sens de l'expression " **contrôle de gestion**" suite aux évolutions des structures organisationnelles de production et de la complexité de l'environnement économique et technologique de l'entreprise. « *Cependant, un grand nombre d'évolutions et de progrès a permis au contrôle de gestion de s'enrichir et de devenir une fonction stratégique. Ce n'est plus un moyen de contrôle dans les sens vérification, mais il devient un véritable processus de régulation et de pilotage de l'entreprise.* »²⁸.

Dans les premières entreprises industrielles, le contrôle ne consistait qu'à vérifier le respect des procédures, sanctionner les individus et à rectifier des procédures .

Ce contrôle de type taylorien est dépassé. Il ne suffit plus de modéliser des comportements pour les coordonner mais d'élaborer un système d'information évolutif pour orienter les décisions vers des niveaux de performance satisfaisants. Il s'agit d'un processus d'amélioration continue.

Cette section dans le cadre de notre recherche va nous permettre de vérifier combien le contrôle de gestion est devenu opportun pour l'entreprise d'aujourd'hui.

1.1. L'apparition du contrôle de gestion

« *Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont plutôt corrélés à la phase d'industrialisation de la fin du XIXe siècle et surtout du début du XXe siècle.* »²⁹. L'évolution de l'environnement économique et technologique de l'entreprise et le développement dans les structures organisationnelles de production étaient à l'origine des besoins en information et la conception des systèmes de calcul des coûts et de contrôle de gestion dans l'entreprise.

²⁸ Nassimi A.(2011), « *Le design du système de contrôle de gestion en contexte de PME* », la revue marocaine de contrôle de gestion, numéro double (2-3), page 321.

²⁹ Alazard C et Separi S. (2010) « *Contrôle de gestion, manuel et applications* », 2 éditions dunod, page 5.

« *Les modifications organisationnelles de la production expliquent l'évolution des besoins dans le calcul des coûts. C'est le passage du système putting-out (production externalisée chez les ouvriers) au système de factory (production regroupée dans une usine).* »³⁰. Plusieurs étapes marquent l'apparition et l'évolution du contrôle de gestion, caractérisées chacune par une amélioration progressive des objectifs, des outils, et un vocabulaire spécifique.

Le système de calcul des coûts existe depuis l'apparition des premières organisations. Dès lors qu'il existe une activité économique. Mais son développement réel remonte à la révolution industrielle à cause des modifications organisationnelles de production.

C'est aux 17^{ème} et 18^{ème} siècles que le modèle externalisé de production putting out système (ou sous-traitance commanditée) connaît un grand essor, le producteur confie les matières premières et le travail aux artisans qui réalisent les produits finis. Ici le calcul de coût se détermine par le "prix de revient" comparé au prix d'achat des matières premières. En parallèle, le vocabulaire appliqué dans le système de calcul des coûts évolue en plusieurs étapes.

1.1.1. L'étape de la comptabilité industrielle et analytique

A partir du 19^{ème} siècle, le système de production des manufactures regroupées devient le modèle le plus dominant ou « factory » avec le développement des nouvelles technologies et la production de masse utilisant des machines concentrées dans une usine. A ce stade, le calcul de coûts devient plus que nécessaire, l'entrepreneur cherche de plus en plus à maîtriser ses coûts.

1.1.1.1. L'étape de la comptabilité industrielle

La notion de contrôle de gestion est née avec l'essor de l'activité industrielle au XIX^{ème} siècle. Mais on ne parle à cette époque que de « comptabilité industrielle » permettant au gestionnaire d'évaluer ses coûts de production (coûts de transformation des matières premières, coûts d'usure des machines, salaires, etc.) pour ainsi l'aider à fixer ses prix comparativement à ses concurrents. Elle consiste à mesurer les coûts des flux internes du processus de production avant la détermination des coûts de revient des produits fabriqués, c'est-à-dire les coûts de transformation des matières premières par les machines de l'usine avec des ouvriers.

³⁰ Alazard C et Separi S. (2007) « *Contrôle de gestion, manuel et applications* », édition dunod, page 4.

« Vers 1915 avec l'OST(*Organisation scientifique du travail*) proposée par F. Taylor, la comptabilité s'affine, segmente les activités, élabore des normes (coûts standards, coûts préétablis), calcule des écarts par rapport aux normes et contrôle les résultats, les responsabilités. La comptabilité devient analytique d'exploitation afin de prévoir et de vérifier les réalisations de toutes les organisations, et pas seulement industrielles. »³¹.

1.1.1.2. L'étape de la comptabilité analytique

C'est au début du XX siècle, avec l'accroissement de la taille et de la diversification des unités de production des entreprises, que « **la comptabilité devient analytique d'exploitation** ». Elle permet au gestionnaire, outre la fonction de base de la comptabilité industrielle, de prévoir et de vérifier les réalisations industrielles d'une part, et de toute l'organisation d'autre part. C'est le début du temps de la rationalisation du travail, on décompose les mouvements et on mesure les temps d'opération pour diviser les tâches et augmenter les rendements, le découpage de l'organisation très hiérarchique, se base sur l'établissement de normes et de règles imposées à des exécutants.

« *La comptabilité devient analytique d'exploitation afin de prévoir et de vérifier les réalisations de toutes les organisations, et pas seulement industrielles.* »³². Les concepts sur lesquels repose ce modèle sont :

- les économies d'échelle : fabrication dans des unités de grande taille pour augmenter la productivité et réduire les coûts unitaires en répartissant les frais fixes sur des quantités importantes ;
- la standardisation : homogénéité des produits sans différenciation ;
- la division du travail : décomposition et segmentation des tâches ;
- l'exécution/contrôle : mesure de l'activité et du rendement des postes , comparaison aux normes établies.

De ce fait, l'organisation évolue comme un centre de profit très complexe qui a besoin d'un nouvel outil de gestion et de contrôle. D'où la naissance de la comptabilité analytique d'exploitation ayant pour objectif : le contrôle des réalisations des organisations comparées à des normes préétablies.

³¹ Alazard C et Separi S.(2010) , « *Contrôle de gestion , manuel et applications* »,2 édition dunod, page 5.

³² Alazard C et Separi S.(2010), « *Contrôle de gestion , manuel et applications* », 2 édition dunod, page 5.

1.1.2. Evolution du contrôle de gestion

L'apparition de cette discipline s'inscrit dans une évolution du monde technique, économique et social. La première évolution du contrôle de gestion commence avec l'augmentation de la taille de l'unité de production et de sa diversification. D'où la nécessité de déléguer des responsabilités, des tâches tout en contrôlant les exécutants avec le moyen des budgets prévisionnels et réels pour assurer le suivi des réalisations et mesurer les écarts.

Taylor (1853-1915) a introduit la notion de norme dont découle l'idée de la mesure des écarts et de la gestion par les exceptions. La surveillance à distance par les chiffres se substitue, en tout cas partiellement, à la surveillance directe par les chefs. Enfin, Taylor essaie de réconcilier l'intérêt individuel des travailleurs avec l'intérêt collectif de l'entreprise grâce à des systèmes de primes. « *Si les premiers principes et méthodes du contrôle de gestion sont apparus entre 1850 et 1910, aux États-Unis et en Europe, les pratiques se sont élaborées progressivement en fonction des besoins des entreprises.* »³³.

Ensuite, dans une période de croissance et avec le développement des produits et des services, le contrôle de gestion devient un véritable copilote et se positionne de plus en plus comme un outil d'aide à la décision pour appuyer les gestionnaires et leur assurer un bon moyen de maîtrise de leurs activités.

Les mutations de l'environnement de l'entreprise, tant internes qu'externes, rendent nécessaire une remise en cause du modèle classique et réduisent le contrôle de gestion à un outil d'analyse des coûts, centré sur les contraintes internes de l'entreprise et non sur ses contraintes du marché. De ce fait, il devient important de revoir ce modèle dans ses objectifs, ses outils et de prendre en compte les besoins des utilisateurs. Ainsi, le contrôle de gestion s'élargit : de nouvelles méthodes et réflexions sur les coûts tentent de pallier les insuffisances des méthodes traditionnelles. « *Le contrôle de gestion sociale s'est amplement développé aux travers de systèmes de pilotage et de reporting mettant en œuvre un ensemble structuré de tableaux de bord pourvus d'indicateurs sociaux.* »³⁴.

Face à un environnement économique en constante évolution qui nécessite une plus grande réactivité, le contrôle des coûts au sein des entreprises est devenu indispensable.

³³ Alazard C et Separi S (2007), « *Contrôle de gestion, manuel et applications* », édition dunod, page 6.

³⁴ Peretti J.M. et Pièremont G.(2013), « *Gestion de l'information sociale* », édition vuibert, page 137.

Le développement qu'a connu le commerce, l'industrie, voire l'environnement économique, a engendré de nouvelles dimensions dans les entreprises. Ce développement a poussé les managers à revoir leurs stratégies et leurs façons de gérer leurs entreprises.

« *La connaissance des coûts et leur évolution, l'analyse des hypothèses et des systèmes de calcul qui s'y rattachent, sont autant d'outils de décision indispensables pour tout manager qui exerce des responsabilités.* »³⁵. Ainsi, chaque entrepreneur et chaque décideur au sein d'une entreprise doit savoir maîtriser ses charges de la façon la plus optimale possible.

« *À partir des années 1980, on a vu émerger de nouvelles structures organisationnelles dans les entreprises, structures sur lesquelles le contrôle de gestion a commencé à placer des dispositifs de pilotage analogues à ceux qu'il utilisait sur la structure traditionnelle en centres de responsabilité : identification d'un responsable, fixation d'objectifs, définition d'indicateurs de mesure de performance, construction de budgets, élaboration de plans d'action.* »³⁶. Ainsi, en 1903, le point mort fait son apparition dans le calcul économique aux États-Unis.

Le contrôle de gestion moderne ne se contente plus d'assurer la maîtrise de l'allocation et l'utilisation des ressources pour atteindre les objectifs, il s'inscrit maintenant dans un processus d'amélioration continue. « *En s'inspirant de la roue de Deming (plan-Do-Check-act), les quatre dimensions du contrôle de gestion deviennent comme l'illustre la figure ci-dessous : prévoir- mesurer-réagir-progresser.* »³⁷.

Edwards Deming était un ingénieur américain, né en 1900 et décédé en 1993. Il avait travaillé comme statisticien à la société Bell Electric. De cette expérience, Deming a gardé une conviction qu'il va s'employer à diffuser toute sa vie. Par l'analyse statistique, il va observer, en effet, que les défauts constatés dans les produits industriels ne relèvent que pour une faible part de la responsabilité de l'ouvrier (5% environ).

Ces défauts auraient pour origine, dans 95% des cas, une mauvaise organisation, un mauvais management de l'entreprise. Cette observation apparemment banale conduit à révolutionner la vision traditionnelle de la conduite des entreprises. Il en découle que le chef d'entreprise est le premier responsable des défauts de son entreprise.

35 Mendoza.C , Cauvin, E , Delmond, M , Dobler, P et Malleret, V. (2004) « Coûts et décisions », paris : Gualino éditeur, page 11.

36 Löning.H, Malleret.V, Méric.J et Pesqueux.Y.(2008), « *le contrôle de gestion .organisation, outils et pratique* », 3 édition dunod ,page 70.

³⁷ Bouïn X. et Simon F-X. (2004) , « *les nouveaux visages du contrôle de gestion* », les éditions dunod., paris, page 12.

La roue de Deming met en évidence les quatre étapes nécessaires à une bonne organisation du travail :

- la fixation des objectifs et la détermination des actions permettant d'atteindre les objectifs: c'est la phase de planification ;
- la mise en œuvre des actions comme elles ont été planifiées: c'est la phase du déploiement (ou de réalisation) ;
- l'évaluation des écarts entre les objectifs et les actions planifiées et ce qui a été réalisé : c'est la phase d'évaluation (ou de contrôle) ;
- la mise en place d'actions d'amélioration visant à supprimer les écarts : c'est la phase d'amélioration.

« L'essence d'une organisation performante, explique Deming, c'est donc de s'améliorer en permanence, tant en ce qui concerne les actions réalisées par les personnels que celles initiées par la direction de l'entreprise.

- *Au niveau local de la réalisation des opérations de production : c'est principalement la démarche de résolution de problème.*
- *Au niveau de la conception des produits et des politiques, c'est-à-dire au niveau du management de l'entreprise : c'est la roue de Deming. »³⁸.*

Le respect des quatre étapes de la roue de Deming crée les conditions pour que la structure s'améliore régulièrement. Le contrôleur de gestion devient l'animateur du contrôle de gestion ; il doit maîtriser les outils de gestion dans un processus d'amélioration continue. C'est le rôle de chaque manager de mettre sous contrôle son département et son activité.

« Dans les années trente, la découverte de fraudes importantes mettant en cause la responsabilité des auditeurs aux Etats-Unis et le très grand volume des opérations à contrôler ont donné un élan décisif à la mise en forme d'une méthodologie très précise. »³⁹.

En 1965, Anthony a donné une définition classique du contrôle de gestion : *« Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficiente (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation. »⁴⁰.*

Vers les années 80, l'évolution progressive du contrôle de gestion fait apparaître de nouvelles méthodes d'évaluation des performances fondées sur la notion du processus et d'activité, pour répondre à un besoin accru d'adaptation et de réactivité de l'entreprise dans un environnement fortement concurrentiel, où la satisfaction des clients et la compétitivité constituent le fil conducteur d'une analyse de performance de l'entreprise.

³⁸ Barouche .G . (2010) , « *Booster la performance de son entreprise ,la boîte à outils de votre succès !* » ,afnor et éditions livres à vivre, page 4.

³⁹ Combe JE. et Labrousse MC. (1997), « *Audit financier et contrôle de gestion* », édition publi-Union, paris, page 4.

⁴⁰ Anthony, R. N. et Dearden , J. (1976), « *Management control systems* », Richard D. Irwin, Homewood,,hlinois R.N., page 8.

« Le système de contrôle portera bien sûr sur un suivi des résultats attendus, au travers des indicateurs de performances, mais également sur le suivi des plans d'actions associées permettant de les atteindre avec des indicateurs de pilotage. »⁴¹.

Par ailleurs, depuis les années 80, les méthodes de calcul des coûts dites classiques ou traditionnelles ont fait couler beaucoup d'encre, notamment dans la façon dont se fait l'allocation des charges indirectes qui est souvent subjective et loin de la réalité.

« En outre, les méthodes comptables traditionnelles se focalisent sur les coûts de revient des produits finis. Or, la notion même de produit fait actuellement l'objet de plusieurs interrogations. »⁴². Ainsi, sous l'influence de tous ces facteurs, le champ du calcul des coûts a connu une extension considérable dans son champ d'application.

En effet, le calcul des coûts concernait essentiellement de déterminer les coûts des produits. Or, aujourd'hui on est passé de la notion du coût de produit à celle d'objet de coût. Connaître le coût de revient de ses produits reste certes un enjeu majeur pour une entreprise, mais il n'est pas le seul. Le calcul des coûts est devenu multidimensionnel.

En 1988 Antony reviendra sur sa première définition et proposera une approche dans laquelle, d'une part il apporte une nouvelle notion, reliant le contrôle de gestion à la stratégie de l'entreprise et, d'autre part, y introduisant une nouvelle forme de relation, l'influence: *« Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer des stratégies. »*. Il apparaît donc, selon Antony, le manager est l'initiateur et le principal acteur du processus de contrôle, ce qui laisse entrevoir le paradoxe qu'il aurait à confier le contrôle de gestion aux seuls contrôleurs.

« H. Bouquin verra dans l'évolution de la définition d'Anthony l'émergence de l'informel, ce qui lui permet de décrire la fonction contrôle de gestion comme "vecteur de régulation des comportements dans les organisations."⁴³. Il propose ainsi de définir le contrôle de gestion comme: « Un processus, partie du processus de management, dont la mission consiste à installer et maintenir autour des managers les conditions leur permettant d'identifier les objectifs pertinents et de maximiser les chances de les atteindre tant qu'ils restent pertinents... ».

⁴¹ Selmer, C. (2003), *« Concevoir le tableau de bord »*, éditions dunod, paris, page 7.

⁴² Mendoza, Cauvin, Delmond, Dobler et Malleret . (2004) *« Coûts et décisions »*, Gualino éditeur, page 107.

⁴³ Burlaud A. Jougoux M. et Livian Y.-F. (2007), *« Management et contrôle de gestion: manuel et applications »*, éditions foucher, page 356.

Pour maîtriser l'évolution des coûts, seul le calcul des coûts des produits n'est pas suffisant. Il faut comprendre comment se constitue ce coût et faire appel à des notions comme par exemple celle de coût des activités. Enfin, de nouveaux outils de détermination des coûts sont apparus. Développés aux États-Unis (la méthode ABC) ou au Japon (le coût cible), ils sont progressivement adoptés par des entreprises françaises.

Ces méthodes ne constituent pas seulement une sophistication par rapport aux méthodes traditionnelles. Elles suggèrent de nouvelles représentations de l'entreprise et génèrent une nouvelle problématique : dépasser le calcul des coûts pour aller vers leur pilotage. L'ABC s'appuie sur l'idée qu'on ne gère pas les coûts, mais les activités induisent des coûts.

C'est une méthode de coûts complets permettant de traiter les charges indirectes suivant une logique de consommation et non plus de répartition. Les objets de coûts (produit, service, canal de distribution, client...) consomment des activités (ensemble de tâches), lesquelles consomment des ressources (humaines et techniques) qui ont un coût. Le lien de causalité est ainsi établi par le biais de l'activité entre la ressource et l'objet de coût (Selmer, 2008).

« L'ABC est une méthode qui modélise l'entreprise autour des activités. De nos jours, développer des entreprises et conquérir de nouveaux marchés passe plus que jamais par une maîtrise et donc une connaissance de l'ensemble des coûts »⁴⁴. Partant de là, la structure des coûts des entreprises a subi un avancement étendu de ses composants, ce qui a rendu leur contrôle de plus en plus complexe. Par conséquent, le seul calcul du coût des produits ne suffit plus pour maîtriser l'évolution des coûts. Il faut comprendre comment se constitue ce coût et faire appel à des notions telles que le coût des activités.

« Depuis le milieu des années 1990, les débats portent sur une mutation du contrôle dans les processus de mise en œuvre et dans cette perspective les caractéristiques du contrôleur de gestion, ses missions, ses compétences, son rattachement hiérarchique constituent un questionnement pratique et théorique. »⁴⁵.

⁴⁴ Mendoza, Cauvin, Delmond, Dobler et Malleret (2004). « Coûts et décisions », Gualino éditeur, page 12.

⁴⁵ Burlaud A. Jougoux M. et Livian Y.-F. (2007), « management et contrôle de gestion: manuel et applications », éditions foucher, page 357.

En (1998) Bouquin a donné une redéfinition du contrôle de gestion: le contrôle de gestion se définit comme l'intersection de trois missions fondamentales :

- charnière entre la stratégie et le quotidien, dont il doit assurer l'interaction en garantissant que les actions courantes sont en cohérence avec la stratégie, mais aussi en permettant aux managers d'infléchir leur approche stratégique en fonction des faits constatés ;
- vecteur d'orientation des comportements des acteurs, perçus et en quelque sorte institués comme des décideurs autonomes, à travers la gestion déléguée de couple ressources-résultats ;
- modélisation des relations existant entre les résultats poursuivis et les ressources à mobiliser et à consommer pour les atteindre.

Aujourd'hui, le contrôle de gestion dépasse donc largement le domaine de compétences du contrôleur de gestion et implique très fortement les directeurs des ressources humaines, dont la mission ayant la plus forte valeur ajoutée consiste précisément à mobiliser des hommes en vue de réaliser certains objectifs. Cela correspond à une évolution générale des modèles managériaux qui considèrent que les ressources humaines, à travers leurs compétences, leurs savoirs, constituent des ressources clés de l'entreprise, créatrices de valeur et d'avantage concurrentiel.

Cette implication des directeurs de ressources humaines dans le domaine du contrôle de gestion sociale au bénéfice de la performance du résultat, exigeant de s'appuyer sur les facteurs de contingence organisationnelle et comportementale place le contrôle de gestion au cœur de notre modèle de recherche. En effet, il permet de valoriser les ressources humaines en adéquation avec les résultats recherchés par l'entreprise.

1.2. L'apparition du contrôle de gestion sociale

Le contrôle de gestion, comme l'ensemble des sciences de gestion, se rattache au domaine des sciences humaines. Cette discipline ne traite donc pas un objet qui s'offrirait objectivement à l'observateur, mais une construction intellectuelle cherchant à décrire des pratiques tout en essayant de prescrire des règles de comportement qui seraient meilleures que d'autres en fonction de chaque situation. « *Les modalités du contrôle sont évidemment contingentes des nouveaux modes d'organisation de la production : le développement du « contrôle social » ou contrôle de gestion des ressources humaines est un des éléments des systèmes de gestion dans un environnement nouveau.* »⁴⁶.

⁴⁶ Martory B. (2015), « *Contrôle de gestion sociale, salaires, masse salariales, effectifs, compétences, performances* », 8 éditions vuibert, page 6.

En effet, la crise de la gestion sociale est marquée d'une part par les difficultés économiques des entreprises et d'autre part, par les interrogations des DRH sur les objectifs réels de leur mission. Le contrôle de gestion sociale s'est considérablement développé notamment à travers des systèmes de pilotage et de reporting mettant en œuvre un ensemble structuré d'indicateurs sociaux.

Le contrôle de gestion sociale n'est pas un fait nouveau. Cette problématique trouve ses origines dans les expérimentations en matière de comptabilisation des ressources humaines menées aux États Unis dans les années 1960.

Les nouveaux concepts émergents de responsabilité sociale et de développement durable dans l'entreprise accentuent ce phénomène. Le contrôle de gestion sociale est un des composants et une extension du contrôle de gestion. C'est un système d'aide au pilotage social de l'organisation, il couvre l'ensemble des enjeux de performance impliquant les hommes, des aspects qualitatifs fondamentaux pour le développement de l'entreprise, tel que:

- l'évolution de la gestion prévisionnelle des compétences ;
- la qualité des pratiques d'évaluation ;
- le climat social ;
- l'adéquation compétences / postes ;
- le « benchmarking » des compétences par rapport à l'externe .

« Aujourd'hui, le contrôle de gestion s'est complété et enrichi. Le lien avec le pilotage stratégique s'est renforcé. La stratégie et le choix des outils de pilotage conditionnent le processus du contrôle de gestion. Par conséquent, la problématique de l'évaluation de la performance s'est largement enrichie. »⁴⁷.

Le développement du pilotage social s'est imposé pour faire face aux transformations de l'environnement économique et social de l'entreprise qui l'influence. L'amélioration globale et durable de ses performances passe par une identification certaine des opportunités tout en se préservant des menaces qui pèsent sur son avenir...

⁴⁷ Ziani H . « Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances », Thèse de doctorat en Sciences de Gestion ,université Montesquieu - Bordeaux IV, le 28 janvier 2013, page 25.

1.2.1. Définition et domaines d'applications

Selon Bernard Martory « *Le contrôle social est une des composantes et une des extensions du contrôle de gestion. C'est un système d'aide au pilotage social de l'organisation ayant pour objectif de contribuer à la gestion des ressources humaines dans leurs performances et leurs coûts.* »⁴⁸. Il s'agit d'un pilotage socio-économique de l'entreprise. Le champ couvert par le contrôle de gestion sociale peut être scindé en quatre grands domaines :

- la gestion des compétences et des emplois dans son articulation avec le contrôle de gestion ;
- le système de pilotage de la fonction ressources humaines ;
- les systèmes de motivation, de reconnaissance et de rémunération dans leur cohérence avec les objectifs de performance ;
- l'organisation du travail valorisant la créativité.

Le contrôle de gestion sociale se présente donc comme un processus permanent organisé, qui repose sur l'accompagnement actif de la DRH à l'atteinte des objectifs qu'elle s'est fixée dans le cadre de la stratégie de développement de l'entreprise. A ce titre, il doit permettre l'identification des facteurs clés de succès du potentiel humain de l'entreprise et fournir les indicateurs de la mesure de leur performance.

« *Le contrôle de gestion sociale s'attache à rapprocher les points de vue pour « réconcilier » contraintes financières, modes de prévision, gestion sociale au sein de l'entreprise. Il se situe habituellement à la croisée des chemins du contrôle de gestion, de la gestion sociale et de la gestion financière. Le contrôle de gestion sociale apporte une vision d'ensemble des problématiques récurrentes des organisations.* »⁴⁹.

Le contrôle de gestion sociale apporte une vision d'ensemble des problématiques récurrentes des organisations. Ce système d'aide au pilotage social et économique a pour ambition de :

- contribuer à l'optimisation durable des RH dans leur rapport performances/coûts,
- donner une vision positive des impacts sur l'emploi de la stratégie de l'entreprise qui soit comprise, lisible et partagée par tous.

⁴⁸ Martory B.(2015), « *Contrôle de gestion sociale, salaires, masse salariales, effectifs, compétences, performances* », 8 éditions vuibert, page 6.

⁴⁹ Peretti J.M et Pièreement G. (2013) « *Gestion de l'information sociale* », édition vuibert, page 138.

Tableau 1: Les différents domaines du contrôle de gestion sociale ⁵⁰

<i>Niveau stratégique (Long terme)</i>		<i>Niveau opérationnel (Moyen et court terme)</i>	
<i>Organisation.</i>	<i>Evolution de l'organisation. Mise en œuvre des flexibilités.</i>	<i>Pilotage social.</i>	<i>Gestion individuelle. Suivi des dysfonctionnements Conditions de travail.</i>
<i>Emploi compétences.</i>	<i>Prévision des effectifs et compétences. Planification des ressources humaines. Politique de formation.</i>	<i>Allocation et développement des ressources.</i>	<i>Gestion des effectifs et des temps Formation. Gestion des compétences et des carrières.</i>
<i>Impact financier. Masse salariale.</i>	<i>Mesure des coûts sociaux. Politique de la masse salariale. Evolution des ressources humaines.</i>	<i>Pilotage économique.</i>	<i>Paie. Rémunérations.</i>
<i>Performance.</i>	<i>Suivi des performances socio-économiques. Politique d'intéressement.</i>		<i>Budgets des frais de personne. Suivi de la masse salariale.</i>

1.2.2. Principe et méthodologie

Le contrôle de gestion sociale est le pilotage socio-économique d'une entreprise, c'est-à-dire le pilotage social qui intéresse les ressources humaines et le pilotage économique, qui intéresse les contrôleurs et les financiers. Il se décline autour des axes suivants :

1.1.1.1. Analyses en termes socio-économiques

La collecte de données et d'informations sous forme d'indicateurs n'est pas une fin en soi mais elle est essentielle pour que les décisions soient prises en connaissance de cause.

Il est donc important que la direction veille à ce que les données recueillies soient analysées correctement, diffusées auprès des responsables qui pourront en faire le meilleur usage et utilisées comme il convient dans la prise des décisions. Il est également nécessaire d'informer le personnel des initiatives prises pour que les ressources soient gérées de manière raisonnable. Il s'agit ici de désigner la cible qui peut être sociale, telle le taux d'absentéisme, ou économique, telle le pourcentage de variation de la masse salariale.

⁵⁰ Burlaud A. Jougleux M. et Livian Y.-F (2007), « *Management et contrôle de gestion : manuel et applications* », éditions foucher, p. 267.

A partir d'une situation actuelle et compte tenu d'un environnement fortement évolutif, il convient de dessiner une trajectoire idéale qui intègre les informations socio-économiques suivantes : budget, tableaux de bord et outils de pilotage. La collecte, l'exploitation et la diffusion des données doivent être effectuées de la manière la plus efficace financièrement de façon à obtenir l'information requise au moindre coût. Les systèmes de collecte et d'analyse devraient faire appel à des concepts statistiques pertinents pour obtenir juste les données suffisantes.

Le contrôle de gestion sociale consiste à conduire des analyses socioéconomiques déclinant des stratégies définies par le business, le marketing et l'industrie. La problématique des ressources humaines relève de la mobilisation des hommes et des équipes. Celle des contrôleurs de gestion et des financiers s'articule autour de l'optimisation des emplois et des ressources, afin de maximiser les valeurs.

En effet, la politique salariale d'une entreprise poursuit généralement quatre objectifs :

- sécuriser, à travers les salaires de base les augmentations générales et les systèmes de retraites ;
- motiver, à travers les augmentations individuelles les primes et les avantages en nature ;
- associer, à travers les systèmes de participation ;
- socialiser par des avantages spécifiques : aide à la protection maladie, aide à la famille, politique de formation permanente.

1.1.1.2. Reporting et tableaux de bord sociaux et pour accroître la visibilité

Le reporting social : consiste à rendre compte à la hiérarchie des données sociales, des actions et résultats concernant les salariés dans les différents centres de responsabilité. On parlera alors d'un reporting interne. Il a une vocation de suivre l'atteinte des objectifs, sous des formes qui allient les indicateurs qualitatifs et quantitatifs.

Le reporting social peut s'agir spécifiquement pour la fonction RH, d'une remontée d'information depuis les diverses directions des ressources humaines décentralisées au niveau des établissements ou filiales de l'entreprise, ou depuis les directions techniques ou productives vers la DRH du groupe.

Le reporting social peut être inclus dans le reporting comptable et financier du groupe. Dans ce cadre, les entreprises, et plus spécifiquement les grands groupes, organisent une remontée d'information périodique (souvent trimestrielle) depuis les unités décentralisées (leurs divers centres de profit), jusqu'au sommet stratégique (le siège social).

Les indicateurs sociaux : figurent alors parmi un ensemble d'indicateurs et d'informations, généralement à vocation financière et commerciale. Le contrôle de gestion sociale s'est ainsi fortement développé au sein des entreprises comme un système de contrôle à part entière ; Il procède d'un contrôle permanent à des fins de pilotage social et de mesure des performances de l'entreprise. Le pilotage social permet aux cadres RH et aux managers de suivre, en toute autonomie, de façon régulière et selon une fréquence adaptée aux délais décisionnels, les données opérationnelles et stratégiques de gestion des ressources humaines dont ils ont la responsabilité.

Ce pilotage s'exerce au moyen de tableaux de bord, documents synthétiques, composés d'une série d'indicateurs volontairement peu nombreux, mais pertinents vis-à-vis du niveau de responsabilité et du contexte décisionnel de l'utilisateur. Là encore, s'il existe des tableaux de bord sociaux, exclusivement dédiés à la fonction RH, les indicateurs sociaux peuvent également figurer parmi l'ensemble des indicateurs (financiers, commerciaux, de production...) des responsables opérationnels ou des dirigeants. Il existe plusieurs types de tableaux de bord sociaux:

- le suivi des effectifs et des temps ;
- la mesure des performances des collaborateurs et des équipes ;
- l'analyse des frais de personnel et le suivi de la mobilisation des hommes et des équipes ;
- le suivi des compétences des collaborateurs (mesurable par le taux de formation permanente, par l'évolution du niveau des collaborateurs).

En effet, « *Le tableau de bord RH limité à une dizaine de variables suit les engagements de l'entreprise pour les domaines relevant des RH dans le cadre d'une direction par objectifs. On pourra avoir un tableau de bord RH couvrant tous les aspects de la fonction, puis des tableaux de bord spécialisés par domaines (formation, relations sociales, etc.) et par entités.* »⁵¹.

⁵¹ Galambert,P (2007), « *RH, les leviers de la performance* », éditions d'organisation, paris, page 59.

1.1.1.3. Les budgets pour piloter la création de valeur

Le contrôle de gestion sociale s'inscrit dans la démarche budgétaire de l'entreprise, qu'il ne réinvente pas. Il met à la disposition des contrôleurs de gestion et des financiers des informations les plus fiables possible.

La démarche budgétaire comprend :

- le budget d'effectif, qui intéresse les ressources humaines, les contrôleurs, les opérationnels et les directions ;
- les temps, qui intéressent les opérationnels, les managers et éventuellement les contrôleurs et les ressources humaines ;
- le budget de la masse salariale et les frais de personnels, à savoir les intérimaires, qui intéressent les contrôleurs.

1.2.3. La mission du contrôleur de gestion sociale

Le contrôle de gestion sociale a pour mission de s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie de la fonction ressources humaines adoptée et les moyens mis en œuvre sur le terrain. Il ne doit pas se limiter à donner des chiffres dans un tableau de bord, il doit construire le tableau de bord et l'adapte en permanence aux objectifs.

En fait, le contrôleur de gestion sociale remplit un rôle particulièrement complexe. D'une part il contribue à la définition des objectifs, que ce soit comme partie prenante ou en tant que conseil selon le niveau de délégation en vigueur dans l'entreprise. D'autre part, il est en charge d'élaboration des budgets, ainsi que du suivi précis de la rentabilité de la fonction ressources humaines. Il réalise aussi des études ponctuelles d'analyses et de prospectives. Quelquefois, il peut même remplir la fonction de "gestionnaire des données" du système d'information des ressources humaines.

« *Le sentiment de contrôle, réel ou illusoire sur son environnement, est une source d'optimisme et un motivateur à l'action.* »⁵².

La mission du contrôleur de gestion sociale consiste à :

- vérifier que les objectifs choisis sont bien suivis. Cela se fait à partir de tableaux d'indicateurs, de suivi budgétaire et des données statistiques ;
- conseiller les opérationnels à partir de l'analyse de ses tableaux d'indicateurs ;
- donner son avis à la direction sur le choix des objectifs qui sous-tendent la stratégie de la fonction ressources humaines.

⁵² Amar P. (2008), « *Psychologie du manager, pour mieux réussir au travail* », les éditions dunod, paris, page 56.

1.1.1.1. Le pilotage des tableaux de bord et le suivi budgétaire

La mission du contrôleur de gestion sociale dans le pilotage des tableaux de bord consiste à :

- réaliser, interpréter et diffuser des tableaux de bord mensuels comportant des données d'effectif et de rémunération selon les besoins des différents décideurs (DGA, DRH, RRH, managers) ;
- participer avec le contrôle de gestion de l'entité au pilotage de la masse salariale par l'analyse des évolutions des frais de personnels ;
- effectuer les analyses quantitatives et qualitatives nécessaires à une gestion adaptée à l'entreprise des R.H ;
- contrôler la politique de gestion des emplois (embauches, départ,...) en tenant compte des spécificités de l'entreprise : pyramide des âges, niveaux de formation ;
- faire établir les statistiques concernant le personnel. Collecter l'ensemble des données sociales (salaires moyens, absentéisme, ancienneté, nombre de C.D.D.) et les exploite sous forme de tableaux de bord et d'indicateurs ;
- anticiper des évolutions du climat social (instrument de cohésion entre centres de responsabilité, de compréhension des comportements sociaux et de développement du dialogue social);
- concevoir, mettre en place et animer un système d'information (définir et faire fonctionner les bases de données et tableaux de bord permettant de suivre les salariés, leurs activités, leurs performances et les coûts qu'ils engendrent);
- traduire en décisions les propositions issues des analyses sociales ou socio-économiques.

Le contrôleur de gestion participe à la définition des objectifs de la direction des ressources humaines. Il met ensuite au point un projet de plan avec les responsables opérationnels : niveau de production à atteindre, moyens financiers, humains et techniques à mettre en œuvre. Il participe aux enquêtes de rémunération, à la gestion des augmentations individuelles et générales.

En réalité, le contrôleur de gestion sociale participe à la baisse du niveau de jugement non fondé et à l'augmentation de l'acuité managériale, favorisant de ce fait la recherche de l'environnement optimal de chaque collaborateur , ce qui impacte positivement la performance de l'entreprise. Ce processus suivant méthodologiquement notre modèle de recherche.

1.1.1.2. Conseiller les opérationnels à partir de l'analyse de ses tableaux d'indicateurs

Les missions du contrôleur de gestion sociale dans le conseil sont plus ou moins étendues suivant l'entreprise dans laquelle il travaille. Elle est assurée en même temps que d'autres fonctions comme la comptabilité, les finances, l'administration, la gestion du personnel ou l'informatique.

Toutes les interventions du contrôleur de gestion servent notamment à l'analyse des écarts existant entre les chiffres de prévisions et les chiffres réalisés. Il fait remonter l'information jusqu'à la direction générale et préconise des solutions pour remédier aux difficultés rencontrées.

Détenteur d'informations précieuses et exclusives, il est sollicité pour assurer un rôle de conseil auprès des responsables opérationnels comme auprès de la direction générale. Toutefois, en aucun cas, il n'est investi d'un quelconque pouvoir décisionnel.

Le contrôleur de gestion sociale a une mission : « *Aider les acteurs de l'entreprise à identifier les risques de non performance ainsi que les gisements de progrès, tant par connaissance des processus et activités que celle des outils de résolution de problème, au service desquels il se mettra pour quantifier et constater les économies au niveau du compte de résultat et du bilan.* »⁵³.

1.1.1.3. Assurer une veille sociale concurrentielle

Assurer une veille sociale concurrentielle en termes de conditions d'emploi et de rémunération des salariés. Il s'agit donc de bien planifier et anticiper toute problématique au sein de la population de l'entreprise, à savoir aussi le transfert des compétences, vivacité et motivation des employés. Le contrôleur de gestion sociale dans la veille sociale concurrentielle doit :

- assurer une veille sociale concurrentielle en termes de conditions d'emploi et de rémunération des salariés et le suivi des effectifs (production des tableaux de bord mensuel RH, réalisation des rapports légaux, suivi du budget des effectifs, enquêtes et déclarations légales, études statistiques ponctuelles) ;
- suivre les tableaux de bord stratégiques et opérationnels pour le pilotage de la performance de l'entreprise ;
- analyser l'évolution et les besoins futurs de l'entreprise ;

Ce pilotage permettra aux dirigeants de ressources humaines de contrôler avec prudence selon un planning bien adapté aux besoins de l'entreprise les actions et les prises de décisions au niveau des données opérationnelles et stratégiques. Le pilotage RH se décompose en quatre pratiques clés qui sont :

- veille et audit social ;
- contrôle de gestion social ;
- gestion prévisionnelle des emplois et compétences ;
- système d'information RH.

⁵³ Bouin X. et Simon F.X.(2004), «Les nouveaux visages du contrôle de gestion », les éditions dunod, paris, page 17.

La fonction RH est donc dans le besoin d'avoir une compétence élargie aux domaines de la comptabilité et de la finance pour mieux appréhender l'avenir (gestion prévisionnelle des emplois), en relation avec les besoins des clients (qualité prévisionnelle des emplois), en relation avec les besoins des clients (qualité des produits et services) dans une perspective d'optimisation de l'organisation. En ce qui concerne les activités du contrôle de gestion sociale sont :

Tableau 2: les activités du contrôle de gestion sociale

<i>Activités</i> ⁵⁴	<i>Descriptifs</i>
<i>Réaliser le budget de la fonction RH.</i>	<i>Elaborer, valider et suivre les ressources budgétées pour les activités RH.</i>
<i>Construire le tableau de bord de la fonction RH.</i>	<i>Définir des indicateurs de coûts, de résultats et de moyens permettant le pilotage de la fonction RH.</i>
<i>Réaliser des mesures et des prévisions sur les variables humaines et sociales de l'entreprise.</i>	<i>Concevoir des outils de suivi de l'activité, supports permettant d'avoir une vision de prospective et une vision de "réalisé" sur les pratiques telles que les rémunérations, les besoins en recrutement, les évolutions des personnes, etc.</i>
<i>Construire le bilan social.</i>	<i>Bâtir le rapport social détaillant les résultats de la stratégie adoptée par l'entreprise en tenant compte des dispositions légales liées à cet exercice.</i>

1.2.4. Les différents emplois du contrôle de gestion

Le contrôleur-assistant (ou contrôleur junior), « *il a la responsabilité d'un ou deux domaines d'activités (tableaux de bord, analyse des stocks ou des frais généraux) .* »⁵⁵.

En principe, le poste ne comporte pas l'élaboration des instruments de gestion, il assiste le contrôleur de Gestion dans l'ensemble en collectant les informations quantitatives et qualitatives pour leur création, le suivi des indicateurs, les analyses de marge clients et les études de rentabilité des centres de profit.

⁵⁴ Autissier, D et Simonin, B. (2009), « *Mesurer la performance des ressources humaines* », éditions d'organisation, paris, page 75.

⁵⁵ Benlakouiri A..(2009),« *Le contrôle de gestion, un rôle stratégique* », la revue marocaine de contrôle de gestion, 1 numéro, page 71.

Le contrôleur budgétaire: mène une activité centrée sur l'élaboration des prévisions budgétaires et sur le contrôle de leurs réalisations ; il est le plus souvent mis à l'œuvre dans un processus de contrôle budgétaire. Il sollicite tous les services de l'entreprise pour lui fournir les informations nécessaires à l'élaboration des budgets. Ensuite débute la phase d'harmonisation, voire de priorisation puis de suivi budgétaire. Il confronte alors le taux réel des réalisations des dépenses et recettes aux taux prévus afin d'en dégager des écarts à analyser. Il réalise l'analyse des écarts pour comprendre pourquoi les objectifs n'ont pas été atteints et propose des actions correctives.

Le contrôleur de gestion industrielle: rattaché à une unité de production. Il établit mensuellement le "reporting" qu'il transmet à la maison mère ou à son supérieur hiérarchique et fonctionnellement au contrôleur de gestion central (ou au directeur du contrôle de gestion). Il est responsable de l'analyse des prix de revient, des coûts de production, des flux matières (inventaire, stocks), de l'inventaire, des stocks et compare et analyse les écarts entre les prévisions et les résultats, afin de réajuster les déséquilibres et intervient activement dans les opérations d'amélioration de la rentabilité. Ces missions s'ajoutent à celle de l'établissement, du contrôle du budget et au reporting périodique.

Le contrôleur de gestion commerciale : travaille sur les prévisions des ventes et la définition des objectifs commerciaux, en accord avec le directeur commercial . Il s'attache à l'élaboration des tarifs et des marges, à l'analyse de la rentabilité par produit, par marché, par zone, ainsi qu'au contrôle des coûts de distribution. Son activité est centrée sur l'exploitation de données chiffrées, il doit maîtriser l'outil informatique pour maintenir ses relations commerciales, il doit rencontrer fréquemment ses nombreux interlocuteurs.

Le contrôleur de gestion achats : attaché à la direction merchandising, il travaille en étroite collaboration avec l'acheteur d'un département et assure le suivi de la performance des produits afin d'optimiser les résultats. Ses principales missions sont les suivantes :

- analyse des chiffres de la semaine et de la saison précédente, afin de proposer des actions permettant l'amélioration de la performance et le respect des objectifs ;
- élaboration et mise à jour des reportings basés sur les données actuelles et historiques : analyses et établissement des tendances dans une optique d'aide à la décision ;
- élaboration et suivi du budget et réalisation d'études ponctuelles selon les demandes du service merchandising.

Ces différentes fonctions du contrôleur de gestion sociale, de part leur proximité opérationnelle respective, participent à l'acuité managériale dont nous avons parlé plus haut, épousant ainsi le modèle de recherche.

1.3. La position du contrôle de gestion par rapport aux autres fonctions

L'échange d'informations permanent entre l'audit interne et le contrôle de gestion permet de compléter les analyses menées par chaque fonction, évite les redondances, apporte un double éclairage, enrichit le travail et améliore la crédibilité de l'information. De même, le contrôle de gestion peut être au service de l'audit.

Ce premier opérant un contrôle par exception, il peut dégager les écarts significatifs. Cela permet de conduire l'audit de manière cohérente en le focalisant tout d'abord sur ces écarts importants ; puis, en affinant la recherche, ou en l'élargissant à l'amont ou à l'aval du problème, l'auditeur mène une recherche méthodique des dysfonctionnements. Cet aspect est particulièrement mis en avant dans la conduite de l'audit interne.

Sur un autre plan, la composante humaine des deux métiers est extrêmement forte : un travail efficace ne peut être mené que si les deux spécialistes parviennent à se faire percevoir comme échappant à tous les enjeux de pouvoir. La collaboration de tous viendra de la confiance qui leur est accordée. Pour bien éclaircir les relations qui existent entre les différentes fonctions, nous proposons un certain nombre de questions :

- quels sont les points en commun entre l'audit interne et le contrôle de gestion ?
- quels sont les points de convergence et de divergence entre l'audit interne et le contrôle de gestion ?
- c'est à ces différentes questions que nous essayerons de répondre dans ce cadre.

1.3.1. Le contrôle de gestion et l'audit interne

L'histoire de l'audit remonte à des périodes très anciennes qui commence avec le développement des systèmes d'information de gestion et de la comptabilité dans les pratiques des anciennes civilisations d'avant l'ère chrétienne puis avec les Sumériens et les Egyptiens, les Phéniciens, les Grecs et enfin les Romains. Ce qui était à la naissance d'une profession libérale indépendante qui fixe une normalisation des standards de travail et prescrit les conditions et le contenu de la fonction.

« Mais en réalité, l'acte d'audit ne commença à être reconnu qu'à partir du XIX^e siècle avec le développement des grandes organisations administratives, les églises et les municipalités qui ont donné naissance à un nouveau métier : il s'agit de l'évaluation des systèmes de gestion des entreprises par des professionnels indépendants. »⁵⁶

⁵⁶ Collins L et Valin G. (1992), « *Audit et contrôle interne* », édition Dalloz, paris, page 5.

L'institut international des auditeurs internes (the Institute of Internal auditor, IIA) adopte la définition suivante : « *Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.* ».

La version française de cette définition, approuvée par le conseil d'administration de l'institut de l'audit interne est la suivante : « *L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée.* »⁵⁷.

Au Maroc, le premier cadre institutionnel de la fonction d'audit fut créé en 1985 sous le nom de association marocaine des auditeurs contrôleurs internes (AMACI) qui changerait du nom en 1987 pour devenir (AMACI) association marocaine des auditeurs consultants internes. Au début, l'audit s'appliquait essentiellement dans les entreprises publiques, et s'ouvre ensuite aux grandes entreprises des secteurs privés et aux collectivités locales. Son essor était étroitement lié au développement de l'enseignement de la gestion et de l'installation au Maroc de cabinets internationaux d'audit.

Le champ d'intervention de l'audit interne est particulièrement large puisqu'il concerne toutes les fonctions, toutes les techniques, toutes les disciplines d'une organisation. Le service d'audit interne doit donc posséder ou acquérir les connaissances, les aptitudes et les compétences techniques nécessaires à l'exercice de ses responsabilités.

« *L'Audit (surtout audit interne) et le contrôle de gestion peuvent être considérées comme deux pratiques qui s'étendent à toutes les activités de l'organisation, en l'occurrence les ressources humaines, la gestion de stock, l'activité commerciale, la stratégie etc.* »⁵⁸.

Bien que le contrôle de gestion et l'audit interne soient de natures différentes, une certaine confusion s'établit fréquemment entre les deux à cause de l'existence d'un ensemble d'éléments de ressemblance :

- les deux fonctions s'exercent par des personnels de l'entreprise s'intéressant à toutes les activités de l'entreprises et bénéficient généralement d'un rattachement hiérarchique du plus haut niveau garantissant leur indépendance et leur autonomie

⁵⁷ Définition approuvée le 21 mars 2000 par le conseil d'administration de l'IIFACI. Traduction de la définition internationale approuvée par l'IIA, le 29 juin 1999.

⁵⁸ Gallouj N .2015 « *Conception d'un système d'audit au sein des collectivités territoriales : aspects méthodologiques et instrumentaux* » Thèse de doctorat en Sciences Economiques et de Gestion, faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales- Oujda, page 48.

- le contrôle de gestion se base sur des divers systèmes d'information (comptabilité, budgets, statistiques) dans l'appréciation des résultats, ce qui pose le risque de la fiabilité des informations ; L'audit interne s'intéresse à la qualité de l'information et vérifié la sincérité des informations transmises.

1) Les divergences

Plusieurs éléments de différences peuvent être constatés entre les deux fonctions : L'audit interne vise à maîtriser l'activité de l'entreprise à travers le maintien des dispositifs de contrôle interne et recommander les actions pour l'améliorer. Par contre les objectifs de contrôle de gestion s'intéressent plus à l'information qu'aux systèmes et procédures.

La méthode de l'audit interne est très spécifique : Elle part de la constatation des problèmes rencontrés dans la pratique puis détecte leurs causes et définit leurs conséquences pour enfin recommander les actions correctives. Alors que la méthode du contrôle de gestion est bien plus précise : elle s'appuie sur les informations des opérationnels (prévisions - réalisations) et sur les indicateurs qui permettent un suivi des opérations et des résultats qui sont largement analytiques et déductifs.

L'audit interne est une activité systématique planifiée en fonction du risque. Par contre le contrôle de gestion est une activité qui dépend : des résultats de l'entreprise, de la périodicité du reporting et des priorités des dirigeants.

2) Les complémentarités

Bien que le contrôle de gestion et l'audit interne soient nettement différenciés, ils ont effet des éléments complémentaires. L'audit interne est un complément du contrôle de gestion dans la mesure où il constitue par ses rapports ; une source d'information fiable et validée qui présente la base du travail du contrôle de gestion et permet la vérification de l'exactitude des informations fournies par le contrôle de gestion à la direction (tableau de bord, document de synthèse...).

Il existe des modes de coopération entre audit interne et contrôle de gestion, « *Le contrôle de gestion agit dans les intervalles de temps qui séparent deux missions d'audit. L'un rend une analyse précise et symptomatique d'éventuels dysfonctionnements ou améliorations, l'autre fait en sorte que d'ici la prochaine mission, le problème soit réglé ou encore que de nets progrès soient enregistrés.* »⁵⁹.

⁵⁹ Löning, H., Malleret, v., Méric, J., Pesqueux, Y., Chiapello, E., Michel, D., et al. (2008), « *Le contrôle de gestion .organisation, outils et pratique* », éditions Dunod, page 293.

Le contrôle de gestion est un complément de l'audit interne dans la mesure où il présente aux auditeurs les informations et les indicateurs qui facilitent leurs contrôles, oriente les explications de leurs missions et examine pour l'audit interne comme pour toute autre service de l'entreprise la validité de ses budgets et les compare avec ses réalisations.

L'audit interne évalue l'efficacité du contrôle de gestion (planification, budgétisation, analyse des écarts, fiabilité des informations, des outils, des procédures), le contrôle de gestion mesure les performances de l'audit interne (degré de réalisation des objectifs, niveau de coûts).

De ce fait, l'audit interne veille à ce que les procédures de saisie de données comptables ou physiques soient respectées. La fiabilité des données exploitées par le contrôleur de gestion dépend donc du travail de l'audit interne.

Auditeurs internes et contrôleurs de gestion sont très proches, les uns des autres disposants d'une somme considérable de connaissances et d'informations. A l'inverse, si l'aspect déontologique du métier de contrôleur de gestion est sans doute aussi fort que celui de l'auditeur, les jugements qu'ils peuvent émettre peuvent différer fortement sur la forme. Il semble en effet important que le premier sache formuler des jugements de valeur et des opinions.

Toutefois, celui-ci doit le faire en toute conscience et en sachant se montrer loyal vis-à-vis de l'entreprise. Il faut dépasser la tentation de profiter de cette source de pouvoir que confère la détention d'une information privilégiée. Le second, en revanche doit conserver son indépendance en refusant d'apporter un quelconque jugement sur les décisions de gestion qui sont prises : d'ailleurs, la législation lui impose le respect du principe de non- immixtion dans la gestion.

1.3.2. L'audit interne et le contrôle interne

La notion de contrôle interne est ambiguë, il n'est pas une fonction mais un ensemble de dispositions permettant un état de maîtrise d'une situation, d'une activité ou d'une opération. « *Le contrôle interne permet grâce à la mise en place d'un dispositif de contrôle des opérations de l'entreprise et de conformité à la politique de la direction d'améliorer la performance de l'entreprise et d'assurer une adhésion aux objectifs généraux de l'organisation.* »⁶⁰.

⁶⁰ Kabbaj S. (2005), « *Système d'information et comptabilité analytique : Elément de compétitivité de l'entreprise marocaine.* », thèse de doctorat en sciences économiques, faculté des sciences juridiques économiques et sociales, Casablanca, page 70.

Dans la littérature de gestion, le concept de contrôle interne a évolué progressivement. Dans les premières conceptions des organisations, le terme contrôle signifie la maîtrise d'une activité car la supervision directe était la règle qui permet à la hiérarchie de maîtriser l'organisation. Les contrôles étaient synonymes de mécanismes ou pratiques utilisées pour empêcher ou détecter toute activité non autorisée.

C'est ainsi que le concept de contrôle interne a été introduit pour la première fois en 1949 par l'American Institute of Certified Public Accountants (l'ordre des experts comptables américains) désignant (les dispositifs mis au point par la direction pour éviter et corriger les erreurs ou les actions non conformes). « *Il précise que dans une certaine mesure, le contrôle interne relève de la responsabilité de tous les membres du personnel et doit donc être mentionné, de façon explicite ou implicite, dans la description de poste de chaque employé. Le contrôle interne est l'affaire de tous et les rôles et responsabilités de l'ensemble des membres du personnel doivent être clairement définis et efficacement communiqués.* »⁶¹.

La définition du contrôle interne est la suivante : « *Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :*

- *la réalisation et l'optimisation des opérations ;*
- *la fiabilité des informations financières ;*
- *la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur.»*⁶².

Le contrôle interne apparaît donc non pas comme une activité séparée mais plutôt comme une activité intégrée au processus de gestion. La distinction par rapport à l'audit interne apparaît clairement dans sa composition (ensemble de dispositifs) et sa finalité (objectifs).

En plus, l'audit évalue le contrôle interne et vérifie s'il produit bien les actions qui lui sont assignées car le contrôle interne ne supprime pas les risques d'erreur, de fraude, d'insuffisance, d'inefficience et d'incohérence. Il permet de les limiter et de détecter leur réalisation ; raison pour laquelle, le contrôle interne reste un élément fondamental d'appréciation des fonctions faisant objet d'audit.

⁶¹ Bertin, E. (2007), « *Audit interne : enjeux et pratiques à l'international* », édition d'organisation, paris, page 91.

⁶² Coopers et Lybrand.(2000),« *La nouvelle pratique du contrôle interne* », édition d'organisation, paris, page 24.

1.3.3. Le contrôle de gestion sociale et l'audit social

L'audit social peut être défini comme « *un examen professionnel reposant sur des référentiels pertinents, permettant d'exprimer une opinion sur les divers aspects de la participation des ressources humaines aux objectifs d'une organisation et de formuler des recommandations susceptibles d'améliorer la qualité de la GRH.* »⁶³. L'audit social devrait contribuer à coordonner les audits effectués par les responsables RH dans chacun de leurs services (recrutement, rémunération, formation, etc.) pour assurer une meilleure cohérence des actions correctrices proposées afin d'améliorer la performance globale.

L'audit social diffère de l'audit classique parce qu'il s'opère dans un environnement différent : les hommes, leurs activités, les rapports des groupes, l'ensemble des relations établies autour de la production, les aléas et les risques de la gestion sociale. Mais il a en commun avec tout audit de chercher à améliorer l'efficacité de l'entreprise auditée. Il s'agira donc de mettre en exergue les problèmes existants ainsi que leurs ramifications tant actuelles que futures ainsi que leurs impacts sur l'activité de l'entreprise. « *L'audit social est un instrument d'évaluation de compétitivité des ressources humaines, acteurs des performances de l'entreprise et créatrices de valeurs. Cet outil stratégique participe d'une part, à l'amélioration des décisions stratégiques et opérationnelles; et d'autre part, à la conciliation de l'économique, du social et de l'humain.* »⁶⁴.

Actuellement, le champ social pris en compte par l'I.A.S est large : gestion des ressources humaines et des organisations, éthique, rating social, responsabilité sociale, développement durable, gouvernance de l'entreprise et des relations de l'entreprise avec ses partenaires, environnement. Son domaine est très vaste. Il couvre les aspects sociaux internes aux entités (la gestion du personnel et des emplois, politiques et stratégies sociales internes, gestion des équilibres, recrutement, formation et développement, paie, prévoyance et retraite, hygiène et sécurité, évaluation des compétences, mutations, évolution quantitative et qualitative des emplois et des compétences, définitions et cartes des emplois, management du personnel, communication, compétences, démographie, le fonctionnement social, climat et relations de travail, absentéisme, comportements collectifs, culture d'entreprise etc.).

⁶³ Peretti J. M. (2010), « *Ressources humaines* », édition vuibert, paris, page 83.

⁶⁴ Peretti J.M.(1998) , « *Audit social et performance globale* », personnel, n390.

L'audit social comporte aussi les aspects sociaux externes ; (les conséquences des décisions d'une entité sur son environnement local en matière d'emploi, sur le marché du travail en matière de sécurité de l'environnement et des clients, les aspects sociaux des critères de choix des fournisseurs, la participation de l'entité à l'élévation de la qualification professionnelle du milieu local et du personnel de ses fournisseurs et le respect des droits fondamentaux de l'homme au travail.).

« L'audit social vise à donner l'opinion professionnelle et indépendante sur la situation et/ou la gestion sociale d'une entreprise et, lorsque cela est possible, à mettre en lumière des écarts par rapport à des normes. Il s'appuie sur une démarche inspirée de l'audit classique et surtout sur des concepts et des définitions tout à fait spécifiques des éléments à auditer. »⁶⁵.

L'audit social est donc plus ambitieux et plus éloigné des procédures classiques d'audit. Les spécialistes lui assignent deux objectifs venant en réponse à deux questions fondamentales

- celle de l'efficacité de la gestion sociale : les résultats sociaux, socio - économiques, sont-ils conformes aux objectifs fixés ? Une des missions les plus courantes dans ce cadre consiste à suivre les écarts sur les effectifs, les temps, les rémunérations et les coûts salariaux et les écarts qui peuvent exister entre les prévisions budgétaires et les réalisations périodiques ;
- celle de l'efficience de la gestion sociale : les résultats obtenus l'ont-ils été au moindre coût ? Les missions d'audit consistent alors à fixer les principes puis à mettre en place des indicateurs de suivi des performances sociales et des performances socio -économiques.

L'auditeur vérifiera que les règles externes de droit du travail et les règles internes de contenu des politiques et de description des processus sont bien respectées. Si l'entreprise a mis l'ensemble de ses processus sous assurance qualité (certification Iso), l'audit qualité des processus RH pourra servir d'audit de conformité RH des mêmes processus : On vérifiera par exemple à partir des pièces justificatives que les différentes étapes constatées pour quelques recrutements récents se sont bien déroulées conformément aux règles préalablement définies : diffusion de la fiche de poste, absence de candidat interne possédant le profil requis, nombre minimum d'entretiens...

L'audit social est à la fois un instrument de direction et de gestion et une démarche d'observation qui, à l'instar de l'audit financier et comptable dans son domaine, tend à estimer la capacité d'une entreprise ou d'une organisation à maîtriser les problèmes humains ou sociaux que lui pose son environnement et à gérer ceux qu'elle suscite elle-même par l'emploi du personnel nécessaire à son activité.

⁶⁵ Martory B. (2003), « *Audit social, pratiques et principes* », revue française de gestion, page 235.

« *L'économie sociale place la dimension sociale au cœur de sa mission et de son fonctionnement (gestion démocratique)* ». ⁶⁶. En d'autres mots, la notion de double performance ou encore de performance socio-économique constitue le fondement de l'économie sociale. L'audit social cet outil stratégique, dont l'utilisation dans les entreprises marocaines est récente. participe d'une part, à l'amélioration des décisions stratégiques et opérationnelles et d'autre part à la conciliation de l'économique, du social et de l'humain. En d'autres termes, l'audit social peut permettre aux entreprises marocaines de continuer à adopter des stratégies de ressources humaines cohérentes, c'est-à-dire capables d'utiliser et de développer le potentiel humain afin d'être plus performantes.

Même s'il existe de nombreuses similitudes, notamment au niveau des indicateurs utilisés, il convient de distinguer le contrôle de gestion sociale de l'audit social. Ce dernier correspond davantage à un état des lieux instantané d'une situation sociale. Il peut s'agir d'une recherche de conformité avec les règles (législation sociale, procédures en vigueur dans l'entreprise...) dans le cadre de l'audit légal, ou encore, d'une recherche de cohérence entre par exemple.

les pratiques et politiques RH et la stratégie de l'organisation, dans le cadre d'un audit stratégique,

Plusieurs éléments de différences peuvent être constatés entre les deux fonctions:

- le contrôle social relève d'une pratique courante de l'entreprise en vue de préparer, coordonner et contrôler la décision sociale. Alors que l'audit social vise à s'assurer de façon périodique, de la qualité du pilotage social d'une organisation. Autrement dit, c'est le contrôle du contrôle ;
- l'audit social peut être interne ou externe, il peut concerner une partie de l'organisation ou une catégorie, il suppose des actions nécessairement ponctuelles, même si elles sont régulières ; le contrôle social, au contraire, s'intègre naturellement à la gestion budgétaire permanente dont il constitue un outil permanent et essentiel pour le pilotage de l'organisation ;
- l'audit social concerne prioritairement les grandes organisations décentralisées, qui disposent des procédures sociales nécessitant par la suite un audit de conformité. il n'a pas pour objectif principal d'éclairer la décision sociale, mais vise à apprécier la conformité des systèmes d'informations et de décisions sociales aux normes internes ou exigences légales.

⁶⁶ Davister C « *L'audit social dans l'économie sociale : un moyen d'évaluer la complémentarité entre performance économique et sociale ?* » 7ème Université de Printemps de l'Audit Social « Performances économiques & performances sociales à l'heure de la RSE » Institut International de l'Audit Social, Marrakech, Maroc 5 au 7 mai 2005.

L'audit social a pour objectif de donner un état des lieux instantané d'une situation sociale en contrôlant la conformité avec les règles mises en place (procédures RH, législation sociale, etc.).

Le contrôle de gestion sociale, quant à lui, cherche à mesurer la performance sociale de l'entreprise ainsi le coût de cette performance, il comprend essentiellement les deux dimensions suivantes:

- le reporting social: c'est essentiellement la remontée à la hiérarchie d'un ensemble d'indicateurs sur les données sociales et les résultats concernant les salariés ;
- le pilotage social : il s'agit de permettre aux cadres RH et aux managers de bien suivre en toute autonomie et de façon régulière les données opérationnelles et stratégiques des ressources humaines dont ils assument la responsabilité.

Ce pilotage est assuré à travers les tableaux de bord composés d'un ensemble d'indicateurs selon le besoin de l'organisation .« *L'audit social contribue à la révision des processus RH s'appuyant sur l'ensemble des TIC (technologies de l'information et de la communication) disponibles. Il permet de bénéficier en permanence des gains de productivité, de rapidité, d'alignement stratégique et de responsabilisation de l'ensemble des acteurs RH qu'apporte la maîtrise des technologies appropriées.*»⁶⁷.

L'audit des ressources humaines fait porter l'analyse sur l'ensemble des pratiques qui visent à mettre (l'homme idoine à la place appropriée). Il s'intéresse au recrutement, au suivi des effectifs, aux équilibres démographiques de l'entreprise, à la gestion prévisionnelle du personnel. Plus profondément, il s'attache à recenser les compétences disponibles et les risques associés à l'évolution des métiers. Pour être un partenaire stratégique, le contrôleur de gestion sociale doit aider l'organisation à atteindre ses objectifs stratégiques et faire en sorte que la stratégie RH supporte la stratégie d'entreprise, Cela implique que le contrôleur de gestion sociale doit participer à la définition de la stratégie de son entreprise.

⁶⁷ Peretti J.M et Igalens J. (2008) , « *Audit social: Meilleures pratiques, méthodes, outils* », éditions d'organisation, p 20.

1.3.4. L'audit social et la RSE au Maroc

L'audit social est né au cours des années 80, lorsque les entreprises éprouvaient de grosses difficultés (déclin aux USA, plans sociaux en Europe et agressivité commerciale du Japon). Ce concept consiste à mettre en avant un domaine encore mal connu.

Au Maroc, l'audit social a vu le jour, il y a une dizaine d'années. L'arrivée de l'IAS au Maroc en 1999 a beaucoup aidé l'audit social à se concrétiser davantage et à se développer dans les entreprises marocaines .« *Il convient de signaler par ailleurs, qu'IAS Maroc a été créé en 1999 suite à une convention de coopération signée avec le centre de certification international des auditeurs spécialisés (CCIAS). Cet accord vise l'assistance dans le projet de formation des auditeurs sociaux au Maroc.*»⁶⁸. L'IAS (Institut de l'audit social) a tenu, son université de printemps en collaboration avec l'AGEF (Association marocaine des gestionnaires et formateurs du personnel) pour la première fois au Maroc, à Marrakech entre le 3 et 7 mai 2000. Le thème retenu est l'audit social et le progrès du management.

Aujourd'hui, l'engagement sociétal de l'entreprise se traduit par la prise en compte des enjeux à la fois financiers et extra-financiers dans la gestion. Ce qui suppose l'élargissement du concept de performance en intégrant des composantes extra-financières, vers une performance plus globale, étant donné que le rôle de l'entreprise, ainsi que sa responsabilité sociale relèvent de différentes visions et approches managériales.

Le rôle de la CGEM, comme association privée, est considéré, ainsi, cruciale. Cette institution regroupe les entrepreneurs du Maroc dont l'objectif est de promouvoir l'initiative privée, au niveau national, notamment, à travers son label RSE.

« *La responsabilité sociale suscite l'intérêt de nombreuses entreprises au Maroc . Qu'elles opèrent dans l'industrie, l'hydro - métallurgie ou dans le génie électrique, ces entreprises ont un dénominateur commun. Elles portent toutes le label de la confédération générale des entreprises du Maroc (CGEM) pour la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE).* »⁶⁹.

La démarche RSE se base sur trois objectifs, à savoir, la performance économique à long terme, la performance sociétale et la performance environnementale.

68 Belghazi N (2008) ,« *Les premiers pas de l'audit social dans les entreprises* », l'économiste N°: Edition N°:165

69 Belghazi .N (2010), « *CGEM/Responsabilité sociale* », l'économiste N°:3397, le 03/11/2010.

La démarche RSE est fondée sur le respect d'un certain nombre de valeurs ou de principes dont le principe de précaution, le souci de la prévention, la recherche d'une gestion sobre et économe, le principe de responsabilité, l'importance accordée à la participation, et l'esprit de solidarité. Cette approche est prise en compte dans de nombreux domaines de la gestion tels que la gestion des ressources humaines, le marketing, la comptabilité « verte », le contrôle de gestion, etc.

Cependant, depuis le lancement de l'opération RSE au Maroc, quelques PME ont pu être labellisées et pour cause, le coût du financement des audits posait problème pour les structures de petite taille. Pour pallier cette situation, l'agence nationale pour la promotion de la petite et moyenne entreprise (Anpme) a signé une convention de partenariat avec le patronat de la CGEM. L'objectif étant d'optimiser l'accompagnement des PME à l'obtention du label RSE.

« Il est souvent avancé qu'une démarche RSE fournit aux entreprises qui l'adoptent une augmentation de leur performance globale à travers une amélioration des relations avec les différentes parties prenantes en assurant la transparence, l'honnêteté ainsi que la possibilité d'offrir un service de meilleure qualité aux clients tout en assurant l'avenir des générations futures. »⁷⁰

En effet, le label de RSE au Maroc, engage les entreprises à observer, défendre et promouvoir les principes universels de responsabilité sociale et de développement durable dans leurs activités (protection de l'environnement, meilleures conditions de travail, lutte contre la corruption, bonne gouvernance au sein de l'entreprise, amélioration des relations clients-fournisseurs...).

Au terme de la démarche RSE, les entreprises auditées disposent d'un délai de 1 à 2 ans pour corriger leurs écarts et tenir leurs engagements. *« Aujourd'hui, l'engagement sociétal de l'entreprise se traduit par la prise en compte des enjeux à la fois financiers et extra-financiers dans la gestion. Ce qui suppose l'élargissement du concept de performance en intégrant des composantes extra-financières, vers une performance plus globale, étant donné que le rôle de l'entreprise, ainsi que sa responsabilité sociale relèvent de différentes visions et approches managériales. »⁷¹.*

⁷⁰ Baccouche Y et Gherib J .(2012) , « Les perceptions managériales et les pratiques de la responsabilité sociétale des entreprises dans les entreprises familiales : cas des PME tunisiennes » Colloque International : Management de la performance des organisations : Quelles Spécificités et Quelles Pratiques ?», juin 2012 Tanger, maroc.

⁷¹ Taoukif, F-Z. (2014),« Analyse perceptuelle des déterminants de l'engagement sociétal des entreprises marocaines labellisées RSE : de la performance au développement durable- cas du Maroc.» université de Toulon ,thèse de doctorat soutenue publiquement le 17 décembre 2014,page 22.

La charte RSE de la CGEM comprend neuf axes d'objectifs :

- respecter les droits humains ,
- améliorer en continu les conditions d'emploi et de travail et les relations professionnelles,
- protéger l'environnement ,
- prévenir la corruption,
- respecter la saine concurrence,
- renforcer la transparence du gouvernement d'entreprise,
- respecter les intérêts des clients et des consommateurs,
- promouvoir la responsabilité sociale des fournisseurs et sous-traitants,
- développer l'engagement sociétal.

Le dirigeant marocain a recours à un audit social pour faire vérifier et évaluer l'existence d'un écart entre la situation actuelle de l'entreprise et des décisions et dispositions préétablies. l'efficacité de l'audit social s'appuie sur trois composantes qui sont liées entre elles, à savoir l'examen de la documentation, l'inspection sur le lieu de travail et les interviews menées avec les travailleurs. L'audit social est donc un outil pour aider le pouvoir décisionnel de l'entreprise en fournissant des constats, des analyses objectives, des recommandations et des commentaires utiles.

En effet ,l'audit social des entreprises marocaines labellisées RSE comporte cinq thématiques:

- variables démographiques ;
- degré de connaissance et posture managériale en matière de RSE ;
- actions menées et outils mobilisés ;
- freins et réticences en matière de RSE ;
- motivations et avantages en matière de RSE.

En faisant apparaître des risques de différentes natures tels que le non-respect des textes. Afin d'évaluer les risques sociaux inhérents à l'entreprise cible, l'auditeur social doit étudier notamment :

- les accords sur les salaires et sur le temps de travail (examen de la convention collective) ;
- les problèmes de qualification du personnel ;
- la pyramide des âges, le provisionnement des indemnités de départ en retraite ;
- les procédures d'information du comité d'entreprise ;
- les indices significatifs du climat social dans l'entreprise : conflits sociaux; communication, taux d'accidents et d'arrêts de travail ;
- le respect des obligations en matière d'hygiène et de sécurité, les comptes rendus des réunions);
- les engagements envers le personnel, notamment en matière d'augmentation des salaires.
- le détail des primes et commissions;
- le taux de turn-over des salariés (nombre de ruptures de contrats de travail dans l'année notamment).

« Malgré les évolutions enregistrées au niveau des styles de leaderships des managers marocains et l'introduction de méthodes modernes de gestion au sein des entreprises, ainsi que l'adoption d'une loi sur la concurrence et la création d'un conseil national de la concurrence et l'adoption par plusieurs organisations des normes ISO 26 000 relatives à la GRH, l'audit interne n'arrive pas à jouer pleinement et efficacement son rôle et à produire la valeur ajoutée escomptée à travers sa pratique. »⁷².

L'audit social vise à comprendre les enjeux associés à ce contexte et à cette nouvelle donne que représentent les changements résultant de la révolution numérique en termes de compétences, d'employabilité et de pratiques de gestion, à en cerner les conséquences sur les politiques et pratiques RH. Il permet d'analyser les pratiques, les discours et la déclinaison de connaissances théoriques ou pratiques relatifs au développement du capital humain, aux politiques d'attraction et de fidélisation, de valorisation des métiers et de l'image de l'employeur et mieux comprendre les enjeux de la responsabilité sociétale dans le management des ressources humaines dans le contexte actuel.

En ce qui concerne la pratique de l'audit interne dans les entreprises publiques il ya des lois, des réglementations, des codes et des circulaires qui réglementent le fonctionnement et l'organisation de l'audit interne au Maroc. Il s'agit de :

- la lettre royale du 27 Août 1993 au premier Ministre relative à l'Audit ;
- la loi n° 69-00 relative au contrôle financier de L'État sur les entreprises publiques et autres organismes (Dahir n0 1-03-195 11/11/2003) ;
- l'arrêté du ministre des finances et de la privatisation n° 1549-05 du 20 décembre 2005 fixant les instruments de gestion des établissements publics éligibles au contrôle d'accompagnement ;
- la loi relative à la passation des marchés publics ;
- le code marocain de bonne gouvernance ;
- la circulaire de Bank Al Maghrib relative au contrôle interne des établissements de crédit (CN 40/G/2007 du 02 août 2007).

Chaque année les universités d'été et de printemps de l'IAS proposent aux adhérents et non adhérents, professionnels, commanditaires, acteurs sociaux et institutionnels, des manifestations qui explorent l'état de l'art sur une thématique particulière liée à l'audit du social. Un comité scientifique sélectionne les propositions de communications. Entre 100 et 200 personnes participent chaque année à ces manifestations et bénéficient des travaux des experts et des réflexions menées dans les ateliers de travail.

⁷² Barnia M. (2015), « La création de valeur ajoutée socio-économique par l'Audit Interne: Cas d'Entreprises Marocaines », thèse Soutenue le : 11 septembre 2015, école doctorale Abbé Grégoire (ED 546), p.9.

Dans ce contexte, le Maroc préside cette année à Marrakech entre le 04 et le 05 mai 2017, la 19^{ème} université de printemps et les 3^{ème} rencontres internationales des sciences du management s'articuleront autour de la thématique suivante : « **Responsabilité environnementale et sociétale de l'entreprise : l'apport de la fonction ressources humaines et de l'audit social** ».

De même, les normes nationales en matière de RSE, relatives aux principaux systèmes de management au Maroc , ont été également établies :

- La norme NM 00.5.600 : système de Management des aspects sociaux dans l'entreprise établi par l'arrêté du Ministère de l'Industrie et du Commerce et de l'énergie et des Mines du 17 Aout 2001 (B.O, N° 4936 DU 29 Sep 2001) ;
- la norme marocaine sur les généralités de l'audit social (NM 00.5.610)
- l'homologation marocaine des normes suivantes
- NM ISO 9000 : systèmes de management de la Qualité-Principes essentiels et vocabulaire.
- NM ISO 9001 : Systèmes de management de la Qualité-Lignes directrices pour l'amélioration des performances
- NM 00.5.800 : Système de management de santé et de sécurité au travail-Guide.
- NM 00.5.801 : Système de management de santé et de sécurité au travail-Exigences.

1.3.5. L'apport de l'audit social à l'amélioration de la performance des entreprises marocaines.

L'entreprise marocaine est aujourd'hui appelée, plus que jamais, à intégrer dans sa stratégie globale, des considérations d'ordre social et environnemental, mais aussi à être capable de rendre des comptes de ses activités et des impacts de ses décisions plus particulièrement en ce qui concerne le respect des conditions de travail. Une bonne gestion des ressources humaines est donc, à l'origine de la performance sociale qui elle-même est à l'origine de l'excellence et de la performance économique de l'entreprise.

Dans ce sens, l'entreprise soucieuse de sa performance et de sa compétitivité aussi bien sur le marché domestique que le marché international, est obligée de prendre en considération les préoccupations de développement durable et de la responsabilité sociale dans sa gestion des ressources humaines. « *Au sein de l'économie moderne, la fonction ressources humaines est appelée à jouer un rôle majeur, bien supérieur à celui qu'elle assure encore aujourd'hui dans la plupart des entreprises. Cependant, la majorité des professionnels RH ne possèdent pas d'outils de pilotage et de mesure qui permettent de vérifier l'impact réel des actions RH, tant sur le résultat et la compétitivité de l'entreprise que sur l'employabilité des salariés*»⁷³.

⁷³ Imbert .J (2007), « Les tableaux de bord RH : Construire, mettre en œuvre et évaluer le système de pilotage », éditions d'organisation Eyrolles, page 27.

Il est donc primordial de mettre en place un système de mesure et d'audit social qui démontre sans équivoque l'impact de la stratégie et des pratiques RH ainsi que celui de la politique sociale sur la création de valeur.

La mise en place d'un système de pilotage des ressources humaines révélateur de la performance des processus RH et de l'adaptation du capital humain s'impose comme une nécessité. Les plans d'action RH alignés sur les orientations stratégiques de l'entreprise, cohérents entre les différentes fonctions RH et les entités opérationnelles, s'intègrent dans la chaîne de création de valeur globale.

L'étude empirique menée par Mme Benchekroun et M. Moutaouk en 2015 auprès de 70 grandes entreprises marocaines a confirmé que l'investissement en capital humain a un impact positif sur la performance économique de l'entreprise. Les résultats de cette étude confirment que les multinationales sont en avance par rapport aux entreprises nationales en matière de performance économique, de performance sociale et de pilotage Social. L'amélioration de la performance économique, de la performance Sociale et du pilotage Social doit être construite autour de la stratégie de l'entreprise dans ses différents niveaux (Corporate, Business).

Une stratégie RH pertinente et efficace est susceptible d'apporter une valeur ajoutée à la performance. Un style de Management adapté et une démarche de changement organisationnel sont des ingrédients essentiels à l'amélioration de la performance de l'entreprise marocaine. Les entreprises sont soumises à une pression externe de l'environnement qui se transforme en pression interne à la recherche d'une performance durable et multidimensionnelle.

Aujourd'hui, le rôle du capital humain dans cette dynamique de compétitivité n'est plus à démontrer. Nombreuses sont les entreprises qui ont bâti leur plan de sortie de crise sur leur capital humain. *« Les entreprises marocaines sont devenues de plus en plus conscientes de la problématique du pilotage du capital humain. Elles cherchent constamment à améliorer leurs pratiques managériales pour une performance globale, à mieux piloter leurs activités et mieux répondre aux enjeux de l'environnement. De ce fait, plusieurs chercheurs ont qualifié l'audit social d'outil privilégié à mettre en place pour un meilleur pilotage social ».*⁷⁴

74 Nait S.(2015), « Et si vous vous mettiez à l'audit social ? » , l'économiste N°:1424 , le 14 Septembre 2015.

Les entreprises marocaines sont, en effet, confrontées à plusieurs contraintes ou difficultés en matière de faiblesse des moyens humains et techniques, de manque de maîtrise de l'évolution des marchés, d'insuffisance de la formation, de qualité du management, de croissance des exigences à l'international, une faible capacité d'investissement, et de complexité des procédures bancaires et administratives. La RSE peut constituer un levier de compétitivité significatif pour les différents indicateurs de compétitivité, à savoir la flexibilité du marché, le dynamisme technologique et organisationnel (environnement et gestion du changement), l'innovation, la stabilité économique et sociale. Elle joue un rôle important dans l'amélioration de l'image et son impact sur les ventes et sur la position boursière, la gestion du risque et du changement.

Cependant, les entreprises marocaines sont soumises à deux types de contraintes : le risque de non retour sur investissement et la question de la plus value concurrentielle de la RSE. À l'image des différentes pratiques, l'audit social a certaines limites, notamment la difficulté de mettre en pratique les recommandations et les actions correctives. Le climat social de l'entreprise, qui n'est pas toujours favorable à l'auditeur.

Conclusion de la première section

L'évolution des besoins de contrôle a ouvert progressivement, depuis les années 90 de nouveaux champs qui correspondent à l'influence de préoccupations ou d'inquiétudes nouvelles : risques, environnement, investissement durable ... D'où la multiplication du mot contrôle, maintenant accommodé à toutes les sauces, ce qui est symptomatique de l'énorme besoin d'assurance (confiance) d'une société en quête de points de repère face aux risques de déformation et de facilité de l'information.

L'évolution de ces besoins de contrôle crée certes des tensions dans les organisations et la question à l'heure actuelle est d'apprécier si les acteurs historiques de contrôle vont être à même de s'adapter et de répondre aux nouveaux besoins. La vraie interrogation du moment porte donc sur l'anticipation des besoins contrôle et sur ce qui, conséquemment, va devoir être contrôlé. Quels sont les nouveaux domaines à contrôler pour apporter de la valeur ? C'est –à-dire anticiper ou répondre à une attente, et qui va s'en charger ?

Le développement de contrôle a été étroitement lié à la propagation de modes de direction et de coordination qui a favorisé la délégation des fonctions et des pouvoirs, ce qui a constitué une source de risque qui peut engendrer des déviations et nuire à l'application des objectifs de la direction générale, d'où l'intervention de contrôle de gestion pour assister les responsables dans l'amélioration de leurs affaires et pour travailler avec plus d'efficacité, de sécurité et d'efficience.

Nous pouvons dire qu'aussi bien dans le cadre de l'audit interne, de l'audit externe, de l'audit social, de contrôle de gestion que dans celui de contrôle de gestion sociale, l'objectif visé, directement ou indirectement est le même, à savoir assurer la pérennité de l'entreprise, protéger le patrimoine de l'entreprise et éviter les risques susceptibles de nuire à son existence. Toutefois, les démarches adoptées par les intervenants au niveau de ces différentes fonctions diffèrent à des degrés plus ou moins importants. Or, cela ne doit pas les empêcher de tendre vers une complémentarité par une cohabitation plus pacifique, mais plutôt interactive dans un sens bénéfique.

En effet, les informations focalisées sur l'équilibre contingences / processus de mesure et d'optimisation fournies aux managers garantissent la pertinence des décisions et la meilleure approche des résultats et donc le maintien et l'amélioration des performances.

2. Organisation et rôle du contrôle de gestion

Introduction de la deuxième section

Dans la gestion de l'organisation, le contrôleur de gestion a un rôle fondamental, il a en effet pour mission d'aider les responsables opérationnels à maîtriser la gestion par exemple :

- valoriser les objectifs ;
- contrôler les plans d'actions ;
- suivre leur exécution ;
- analyser les écarts entre les prévisions et les réalisations.

Compte tenu des interactions entre les facteurs de contingences organisationnelle et comportementale qui influencent la pratique du contrôle de gestion sociale (les variables médiatrices) et par conséquent la performance, le contrôleur de gestion social possède à la fois un rôle de facilitateur , un rôle de coordonnant et un rôle d'organisant.

Le contrôleur de gestion est le navigateur de l'entreprise. Il suit en permanence la marche réelle de l'entreprise et avise les responsables des écarts avec la route prévue afin que ceux-ci puissent prendre à temps les mesures préventives, curatives ou correctives nécessaires. Il est à la fois le conseiller économique de l'entreprise et l'animateur du système de contrôle de gestion. Alors quel positionnement occupe le contrôleur de gestion au sein de la structure ?

2.1. Le fonctionnement de l'organisation

Depuis le début du siècle, plusieurs travaux des chercheurs et praticiens ont tenté d'expliquer les raisons pour lesquelles, il existe une grande diversité de structures des entreprises.

Mintzberg dresse une synthèse plus complexe mais plus proche de la réalité. Il définit la structure d'une organisation comme « *La somme totale des moyens employés pour diviser le travail entre tâches distinctes pour ensuite assurer la coordination nécessaire entre ces tâches.* »⁷⁵. Et pour comprendre la façon dont les organisations se structurent, il faut en expliquer leur fonctionnement, c'est-à-dire les éléments qui en font partie et les liens qui unissent ces éléments.

⁷⁵ Mintzberg H. (1982), « *Structure et dynamique des organisations* », les éditions d'organisation, paris, page 41.

Selon Mintzberg, les organisations sont composées de cinq éléments et explique l'existence de ces cinq formes par la prédominance de l'un ou l'autre des éléments de base de l'organisation :

- le sommet stratégique pousse à la centralisation qui lui permet de conserver le contrôle sur les décisions ;
- la technostructure pousse à la standardisation -notamment celle des procédés de travail, qui est la forme la plus puissante de standardisation- parce que la conception des standards est sa raison d'être ;
- les membres du centre opérationnel cherchent à minimiser l'influence de l'encadrement et des analystes sur leur travail ; ils poussent donc à la décentralisation horizontale et verticale ;
- les opérateurs exercent une pression en faveur du professionnalisme (recours à la formation) pour améliorer leurs compétences ;
- les cadres opérationnels recherchent également l'autonomie ; une décentralisation verticale limitée leur permet d'augmenter leur pouvoir aux dépens du sommet stratégique.

2.1.1. Les structures organisationnelles

Dans son ouvrage *Structure et Dynamique des Organisations* (1982), Mintzberg propose une typologie originale des formes organisationnelles, dans laquelle il identifie cinq configurations : la structure simple, la bureaucratie mécaniste, la bureaucratie professionnelle, la structure divisionalisée et l'adhocratie.

2.1.1.1. La structure simple et la bureaucratie mécaniste

2.1.1.1.1. La structure simple

C'est une structure non élaborée. Elle se limite à une unité composée d'un dirigeant (rarement plus) et d'un groupe de salariés exécutant le travail. Présente seulement un dispositif centralisé caractéristique des sociétés fondées par un entrepreneur. « *La coordination, dans la structure simple, est surtout réalisée par supervision directe. Précisément, toutes les décisions importantes ont tendance à être prises par le directeur général : le sommet stratégique émerge donc comme la partie clé de la structure ;....* »⁷⁶.

La division du travail est imprécise, l'encadrement réduit, les comportements peu formalisés. Il n'est pas fait usage de systèmes formels de planification, de liaison ou de formation. C'est le type même de l'organisation qui suscite et bénéficie d'une grande fidélité de la part du personnel.

⁷⁶ Mintzberg H. (1982), « *Structure et dynamique des organisations* », les éditions d'organisation, paris., page 274.

De même, la hiérarchie est réduite et le contrôle est exercé par un directeur-général souverain. Il s'agit d'une structure minimale, dans laquelle la division du travail est peu élaborée ou imprécise, la différenciation faible, la formalisation quasi nulle et les modes de coordination rudimentaires.

Le contrôle de gestion dans la structure simple est quasi inexistant. Et même, quand il existe, il est limité à l'opération traditionnelle de contrôle. C'est pourquoi la structure simple est aussi appelée structure entrepreneuriale : elle s'accommode mal à un système technique trop sophistiqué, qui nécessiterait une division du travail élaborée et des staffs importants.

2.1.1.1.2. La bureaucratie mécaniste

La bureaucratie mécaniste est une organisation qui met la standardisation des procédés au cœur de son système de fonctionnement. Les caractéristiques principales de la bureaucratie mécaniste sont :

- tâches fortement spécialisées ;
- tâches opérationnelles routinières ;
- procédures très formalisées ;
- pouvoir décisionnel relativement centralisé ;
- usage de systèmes de planification ;
- structure administrative élaborée.

Elle est mieux adaptée à la production de masse et se caractérise par l'existence de plusieurs strates de direction et des procédures formalisées. Elle a tendance à réagir lentement aux changements et a du mal à motiver ses employés. Ce type d'organisation repose sur la standardisation des procédés de travail opérationnel pour assurer sa coordination.

2.1.2. La structure divisionnalisée et la bureaucratie professionnelle

1.1.1.1.1. La structure divisionnalisée

« *La structure divisionnalisée s'appuie sur le regroupement en unités sur la base des marchés au sommet du linge hiérarchique.* »⁷⁷. Le sommet stratégique délègue à chaque division les pouvoirs nécessaires à la prise de décision concernant ses propres opérations puis contrôle a posteriori les résultats. Le mécanisme principal de coordination consiste donc en une normalisation des outputs ou des résultats de la production.

⁷⁷ Mintzberg H. (1982), « *Structure et dynamique des organisations* », les éditions d'organisation, paris, page 338.

La place du contrôle de gestion dans la structure divisionnelle est très importante : il constitue le moyen par lequel le sommet stratégique alloue les ressources financières, gère le portefeuille d'activités, désigne les responsables de divisions et contrôle les performances en se basant sur la délégation en objectifs - moyens.

1.1.1.1.2. La bureaucratie professionnelle

C'est une structure qui s'appuie sur la standardisation des qualifications, la formation et la socialisation pour coordonner ses activités. La partie clé de l'organisation est le centre opérationnel, la structure étant très décentralisée et le pouvoir est fondé sur la compétence professionnelle et non sur la position hiérarchique. Son administration est régie par un système de normes édictées par des corps professionnels indépendants. Son fonctionnement est plus démocratique et les employés sont plus motivés que dans un cadre de bureaucratie mécaniste.

La bureaucratie professionnelle (hôpital, université): elle laisse une place beaucoup plus faible au contrôle d'exécution au profit d'un contrôle de gestion orienté vers les résultats. On la rencontre dans les environnements stables mais complexes (expertise-comptable) où il faut déléguer les opérations à un personnel qualifié capable de prendre en charge de façon autonome tous les éléments d'une situation, guidé par des obligations de résultats que la stabilité de l'environnement permet de décrire de manière précise sur un horizon à court terme.

« Dans la bureaucratie professionnelle, on a fréquemment deux hiérarchies parallèles, l'une pour les professionnels, qui va du bas vers le haut et qui est démocratique, l'autre pour les fonctions de support logistique, qui va du haut vers le bas et qui a la nature d'une bureaucratie mécaniste. »⁷⁸.

Le contrôleur de gestion y rencontre un problème de légitimité, de compréhension mutuelle. Mais sa situation dépend de la répartition du pouvoir entre les opérationnels et les fonctionnels administratifs, et de son talent pour faire comprendre les processus transversaux.

1.1.1.1. L'adhocratie

Cette structure se caractérise par la présence d'équipes souples et transversales pouvant collaborer à des projets spécifiques en fonction des besoins.

⁷⁸ Mintzberg H. (1982), « Structure et dynamique des organisations », les éditions d'organisation, paris, page 320.

C'est une structure extrêmement fluide se rencontre plus fréquemment dans les industries de pointe, pour lesquelles il est nécessaire d'innover constamment et de réagir rapidement à des marchés capricieux. Les principales caractéristiques de l'adhocratie sont :

- spécialisation des tâches horizontales basée sur une formation solide de la part des acteurs (experts...) ;
- une tendance à regrouper les professionnels dans des unités fonctionnelles pour atteindre les objectifs fixés ;
- une tendance à les disperser en petites équipes pour réaliser leur projet (management par projet) et l'ajustement mutuel est le mécanisme de coordination clé, à l'intérieur et entre les équipes.

2.1.3. Rôle du contrôleur de gestion dans les structures des organisations

Structure	Rôle du contrôle de gestion
La structure simple	La structure simple : elle concentre les pouvoirs au sommet, repose sur une faible formalisation des procédures, laisse peu de place au contrôle de gestion. En effet, le contrôle de gestion est ici un outil de gestion prévisionnel et le contrôleur, quand il existe, est polyvalent.
La bureaucratie mécaniste	La bureaucratie mécaniste (administration, entreprises publiques caricaturales) : elle s'adapte bien à un environnement simple et stable, elle comporte un poids important de règles de normalisation des tâches adaptées à la production de masse. Le contrôleur de gestion a un rôle de gestion prévisionnelle, notamment vers les fonctionnels, qui est marginalisé et technocratique.
La bureaucratie professionnelle	La bureaucratie professionnelle (hôpital, université) : elle laisse une place beaucoup plus faible au contrôle d'exécution au profit d'un contrôle de gestion orienté vers les résultats. Le contrôleur de gestion y rencontre un problème de légitimité, de compréhension mutuelle. Mais sa situation dépend de la répartition du pouvoir entre les opérationnels et les fonctionnels administratifs, et de son talent pour comprendre les processus transversaux
La structure divisionnelle	La structure divisionnelle (grandes entreprises diversifiées) : elle s'adapte à un environnement relativement simple et stable. Le contrôleur de gestion y a un rôle fondamental : cette structure repose sur la délégation en objectifs- moyens que permet le processus de contrôle de gestion « inventé » dans sa forme actuelle en même temps que la structure par produits et marchés.
L'adhocratie	La composante administrative d'adhocratie apparaît comme une masse organique de cadres hiérarchiques et d'experts fonctionnels qui travaillent ensemble sur des projets. Le pouvoir est mouvant, en fonction de l'expertise par rapport à une décision ou un problème donné. Le contrôleur de gestion joue un rôle fondamental de délégation et de suivi des projets. Mais il a des concurrents pour la coordination, surtout si le contrôle est très comptable et que le contrôleur s'isole.

La problématique de notre modèle de recherche, modèle opérationnel en trois étapes : variables explicatives, variable intermédiaire et variable expliquée du modèle, opéré par le contrôleur de gestion sociale, prend en compte pour atteindre la performance escomptée toutes ces structures d'organisation. Chaque structure bénéficiera d'un contrôle de gestion adapté. Néanmoins le résultat global du contrôle de gestion s'avérera alors plus ou moins performant selon le type d'organisation.

2.2. Statut du contrôleur de gestion dans les entreprises marocaines.

La place et le rôle du contrôle de gestion dans les organisations marocaines diffèrent selon la taille, le type d'activité et le comportement psychologique des dirigeants même si les techniques du contrôle peuvent être les mêmes dans toutes les entreprises. *« La place du contrôleur de gestion est également déterminante de l'importance relative des rôles qu'il sera amené à jouer et du contenu de son travail. »*⁷⁹.

Le rôle du contrôleur de gestion consiste à réunir les données nécessaires à la prise de décisions de sa direction générale, c'est un acteur actif et réactif envers tous les acteurs de son entourage. Il oriente les stratégies adoptées par la direction générale et conduit l'entreprise vers une meilleure performance en évitant les nombreuses turbulences. Il met en place le système d'informations correspondant qu'il utilise pour, finalement, proposer à la direction une stratégie.

2.2.1. Profil du contrôleur de gestion

Le contrôle de gestion est un métier où la composante d'analyse et d'appréciation est importante. Etre un bon contrôleur de gestion dépend de la personnalité de l'individu et de la qualité des relations qu'il sait développer. *« Ainsi, choisir un métier est un engagement à long terme pour l'individu par une projection dans l'avenir dans une activité professionnelle. Cette projection renforce l'idée selon laquelle il est important d'avoir une image conforme à ce qu'est la réalité d'un métier, d'une part, mais également à l'évolution prospective qui l'affectera, d'autre part. »*⁸⁰.

⁷⁹ Löning, H., Malleret, v., Méric, J., Pesqueux, Y., Chiapello, E., Michel, D., et al..(2008), *« Le contrôle de gestion .organisation, outils et pratique »*, éditions Dunod, page 281.

⁸⁰ Brilllet F, Gavouill F. *« L'image métier, une notion au cœur du choix professionnel ? Résultats d'une recherche exploratoire. »* 14 ème Université de Printemps IAS Oran, page 181.

1.1.1.1. Les qualités humaines

Le profil du contrôleur de gestion, dépend à la fois de ses qualités humaines et techniques, il doit être doté d'un sens développé de la communication et du relationnel, d'une large ouverture d'esprit, d'autonomie et de rigueur. « *Au-delà des connaissances financières, un contrôleur de gestion doit donc être doté d'une solide assise dans les domaines de l'organisation, des systèmes d'information, des ressources humaines, et des techniques d'expression.* »⁸¹.

De ce fait, il est attendu d'un contrôleur de gestion de posséder une honnêteté intellectuelle, vue l'importance et la confidentialité des informations qu'il détient, en absence des règles déontologiques à caractère obligatoire, contrairement à ce qui est exigé pour l'audit. Il doit être objectif, et indépendant et ce, en toute humilité. Ces qualités morales s'ajouteront à son autorité de compétence et à son professionnalisme. Et c'est par l'exercice rigoureux de ses qualités et de sa propre conscience que le contrôleur de gestion gagnera de la confiance : confiance de sa hiérarchie, confiance de ses partenaires dans l'entreprise, et bien évidemment, de la direction générale.

1.1.1.2. Les qualités techniques

En plus de la formation et de l'expérience professionnelle, le contrôleur de gestion a besoin d'autres qualités, mais elles sont tout de même liées à la personnalité. Les indicateurs font partie de l'outillage technique du contrôleur de gestion mais leur mode d'emploi est à recréer à chacune des interventions. Une bonne connaissance de l'entreprise paraît, là encore, indispensable afin de ne pas se laisser piéger par les évidences des chiffres et de conserver un sens critique aigu.

Le contrôleur de gestion doit faire preuve d'un talent de négociateur lors de l'élaboration du budget et des objectifs. Il débute sa carrière en exerçant ses fonctions dans une filiale ou une branche de l'entreprise, ou bien en tant que contrôleur de gestion industrielle, commerciale ou sociale. Le contrôleur de gestion doit être rigoureux, méthodique et organisé. En effet, rigueur et organisation vont de soi de par la nature de la tâche.

De même, il doit être capable de s'intégrer au sein d'une équipe, d'avoir la capacité à l'animation, de gérer les conflits et le changement. Ses qualités de fiabilité et de clarté en font un collaborateur cohérent, communiquant et bon diffuseur de l'information.

⁸¹ Löning, H., Malleret, v., Méric, J., Pesqueux, Y., Chiapello, E., Michel, D., et al. (2008), « *Le contrôle de gestion .organisation, outils et pratique* », éditions dunod, page 266.

Pour les postes spécialisés, le contrôleur de gestion doit avoir une expertise dans le domaine concerné : sens du marketing, compréhension, et même maîtrise de la logique des plans marketing pour aboutir à des analyses et recommandations ; sens du commerce pour le contrôleur de gestion commerciale, connaissance des processus de production, du travail des opérationnels et donc des techniques utilisées, des prix de revient industriels pour les contrôleurs de gestion industriel ; sens de management des ressources humaines pour le contrôleur social.

Pour conclure, le bon contrôleur de gestion sera généraliste et polyvalent, son ouverture lui permet de comprendre le fonctionnement de chaque sous-ensemble de l'entreprise et de dialoguer avec chacun des responsables opérationnels dans le langage de ce dernier. Il s'assure de la bonne santé de l'entreprise, de ses résultats et détecte éventuellement des écarts par rapport à ses prévisions. Son rôle consiste alors à en avertir la direction ou le service concerné et à préconiser des solutions. Il passe une grande partie de son temps à analyser des données, à utiliser ou mettre au point des logiciels de traitement de l'information rendant compte avec précision de l'activité de l'entreprise.

2.2.2. Rôle du contrôleur de gestion dans les entreprises marocaines

La mission du contrôle de gestion est identique pour toutes les entreprises, quels que soient leur secteur et leur taille : mettre en place un système de contrôle qui permet de prévoir, mesurer, coordonner, et réagir pour améliorer les résultats et la performance de l'entreprise. Mais la mise en place des outils et des procédures du contrôle de gestion varie selon la taille de l'entreprise considérée.

1.1.1.1. Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises au Maroc

Dans la plupart des grandes entreprises au Maroc, le choix de la position du contrôle de gestion se fait entre deux possibilités :

- une position fonctionnelle : soit le contrôle de gestion est intégré à la fonction financière, soit il est indépendant si l'entreprise est très grande. Il est donc une fonction comme une autre en dessous de la direction générale ;
- une position de conseil : directement rattaché à la direction générale, le service contrôle de gestion, décentralisé, travaille à tous les niveaux de la structure puis globalise les informations.

« Dans les grandes organisations, la fonction est plus élargie et spécialisée. »⁸². Le contrôleur de gestion doit avoir une solide formation comptable et financière et une bonne maîtrise de l'informatique. Il est amené à se déplacer notamment dans les filiales des entreprises. Son champ d'intervention est plus spécialisé. Au siège, la mission du contrôleur de gestion consiste généralement à consolider les résultats d'un ou de plusieurs sites ou lignes de produits et à harmoniser les procédures entre les différentes structures.

1.1.1.2. Le contrôle de gestion dans les PME

La place et le rôle du contrôle de gestion dans les PME marocaines sont généralement limités et peu formalisés. Ils consistent seulement à agir lorsque des difficultés spécifiques apparaissent. C'est une gestion par exception des opérations courantes. « *La variété des tâches qui incombent aux contrôleurs des PME-PMI ne doit pas éclipser les difficultés qui peuvent être les leurs, notamment lorsqu'ils doivent mettre en place des outils nouveaux. Ils sont confrontés plus directement à la suspicion des opérationnels, et les outils qu'ils développent doivent être économes en temps et en argent.* »⁸³.

Dans les PME marocaines, les tâches et les services ne sont pas toujours clairement isolés. Les membres sont beaucoup plus polyvalents car les moyens sont limités. Les participants communiquent directement entre eux de manière informelle. Raison pour laquelle le contrôle de gestion n'est pas clairement défini et les techniques et pratiques qu'il utilise sont peu développés. Le contrôle de gestion est assuré en même temps que d'autres fonctions comme la comptabilité, les finances, l'administration, la gestion du personnel ou l'informatique.

Dans l'organigramme, il peut occuper le poste d'un comptable chargé de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique qui élabore les budgets et utilise les techniques du contrôle ; comme il se peut que le dirigeant lui-même effectue le contrôle et le suivi de son activité. Les dirigeants des PME marocaines sont dépendants des contrôles mécanistes de type comptable et financier qu'ils implémentent et auxquels ils font confiance.

⁸² Benlakouri A (2009), « *Le contrôle de gestion, un rôle stratégique* », la revue marocaine de contrôle de gestion, premier numéro 2009, page71.

⁸³ Löning.H, Malleret.V, Méric. J et Pesqueux.Y.(2008), « *Contrôle de gestion .organisation, outils et pratique* », éditions dunod, page281.

2.2.3. Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion

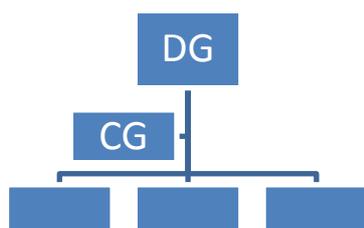
Le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion dans la structure de l'entreprise constitue un autre facteur qui influence sa place et son rôle dans l'entreprise. Il peut être un simple fonctionnel, sa fonction se limitant, alors, à faire circuler l'information ; ou un consultant, un codécideur qui influence la formulation de la stratégie et présente un soutien réel à la direction générale. En effet, il est possible d'envisager trois scénarii de la position du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'entreprise.

2.2.3.1. Le rattachement au directeur général

« La légitimité du contrôleur de gestion qui ne dispose pas de pouvoir hiérarchique est renforcée par ce bon positionnement. Ce dernier se justifie également par l'étendue du terrain d'action : stratégie, contractualisation, exploitation. »⁸⁴. Il est avant tout un détenteur d'information, profil / statut qui lui attribue un pouvoir considérable. Sa position très proche du sommet de la hiérarchie fait souvent apparaître le contrôle de gestion comme « l'œil de la direction ». Même s'il ne dispose pas de pouvoir hiérarchique.

Ce pouvoir est souvent informel ; il s'appuie sur l'influence dont le contrôleur de gestion dispose sur l'élaboration de la stratégie. Il assure alors souvent la cohérence du niveau de contractualisation avec la stratégie et l'exploitation, jouant ainsi le rôle de consultant interne et de formateur auprès des opérationnels. (voir figure 5),

Figure 5 : Rattachement du contrôleur de gestion au directeur général.



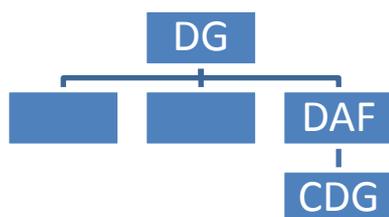
Dans ce type de structure, le contrôleur de gestion doit satisfaire les exigences de la direction générale en termes de contrôle de l'activité et en termes d'appréciation des évolutions à moyen terme. Toutefois, le contrôleur de gestion risque d'être perçu par les opérationnels comme une fonction de contrôle et non comme une assistance à la gestion.

⁸⁴ Bouayad A. (2011), « L'organisation du travail en contrôle de gestion », la revue marocaine de contrôle de gestion, numéro double (2-3), page 483.

2.2.3.2. Le rattachement au directeur financier

Dans ce type de structure, le contrôleur de gestion dépend hiérarchiquement du directeur financier ; sa position le mettant, d'ailleurs, en relation fonctionnelle avec les autres directions. Ce retour au « contrôleur vérificateur » ne correspond pas à ce que l'on attend traditionnellement d'un contrôleur de gestion¹. (voir figure 6),

Figure 6: Rattachement du contrôleur de gestion au directeur financier.



Dans ce cas le contrôleur de gestion aura un champ d'action plus restreint ; il s'occupe des budgets, de leur suivi et de la détermination des écarts. Cette solution présente plusieurs inconvénients :

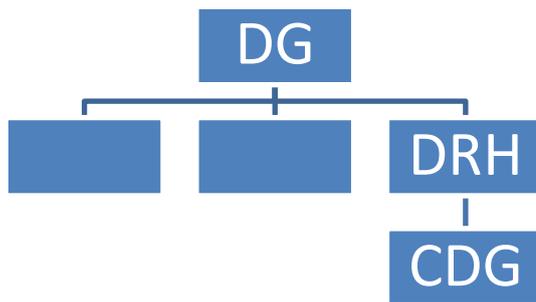
- elle diminue l'influence du contrôleur de gestion sur les autres acteurs ; la personnalité du directeur financier peut rendre plus difficile ses rapports avec les opérationnels et leurs responsables car il sera à la fois juge et partie ;
- les sources d'information seront prioritairement de natures économiques et financières au détriment de données physiques opérationnelles (volume, qualité, délai) ;
- le directeur financier peut constituer un écran plus ou moins opaque entre le directeur général et le contrôleur de gestion ;
- l'évaluation de l'investissement, la gestion des budgets sont alors confiées à d'autres fonctions.

Enfin, ce rattachement permet au contrôleur de gestion d'avoir accès à de nombreuses sources d'information : comptabilité, plans de financement, audit interne. Les sources d'information seront prioritairement de nature économique et financière au détriment de données physiques opérationnelles (volume, qualité, délai, etc.).

2.2.3.3. Le rattachement au directeur des ressources humaines

Dans ce positionnement (voir figure 7), le contrôleur de gestion sociale est rattaché au DRH. Ce qui peut faciliter la communication et limiter les rapports de force entre les acteurs. Ses tâches et ses services sont clairement définis par son supérieur.

Figure 7: rattachement du contrôleur de gestion au directeur des ressources humaines.

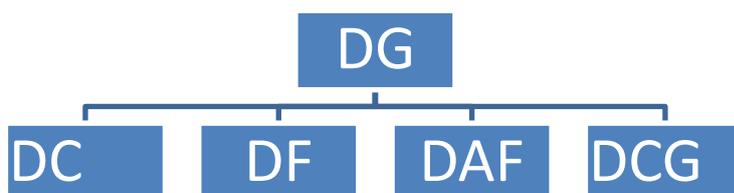


Dans ce type de structure, le contrôleur de gestion est placé sous la dépendance hiérarchique de la direction des ressources humaines. Il est en relation fonctionnelle avec les autres directions. On constate que le contrôleur de gestion sociale est en position décentralisée, il travaille avec les opérationnels, il leur fournit des états détaillés et joue plus le rôle de conseiller. Cependant, il risque de perdre le recul nécessaire à l'activité de contrôle et ne pourra pas fournir à la direction générale des documents de synthèse.

2.2.3.4. Autre positionnement

Dans ce positionnement (voir figure 8), le contrôleur de gestion est placé au même niveau que les principaux responsables de l'entreprise. Ce qui peut faciliter la communication et limiter les rapports de force entre les acteurs.

Figure 8 : Autre positionnement du contrôleur de gestion dans l'organigramme.



Cependant, il est à noter que le directeur du contrôle de gestion n'est pas rattaché à la direction financière, mais bien à la direction générale du groupe, ce qui est censé lui octroyer une indépendance supplémentaire vis-à-vis des directions opérationnelles comme de la fonction comptable. La proximité du terrain et l'aptitude à saisir les problématiques opérationnelles sont les qualités requises pour ce poste, alors qu'aucun diplôme de nature comptable n'est exigé.

« Dans les P.M.E, le contrôleur de gestion est souvent confondu avec le directeur administratif et financier, ou avec le secrétaire général. »⁸⁵. Il occupe alors une position hiérarchique sans que cela présente les mêmes inconvénients que dans une grande entreprise.

Ainsi, la personne qui prendra ce poste devra définir des indicateurs de performance, les formaliser dans un ou plusieurs systèmes d'information de gestion (il lui sera probablement demandé de participer au choix d'un ERP). Ponctuellement, elle élaborera des business plans, afin de valoriser les opportunités d'investissement et de développement de l'entreprise. Il s'agit là d'un profil de poste très complet.

Le contrôle de gestion, au delà de ses aspects purement techniques, pourrait alors être conçu comme une pratique sociale et institutionnelle en ce qu'il cristallise dans un même processus les jeux et représentations des multiples parties prenantes dans l'évaluation des performances et la répartition de la valeur créée ainsi que les normes sociales dominantes. L'évolution de carrière du contrôleur de gestion n'est donc pas figée, elle dépend de sa personnalité, de ses compétences, de sa capacité à faire des choix en cohérence avec ses aspirations, et du devenir de cette fonction.

« Au-delà de ses compétences techniques, le contrôleur de gestion le plus recherché devra disposer de capacités lui permettant de jouer pleinement son rôle d'assistance et de conseil... sans abandonner son sens critique.

Il devra donc :

- avoir un bon relationnel ;
- être un bon communicant et savoir s'adapter à son interlocuteur ;
- être force de proposition ;
- être négociateur ;
- être capable de fédérer ;
- savoir gérer le stress. »⁸⁶.

⁸⁵ Bouin X. et Simon F-X (2004), « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », les éditions dunod, paris, page 57.

⁸⁶ Denis Molho, Dominique et Fernandez-Poisson (2009) , « Tableaux de bord, outils de performance » ,éditions d'organisation, page 188.

Tableau 3: *Avantages et inconvénients des différents rattachements du contrôle de gestion.*⁸⁷

	Contrôle central		Contrôle local	
	Avantages	Inconvénients	Avantages	Inconvénients
Direction financière	<ul style="list-style-type: none"> – accès facilité à l'information comptable. – partage du Système d'information, – système économique. 	<ul style="list-style-type: none"> – contrôle de gestion très comptable, – déconnection par rapport au terrain (« canal parallèle »). 	<ul style="list-style-type: none"> – remontée d'information comptable facilitée, – relative indépendance Vis-à-vis du Management local. 	<ul style="list-style-type: none"> – contrôle centripète, – faibles prises en compte des spécificités et des besoins du terrain.
Direction Générale	<ul style="list-style-type: none"> – autonomie par rapport aux comptables, – indépendance du contrôle, – position plus proche du conseil interne et l'aide à la décision. 	<ul style="list-style-type: none"> – système coûteux, – risque de Contrôle bureaucraté et détaché 	<ul style="list-style-type: none"> – autonomie par rapport aux comptables, – indépendance du contrôle. 	<ul style="list-style-type: none"> – risque de déconnexion par rapport au terrain, – risque de contrôle centripète.
Directions Opérationnelles	<p><i>En cas de rattachement Hiérarchique à la Direction Financière ou la Direction Générale, on se retrouve dans les cas décrits ci dessus.</i></p>	<p><i>En cas de rattachement hiérarchique à la Direction Financière ou la Direction Générale, on se retrouve dans les cas décrits ci dessus.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> – proximité du terrain, – les contrôleurs sont au service du terrain. 	<ul style="list-style-type: none"> – remontée d'information Vers la direction générale moins fiable, – risque d'un contrôle « à la solde » du Management local

Le contrôle de gestion, qui, dans son approche traditionnelle avait une mission quasi-exclusive de maîtrise des coûts, intègre désormais une dimension plus centrée sur la performance globale des acteurs. Une entreprise est donc performante si elle atteint les objectifs qui lui permettront de satisfaire ses clients en réduisant le couple valeur- coût, c'est-à-dire en améliorant la création nette de valeur. Mais une entreprise est performante si elle est assurée de durer d'où l'importance de la gestion sociale pour maintenir la performance dans la durée.

⁸⁷ Löning, H., Malleret, v., Méric, J., Pesqueux, Y., Chiapello, E., Michel, D., et al. (2008), « *Le contrôle de gestion .organisation, outils et pratique* », éditions dunod, page 291.

Conclusion de la deuxième section

Le contrôle de gestion intervient alors pour s'assurer que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des objectifs de l'organisation. On parle alors de pilotage de la performance, puisqu'il s'agit de déployer les objectifs en activités opérationnelles. Mais ce pilotage de la performance implique un suivi puisqu'il faut pouvoir apprécier les déviations éventuelles et effectuer les corrections nécessaires.

La clôture de la boucle du pilotage se fait par le retour d'expérience. Aujourd'hui, la performance n'est plus seulement monocritère, soit synonyme de « productivité », mais elle se décline davantage, en terme de : qualité, de délai, de capacité d'innovation ; mais aussi et surtout de satisfaction du client.

Enfin, toute réflexion sur l'évaluation de la performance de l'entreprise, quelle que soit la nature de son activité, est indissociable des dispositifs de contrôle, de rémunération ou de récompense de la performance, comme l'attestent les débats actuels qui portent notamment sur la rémunération des dirigeants (que ce soit les parachutes dorés ou encore les stock-options). La définition, le contrôle et la rémunération de la performance restent avant tout un acte de management.

De ce qui ressort précédemment on déduit que le rôle du contrôleur de gestion sociale est un rôle vital parce qu'il met en exergue le battement de pouls de toute organisation. Cette mesure exige non seulement de savoir naviguer en eaux troubles mais aussi de posséder beaucoup de qualités comportementales qui influencent la pratique du contrôle de gestion sociale.

3. Cadre théorique et modèles de liens entre les pratiques de GRH et la performance.

Introduction de la troisième section

Les études empiriques portant sur le lien GRH-performance aboutissent dans leur très grande majorité au constat d'une corrélation positive entre des ensembles de pratiques de GRH et la performance des entreprises, que cette performance soit de nature commerciale (Huselid, 1995 ; Huselid et al., 1997 ; Patterson et al., 1997 ; Conyon et Read, 1999), productive (Arthur, 1994 ; Guest et Hoque, 1994 ; Youndt et al., 1996 ; Ichniowski et al., 1997) ou financière (Huselid, 1995 ; Huselid et Becker, 1996 ; Delery et Doty, 1996 ; Patterson et al., 1997 ; Huselid et al., 1997, Barraud-Didier, 1999) ou même sociale (Barraud-Didier, Guerrero et Igalens, 2003).

Le lien entre la performance organisationnelle et la fonction RH s'est développé avec le caractère stratégique du capital humain. Un premier constat nous oblige à admettre qu'il ne semble y avoir, à ce jour, aucune théorie universellement reconnue, capable de démontrer adéquatement la validité du lien RH-Performance (A. Arcand, 2000, M. Bayad, 2002, Wright et MacMahan, 1992). « *En effet, la relation entre les pratiques de GRH et la performance de l'organisation a représenté un riche terrain d'exploration et un défi de taille pour les théoriciens. A ce propos, Guest (1997) a écrit: "If we are to improve our understanding of the impact of HRM on performance, we need a theory about HRM, a theory about performance and a theory about how they are linked. »*⁸⁸.

Toutefois, la littérature sur la GSRH nous présente trois perspectives ayant été utilisées dans la majorité des études qui ont tenté de valider le lien en question (O. Gagnon et G. Arcand, 2012, M. Bayad, G. Arcand, M. Arcand et N. Allani ; 2004). Dans cette section, nous allons aborder les différents modèles de recherches visant à prouver les liens entre pratiques GRH et performance de l'entreprise. Autrement dit, nous verrons dans quelle mesure les pratiques de gestion sociale, en tant que pratiques au sein de la direction des ressources humaines impactent directement ou indirectement la performance.

⁸⁸ El adraoui H (2015), « *Les effets des pratiques de la GRH de la GRH sur la performance des entreprises.* », Thèse de doctorat en Sciences Economiques et de Gestion, faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales Casablanca, page 213.

3.1. Trois approches théoriques

3.1.1. L'approche universaliste

L'approche universaliste se fonde essentiellement sur les théories des sciences économiques et de gestion dont principalement la théorie des ressources, la théorie du capital humain et la théorie des coûts de transaction (Wright et McMahan, 1992 ; Youndt et al, 1996 ; Arcand et al, 2002; Allani-Soltan et al, 2004; Luna-Arocas et Camps, 2008 ; Ndao, 2011). « *Pour les tenants de la perspective universaliste, certaines pratiques de GRH constituent des éléments essentiels de l'équation stratégique de l'entreprise et contribueraient à accroître la performance organisationnelle (J. Pfeffer, & J.F. Veiga, 1999).* »⁸⁹.

Les partisans de l'approche universaliste soutiennent qu'il existe des pratiques de ressources humaines que nous pouvons désigner comme « meilleures pratiques » (Delery & Doty, 1996; Pfeffer, 1994) et qui peuvent influencer positivement la performance organisationnelle et financière, et cela, quelle que soit la stratégie adoptée par l'entreprise. Cette relation est appelée aussi le « one best way » selon McMahan et al. (1999).

L'approche universaliste s'articule autour de trois principes : « *supériorité et universalité de certaines pratiques de GRH* », « *sélectivité et supériorité de la lecture financière de la performance* », « *autonomie et additivité* ».

- le premier postule que certaines pratiques de GRH sont supérieures à d'autres et peuvent être mises en œuvre dans n'importe quelle organisation ;
- le deuxième soutient l'existence d'une préférence sur les pratiques qui induisent la performance financière ;
- le troisième principe avance l'hypothèse selon laquelle l'effet des GRH sur la performance est la résultante de leurs effets individuels.

Ce modèle postule une relation directe entre les différentes pratiques de GRH (best practices) prises de manière isolée ou dans un système (grappes) et la performance organisationnelle. Cela suppose que, indépendamment du contexte d'affaires, certaines pratiques de GRH permettent d'améliorer la manière dont les ressources humaines sont stratégiquement gérées au sein des organisations et, par voie de conséquence, d'accroître la performance de la firme.

Face à l'approche universaliste, les facteurs de contingences se réaffirment (Frimousse et Peretti, 2005).

⁸⁹ Quarrote S (2014), « *Impact des pratiques de GRH sur la performance organisationnelle : Cas des entreprises marocaines* ». Thèse de doctorat en Sciences Economiques et de Gestion, faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales-Oujda, Maroc, page 107.

Même si les entreprises sont soumises à des obligations fondamentales universelles (engagement pour la qualité...), l'interprétation et les modalités locales d'expression de ces aspects restent le plus souvent spécifiques (Frimousse et Peretti, 2005 ; Prime, 2001 ; Peretti, 2002). Certes, la GRH est universelle mais elle prend des formes diverses selon les contingences locales (Frimousse et Peretti, 2005 ; Boukraa, 2004).

L'approche universaliste reconnaît que la GRH est capable de constituer l'avantage compétitif de l'entreprise en développant des RH hautement compétentes. De ce fait, les entreprises qui développent de telles ressources se voient conférer un avantage par rapport à leurs concurrents.

3.1.2. L'approche de contingence

Les théories de la contingence formulent des solutions distinctives selon le contexte de l'entreprise et ses particularités. Les solutions ne sont pas plus optimales mais satisfaisantes. Selon cette approche (Bums&Stalker, 1961; Chandler, 1962 ; Lawrence &Lorsch, 1967; Miles & Snow, 1978 ; Mintzberg, 1979; Porter, 1985), il n'existe pas de pratique qui soit bonne dans tous les contextes. *« Il existe autant de pratiques appropriées qu'il y a de contextes particuliers de contingences. Ainsi, l'idée de supériorité absolue d'une pratique ou d'un ensemble de pratiques de GRH sur d'autres est complètement rejetée parce que toutes les organisations opèrent dans un contexte de contingence .»*⁹⁰.

Cette approche appliquée à la GRH a permis de mettre en exergue principalement deux formes d'alignement : l'alignement vertical et l'alignement horizontal; D'un côté, l'alignement vertical, par l'entremise de la perspective comportementale, suggère que chaque stratégie externe (stratégie d'affaires) requiert des comportements spécifiques et que le rôle de la GRH est justement de stimuler ces comportements.

De l'autre côté, l'alignement horizontal appuie l'idée que ce sont les stratégies internes à l'entreprise qui sont la source d'un avantage concurrentiel et que la cohérence entre politiques de rémunération et les systèmes RH (organisation du travail, gestion de la qualité, culture organisationnelle) serait plus déterminante que la cohérence entre les pratiques de rémunération et les stratégies d'affaires.

⁹⁰ Quarrote S (2014), « Impact des pratiques de GRH sur la performance organisationnelle : Cas des entreprises marocaines ». Thèse de doctorat en Sciences Economiques et de Gestion, faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales-Oujda, Maroc, page 108.

« L'intérêt de la théorie de contingence réside dans le fait qu'elle permet de procéder à des analyses préalables à la mise en place de n'importe quel système de gestion dans les organisations. Cette analyse permet de dégager les facteurs influençant le choix du système de gestion et de pouvoir l'adapter aux spécificités de chaque organisation et aux contextes auxquels elle est confrontée. »⁹¹.

Les études empiriques menées sur la base de cette approche cherchent donc à établir comment les pratiques individuelles de GRH pourront interagir avec la stratégie d'entreprise pour permettre d'améliorer la performance. La stratégie de l'entreprise est considérée comme le facteur contingent le plus important dans la littérature de la GSRH (Delery&Doty, 1996). Elle constitue un facteur modérateur entre la relation GRH et la performance de l'entreprise (McMahan&al., 1999).

Par conséquent, les différentes pratiques de ressources humaines peuvent être associées avec différentes stratégies. Ainsi, des pratiques de GRH alignées avec la stratégie pourraient aider à accroître la performance de l'entreprise.

3.1.3. L'approche configurationnelle

L'approche configurationnelle soutient l'argument selon lequel les parties d'une entité sociale prennent leur sens dans le tout et ne peuvent pas être analysées de manière isolée. Ainsi, plutôt que d'expliquer comment l'ordre s'est mis en place dans les parties d'une unité d'analyse, les configurationnalistes vont plutôt étudier comment l'ordre émerge des interactions de toutes les parties qui forment un ensemble.

Les auteurs inscrits dans ce courant adoptent de manière explicite une hypothèse d'équifinalité des parties du système : toutes les parties d'un système étant dirigées vers le même but (Delery et Doty, 1996). Appliquée au domaine de la gestion des ressources humaines, l'objet de cette théorie est d'étudier la manière dont des configurations de multiples pratiques RH (et non pas des variables individuelles) sont liées à la performance.

« Selon l'approche configurationnelle, il importe que les pratiques de GRH soient non seulement alignées avec les facteurs environnants (cohérence externe ou alignement vertical) mais également que ces pratiques soient alignées les unes avec les autres, c'est-à-dire complémentaires (cohérence interne ou alignement horizontal). »⁹².

⁹¹ Gallouj N. (2015). *« Conception d'un système d'audit au sein des collectivités territoriales : aspects méthodologiques et instrumentaux. »*. Thèse de doctorat en Sciences Economiques et de Gestion, faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales-Oujda, page 217.

⁹² Gosselin A. (2009). *« Le lien GRH-performance intégrant la performance sociale à titre de variable médiatrice: une étude exploratoire. »*. Mémoire présenté au programme de maîtrise en administration en vue de l'obtention du grade de maître es sciences université Sherbrooke, page 28.

Cette approche s'attache à mettre en valeur des ensembles de pratiques plutôt que des pratiques individuelles.

« *Le choix des solutions acceptables relève d'un processus interactif entre les options stratégiques anticipées (opportunités) et la capacité des ressources humaines à les mettre en œuvre à travers les qualifications, les comportements et les expériences des acteurs. L'équifinalité implique que diverses organisations peuvent introduire différentes configurations de pratiques de gestion des ressources humaines et parviennent, quand même, à réaliser des performances égales (L. Sels, S. De Winne, J. Maes, D. Faems, J. Delmotte, & A. Forrier).* »⁹³.

L'approche configurationnelle constitue une extension de l'approche de contingence en ajoutant des variantes de cohérence entre les pratiques de GRH. J. Barrette et J. Carrière (2003) ajoutent que selon cette perspective, la notion de complémentarité est associée aux grappes de pratiques intégrées en cohérence avec les systèmes de production. L'arrimage interne constitue une condition importante mais, non suffisante pour maximiser la performance.

3.2. Modèles de liens entre les pratiques de GRH et la performance

Dans l'objectif de mieux comprendre l'impact des pratiques de GRH sur la performance, plusieurs chercheurs ont développé des modèles théoriques et empiriques concernant le lien entre les pratiques de GRH et les différentes performances de l'entreprise.

3.2.1. Modèles de base

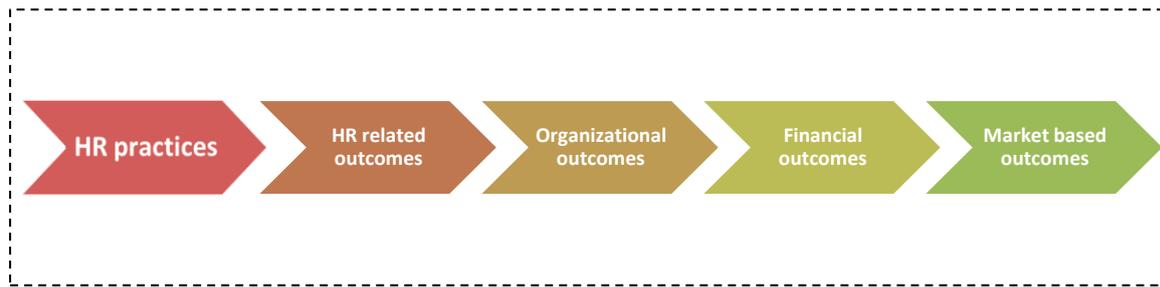
Ce sont des modèles mettant en exergue une relation indirecte, mais simple à appréhender entre les pratiques de GRH et la performance financière.

1) Le modèle de Huselid et le modèle en cascade de Liouville et Bayad

Pour Huselid (1994, 1995), les pratiques de GRH n'affectent pas directement la performance financière de l'entreprise, elles le font indirectement en influençant la qualité et le comportement du personnel.

93 Belhaj N. (2007). « Impacts des pratiques de gestion participative sur la performance organisationnelle et financière de certaines entreprises manufacturières... ». Mémoire présenté l'Université du Québec à Trois-Rivières, page 18.

Figure 9: Modèle de Huselid

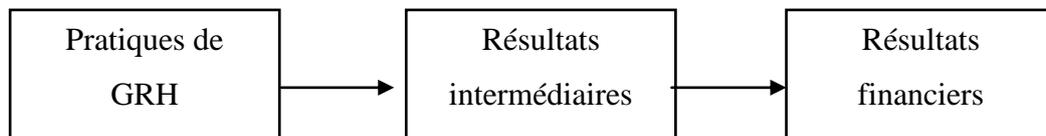


(HRM impact on performance logic⁹⁴)

Dans son modèle de recherche, Huselid (1995) considère que le recours aux pratiques de GRH a un impact direct sur des résultats intermédiaires (turnover, productivité) qui, à leur tour, vont influencer les résultats financiers. Le comportement des employés a des implications sur la performance de l'organisation.

Les pratiques de GRH peuvent affecter la performance individuelle des employés en influençant les compétences et la motivation du personnel,

Figure 10: Modèle de Huselid des pratiques GRH.



« Certains chercheurs, qui ont privilégié une approche psychologique de la gestion des ressources humaines, ont établi que la motivation et la satisfaction des travailleurs sont des facteurs pouvant influencer leur comportement et par conséquent, avoir un impact sur la productivité et la rentabilité des entreprises (Huselid, Jackson et Schuler 1997, Schuster et al. 1997). »⁹⁵.

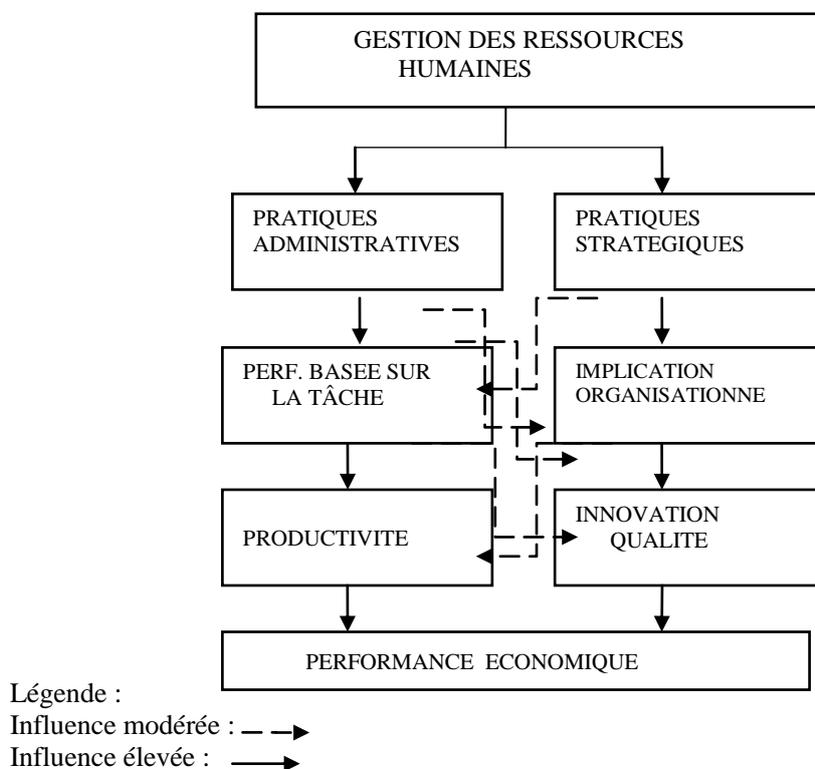
⁹⁴ Asta Savaneviciene et Zivile Stankeviciute (2010). « The models exploring the “Black Box” between HRM and organizational performance. » Engineering Economics, page 428.

⁹⁵ Chrétien L, Arcand G, Tellier G, Arcand M. (2005). « Impacts des pratiques de gestion des ressources humaines sur la performance organisationnelle des entreprises de gestion de projets. » Revue internationale sur le travail et la société, page 111.

✦ Le modèle en cascade de Liouville et Bayad

Liouville et Bayad (1995) ont cherché à vérifier l'existence de relations spécifiques entre différents indicateurs de performance au sein de chacune des classes d'entreprises. Leurs résultats indiquent que la performance économique (rentabilité, croissance des ventes) serait conditionnée par la performance organisationnelle (productivité, qualité, capacité d'innovation), elle-même conditionnée par la performance sociale (rotation du personnel, absentéisme et satisfaction du personnel).

Figure 11: Modèle en cascade des relation entre pratiques de GRH et performances



Modèle en cascade des relation entre pratiques de GRH et performances ⁹⁶.

C'est un modèle permettant de distiller les conséquences des activités de GRH à différents niveaux de l'organisation.

⁹⁶ Bayad M et Liouville J. (2001). « *Impact des pratiques de GRH administrative et stratégique sur les performances : Proposition et test d'un modèle causal* », XIème Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Modèle en cascade des relation entre pratiques de GRH et performances, Faculté des Sciences de l'administration Université Laval, Québec, page 9.

L'intérêt du modèle est de ne pas faire attention uniquement aux critères financiers, mais de démontrer quelles sont les relations qui existent entre ce critère traditionnel et des facteurs intermédiaires de performance.

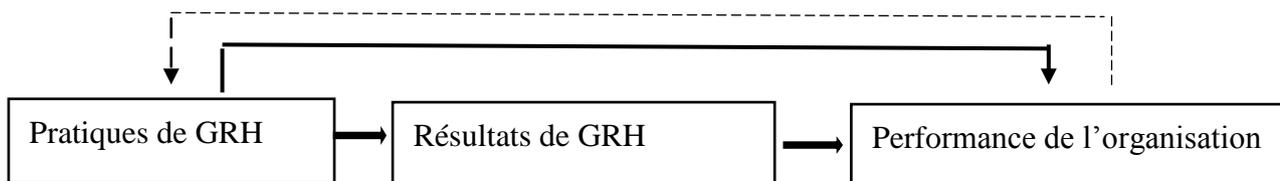
« *Le modèle en cascade aide à mieux comprendre sous quelles conditions un système de HRM spécifique exerce une influence positive ou négative sur les performances économiques (incluant celles financières).* »⁹⁷. Ce modèle devrait également aider à renforcer la rigueur des réplifications, en évitant la confusion entre différentes mesures de la performance.

L'influence des pratiques de GRH varie selon qu'elles sont de nature administrative ou stratégique. La GRH administrative a un impact sur la mobilisation des employés et sur la productivité et par conséquent sur les coûts. La GRH stratégique (pratiques concentrées sur le développement de la motivation et des compétences du personnel), quant à elle, affecte l'implication qui est nécessaire pour améliorer la qualité et développer des innovations. Cependant, elle influence modérément la productivité.

2) Le modèle de synthèse de Paauwe et Richardson

Paauwe et Richardson (1997) constatent que le lien entre la GRH et la performance a été étudié selon plusieurs approches théoriques (management stratégique, sciences du comportement, théorie organisationnelle, théorie des ressources, etc.) et les résultats des études empiriques ont été essentiellement établis sur le modèle de base suivant :

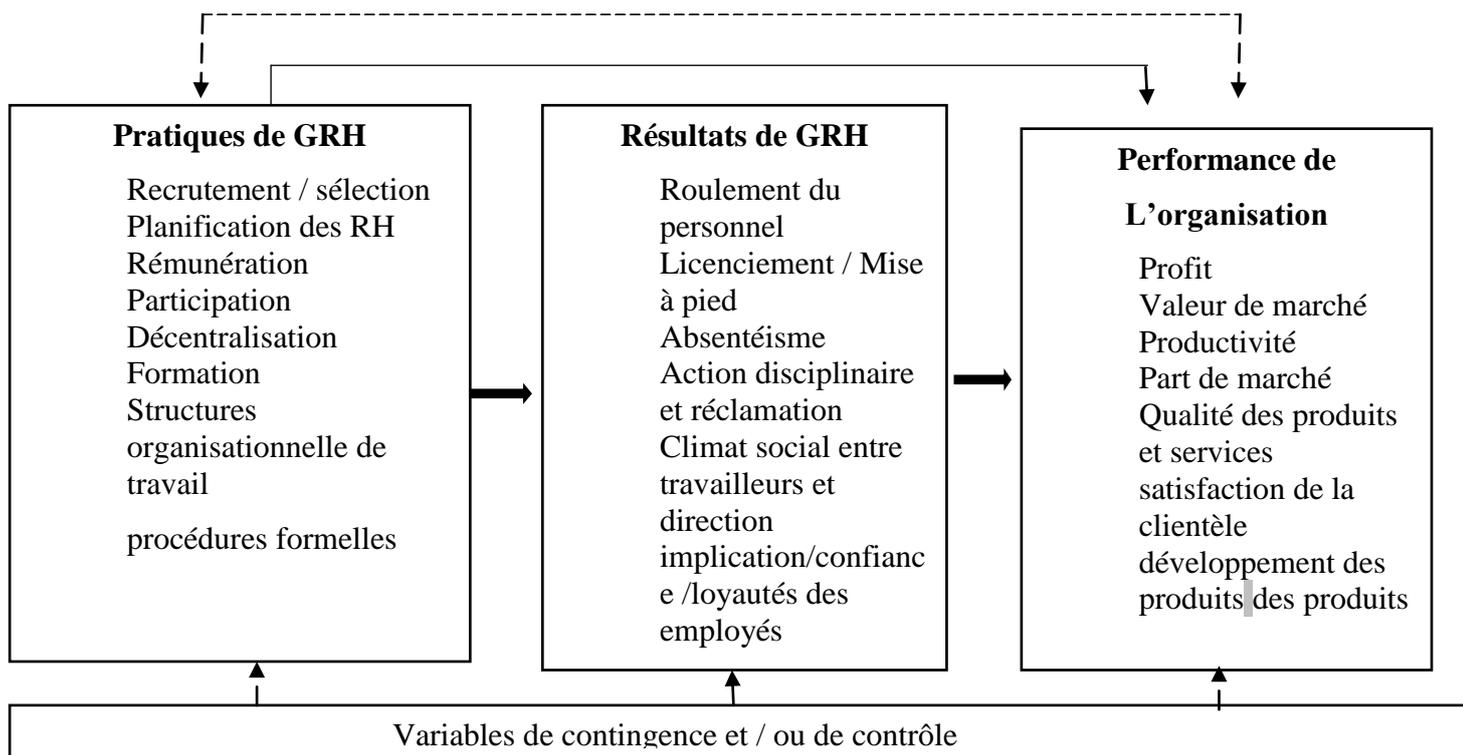
Figure 12: Modèle de base de Paauwe et Richardson



Sur la base de ce modèle, Paauwe et Richardson ont établi une synthèse de 22 recherches empiriques concernant le lien entre les pratiques de GRH et la performance de l'organisation pour obtenir le modèle suivant :

⁹⁷ Bayad M et Liouville J. (2001). « *Impact des pratiques de GRH administrative et stratégique sur les performances : Proposition et test d'un modèle causal* », XIème Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Faculté des Sciences de l'administration, université Laval, Québec, page 26.

Figure 13: Le modèle de synthèse du lien GRH - Performance de Paauwe et Richardson.



Source : Adapté de Paauwe & Richardson (1997, 260)

le lien GRH-performance repose généralement sur le modèle de base selon lequel les pratiques RH ont un effet sur les résultats RH qui à leur tour influencent la performance de l'organisation.

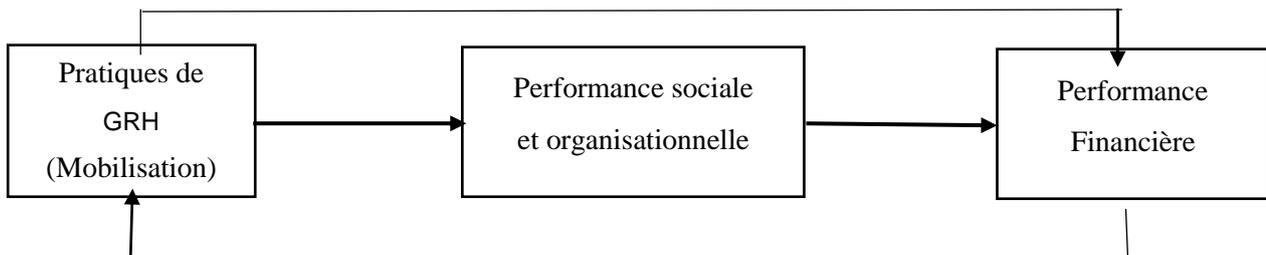
De plus, il y aurait une relation causale inverse entre les pratiques RH et la performance organisationnelle, c'est-à-dire que la performance organisationnelle influencerait l'adoption et la nature des pratiques RH en vigueur dans une entreprise.

3) Le modèle de Barraud Didier

Dans son étude sur le lien entre les pratiques de GRH, Barraud Didier (1999) a développé un modèle de recherche basé essentiellement sur les travaux de Liouville et Bayad (1995) et Guest (1997). Il souligne que les pratiques de mobilisation influent directement la performance financière et, d'autre part, que les pratiques de mobilisation influent indirectement sur la performance financière, par l'intermédiaire de la performance sociale et organisationnelle.

Barraud-Didier (1999) s'est basée sur le niveau d'adhésion et de satisfaction des salariés pour évaluer la performance sociale. D'autre part, au niveau de la performance organisationnelle, l'auteure a retenu les indicateurs suivants: la productivité de l'entreprise et la qualité des produits et services. Enfin, la rentabilité a été utilisée pour mesurer la performance financière.

Figure 14: Modèle de recherche de Barraud Didier



Source : adapté de Barraud Didier (1999, p.186)

Ce modèle suppose les relations suivantes : Un lien direct entre les pratiques de GRH et la performance financière et vice versa et un lien indirect entre les pratiques de GRH et la performance financière qui envisage :

- un lien entre les pratiques de GRH et la performance sociale et organisationnelle ;
- un lien entre la performance sociale et organisationnelle et la performance financière.

« Dans les entreprises françaises, Barraud- Didier et al. (2003) constatent une influence positive des pratiques d'information (descendante mais également ascendante) sur la performance sociale et organisationnelle (mesurée selon quatre items : climat de travail, assiduité des salariés, qualité des produits ou services, productivité des salariés). »⁹⁸.

3.2.2. Modèles élaborés de la relation entre les pratiques GRH et la performance

Ces modèles mettent en évidence une relation plus complexe entre les pratiques GRH et la performance, impliquant une association étroite des résultats des employés et ceux de l'ensemble de l'organisation.

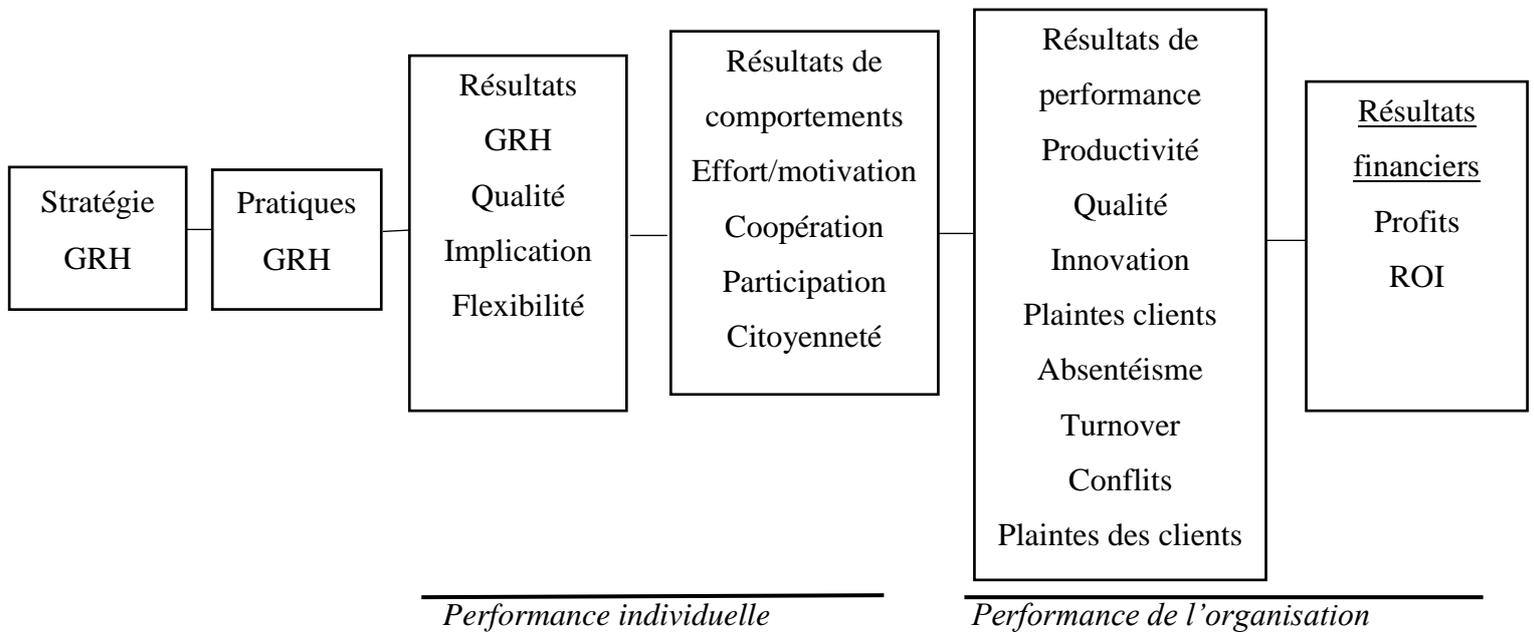
⁹⁸ Guery L. (2009). « Pratiques de mobilisation des salariés et performance financière de l'entreprise :quels liens ? » XXe congrès annuel de l'AGRH, Toulouse, page 5.

1) Le modèle à niveaux de performance de Guest

Dans une étude réalisée en 1997, Guest recommande de construire trois théories pour comprendre la relation entre les pratiques de GRH et la performance des entreprises. Il part du constat que les études réalisées sur la relation entre ces deux concepts étaient disparates et donc ne sont pas cumulables à cause de leur hétérogénéité. Guest (1997) suggère alors de commencer d'abord par la construction d'une théorie sur la GRH, ensuite d'une théorie sur les performances et enfin d'une théorie sur les liens entre ces deux notions.

Dans son modèle de lien entre la GRH et la performance financière, Guest souligne qu'il est primordial d'admettre que toute amélioration de la performance financière passe nécessairement par les ressources humaines de l'organisation.

Figure 15: Modèle de Lien GRH – Performance de Guest



Lien GRH – Performance, adapté de Guest (1997, p. 270)⁹⁹

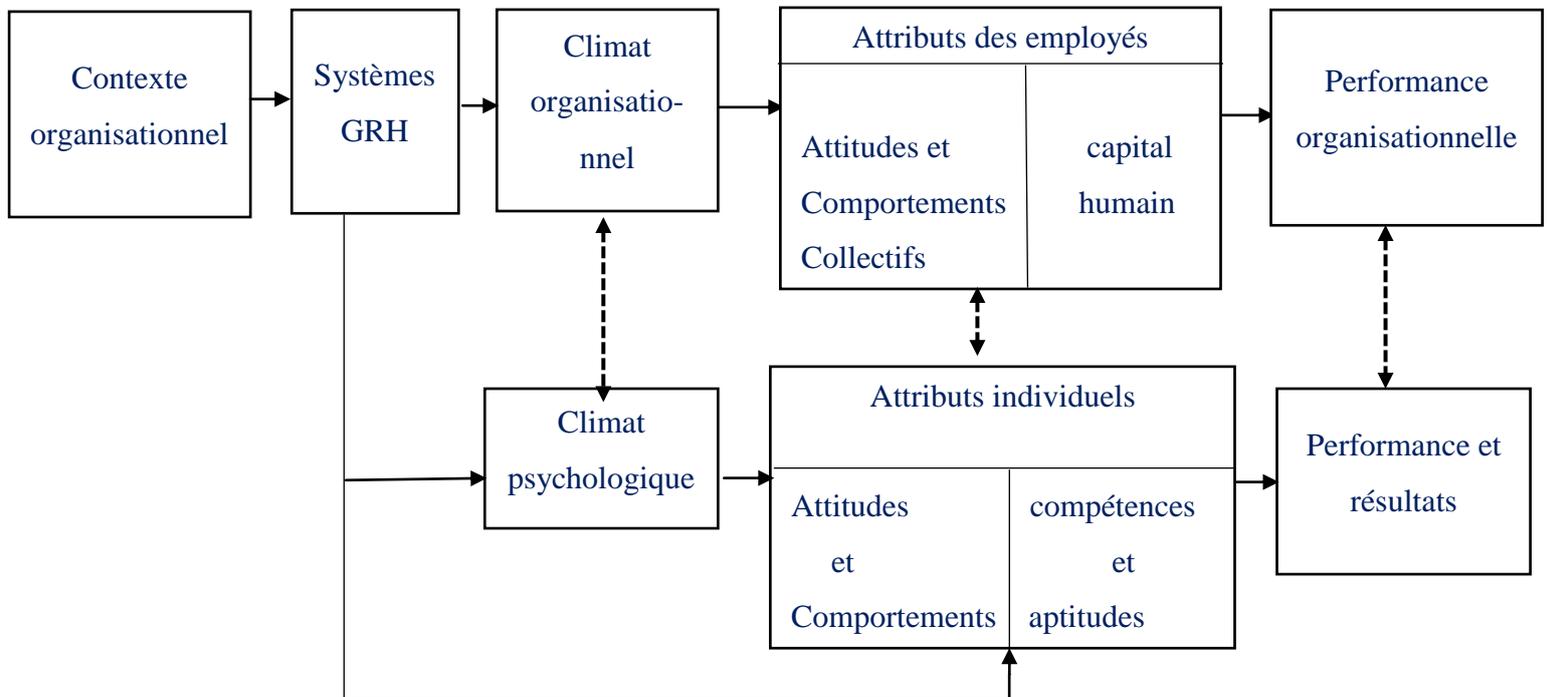
La stratégie de GRH permet d'instaurer des pratiques de GRH afin d'améliorer les résultats de GRH : implication, qualité et flexibilité des ressources humaines.

⁹⁹ Guest, Jaap Paauwe, Paul Boselie (1997). « HRM and performance: What's Next? »" Erasmus University. Tilburg University, Cornell University ILR School, Digital Commons@ILR.

2) Le modèle multi niveaux d'Ostroff et Bowen

Le modèle développé par Ostroff et Bowen suggère que les systèmes de pratiques de GRH exercent un effet à la fois direct et indirect sur la performance de l'organisation.

Figure 16: Modèle multi niveaux d'Ostroff et Bowen , lien systèmes de GRH - Performance.



source :Adapté d'Ostroff & Bowen (2000).

Au niveau individuel, les systèmes de pratiques de GRH permettent d'influencer les attitudes et les comportements individuels tels que la satisfaction, l'engagement et le roulement du personnel. Ces attitudes et comportements vont conduire à une amélioration de la performance individuelle qui va contribuer à accroître la performance globale de l'organisation.

Au niveau du groupe, les systèmes de pratiques de GRH créent une atmosphère collective qui favorise l'adoption des attitudes et des valeurs communes partagées par tous. Comme au niveau individuel, ces attitudes et comportements collectifs vont affecter la performance de l'organisation. Cette performance n'est pas simplement la somme des performances individuelles mais le fruit direct des attitudes et comportements collectifs.

Au niveau de l'organisation, les systèmes de pratiques de GRH créent des processus internes efficaces et des structures opérationnelles qui accroissent la performance de l'organisation dans sa globalité.

3) Le modèle à liens multiples de Paul et Anantharaman

Anantharaman et Paul (2003) suggèrent que les pratiques de GRH influencent les différents indicateurs de la performance opérationnelle (la rétention des employés, la productivité des employés, la qualité des produits, le délai de livraison ainsi que le coût opérationnel) à travers quatre variables intermédiaires : les compétences des employés, le travail d'équipe, l'engagement organisationnel, et l'orientation clients

Figure 17: Modèle Paul & Anantharaman , lien GRH-Performance.

Pratiques GRH

- Recrutement
- Formation
- Description des tâches
- Environnement du travail
- Evaluation du rendement
- Rémunération et incitations
- Développement de carrière

Variables intermédiaires

Compétences des employés
Travail d'équipe
Engagement organisationnel
Orientation client

Performance opérationnel

Conservation des employés
Productivité des employés
Qualité des produits
Délai de livraison
Coût d'exploitation

Performance financière

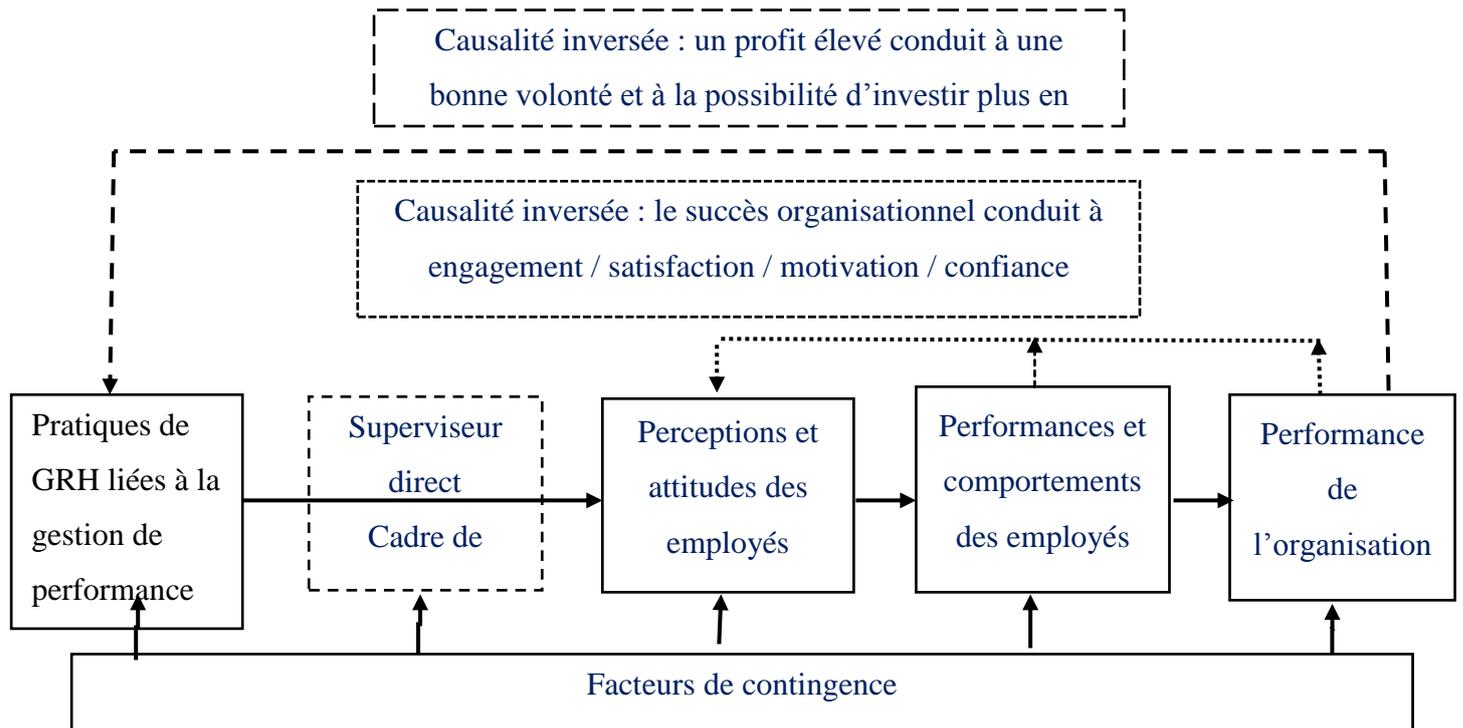
Adapté de Paul & Anantharaman (2003, 1249)

Les quatre niveaux de relation : personnel (compétence), groupe (travail d'équipe), organisation (engagement organisationnel) et clients (orientation client) affectent, dans leur ensemble, la performance de l'organisation en ayant un impact sur les paramètres de la performance opérationnelle : conservation des employés, productivité des employés, qualité des produits, délai de livraison et coût d'exploitation. La performance opérationnelle, de sa part, va influencer la performance financière.

4) Le modèle en perspective de gestion des performances de Den Hartog et al.

Ce modèle suppose, tout d'abord, que les actions de GRH sont conçues pour répondre aux objectifs stratégiques de l'organisation. Ces actions de GRH produisent, avant tout, des résultats de GRH relatifs aux attitudes et aux comportements des employés (satisfaction, motivation, intention de départ, etc.).

Figure 18: Modèle de lien GRH - Performance : Perspective de gestion des performances.



(Den Hartog et al. 2004, 562)

5) Le modèle socio-économique

Le modèle socio-économique propose une alternative extra-comptable à la mesure du capital humain tout à fait opérationnelle. Selon le modèle, « *Le capital humain est mesurable sur une période adaptée par la mesure de l'évolution des dysfonctionnements et des coûts cachés qu'ils engendrent. Si les dysfonctionnements managériaux et les vulnérabilités en compétences augmentent, le niveau des coûts cachés va augmenter indiquant une dégradation du capital humain, l'inverse indiquant son développement.* »¹⁰⁰. Ainsi, le capital humain est vu selon ce modèle comme une dynamique continue de réduction de « l'entropie » organisationnelle, c'est-à-dire de la dégradation naturelle des systèmes humains au fil du temps.

Ce modèle considère que l'inefficience managériale et les vulnérabilités en compétences se traduisent par des dysfonctionnements qui engendrent des pertes de valeur ajoutée mal reflétées par le système comptable, d'où leur dénomination de coûts cachés.

La méthodologie se déroule en deux temps sur une période donnée :

Premier temps, en T avec la réalisation du diagnostic des dysfonctionnements et des coûts cachés et l'évaluation des compétences: l'ensemble est appelé diagnostic socio- économique.

Deuxième temps, en T+1 avec la réalisation d'une évaluation socio-économique. Les dysfonctionnements, les coûts cachés et les compétences font l'objet d'un nouveau diagnostic en T+1 qui est comparé au diagnostic réalisé en T. Cela permet de repérer l'évolution des dysfonctionnements, de leurs coûts cachés et des compétences sur la période considérée. Si les vulnérabilités en compétences diminuent, ainsi que les dysfonctionnements et leurs coûts cachés, cela indique une réduction de l'inefficience sociale, ou en d'autres termes, de l'entropie organisationnelle ; c'est-à-dire une amélioration de la qualité du management et des compétences.

¹⁰⁰ Bollecker M, Naro .G.(2014) « *Le contrôle de gestion aujourd'hui, débat, controverses et perspective* », Magnard- Vuibert, page 189.

3.3. L'évolution de la GRH au Maroc

3.3.1. La fonction RH dans un contexte d'ouverture et de mondialisation

En partant du postulat que la gestion des ressources humaines au sens moderne du terme est une fonction rendue nécessaire par l'apparition et le développement du salariat, on peut dater son émergence au Maroc au début du siècle dernier, avec la colonisation et l'introduction du capitalisme qui va progressivement se substituer à des rapports de production non salariaux.

Après son indépendance, le pays a connu une expansion qui a amplifié le décalage entre les deux principaux secteurs d'activités : le secteur moderne qui a hérité d'un certain nombre d'activités du protectorat et qui employait 30% de la population active, et le secteur traditionnel qui rassemblait les activités d'agriculture et d'artisanat employant plus de 60% de la population active (Oved.G, 1961)¹⁰¹

Le rythme d'évolution de l'économie impulsé de l'extérieur s'est ralenti quelques années après l'indépendance. La pression démographique a accentué la médiocrité et a contribué à la limitation des possibilités de travail. (Oved.G,1961) précise que l'Etat marocain était tenu d'entreprendre des actions rapides pour engager le pays dans la voie de la croissance. Ces efforts ont porté essentiellement sur trois axes :

- la réforme des structures agricoles,
- l'intervention directe de l'état pour augmenter la force productive ,
- la gestion des impératifs du développement et la marocanisation des services nécessitant un important investissement pour la formation de cadres marocains.

*« En matière de gestion des ressources humaines au Maroc, on assiste depuis quelques années à un développement certes lent, mais assez apparent des pratiques dans ce domaine. Bon nombre d'entreprises font plus que la simple gestion du personnel en intégrant des composantes clés de la GRH. »*¹⁰²

Dans un contexte d'ouverture internationale et de course à la compétitivité, la fonction RH s'est modernisée dans de nombreuses entreprises marocaines. Depuis les années 90, la GRH dans les entreprises est passée de l'administration du personnel à la gestion des ressources humaines, puis au développement du capital humain.

Le contexte de la fonction RH au Maroc révèle un autre constat lié au décalage qui existe entre la GRH dans les multinationales et les entreprises nationales.

101 Oved G.(1961) , « *Problèmes du développement économique au Maroc, Tiers-Monde* », tome 2 n°7, pp. 355-398.

102 Quarrote S.(2014) , « *Impact des pratiques de GRH sur la performance organisationnelle : Cas des entreprises marocaines.* », Thèse de doctorat en Sciences Economiques et de Gestion, faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales-Oujda,Maroc, soutenue le 12 septembre 2014, p.108- 107.

Les multinationales sont souvent dans l'application des stratégies plus innovantes définies au niveau de leurs sociétés mères. Une position qui leur attribue le rôle de véritables locomotives en termes d'application de nouvelles pratiques de GRH. « Néanmoins, il est clair qu'on assiste actuellement à un réel processus de maturation et de développement des pratiques de la GRH au Maroc, même s'il est incontestable que certaines pratiques sont encore loin d'être généralisées. ». ¹⁰³.

De manière générale, et d'après plusieurs analystes, la fonction RH au Maroc est dans une bonne dynamique de progrès. Et ce, malgré le silence de la législation marocaine sur quelques sujets relatifs à la diversité, à l'éthique, au syndicalisme, etc. Sous cette contrainte, certaines pratiques restent difficiles à mettre en application. « Les pratiques de la GRH sont inévitablement impactées par des pressions souvent contradictoires et doivent, en conséquent, être en permanence replacées dans un cadre cohérent avec les objectifs organisationnels. ». ¹⁰⁴. Aujourd'hui, si l'on reconnaît l'enjeu stratégique de la GRH et le fait qu'elle soit un véritable levier de création de valeur, une prise de compte des indicateurs sociaux s'impose. De ce fait, plusieurs indicateurs de mesure découlent soit de l'activité économique (taux de rendement, de productivité etc.), soit de la gestion administrative (absences, congés, maladies, etc.) ou encore des indicateurs sur les rémunérations etc. La préoccupation de la mesure en gestion des ressources se répand et la « financiarisation » affecte lourdement toutes les orientations des entreprises et leurs horizons décisionnels : des orientations plutôt courttermistes centrées sur des indicateurs de rentabilité (L. Cadin, F. Guerin, F. Pigeyre, 2012).

« La gestion de la personne sera une des dimensions clefs de la GRH de demain. L'individualisation de la GRH va engendrer de nouveaux outils et pratiques RH. Les équipes RH ont beaucoup à apprendre du marketing en la matière (Techniques de segmentation, fidélisation, etc.) ». ¹⁰⁵. Il est à souhaiter que l'évolution spectaculaire de cette fonction puisse démontrer un lien direct entre l'investissement sur le capital humain et les bénéfices dégagés par le développement de la performance de l'entreprise. Il n'en demeure pas moins que cette conviction n'est pas fréquemment partagée par les managers des petites et moyennes entreprises et du secteur public.

104 Scouamec.A.(2005), « Le DRH de demain : Esquisse d'une rétro-prospectivité de la fonction RH », Revue, Management et Avenir, n°4 p. 42

3.3.2. La compétitivité de l'économie marocaine et les pratiques GRH

L'intensité de la concurrence à laquelle les entreprises doivent faire face les oblige à se mettre à niveau. Ainsi, elles sont appelées à introduire en permanence de nouvelles technologies, à mettre en place des systèmes de management qualité, d'adopter de nouveaux modes de production. « *L'engagement du Maroc dans les accords du GATT en 1987 et son adhésion à l'OMC en 1995, et dans les zones de libre-échange avec l'union européennes et les USA ont introduit le pays dans une nouvelle situation économique avec de bonnes dynamiques de renforcement de sa compétitivité* ». ¹⁰⁶

Confrontées à des pressions croissantes de la part de leurs partenaires d'affaires, les entreprises marocaines font face à de nouveaux défis en ce qui a trait à la gestion de la performance. Elles se doivent d'atteindre et de maintenir un niveau d'excellence qui leur permet de survivre et de prospérer. Elles ont besoin d'outils de pilotage permettant le maintien du niveau d'excellence qui leur est nécessaire, c'est-à-dire d'outils de mesure multidimensionnelle, efficiente et efficace de leur performance. Or, la mesure et la gestion de la performance représentent des composantes de la gestion des ressources humaines dont l'importance est devenue de plus en plus grande au cours des dernières années.

Le développement de la fonction RH, au-delà de l'application du code du travail, reste encore aujourd'hui basé essentiellement sur une démarche volontaire de la part des entreprises. Mis à part les multinationales, qui exécutent les directives de leur groupe dans le domaine, les sociétés marocaines, quelle que soit leur taille, sont de plus en plus nombreuses à prendre conscience des implications stratégiques d'une gestion efficiente du capital humain. Celles qui se sont restructurées et qui ont investi dans la fonction RH, ont été confrontées, pour la plupart, à divers impératifs.

Face aux défis de l'ouverture des frontières, les entreprises marocaines ne peuvent plus se contenter d'une administration de leur personnel. En effet, les pratiques de la fonction personnel des décennies 1970-1980 voire celle de 1990 ne répondent plus aux exigences du nouvel environnement socioéconomique. En effet, à mesure que les organisations ont constaté la croissance rapide de la concurrence, elles ont pris conscience que pour maintenir un avantage concurrentiel, elles devaient se doter d'un ensemble de pratiques visant à maximiser leur performance.

106 CGEM, Accord de libre-échange Maroc Etats-Unis Guide d'utilisation à destination des entreprises marocaines, les Expertises CGEM Digest, Juin 2009, pp. 5.

La gestion des ressources humaines est appelée à se substituer à ces pratiques antérieures de la fonction qui se limitaient à une simple administration du personnel. la question qui se pose alors est-ce que les entreprises du Maroc, sont-elles suffisamment outillées ? Et disposent-elles des dispositifs qui leurs permettent de gérer les ressources humaines ?. De même, les questions sociales deviennent de plus en plus cruciales. A. Scouarnec et F. Silva (2006)¹⁰⁷ proposent une réponse à cette question qui consiste à travailler sur un cadre d'analyse du management des RH qui soit propre aux pays de l'Euro méditerranée. Les modes de gestion des RH doivent permettre en particulier, de gérer les diversités culturelles qui distinguent les pays de cette zone. Les deux auteurs ont insisté sur l'importance de niveler les nouvelles pratiques RH dans le management des entreprises du Maghreb avec une différenciation suivant les systèmes de valeurs de la région.

Les entreprises marocaines sont appelées plus que jamais à relever le défi de la compétitivité. Les leviers traditionnels de la compétitivité s'avèrent insuffisants donnant naissance à de nouveaux modèles construits autour du capital humain. Le contexte de l'entreprise marocaine donne à cette recherche un caractère original en tenant compte du nombre limité de recherches effectuées dans ce sens au maroc. Il s'agit particulièrement d'évaluer la rentabilité de l'investissement en capital humain en démontrant l'impact éventuel sur la performance des grandes entreprises marocaines.

Selon l'étude empirique menée par Mme Benchekroun et Almotawakhil en 2014 auprès de 70 grandes entreprises marocaines, le capital humain joue un rôle déterminant même dans la construction des autres bases de compétitivité (autres que la compétitivité humaine):

- compétitivité financière : décisions et leur mise en œuvre ;
- compétitivité technique : mise en œuvre des investissements et des technologies, efficacité des processus ;
- compétitivité commerciale : planification, animation et réalisation des objectifs commerciaux ;
- compétitivité organisationnelle : organisation et mise en œuvre des décisions, coordination et concrétisation des actions.

Le management des ressources humaines est, donc, au centre du dispositif économique, responsable de l'actif qui régénère tous les autres. Il est temps pour la fonction RH de sortir de son rôle technique et administratif pour devenir un partenaire stratégique, contribuant au même titre que les autres, aux résultats économiques et sociaux de l'entreprise.

107 Scouarnec.A.et Silva. F., « *Quel(s) modèle(s) de management des ressources humaines en Euro méditerranée* », Revue française de gestion, 2006/7 no 166, pp. 129-147.

Conclusion de la troisième section

En conclusion, la revue de littérature sur les trois approches démontre la forte portée des trois logiques qui sont utilisées pour démontrer le lien entre les pratiques de GRH et certains indicateurs de performance.

Les apports de ces recherches réussissent globalement à confirmer le lien supposé existant entre les systèmes de travail mis en place et l'efficacité de l'organisation, quelle que soit la méthode adoptée. De ce fait, la GRH s'avère, d'après cette large revue de littérature, de plus en plus une composante stratégique pour l'entreprise. Mais, malgré cette richesse dans les apports, il reste encore difficile de statuer de manière définitive sur la relation GRH-Performance.

En effet, les auteurs sont encore loin d'être unanimes sur une conclusion de la supériorité d'une approche par rapport à une autre. Ensuite, les modèles proposés présentent différents contenus des boîtes de la chaîne causale. Même avec la même architecture, plusieurs variantes de modèles sont présentées. Cela est compréhensible dans la mesure où les chercheurs n'accordent pas la même définition et le même ordre d'importance aux différentes variables.

Enfin, les modèles développés ne s'entendent pas sur le sens de causalité entre les variables et sur la nécessité de passage par certaines variables médiatrices. Certains modèles présentent à la fois des liens directs et indirects et d'autres présentent une causalité inverse à différents niveaux de la chaîne de liens.

Conclusion du chapitre I

Dans le chapitre qui vient d'être achevé, nous avons vu comment le contrôle de gestion a évolué dans les structures, nous avons expliqué les étapes qui marquent l'apparition et l'évolution du contrôle de gestion, caractérisées chacune par une amélioration progressive des objectifs, des outils, et un vocabulaire spécifique.

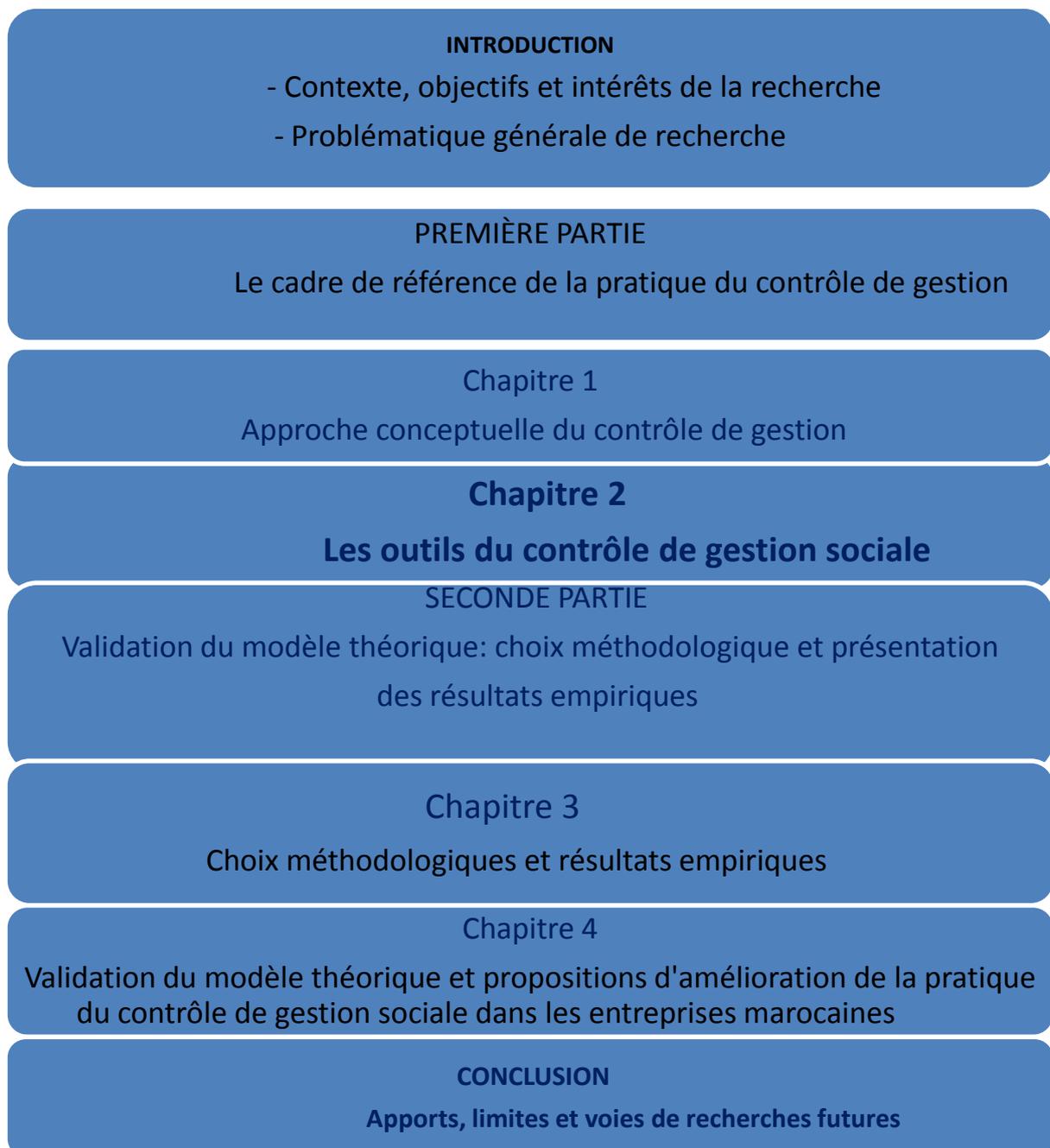
Nous avons présenté aussi dans ce chapitre une synthèse des développements théoriques concernant la gestion stratégique des ressources humaines (GSRH) et sa dimension universaliste, la gestion de performance de l'organisation et les modèles de lien entre les pratiques de GRH et la performance organisationnelle de l'entreprise.

Nous avons vu aussi que malgré l'existence de plusieurs sources de performance (organisation, société, la technologie) qui sont défendables par la littérature, la stratégie des ressources humaines se révèle dans une large littérature gestionnaire, économiste et autres, comme un facteur incontournable de l'amélioration durable des performances des entreprises. Toute réflexion sur l'évaluation de la performance de l'entreprise, quelle que soit la nature de son activité, est indissociable des dispositifs de contrôle, de rémunération ou de récompense de la performance, comme l'attestent les débats actuels qui portent, notamment, sur la rémunération des dirigeants (que ce soit les parachutes dorés ou encore les stock-options).

Le lien entre le contrôle de gestion sociale en tant que pratique de la GRH et la performance de l'entreprise est très peu étudié en profondeur au Maroc, compte tenu du caractère difficilement exploratoire des sciences sociales. Notre modèle de recherche qui vise à expliquer ce lien se situe dans les modèles de l'approche de contingence en intégrant les facteurs de la contingence organisationnelle (la structure organisationnelle, la taille, le secteur d'activité, l'informatisation, l'incertitude de l'environnement, la stratégie de l'entreprise etc.) et comportementale (, le type de formation du dirigeant, etc.).

Chapitre 2. Les outils du contrôle de gestion sociale

Figure 19: Positionnement du chapitre 2 dans la thèse.



Introduction

« *Le contrôle de gestion dans les approches récentes est un instrument d'analyse des performances spécifiques selon les objectifs de l'organisation et les comportements des participants.* »¹⁰⁸. En ressources humaines, comme dans les autres domaines, la qualité des décisions est dépendante de la qualité des informations détenues en amont. Pour construire une politique de ressources humaines efficace et dynamique, il est primordial de se doter d'outils performants permettant de faire circuler l'information.

Le contrôle de gestion sociale est un ensemble de démarches et d'outils bien distingués du contrôle de gestion classique. Cet ensemble vise à aider au pilotage social de l'organisation ayant pour objectif de contribuer à la gestion des ressources humaines dans leurs performances, leurs organisations et leurs coûts.

Bâtir des outils de contrôle de gestion sociale conduit à la mise en œuvre d'une démarche rigoureuse qui vise à clarifier, simplifier et fiabiliser les données sociales. « *L'évolution du contrôle de gestion vers le management de la performance est caractérisée par l'importance croissante d'outils privilégiant le lien entre stratégie et contrôle.* »¹⁰⁹.

La pertinence des outils consiste en une articulation cohérente entre, d'une part les objectifs assignés et, d'autre part, les moyens permettant d'y parvenir. Les collaborateurs opérationnels doivent donc être dotés d'une vision assez claire concernant la stratégie de l'entreprise ainsi que de l'ensemble des missions et des objectifs à atteindre en mettant à leur entière disposition les instruments de mesure et de suivi afin qu'ils engagent les actions appropriées en cas dérivées constatées.

Dans ce chapitre, nous allons voir dans la quatrième section les tableaux de bord sociaux, dans la cinquième section nous allons mettre le point sur les indicateurs sociaux de performance pour mesurer et contrôler les axes des politiques sociales engagées, dans la sixième section nous allons présenter les budgets et la comptabilité analytique sociale et dans la septième section nous présenterons l'utilité du système d'information et le bilan social.

¹⁰⁸ Alazard C et Separi S. (2010), « *Contrôle de gestion, manuel et applications.* » 2 éditions dunod, page 409.

¹⁰⁹ Löning, H., Malleret, v., Méric, J., Pesqueux, Y., Chiapello, E., Michel, D., et al..(2008), « *Le contrôle de gestion .organisation, outils et pratique.* », édition dunod, p.71.

La figure 20 présente le plan détaillé du chapitre 2.

Figure 20: plan détaillé du chapitre 2

<u>4.</u>	Tableaux de bord sociaux
<u>4.1.</u>	La création des tableaux de bord et les échecs
<u>4.1.1.</u>	Les échecs de conception
<u>4.1.2.</u>	Les échecs de processus
<u>4.2.</u>	Les fonctions du tableau de bord sociaux
<u>4.2.1.</u>	Vision cohérente par rapport aux objectifs et outil personnel
<u>4.2.2.</u>	Mesure de performance et anticipation
<u>4.2.3.</u>	Signalisation des dysfonctionnements et simulation
<u>4.2.4.</u>	Référence commune pour l'équipe et communication
<u>4.3.</u>	Les différents tableaux de bord sociaux
<u>4.3.1.</u>	La mesure des effectifs et les indicateurs en ressources humaines
<u>4.3.2.</u>	L'absentéisme
<u>4.3.3.</u>	La masse salariale
<u>4.3.4.</u>	Les indicateurs de la formation



5.	Indicateurs sociaux de performance
5.1.	Système d'indicateurs de performance et le pilotage des performances
5.1.1.	Construire un système d'indicateurs de performance
5.1.2.	Pilotage des performances
5.1.3.	Limites de contrôle par les résultats
5.2.	La mesure de performance des services ressources humaines
5.2.1.	Le pilotage de la performance de la fonction ressources humaines
5.2.2.	La performance sociale
5.3.	L'efficacité sociale
5.3.1.	L'efficacité sociale
5.3.2.	L'évaluation de performance sociale
5.4.	Les indicateurs "Ressources Humaines" dans la logique du Balanced Scorecard
5.4.1.	L'approche du Balanced scorecard
5.4.2.	Le tableau prospectif personnel
5.4.3.	Les perspectives des Balanced scorecard



6.	Les budgets et la comptabilité analytique sociale.
6.1.	La planification stratégique des ressources humaines
6.1.1.	L'analyse de l'environnement et la formulation de la stratégie
6.1.2.	L'analyse des déséquilibres entre les besoins futurs et les RH disponibles
6.1.3.	Le contrôle budgétaire dans la fonction ressources humaines
6.2.	La comptabilité analytique sociale
6.2.1.	Objectif de la comptabilité analytique sociale
6.2.2.	Rôle de la comptabilité analytique sociale



7.	Le système d'information sociale et le bilan social.
7.1.	L'apport des E.R.P (Entreprise Resource Planning) au contrôle de gestion
7.1.1.	L'apport des progiciels " entreprise resource planning " pour la gestion
7.1.2.	Les avantages escomptés de l'utilisation des ERP
7.2.	Le contrôle du système d'information des ressources humaines
7.2.1.	L'informatisation des tableaux de bord et des indicateurs sociaux
7.2.2.	Les progiciels de gestion intégrés des ressources humaines
7.3.	Le bilan social
7.3.1.	Les objectifs du bilan social
7.3.2.	Le contenu du bilan social l'utilisation du « Big Data RH » pour accroître la valeur ajoutée du contrôle de
7.4.	gestion sociale
7.4.1.	le Big data pousse à l'évolution des métiers RH
7.4.2.	l'utilisation du « Big Data » dans le recrutement
7.4.3.	l'utilisation du « Big Data » dans la formation
7.4.4.	l'utilisation du « Big Data » dans la gestion des compétences

Les pratiques du contrôle social se fondent sur des outils, de complexité croissante, progressivement mis en place dans les entreprises, généralement dans l'ordre suivant :

- connaissance des indicateurs sociaux élémentaires ; coûts de l'emploi, frais de personnel par catégorie et sous-unités, suivi des effectifs et des temps et étude rétrospective des rémunérations et de la masse salariale ;
- recombinaison des coûts et avantages sociaux dans le cadre d'une « comptabilité sociale » visant à la fois à maîtriser les coûts de certains événements ou phénomènes (un accident de travail, l'absentéisme, le turn over) ou de la rentabilité des dépenses sociales ;
- mise en place d'une gestion budgétaire des frais de personnel et des dépenses associées ; c'est le stade ultime de l'évolution des outils, avec le supplément de cohérence que donne l'approche budgétaire, surtout lorsqu'elle se fonde sur la définition préalable de stratégies sociales.

4. Tableaux de bord sociaux

Introduction de la quatrième section

« *La vocation des TBS consiste à mesurer les résultats des différents paramètres de la politique sociale. Ils permettent de réaliser le diagnostic social de l'entreprise.* »¹¹⁰. Les tableaux de bord constituent l'outil de pilotage à court terme, des centres de responsabilité. Ils constituent, donc, un support privilégié pour le suivi opérationnel et la prise des décisions. Ils attirent l'attention des gestionnaires sur les points clés de leur gestion et leur donnent un compte rendu clair sur les réalisations au sein de leurs activités pendant une période donnée.

Le tableau de bord est appréhendé comme moyen d'évaluation de la performance. Le choix de cet outil s'explique par le fait que le tableau de bord est un outil de gestion apte à améliorer le changement au sein des entreprises par l'introduction d'indicateurs physiques, d'indicateurs non produits par l'organisation, d'indicateurs sur l'environnement, et d'indicateurs sur le capital humain. Il s'agit de documents composés d'indicateurs clés, donc synthétiques, peu nombreux et facilement enseignables. « *Le tableau de bord peut être défini comme un ensemble de données synthétiques informant sur le degré de réalisation d'objectifs clés. Le tableau de bord constitue un outil de pilotage.* »¹¹¹.

L'objectif d'un tableau de bord social comporte deux volets distincts : un volet pour le constat et un volet pour l'action. Un tableau de bord fournit des informations essentielles, significatives et rapides en fonction des points clés de décision des responsables. C'est un outil d'aide à la décision et à la prévision, constitué d'un nombre limité d'indicateurs (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions.

Les données qu'il contient permettent de prendre rapidement et efficacement les décisions, de mise en place de nouvelles actions ou de correction des actions déjà entreprises.

110 Imbert. J. (2007), « *Les tableaux de bord RH, construire, mettre en œuvre et évaluer le système de pilotage* », éditions d'organisation, page 54.

111 Combes J.E et Labro M.-Ch. (1997), « *Audit financier et contrôle de gestion* », éditions publi-union, paris, page 182.

« Le tableau de bord fournit au pilote toutes les informations nécessaires pour prendre les décisions adéquates. En le consultant, le pilote constate l'état de la route, la densité de la circulation, la vitesse de son véhicule, le temps restant avant l'heure prévue d'arrivée et décide sur l'attitude à tenir. »¹¹².

4.1. La création des tableaux de bord et les échecs

Les entreprises qui créent des tableaux de bord d'indicateurs clés de performance ne risquent pas de réaliser des performances exceptionnelles, cela peut entraîner une amélioration des performances opérationnelles, à moins qu'ils ne soient accompagnés d'une stratégie explicite pour en capter les avantages. Des échecs se produisent également lorsque les centres de profit et les services communs ne sont pas en adéquation avec la stratégie globale.

« Les systèmes de mesures qui s'attachent à conserver la satisfaction des clients, des salariés, des fournisseurs et de la collectivité manquent généralement de stratégie pour créer un avantage concurrentiel durable. Les tableaux de bord d'indicateurs de performance clé et ceux des parties prenantes sont dépourvus de processus internes critiques et de liaisons pour entraîner des résultats exceptionnels pour les clients et les actionnaires. »¹¹³.

4.1.1. Les échecs de conception

Certains échecs se produisent lorsque les entreprises créent des tableaux de bord de qualité médiocre. L'entreprise peut, par exemple, utiliser peu d'indicateurs (seulement un ou deux par axe) et ne pas réussir à atteindre un équilibre entre les résultats qu'elle veut obtenir et les indicateurs de performance de ces résultats. Les entreprises peuvent utiliser trop peu d'indicateurs et ne pas réussir à atteindre un équilibre entre les résultats souhaités et leurs inducteurs de performance, comme elles peuvent inclure beaucoup d'indicateurs et ignorer ceux qui comptent.

Les entreprises qui créent des tableaux de bord d'indicateurs clés de performance ne risquent pas de réaliser des performances exceptionnelles. Cela peut entraîner une amélioration des performances opérationnelles; à moins qu'ils ne soient accompagnés d'une stratégie explicite pour en capter les avantages. Le même problème est rencontré avec les tableaux de bord des parties prenantes. Des échecs se produisent également lorsque les centres de profit et les services communs ne sont pas en adéquation avec la stratégie globale.

¹¹² Fernandez A. (1999), « Les nouveaux tableaux de bord pour piloter l'entreprise. », les éditions d'organisation, paris, page 26.

¹¹³ Kaplan R. et Norton D. (2000), « Comment utiliser le tableau de bord prospectif. », les éditions d'organisation, paris, page 390.

4.1.2. Les échecs de processus

Les causes les plus communes d'échec d'application du tableau de bord viennent des mauvais processus de l'organisation et non d'une conception médiocre du tableau de bord. L'échec fréquent est l'indicateur difficilement mesurable et donc difficilement interprétable. En effet, il existe plusieurs échecs liés au processus dans les projets de tableaux de bord des entreprises :

- le manque d'engagement de la part de la direction et le nombre réduit des salariés impliqués ;
- l'emplacement du tableau de bord (conservé au sommet) et un processus de développement trop long : le tableau de bord en tant qu'événement ponctuel ;
- le traitement du tableau de bord comme un système et le recours à des consultants inexpérimentés ou insuffisamment impliqués dans l'entreprise ;
- l'introduction du tableau de bord uniquement pour la rémunération.

4.2. Les fonctions du tableau de bord sociaux

« *L'efficacité globale du pilotage repose sur la fiabilité des informations, la pertinence des indicateurs et leur adaptation aux besoins spécifiques des différents décideurs et acteurs RH. Ils sont rassemblés dans différents tableaux de bord.* »¹¹⁴. Lors d'élaboration d'un système de tableau de bord, le choix des indicateurs représente la principale difficulté, ils doivent offrir une vision suffisante du système en fonction des objectifs choisis.

En effet, il n'y a pas d'indicateur type. On trouve des indicateurs que l'on pourrait supposer génériques par leur appellation mais leur fabrication restera spécifique et dépendante du système à contrôler et des objectifs fixés. De plus, les indicateurs doivent pouvoir se décliner comme des poupées russes au sein de l'entreprise. Pour un cadre dirigeant, par exemple, si un indicateur est l'augmentation de la satisfaction des clients pour accroître le chiffre d'affaires, cela peut se traduire par la réduction des défauts de construction dans du matériel vendu et donc par un critère de renforcement ou une amélioration des contrôles sur tout ou partie de la chaîne de production, mais cela peut se traduire également par un indicateur de qualité dans le choix des fournisseurs.

¹¹⁴ Imbert. J. (2007), « *Les tableaux de bord RH construire, mettre en œuvre et évaluer le système de pilotage.* », éditions d'organisation, paris, page 49.

4.2.1. Vision cohérente par rapport aux objectifs et outils personnels

Le tableau de bord fournit au décideur une vision cohérente du système à piloter en fonction des objectifs fixés. Il ne s'agit pas d'un outil standard, mais plutôt d'un tableau reconfiguré et réajusté pour qu'il soit en adéquation avec le système à piloter.

4.2.2. Mesure de performance et anticipation

Le tableau de bord présente un certain nombre d'informations dont l'objectif premier est de mesurer la performance et sa tendance afin d'anticiper sur la gestion. et garantir sa visibilité.

« *La capacité du tableau de bord à mesurer l'effort accompli et l'effort à accomplir (tendance) garantit pour l'équipe une mesure fiable de performances.* »¹¹⁵.

4.2.3. Signalisation des dysfonctionnements et simulation

Le tableau de bord permet au décideur d'avoir une vision préventive sur les dépassements, sur la non atteinte de seuils ou sur tout autre type d'alarme. Il joue un rôle important dans la simulation des décisions grâce à la réinjection d'informations dans le système selon des scénarios prédéterminés.

4.2.4. Référence commune pour l'équipe et communication

Le tableau de bord présente une vision commune de la situation pour l'ensemble des décideurs, mais aussi pour l'ensemble du personnel du même niveau partageant une même problématique. « *Le système de gestion stratégique du tableau de bord fonctionne mieux lorsqu'il est utilisé pour communiquer une vision et une stratégie que pour contrôler les actions des subordonnés.* »¹¹⁶.

4.3. Les différents tableaux de bord sociaux

La vocation des tableaux de bord sociaux consiste à mesurer les résultats des différents paramètres de la politique sociale. Ils permettent de réaliser le diagnostic social de l'entreprise.

¹¹⁵ Fernandez A. (1999), « *Les nouveaux tableaux de bord pour piloter l'entreprise.* », les éditions d'organisation, paris, page 148.

¹¹⁶ Kaplan R. et Norton D. (2000), « *Comment utiliser le tableau de bord prospectif* », les éditions d'organisation, paris, page 380.

Certains intègrent peu ou prou l'intégralité du pilotage des fonctions ressources humaines. « *Un tableau de bord social (TBS) est un ensemble d'indicateurs à destination de responsables, en vue de favoriser la décision sociale. Il est donc d'emblée conçu comme un outil de pilotage social. Il ne présente aucun caractère obligatoire.* »¹¹⁷.

Le contrôle de gestion sociale n'est pas l'apanage de la seule direction des ressources humaines. La mise en place d'indicateurs et de tableaux de bord sociaux peut se faire au niveau de la direction générale, dans le cadre d'un tableau de bord stratégique par exemple, mais aussi, au niveau de tous les centres de responsabilité de l'entreprise : les fonctions (marketing, finance, production, ...), les établissements, usines, ateliers... « *Aujourd'hui, la grande majorité des indicateurs du TBS demeure centrée sur les domaines traditionnels de la gestion sociale : les effectifs, l'absentéisme, la formation et le contrôle de la masse salariale.* »¹¹⁸. À partir du moment où un cadre, fonctionnel ou opérationnel, a sous sa responsabilité plusieurs collaborateurs, il devient pertinent d'inclure des indicateurs sociaux parmi ses indicateurs de gestion.

De même, le reporting interne a pour objet notamment de permettre à la direction d'évaluer et de piloter l'ensemble des actions et résultats des unités décentralisées, et notamment, les variables concernant les ressources humaines. Les indicateurs de gestion sociale, peuvent être utilisés dans des tableaux de bord spécifiques (tableaux de bord sociaux) ou être inclus dans un ensemble plus global d'indicateurs, au sein de tableaux de bord stratégiques ou opérationnels. Il existe plusieurs types de tableaux de bord:

- le suivi des effectifs et des temps ;
- la mesure des performances des collaborateurs et des équipes ;
- l'analyse des frais du personnel ;
- le suivi de la mobilisation des hommes et des équipes.

¹¹⁷ Grasser B et Noël F. (2014), « *Ressources humaines* », 2^e édition Vuibert, page 70.

¹¹⁸ Imbert. J (2014), « *Les tableaux de bord RH. Construire, mettre en œuvre et évaluer le système de pilotage.* », éditions eyrolles, page.56.

Tableau 4: Résumé des formes et sources d'indicateurs RH¹¹⁹.

<i>Typologie d'indicateurs</i>	<i>Objectifs</i>	<i>Principales sources d'information</i>	<i>Support de présentation</i>
<i>Indicateurs de gestion sociale.</i>	<i>Climat social. Obligations légales. Contrôle des coûts sociaux.</i>	<i>Système de paie. Organismes d'information. professionnels et gouvernementaux.</i>	<i>Bilan social Tableaux de bord sociaux.</i>
<i>Indicateurs de performance.</i>	<i>Satisfaction des clients et partenaires internes et externes. Qualité du service.</i>	<i>Enquêtes internes et externes. Audits.</i>	<i>Tableaux de bord de la DRH et des processus fonctionnels et transversaux.</i>
<i>Indicateurs de création de valeur.</i>	<i>Profit économique. Productivité RH. Développement durable.</i>	<i>Bilan. Compte de résultats via le contrôle de gestion.</i>	<i>Tableaux de bord de la DRH et des activités opérationnelles.</i>

Les indicateurs servent à déterminer la mesure dans laquelle un objectif ou un résultat précis a été atteint. On peut donc les utiliser pour apprécier les résultats obtenus, évaluer les progrès accomplis dans la réalisation de certains objectifs.

4.3.1. La mesure des effectifs et les indicateurs en ressources humaines

« *L'effectif se compose des salariés liés à l'employeur par un contrat de travail, quels qu'en soient la forme, la durée, le caractère permanent ou à temps partiel, même si l'exécution du contrat est suspendue.* ». ¹²⁰ Si l'entreprise cherche à réaliser des prévisions budgétaires correctes et pertinentes sur sa masse salariale (en N+1, N+2, etc.) et comprendre les causes et les conséquences des principales variations sur celle-ci (embauches, départs, augmentations collectives ou individuelles, etc, alors elle se doit de prendre en compte et de mesurer avec précision l'ensemble des effets fondamentaux (effet de structure, effet d'effectifs, etc.).

¹¹⁹ Imbert. J..(2007), « *Les tableaux de bord RH, construire, mettre en œuvre et évaluer le système de pilotage.*», éditions d'organisation, page 48.

¹²⁰ Peretti J. M. (2010), « *Ressources humaines .*», édition Vuibert, Paris, page 110.

Il s'agit de construire un tableau des entrées et des sorties selon des critères définis par le manager.

Les différents indicateurs d'effectif sont :

- ❑ **Effectif total:** pour déterminer les différents seuils créateurs d'obligation, on retient comme une unité tous les salariés liés par un contrat de travail, y compris les suspendus. Les salariés à temps partiel sont pris en compte au prorata. Quant aux travailleurs temporaires, ils sont pris en compte au nombre moyen (moyenne par jour ouvrable) ;
- ❑ **Effectif total présent au 31/12/N :** les salariés au travail et ceux qui sont assimilés par la loi à des salariés présents (congé payés, congé formation, accidentés du travail, congé pour événements familiaux) ;
- ❑ **Effectif permanent :** les salariés titulaires d'un contrat de travail à durée indéterminée à plein temps inscrits à l'effectif pendant N.

Ces indicateurs permettent notamment de caractériser la structure des effectifs et de l'organisation.

4.3.2. L'absentéisme

L'absentéisme est un dysfonctionnement social qui peut être un problème sérieux dans les entreprises puisqu'il implique souvent des coûts sociaux et monétaires élevés. Avant, en effet, l'absentéisme n'était appréhendé que du côté comptable, aujourd'hui les directions des ressources humaines s'intéressent de plus en plus à la dimension sociale de l'absentéisme, car en plus des coûts directs .

« L'absentéisme est une perturbation au plan de la production et de l'organisation du travail dans la mesure où il entraîne des mesures de régulation destinées à pallier ses conséquences négatives, mais c'est aussi le témoignage d'un comportement socioculturel de refus provisoire et limité du travail et de baisse de l'implication. »¹²¹. L'absentéisme c'est le fait de ne pas être présent sur son lieu de travail, et de ne pouvoir effectuer son travail. A travers la multitude de motifs d'absence (congé payés, maternité, maladie, accident, etc.), il est nécessaire de distinguer les absences susceptibles d'entraîner un maintien de salaire des autres.

¹²¹ Martory B et Crozet D (2005), « *Gestion des ressources humaines, pilotage social et performances.* », édition Dunod, paris, page 192.

Une absence peut être conçue et définie de plusieurs façons ; tout dépend des circonstances, des conditions et des valeurs des dirigeants. Ainsi, les absences sont regroupées en deux grandes catégories : les absences imprévues et les absences planifiées. Cette notion apparaît donc comme une notion assez complexe qui nécessite des modalités de suivi et de mesure multiples et différentes selon les objectifs de la direction des ressources humaines. L'absentéisme est déterminé par de nombreux facteurs, comme la maladie, l'insatisfaction vis-à-vis du travail et de ses conditions, la situation familiale, l'implication dans les activités hors-travail, les pressions de l'organisation ou l'éthique personnelle.

L'absence au travail induit des coûts élevés à l'organisation et à la société. Ces coûts se traduisent par des pertes de productivité et de revenu, une augmentation des frais administratifs de la gestion du personnel et de la santé et enfin, un accroissement des coûts de main d'œuvre. L'absentéisme peut entraîner d'autres effets négatifs tels une réduction du rythme de production, une accumulation du travail, des pressions additionnelles sur les autres travailleurs, une augmentation des risques d'accidents, des retards sur les échéanciers et une baisse de la qualité du travail

Différents indicateurs de l'absentéisme peuvent être identifiés :

- nombre de journées d'absence ;
- nombre de journées théoriques travaillées ;
- nombre de journées d'absence maladie ;
- répartition des absences pour maladie selon leur durée ;
- nombre de journées d'absence pour accident du travail ou maladie professionnelle.
- nombre de journées d'absence pour maternité ;
- nombre de journées d'absence pour congé autorisé ;
- nombre de journées d'absence imputables à d'autres causes.

4.3.3. La masse salariale

Maîtriser la masse salariale demande une vision globale de la stratégie de l'entreprise. En effet, outre les effets aléatoires sur lesquels les dirigeants n'ont que peu voire pas de prise (changements de législation par exemple), l'évolution de la masse salariale dépend aussi des décisions managériales qui sont prises ou ont été prises par les dirigeants. « *Dans une conjoncture de forte concurrence, maîtriser les coûts salariaux devient un enjeu important tant sur le plan externe du positionnement commercial qu'interne à l'entreprise dans le cadre de négociation possible de salaires.* »¹²².

¹²² Alazard C et Separi S. (2010), « *Contrôle de gestion, manuel et applications.* » 2 éditions dunod, page 491.

La masse salariale est un indicateur sensible. Ses évolutions sont examinées attentivement par les responsables financiers, les responsables RH, les représentants du personnel, les observateurs externes, les actionnaires, etc. Il s'agit d'une variable stratégique du point de vue social, car elle rend compte des choix en matière de reconnaissance du travail et conditionne, plus ou moins directement, le niveau d'attractivité de l'entreprise, de fidélisation et de motivation des salariés. « *L'évolution d'une masse salariale d'une année par rapport à l'autre doit tenir compte de différents phénomènes :*

- *les augmentations de salaires dites générales, c'est-à-dire s'appliquant à tous les salariés ;*
- *les augmentations de salaires dites individuelles (mérite ou promotion);*
- *les mouvements de personnel en entrées (embauche) ou en sorties (départs en retraites, démission ou licenciement. »¹²³.*

¹²⁴Tableau 5: Principales charges de personnel figurant au plan comptable

<i>Rémunérations du personnel (compte 641)</i>	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Salaires et appointements.</i> - <i>Congés payés.</i> - <i>Primes et gratifications.</i> - <i>Indemnités et avantages divers.</i> - <i>Supplément familial.</i>
<i>Charges de sécurité sociale et de prévoyance (compte 645)</i>	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Cotisations à l'Urssaf.</i> - <i>Cotisations aux mutuelles.</i> - <i>Cotisations aux caisses de retraites.</i> - <i>Cotisations aux Assedic.</i> - <i>Cotisations aux autres organismes sociaux.</i>
<i>Autres charges sociales (compte 647)</i>	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Prestations directes.</i> - <i>Versements aux comités d'entreprise et d'établissements.</i> - <i>Versements au comité d'hygiène et de sécurité.</i> - <i>Versements aux autres œuvres sociales.</i> - <i>Médecine du travail, pharmacie.</i>

¹²³ Alazard C et Separi S. (2007), « *Contrôle de gestion, manuel et applications.* », édition dunod, page 524.

¹²⁴ Benoit G et Florent N. (2014), « *Ressources humaines.* », 2^o édition Vuibert, page 41.

1) Montant des rémunérations

La rémunération est la contrepartie du travail du salarié, déterminée dans le contrat de travail sous réserve des avantages résultant des accords collectifs, des usages de l'entreprise ou des engagements unilatéraux de l'employeur. *« Il est possible d'affirmer qu'un bon système de rémunération serait celui qui présenterait l'ensemble des caractéristiques suivantes :*

- *ne pas créer de déséquilibre financier préjudiciable à la survie de l'unité ;*
- *assurer un recrutement de qualité et le maintien des salariés recrutés ;*
- *inciter à l'amélioration des performances du personnel ;*
- *contribuer au maintien de l'équilibre social et à la cohésion à l'intérieur de l'unité,*
- *être susceptible d'évoluer en sous-tendant une politique de promotion maintenant les trois grands équilibres de la politique salariale. »*¹²⁵.

2) Charges accessoires des rémunérations

Différents indicateurs sur les charges accessoires des rémunérations :

- avantages sociaux dans l'entreprise, dictés par le code du travail, la convention collective et/ou les usages de l'entreprise (délai de carence maladie, préavis de démission etc.);
- montant des versements effectués aux entreprises extérieures pour mise à la disposition du personnel.

Concernant la rémunération, le contrôle de gestion sociale peut se subdiviser en trois sous-ensembles :

- le contrôle de la politique de rémunération qui concerne l'appréciation de la politique de salaire de l'entreprise et le respect de plusieurs équilibres et objectifs de performance (équité interne, compétitivité externe, équilibre financier, etc.) ;
- le contrôle de la masse salariale, qui vise à étudier l'évolution des salaires et ses incidences financières ;
- le contrôle du système paye, qui s'intéresse aux aspects techniques de la gestion des salaires (système de calcul, de traitement et d'édition des bulletins de salaire par exemple).

3) Les indicatrices " rémunérations"

Les dépenses RH peuvent donc diminuer certains dysfonctionnements, ou améliorer la performance. Cependant, les mécanismes en jeu sont complexes et multiformes, et manifestent souvent une certaine inertie entre l'origine (la dépense RH) et la conséquence (l'amélioration d'un résultat).

¹²⁵ Martory B. (2015), « Contrôle de gestion sociale, salaires, masse salariales, effectifs, compétences, performances. », éditions Vuibert, page 18.

On trouve, différents indicateurs sur le montant des rémunérations :

- masse salariale annuelle totale /effectif mensuel permanent ;
- rémunération moyenne du mois N/(effectif permanent hors primes à périodicité non mensuelle) ;
- rémunération mensuelle moyenne de N;
- grille des rémunérations ;
- rémunération moyenne horaire et mensuelle ;
- rémunérations maximales et minimales horaires et mensuelles;
- pourcentage des salariés dont le salaire dépend en tout ou partie du rendement ;
- pourcentage des ouvriers et employés payés au mois sur la base de l'horaire affiché.

Les décisions qui affectent la masse salariale peuvent avoir une incidence sur la motivation, sur la productivité du travail, sur les conditions de travail. Les dépenses réalisées dans le cadre de la fonction RH peuvent exercer des effets sur la réduction de l'absentéisme, des accidents du travail, du turnover. Une dépense de formation dont la vocation est le développement du potentiel humain, peut, par voie de conséquence, avoir une incidence positive sur la performance.

4.3.4. Les indicateurs de la formation

1) La formation levier de la performance

Les biens les plus précieux d'une nation sont, d'une part, les compétences et les comportements de ses spécialistes, et d'autre part, son éducation, ses systèmes de communication, de transport, de soin, son organisation financière, juridique et politique, plutôt que ses ressources naturelles ou l'ensemble de ses actifs corporels. Il en va de même pour les entreprises. La formation est également stratégique pour l'entreprise : elle permet l'adaptation au changement, l'innovation, et le développement des compétences stratégiques.

*« L'investissement en formation peut être analysé à travers la modification des comportements qu'il provoque, d'une part, et, d'autres parts, dans les progrès structurels qu'il occasionne. »*¹²⁶. L'impact de la formation sur les hommes et sur les groupes s'analyse :

- dans la diffusion des connaissances professionnelles de la technicité des salariés ;
- dans la meilleure circulation de l'information et l'amélioration du climat ;
- dans les progrès de la coordination et de l'organisation du travail.

¹²⁶ Martory B. (2015), « Contrôle de gestion sociale, salaires, masse salariales, effectifs, compétences, performances. », 8 édition Vuibert, page 260.

2) Le coût de la formation

□ Le coût de la formation externe

Dans le cadre d'une formation externe, le coût imputable est le prix facturé par l'organisme de formation. Toutes les prestations annexes directement prises en charge par l'organisme de formation doivent être refacturées de manière distincte au prix de la formation. Il en est ainsi pour les frais de repas, d'hébergement et pour le coût des matériels qui seraient remis aux stagiaires s'il ne s'agit pas strictement de matériels pédagogiques qui, seuls, peuvent être inclus dans le coût de la formation.

Le coût de formation se compose :

- du montant des facturations des actions de formation effectuées par les organismes externes ;
- des frais de transport et d'hébergement des stagiaires ;
- des rémunérations versées aux stagiaires ;
- des versements à des organismes agréés.

□ Le coût de la formation interne

La formation interne est conçue et réalisée par l'entreprise pour ses salariés, avec ses propres moyens (formateurs internes, matériels propres...). De la conception à la réalisation, l'entreprise est maîtresse d'œuvre de la formation : c'est ce qui distingue la formation interne de la formation externe, laquelle est assurée par un organisme de formation, public ou privé, auquel l'entreprise achète des prestations. Opter pour la formation interne, c'est privilégier un choix stratégique favorisant :

- la mise en place d'une gestion prévisionnelle des emplois et des compétences (GPEC) ;
- la transmission des savoir-faire ;
- la réalisation d'actions parfaitement adaptées aux besoins de l'entreprise..

On distingue les dépenses de fonctionnement et les dépenses d'équipement. Les premières comprennent :

- les rémunérations et charges sociales des formateurs, qu'ils soient animateurs externes ou employés de l'entreprise ;
- les rémunérations et charges sociales des stagiaires.

Les dépenses d'équipement se décomposent en matériel et en locaux et doivent concerner les acquisitions affectées exclusivement à la formation. Les dépenses d'équipement en locaux supposent également une utilisation exclusive de ces derniers à la formation. Le suivi des actions de formation est souvent opéré dans les tableaux de bord sociaux, on trouvera ci-après les principaux indicateurs de formation .

On peut rajouter un critère qui serait le temps que les salariés passent à former des collègues ou en tutorat pour de nouveaux embauchés et qui permettent de transmettre le savoir faire mais aussi l'esprit de l'entreprise. Il est indispensable de communiquer les critères aux salariés, qui ont besoin d'être rassurés face à ce système afin qu'ils sachent en quel sens modifier leur comportement pour améliorer leur rémunération. Pour que chaque salarié perçoive comme justes les décisions prises à son égard en matière de rémunération, il est nécessaire que les déterminants de l'équité soient clairement identifiés.

3) L'incidence de la formation sur la performance

« *La performance d'un centre de responsabilité est l'efficacité et l'efficience avec laquelle ce centre atteint les objectifs qu'il avait acceptés.* »¹²⁷. La formation est à la base de la plupart des améliorations de performances :

- elle est la condition de l'amélioration de la qualité du travail : c'est l'impact le plus évident de la formation, constaté dans la contribution et l'élévation du niveau de connaissances et d'aptitude à la communication des salariés ;
- elle contribue à une meilleure circulation de l'information entre l'unité et son environnement, donc permet l'amélioration qualitative des inputs.

Enfin, la formation permet d'améliorer l'organisation et la coordination des tâches en élevant le niveau des connaissances que les agents ont de leur environnement. Elle constitue donc un investissement immatériel au carrefour des performances. La formation est une activité de service en interne, sous la responsabilité de la fonction RH. Les clients internes sont la direction générale, les autres responsables fonctionnels et opérationnels de l'entreprise et surtout le personnel lui-même.

« *La formation répond à la fois aux attentes du personnel et aux besoins de l'entreprise. Elle contribue au premier chef à l'atteinte de leurs objectifs- satisfaction professionnelle, performance économique -en prenant en compte l'évolution des métiers. Elle aide au maintien de l'employabilité des salariés et l'adaptation permanente des compétences disponibles et des compétences requises.* »¹²⁸. Permettre les performances de haut niveau signifie aussi que les managers s'assurent que les emplois sont bien structurés, les énergies et compétences utilisées de façon appropriée et que les salariés ont la formation, l'information, les systèmes et les autres ressources dont ils ont besoin.

¹²⁷ Mikol A et Stolowy H. (1987), « *Cas pratiques de comptabilité analytique, contrôle de gestion et budgets.* », éditions banque, paris, page 19.

¹²⁸ Peretti J. M. (2010) , « *Ressources humaines.* », édition Vuibert, paris, page 395.

4) Les indicateurs de performance des processus

Exemple d'indicateurs fonctionnels¹²⁹

Recrutement	<ul style="list-style-type: none"> • Délais de recrutement global, par métiers, catégories professionnelles... • Coûts de recrutement direct induit. • Délais de traitement des candidatures. • % de candidats retenus /% de candidats proposés. • % de collaborateurs recrutés ayant dépassé la période d'essai. • % de collaborateurs recrutés jugés performants et/ou évalués HP après x mois, années... • Nombre de candidatures par source de recrutement (cabinet, mobilité interne, école, Internet...). • % de CDD, CDI recrutés. • Ratio diversité : % d'hommes, femmes, moins de trente ans, débutants, seniors, étrangers, handicapés recrutés... • % de démissions/total départs.
Formation	<ul style="list-style-type: none"> • % d'actions de formation effectuées conformément au plan. • % d'actions de formation évaluées excellentes par les stagiaires, les managers. • % de seniors formés. • % de nouveaux recrutés ayant suivi un programme d'intégration. • % de HP ayant suivi une formation au management. • % de collaborateurs formés à la qualité, la sécurité.
Gestion de carrière	<ul style="list-style-type: none"> • % de HP identifiés/population cadre. • % de collaborateurs (par catégorie professionnelle) ayant moins de x années d'ancienneté dans leur poste. • % de managers issus du vivier interne. • % de remplacements prévus au plan de remplacement effectivement réalisés. • % de mobilité à valeur ajoutée/total recrutement. • % de recrutements internes/total recrutement. • Turnover des HP. • Ancienneté moyenne des managers dans leur fonction, dans l'entreprise. • % de salariés satisfaits de la gestion de carrière, des opportunités d'évolution. • % de salariés ayant bénéficié d'un entretien de carrière.
Rémunération (compensation)	<ul style="list-style-type: none"> • Équité interne : % de collaborateurs rémunérés en dessous, au-dessus de leur groupe référent. • Compétitivité : % de collaborateurs rémunérés en dessous, à la médiane, au-dessus du marché de référence. • % de HP augmentés. • % de collaborateurs performants auxquels une prime supérieure à x a été versée • % de salariés satisfaits du système de rémunération.

¹²⁹ J Imbert J. (2014), « Les tableaux de bord RH, construire, mettre en œuvre et évaluer le système de pilotage. », éditions Eyrolles, p. 61.

Conclusion de la quatrième section

Le tableau de bord social doit contenir aussi bien des informations qualitatives que des indicateurs fiables. C'est la condition première de la qualité d'une information, c'est aussi son utilité. Cela suppose que les indicateurs collent aux besoins des utilisateurs, et donc que ces derniers participent activement à l'élaboration de leur tableau de bord. C'est pourquoi, les tableaux de bord sociaux doivent contenir deux types d'indicateurs : des indicateurs physiques pour guider plus directement les actions des opérationnels, et des indicateurs économiques permettant de synthétiser et de chiffrer certaines tendances.

En résumé de cette section, le pilotage permet de bâtir des tableaux de bord tant quantitatifs que qualitatifs sur les activités des ressources humaines et participe dans la phase d'analyse à la définition des emplois et des compétences nécessaires à la pérennité et au développement d'une entreprise. Il apporte une valeur ajoutée clé dans les prises de décisions de la direction sur les stratégies RH. D'autant plus connus en termes de ressources humaines, l'entreprise peut se mesurer au marché à travers des études et des analyses, et adapter son plan d'actions RH.

Le changement des comportements est à l'origine des modifications structurelles qui sont les moteurs de la performance :

- renforcement des cultures internes (culture de métiers, managériale, organisationnelle) ;
- développement de la flexibilité des hommes et de l'organisation. plus le niveau de formation est élevé, plus les hommes, les groupes, l'organisation sont prêts à vivre, et même anticiper le changement ;
- accumulation du capital intellectuel à la disposition de l'organisation défini dans l'ensemble des savoirs et savoir-faire....c'est-à- dire toutes les formes d'accumulation immatérielle qui constituent la richesse extra- patrimoniale d'une entreprise.

5. Indicateurs sociaux de performance

« Ce qui ne se mesure pas, ne se gère pas ! » disait Ishikawa !

Introduction de la cinquième section

« L'entreprise dans son ensemble doit, en permanence, évaluer ses performances (mesure des écarts entre les performances observées et celles attendues) et s'assurer que son fonctionnement est cohérent au regard des objectifs qu'elle s'est fixés (respect des conditions d'exécution, conformité des procédures, validité des informations diffusées). »¹³⁰.

Les ressources humaines ont progressivement été amenées à faire évoluer leur approche de la problématique RH d'une approche administrative plutôt subie à une approche proactive permettant d'analyser, de comprendre et d'anticiper les besoins et les enjeux, en termes de ressources humaines, en fonction des orientations stratégiques choisies par l'entreprise et son environnement.

Les évolutions de l'environnement des organisations les amènent à s'interroger sur la manière de mener à bien les multiples changements stratégiques qui se révèlent nécessaires. Dans ce contexte, le contrôle de gestion évolue également et se complexifie pour être à même d'accompagner ces stratégies et de piloter la performance globale de l'organisation. *« Une mesure de performance est un indicateur en relation avec les facteurs de succès et l'objectif stratégique ; elle sert à juger le fonctionnement d'un processus précis. »¹³¹.*

L'évaluation de la performance de l'entreprise et de ses hommes nécessite de porter un jugement objectif sur ses résultats, son fonctionnement, son évolution ainsi que sur ses capacités d'innovation et de gestion du changement. Pour cela, il faut des critères et des variables mesurables (quantitativement, qualitativement). C'est le rôle fondamental des indicateurs de performances. *« L'évaluation du personnel a pris une place prépondérante dans les pratiques des responsables de GRH. Des raisons stratégiques expliquent ce développement. Elles tiennent aux obligations de performance globale et de qualité totale envers les parties prenantes entendues au sens étroit des financeurs ou au sens élargi des acteurs de la sphère sociale et sociétale. »¹³².*

¹³⁰ Meier O. (2009) . « Dico du Manager », éditions, dunod, paris page 44.

¹³¹ Hubert K. Rampersad.(2005), « Total performance Scorecard, réconcilier l'homme et l'entreprise », édition springer, paris, page 42.

¹³² Brillat Franck, Sauviat Isabelle, « L'évaluation des compétences : enjeux et effets en termes de changement Le cas d'un EPST », Revue Recherches en Sciences de Gestion 2012/1 (N° 88), p. 80.

Les indicateurs représentent des outils indispensables d'aide à la décision, pour toutes les personnes qui ont en charge le management d'un processus, quel qu'il soit. Ces systèmes d'indicateurs peuvent être mis en place aux divers niveaux de décisions de l'entreprise (stratégiques, tactiques, opérationnels) et servir à appréhender divers aspects de l'entreprise (techniques, financiers, humains...). Ils jouent, ainsi, un rôle déterminant dans le pilotage de l'entreprise aux différents paliers de décisions.

5.1. Système d'indicateurs de performance et le pilotage des performances

« *La performance est un rapport entre un résultat et le coût d'obtention de ce résultat. Idéalement, l'indicateur de performance doit rendre compte de la valeur du résultat et du coût d'obtention de ce résultat.* »¹³³. La mesure et le pilotage de performances de l'entreprise dans un contexte de concurrence accrue apparaissent alors comme essentiels à sa compétitivité.

Le pilotage permet de bâtir des tableaux de bord tant quantitatifs que qualitatifs sur les activités des ressources humaines et participe dans la phase d'analyse à la définition des emplois et des compétences nécessaires à la pérennité et au développement d'une entreprise. Il apporte une valeur ajoutée clé dans les prises de décisions de la direction sur les stratégies RH. D'autant plus connus en termes de ressources humaines, l'entreprise peut se mesurer au marché à travers des études et des analyses, et adapter son plan d'actions RH.

Le pilotage RH se décompose en quatre pratiques clés qui sont :

- veille et audit social ;
- contrôle de gestion social ;
- la gestion prévisionnelle des emplois et compétences ;
- le système d'information RH.

« *Une mesure de performance est un indicateur en relation avec les facteurs de succès et l'objectif stratégique ; elle sert à juger le fonctionnement d'un processus précis.* »¹³⁴.

L'objectif permet de mesurer la performance par la mesure des écarts entre objectifs et résultats de ces objectifs. Une fois les différents types d'objectifs associés à la notion de performance et pilotage clarifiés, nous pouvons illustrer concrètement la notion de performance.

¹³³ Igalens J. (2000), « *Audit des ressources humaines* », éditions liaisons, paris, page 125.

¹³⁴ Hubert K. Rampersad. (2005), « *Total performance Scorecard, réconcilier l'homme et l'entreprise* », édition springer, paris, page 42.

5.1.1. Construction d'un système d'indicateurs de performance

« *Un indicateur est une information ou un regroupement d'informations contribuant à l'appréciation d'une situation par le décideur.* »¹³⁵, il peut aussi être défini comme un signe que nous pouvons rapprocher de la notion linguistique du signifiant/signifié. Le signifiant qui représente la partie matérielle (le signe lui-même, l'écriture du mot...) et le signifié correspondant au contenu sémantique (le sens du mot).

1) **Choix des variables qui reflètent les objectifs de la direction générale**

L'indicateur a pour rôle de mesurer une situation et de déclencher une réaction du décideur en fonction de l'objectif ciblé, il permet donc de déclencher une prise de décision qui peut, aussi, être prise en groupe. « *Un bon indicateur assure la convergence des intérêts individuels avec les objectifs de l'organisation et facilite les comparaisons entre les divisions.* »¹³⁶.

Le choix de l'indicateur ne fait généralement pas discussion dans l'entreprise pour ce qui concerne les entités opérationnelles. Il s'impose, en effet, de façon assez naturelle selon la nature de l'activité de l'entité concernée (centre de coût ou centre de profit) et le secteur d'activité. Le niveau de réalisation attendu sur les indicateurs de performance sélectionnés peut, lui, faire l'objet de discussions dans l'entreprise, même si le processus de fixation des objectifs suit généralement une trajectoire descendante depuis la direction générale jusqu'aux entités opérationnelles en suivant la ligne hiérarchique, selon une logique à dominante financière.

La démarche de détermination des indicateurs pertinents se déroule en quatre étapes en reportant les points clés de performance :

- identifier les activités et les ressources critiques ;
- retenir les points-clés de ces activités et de ces ressources ;
- rechercher les paramètres permettant de cerner ces points-clés ;
- choisir des paramètres et construction des indicateurs de pilotage.

Généralement, les indicateurs doivent fournir un sens commun à l'ensemble de l'équipe ce qui servira de support à la concertation. Il est important, avant de construire un système d'indicateurs de performance, de se demander si le contexte de l'entreprise est favorable à cette mise en place.

¹³⁵ Fernandez A. (1999), « *Les nouveaux tableaux de bord pour piloter l'entreprise.* », les éditions d'organisation, paris, page 155.

¹³⁶ Horngren C., Bhimani A., Datar S., Foster G. (2006), « *Contrôle de gestion et gestion budgétaire* », nouveaux horizons -ARS, paris, p38.

Les indicateurs peuvent être classés en trois catégories :

- les indicateurs d’alerte qui signifient un état anormal nécessitant une intervention à court terme ;
- les indicateurs d’équilibration qui assurent le constat de l’état du système et de son avancement vers l’objectif. Ils peuvent induire des actions correctives ;
- les indicateurs d’anticipation qui permettent d’avoir une vision plus large pouvant induire des changements de stratégie et d’objectif.

2) Périodicité du retour d'information

La périodicité d'un indicateur de performance dépend en grande partie du degré d'importance de l'information pour le succès de l'organisation, du niveau hiérarchique de l'autorité qui reçoit la remontée d'information et des performances techniques du système d'information de l'organisation. Par exemple, les comptes rendus de la performance des unités doivent-ils être transmis à la direction générale, tous les jours, chaque semaine ou chaque mois ? quotidiennement, hebdomadairement ou mensuellement. De même, il est nécessaire d’avoir des indicateurs facilement enseignables et qui détiennent un sens pour le niveau auquel ils s’appliquent.

Exemple : obtenir un niveau donné de chiffre d’affaires dans une entreprise ; c’est un indicateur pour le directeur général mais pour le commercial cela peut se traduire atteindre un niveau de vente quantitatif par produit , ou bien augmenter son nombre de clients ; ou bien augmenter son chiffre d’affaire par client... les indicateurs sont différents même s’ils concourent au même objectif et les actions à mettre en place sont alors différentes.

Exemples d’indicateurs¹³⁷

Indicateurs	Exemples
<i>Indicateur de coût</i>	<i>d'un contrat signé</i>
<i>Indicateur de résultat</i>	<i>Nombre de contrats signés</i>
<i>Indicateur d'activité</i>	<i>Temps de négociation moyen par contrat</i>
<i>Indicateur de performance</i>	<i>Nombre de ventes / nombre de contacts</i>
<i>Indicateur stratégique</i>	<i>Taux de marge nette</i>

En contrôle de gestion, on peut trouver plusieurs typologies d’indicateurs : indicateurs financiers et non financiers, indicateurs opérationnels et indicateurs stratégiques, etc. Le type de l’indicateur utilisé dépend du besoin des managers et de l’information demandée.

¹³⁷ Autissier D et Delaye V , 2008), « Mesurer la performance du système d'information », éditions d'organisation, page 33.

3) Indicateurs de performance financiers et non financiers

Pour être efficaces, les systèmes de contrôle de gestion doivent également inciter les dirigeants et les salariés à s'efforcer de réaliser les objectifs de l'organisation. L'évaluation des performances et les primes qui lui sont associées sont essentielles pour motiver le personnel.

« Les indicateurs de performance sont au cœur du système de contrôle de gestion. la prévision et le contrôle exigent d'être informé des résultats réalisés par les divisions de l'organisation. »¹³⁸. Certaines entreprises présentent les indicateurs financiers et non financiers de toutes leurs divisions dans un document synthétique appelé le balanced scorecard (tableau de bord équilibré).

Le contenu de ce tableau de bord varie suivant les entreprises mais généralement, les indicateurs sont groupés en quatre classes: 1) indicateurs de rentabilité, 2) indicateurs de satisfaction clients, 3) indicateurs de l'efficacité, de la qualité et de la durée des processus internes et 4) indicateurs de la capacité d'innovation.

□ Indicateurs financiers

La performance financière d'une entreprise repose sur trois dimensions essentielles :

- une structure financière saine qui garantit la sécurité et la flexibilité de l'entreprise ;
- une rentabilité ou performance opérationnelle élevée ;
- des cash-flows pour investir et rémunérer les apporteurs de capitaux.

- Taux de rendement des capitaux investis (ROI).

Le taux de rendement des capitaux investis ou (**return on investment, ROI**) est le rapport entre une évaluation comptable du résultat et une évaluation comptable des capitaux investis.

$\text{Taux de rendement des capitaux investis (ROI)} = \frac{\text{Résultat}^{139}}{\text{Capitaux investis}}$

Ce taux de rendement constitue la méthode la plus répandue pour incorporer les capitaux investis dans un indicateur de performance.

Le retour sur investissement (**ROI**) est un ratio financier qui détermine le rendement du capital investi. Il peut se calculer sur plusieurs années.

¹³⁸ Horngren C, Bhimani A., Datar S et Foster. G. (2006), « Contrôle de gestion et gestion budgétaire. », nouveaux horizons -ARS, paris, page 35.

¹³⁹ Horngren C, Bhimani A., Datar S et Foster. G. (2006), « Contrôle de gestion et gestion budgétaire. », nouveaux horizons -ARS, paris, page 38.

Cet indicateur permet d'évaluer les différentes solutions qui s'offrent au DRH, de justifier ses choix et de convaincre le management du bien-fondé des actions. C'est un outil de décision et de suivi des résultats. Il s'agit d'apprécier de quelle façon l'investissement RH va engendrer des revenus supplémentaires (croissance du CA, augmentation de la VA) ou être générateur d'économie.

« Calculer le ROI d'une action RH n'a de sens que si cette action correspond à un enjeu stratégique pour l'entreprise. Le calcul du ROI s'avère particulièrement utile au moment des choix de réorganisation (externalisation, centralisation, création de fonctions), dans le cas d'investissements lourds ou pour des projets stratégiques. »¹⁴⁰.

Les sources de recettes liées à un investissement RH reposent sur une amélioration de la productivité : croissance du CA, de la marge ou de la productivité constatée à la suite de leur mise en œuvre. Le RRH et le contrôleur de gestion identifient la valeur économique la plus directement impactée : CA, marge, coût de production, avant et après la réalisation du programme.

- **La valeur ajoutée économique (EVA).**

La valeur ajoutée économique (economic value added, EVA) est un cas particulier de résultat résiduel qui a récemment retenu l'attention. L'EVA a été développée et commercialisée par le cabinet américain de consultants Stern Stewart. C'est un excellent indicateur pour les décisions de gestion et le suivi des performances.

□ **Indicateurs non financiers**

Comme il y a plusieurs niveaux d'indicateurs, il est possible, (à titre d'exemple), de recenser quelques indicateurs pouvant être retenus dans la mesure des performances d'un service ressources humaines. Ainsi, il est possible de proposer des familles d'indicateurs pour construire des tableaux de bord sociaux.

□ **Exemple d'indicateurs.**

- production¹⁴¹
- Nombre de salariés
- délai moyen de transmission des tableaux de bord dans les services ;
- nombre d'heures de formation par collaborateur ;
- nombre d'heures consacrées à l'intégration des nouveaux entrants ;
- niveaux d'utilisation des tableaux de bord sociaux.

¹⁴⁰ Imbert J.(2014), « *Les tableaux de bord RH. Construire, mettre en œuvre et évaluer le système de pilotage.* », éditions eyrolles, page.72.

¹⁴¹ Martory B. (2009), « *Contrôle de gestion sociale, salaires, masse salariales, effectifs, compétences, performances* », 6 éditions Vuibert, page 232.

5.1.2. Pilotage des performances

Ainsi, il est possible de proposer des familles d'indicateurs pour construire des tableaux de bord sociaux, par exemple¹⁴².

<i>Indicateurs de performances socio-économiques.</i>	<i>Indicateurs de productivité.</i>	<i>CA/effectifs. VA/effectifs. EBE/effectifs. Création valeur économique/effectifs.</i>
	<i>Indicateurs de mise sous tension des ressources humaines pour la création de la valeur.</i>	<i>% rétribution performances individuelles collectives/rétribution globale. % collaborateurs actionnaires. Nombre d'incidents dus à un manque de fiabilité individuelle et collective. Nombre réunions en retour d'expérience Nnombre de projets innovants.</i>
<i>Indicateurs de risque social.</i>	<i>Évolution du climat social et risqué de conflictualité.</i>	<i>Niveau de satisfaction personnel. Litiges sur discrimination. Coûts du contentieux RH. Nombre d'accords signés avec n syndicats représentatifs.</i>
	<i>Indicateurs de dysfonctionnement.</i>	<i>Taux turn over par démission. Taux de conflits. Taux d'absentéisme. Accidents travail.</i>

Dans un contexte de fortes incertitudes, parler de pilotage c'est, ainsi, mettre l'accent sur la capacité du contrôle de gestion non seulement à déployer la stratégie mais aussi à l'orienter et à l'infléchir en synthétisant et restituant les informations provenant de l'ensemble des fonctions et niveaux hiérarchiques de l'entreprise . Le pilotage se fait sur la base d'outils qui structurent et consolident un ensemble d'indicateurs sous une forme appropriée. Cet outil, c'est le tableau de bord qui est un concentré d'informations particulièrement signifiant pour le décideur.

¹⁴² Alazard C et Separi . (2007) , « *Contrôle de gestion, manuel et applications* », édition dunod, page 539.

« *Le pilotage d'une activité consiste à recenser les leviers d'action efficaces, autrement dit les inducteurs de performance. On pourra trouver simultanément des inducteurs de coût, de qualité et de délai.* »¹⁴³. Le contrôle de gestion peut être une aide au pilotage permanent, donnant en temps réel des indicateurs de performance pour orienter les décisions stratégiques. Ainsi, il est possible de situer le contrôle de gestion dans une démarche de pilotage de l'organisation. « *Le concept de pilotage est ainsi très proche de cette acception plus large de la notion de contrôle. Cependant, il traduit l'apparition d'un rôle plus actif du contrôle de gestion.* »¹⁴⁴.

Le pilotage des performances ne peut pas porter de jugement direct sur une activité considérée isolément : dans ce sens, mesurer l'activité seule sans tenir compte des autres activités du processus n'a aucun intérêt. Le pilotage des performances existe parce que l'activité participe à une chaîne productrice de valeur pour le client. « *L'évaluation et le pilotage des performances RH reposent sur un travail collectif. Ce qui suppose donc une appropriation et un partage des principales définitions et méthodes d'analyse.* »¹⁴⁵.

La mesure de performance peut avoir des conséquences sur l'organisation dans son ensemble. Elle permet, aussi, d'allouer des ressources financières, techniques, de production et de marketing. La notion de mesure de performance peut aussi être liée à la planification, puisqu'elle permet d'améliorer la base même de cette mesure par la modification des standards incorrects et qu'elle offre la possibilité d'avertir les dirigeants de la nécessité de changer les plans et les budgets.

« *Le contrôle des performances a pour objectif de réguler les résultats d'ensemble d'une unité donnée. Des objectifs, des budgets, des plans opérationnels et d'autres standards sont créés pour l'unité, la performance de l'unité est mesurée à l'aide de ces standards et la mesure remonte la hiérarchie dans le système d'information de gestion.* »¹⁴⁶. Les systèmes de contrôle des performances sont les plus utilisés lorsque les interdépendances entre unités sont essentiellement de communauté, c'est-à-dire lorsque les unités sont regroupées sur la base des marchés.

¹⁴³ Selmer C. (2003), « *Concevoir le tableau de bord* », les éditions Dunod paris, page 111.

¹⁴⁴ Burlaud A. Jouglex M. et Livian Y.-F (2007) « *Management et contrôle de gestion: manuel et applications.* », éditions Foucher, p.117.

¹⁴⁵ Galambert .P. (2007), « *RH, les leviers de la performance.* », éditions d'organisation, paris, page 59.

¹⁴⁶ Mintzberg H. (1982), « *Structure et dynamique des organisations.* », les éditions d'organisation, paris, page 149.

La préoccupation essentielle de l'organisation est alors de voir l'unité fonctionner de façon adéquate en apportant une contribution suffisante à l'organisation sans dilapider ses ressources. Le système de gestion doit faire la relation entre les causes (éléments du pilotage) et les conséquences (facteurs de performance). La performance portera sur le résultat attendu d'une activité. Ainsi, efficacité et efficience recouvrent bien deux aspects distincts de la performance, car on peut parfaitement se révéler efficace sans être efficient et inversement.

Les résultats opérationnels interviennent de trois façons dans l'évolution des indicateurs :

- d'abord, ils permettent de vérifier la fiabilité et la précision de l'indicateur. En somme, que celui-ci mesure bien ce que l'on cherche à mesurer ;
- ensuite, ils permettent de vérifier que chaque indicateur est toujours rattaché à un problème ou à une situation rencontrée par son utilisateur. Cela signifie que lorsque le problème est résolu ou que les résultats escomptés sont atteints, les indicateurs doivent évoluer. Cependant, il ne faut pas complètement oublier cet indicateur, car il y a des risques importants de dérive, mais veiller à diminuer fortement la fréquence de mesure, puisqu'on ne cherchera plus à améliorer, mais seulement à vérifier que l'on ne dérive pas ;
- enfin et surtout, les résultats peuvent permettre de vérifier que les indicateurs « parlent » vraiment à leur utilisateur, qu'ils sont un facteur de motivation et qu'ils conduisent à l'action.

C'est pour cette raison que les indicateurs de pilotage sont indispensables. Ils portent sur les activités et les ressources qui produisent les produits ou les prestations attendues.

« La gestion des ressources humaines est aujourd'hui capable de mesurer son " turnover", sa masse salariale et son évolution en rapport à sa croissance, son budget de formation, son fonctionnement en terme de rémunération par rapport au marché, de prévoir l'évolution de ses effectifs et compétences à court et moyen terme (GEPEC...etc.). »¹⁴⁷.

¹⁴⁷ Motti N.(2008) , « *Les modes de résolution des conflits interpersonnelles en gestion des ressources humaines: essai d'analyse de casa d'entreprises Marocaines.* » . Thèse de doctorat d'État es-sciences économiques .université ain chock Casablanca., page 75.

Les critères de performance¹⁴⁸

Types de performance	Indicateurs
Performance boursière.	Valeur boursière sur les marchés internationaux pour les entreprises cotées.
Performance financière.	Ratio d'autonomie financière. CAF (capacité d'autofinancement).
Performance économique.	Taux de croissance. Part de marché. Implantation internationale.
Performance sociale.	Niveau de rémunération. Formations proposées. Taux de turnover. Indice de satisfaction.
Performance sociétale.	Traitement des déchets. Respect des droits de l'Homme. Aides aux pays en développement.

Un système d'évaluation efficace doit limiter la subjectivité dans l'attribution des primes et des augmentations personnalisées ; éviter le favoritisme, le stress et le surmenage ; conserver l'esprit d'équipe et le sens de l'intérêt général. L'évaluation apparaît, donc, comme un processus à introduire et à développer progressivement. Les principales réussites de politiques d'individualisation reposent sur un apprentissage progressif avec des enjeux d'abord faibles (augmentations individualisées limitées par rapport aux augmentations générales) puis avec une croissance prudente.

¹⁴⁸ Bertin .E. (2007), « *Audit interne : enjeux et pratiques à l'international.* », édition d'organisation, paris, page 299.

5.1.3. Limites de contrôle par les résultats

« *L'objet de l'évaluation doit toujours être en rapport avec l'objectif de l'évaluation et le résultat de l'évaluation ne doit pas aller au-delà de ce qui a été évalué.* »¹⁴⁹. L'impact des standards de performance sur les motivations est la source de divers problèmes. En premier lieu, dans la mesure où le directeur d'unité participe à la définition de ses standards, il est formellement incité, à la fois, à les placer suffisamment bas pour être sûr de les atteindre, et à déformer les informations qui remontent à son unité vers les niveaux supérieurs de la hiérarchie de façon à faire croire que les standards ont été atteints. Le second problème est celui du choix de la période de planification,

« *Le but recherché par toute personne responsable d'une activité consiste à réaliser ce qu'il prévoit par la mise en place d'une organisation performante et de résoudre efficacement tous les problèmes (écarts entre ce qui est prévu et ce qui est réalisé) lorsqu'ils se présentent.* »¹⁵⁰.

En effet il n'ya pas lien entre les standards de performance et les décisions prises. On s'attend seulement à ce que le cadre tienne compte des standards lorsqu'il prend sa décision. Si la période de planification est longue, l'effet sera moindre, mais si la période de planification est courte, les standards seront toujours présents à l'esprit du cadre.

Le contrôle par les résultats soumet généralement l'individu à un risque plus élevé. En effet, l'incertitude de l'environnement conduit à obtenir un résultat qui ne dépend pas uniquement du comportement et des décisions de l'individu mais également de la réalisation d'un certain nombre d'événements qui échappent à son contrôle.

On identifie 5 difficultés principales :

- un système de mesure de performance exige beaucoup du responsable chargé de l'évaluation. Celui-ci doit avoir les qualités lui permettant de faire la synthèse entre une évaluation quantitative et une évaluation qualitative. Il doit, également, avoir le temps de s'occuper de cette tâche d'évaluation qui nécessite, outre l'étude des résultats chiffrés, de fréquents contacts avec les dirigeants évalués ;
- les normes du groupe peuvent être biaisées par le système de valeurs personnelles du responsable de l'évaluation, ce responsable ne manque pas de normes mais utilise parfois des normes inadéquates, voire incorrectes ; mais le responsable de l'évaluation doit s'adapter à la réalité et aux objectifs de l'entreprise ;

¹⁴⁹ Igalens J. (2000), « *Audit des ressources humaines* », éditions liaisons, paris, page114.

¹⁵⁰ Gallaire J-M.(2008), « *Les outils de la performance industrielle* », éditions d'organisation paris, page 4.

- la mesure de performance peut gêner la relation d'aide existant entre le responsable de l'évaluation et la personne évaluée. La position de supériorité du responsable de l'évaluation est accentuée et celui-ci a le même rôle qu'un juge, alors qu'il devrait être un mélange de guide et de pédagogue ;
- la critique peut avoir un effet négatif sur la réalisation des objectifs. On constate que la réaction défensive d'un dirigeant critiqué induit une performance inférieure à celle constatée auparavant. La critique provoque des réactions défensives consistant essentiellement, en un rejet de la responsabilité de la mauvaise performance ;
- la mauvaise performance ou la contre performance pose des problèmes spécifiques, quand cette situation se présente, les dirigeants peuvent invoquer plusieurs raisons consistant souvent en un rejet de leur responsabilité.

Le contrôle par les résultats soumet généralement l'individu à un risque plus élevé. En effet, l'incertitude de l'environnement conduit à obtenir un résultat qui ne dépend pas uniquement du comportement et des décisions de l'individu mais également de la réalisation d'un certain nombre d'événements qui échappent à son contrôle. « *La pression pour être performant fait que les managers sont aujourd'hui de plus en plus soumis à des situations paradoxales où ils doivent délibérer, prendre des décisions qui peuvent être en contradiction avec les valeurs morales, personnelles ou celles organisationnelles.* »¹⁵¹.

La mesure de performance a longtemps été envisagée d'un point de vue uniquement financier. Cette vision traditionnelle de la mesure de performance a été jugée par trop classique car elle ne prenait pas en compte certains facteurs : La qualité des produits et des services, La réactivité à l'environnement, la satisfaction de la clientèle qui est dans beaucoup de secteurs, un élément fondamental sans lequel aucune entreprise ne peut survivre l'ambiance et le climat social. La mesure de performance « classique » a fait progressivement place à une nouvelle forme d'évaluation plus centrée sur les problèmes humains.

Cette nouvelle méthode ne va pas non plus sans inconvénients. C'est pourquoi, nous pensons que ces deux visions de la mesure de performance doivent se rapprocher.

¹⁵¹ Zaddem F. (2010), « *Déterminants, conséquences et modes d'approche des dilemmes éthiques.* », revue internationale sur le travail et la société n°1, page 55 .

5.2. La mesure de performance des services ressources humaines

« *La performance sociale définit le rapport qui existe entre l'effort social global d'une organisation et l'attitude des salariés qu'elle emploie.* »¹⁵². La performance sociale s'apprécie à partir de la réussite sociale définie comme l'intensité avec laquelle chaque individu adhère et collabore aux propos et aux moyens de l'organisation. Il s'agit d'une fonction de la mesure de performance, regroupant :

- la gestion du personnel : augmenter les salaires, muter, accorder une promotion ... ; éliminer les mauvais responsables ou, au contraire, clairement identifier le personnel talentueux ;
- la politique de formation : ne pas avoir atteint un objectif peut être le signe d'un manque de connaissance technique ;
- l'inventaire des ressources en personnel compétent et fort potentiel.

Le pilotage des performances humaines nécessite que :

- chaque salarié ait des objectifs de son service ou de son entreprise ; il dispose ainsi de cibles connues, affichées et lisibles pour conduire sa mission ;
- chaque salarié ait des repères pour baliser ses progrès : il peut ainsi situer à tout moment son cheminement vers la cible ;
- les hiérarchiques disposent d'une base objective pour mesurer et comparer les performances.
- le système d'évaluation échappe ainsi à la subjectivité qui peut en ruiner les fondements et conduire à des conflits ;
- chaque groupe est contraint de définir des objectifs en contribution avec les résultats globaux.

Il est reconnu que la mesure de performance est un élément fondamental pour un bon système de motivation ; d'abord, en prévoyant des récompenses, des absences de récompenses ou des sanctions, elle essaie de fournir des outils pour qu'elles soient appliquées à bon escient, en définissant le rôle de « l'autorité » dans l'organisation. Elle préconise des styles de management pour diriger les individus en fixant des objectifs clairs et identifiés permettant ainsi, aux responsables de participer à leur élaboration et de les accepter. « *On demande alors au contrôleur de gestion (ou de gestion sociale) d'élaborer des indicateurs constituant un système d'information pour aider aussi bien les directeurs de ressources humaines que les directeurs généraux dans leurs décisions de pilotage social.* »¹⁵³.

¹⁵² Martory B. (1990), « *Contrôle de gestion sociale, salaires, masse salariales, effectifs, compétences, performances.* », éditions Vuibert, page 215.

¹⁵³ Alazard C et Separi S. (2010) « *Contrôle de gestion, manuel et applications.* » 2 éditions dunod, page 504.

5.2.1. Pilotage de la performance de la fonction ressources humaines

« *Le système de pilotage permet à la DRH de contrôler sa contribution à la création de « valeur globale» et de mesurer son efficacité sur chacun des paramètres.* »¹⁵⁴. Pour un pilotage optimal de la fonction ressources humaines, il est préférable de définir des axes types "transversaux" afin d'éviter le contrôle par reporting pour adopter une dimension de pilotage à part entière.

La mesure de performance peut se fonder uniquement sur une approche externe à l'organisation. Or, il existe également une mesure de performance interne à l'organisation liée à l'évaluation des services et des cadres. « *La mesure de performance constitue un point de convergence entre une approche technique, représentée par l'étude, pour une unité de gestion, de résultats, marges ou ratios, et une approche humaine, psychosociologique, à travers la personne du dirigeant de l'unité évaluée.* »¹⁵⁵.

Les indicateurs de type KPI (Key Performance Indicator), ont pour rôle de mesurer la performance et de faciliter le pilotage. Les indicateurs choisis orientent les actions à mettre en œuvre selon les axes de progrès et les objectifs fixés aux étapes préalables. C'est dire l'importance de les sélectionner avec soin. Il est préférable de ne choisir qu'un nombre réduit d'indicateurs sans se focaliser uniquement sur les classiques indicateurs de productivité et de coût, ceux notamment que l'on trouve dans des listes, articles, sites et ouvrages spécialisés. Ainsi, mesurer le taux de turn-over, l'ancienneté (fidélité), les coûts de formation engagés par salarié ou la productivité individuelle ne sera utile qu'à la condition que la mesure de ces grandeurs servent la mise en pratique de la stratégie.

« *Le système de pilotage permet à la DRH de contrôler sa contribution à la création de « valeur globale » et de mesurer son efficacité sur chacun des paramètres.* »¹⁵⁶. La mesure de la performance est incontournable pour assurer l'efficacité de la démarche de progrès. Pour cela le "tableau de bord social" s'impose. Il est considéré comme l'instrument essentiel du pilotage de la performance de la fonction GRH.

¹⁵⁴ Imbert. J.(2007), « *Les tableaux de bord RH, construire, mettre en œuvre et évaluer le système de pilotage.* », éditions d'organisation, paris, page 19.

¹⁵⁵ Mikol A et Stolowy H. (1987), « *Cas pratiques de comptabilité analytique, contrôle de gestion et budgets.* », éditions Banque, paris, page 229.

¹⁵⁶ Imbert. J.(2007) .« *Les tableaux de bord RH, construire, mettre en œuvre et évaluer le système de pilotage.*», éditions d'organisation, page 19.

Plusieurs tableaux de bord sociaux peuvent être conçus, chacun spécialisé sur un aspect précis. Par exemple, la gestion de la formation, le suivi des compétences, le management des hauts potentiels, la gestion de la mobilité et l'accompagnement des expatriés.

La crise actuelle est révélatrice des modes de fonctionnement. Ceux qui résistent le mieux sont ceux qui ont une politique RH forte, avec des valeurs vécues et une culture qui permet de fidéliser les équipes. Cela signifie que les DRH doivent avoir des convictions et s'appuyer sur les fondamentaux concernant les modes de gouvernances pour donner du sens en vue de motiver et de mobiliser les collaborateurs.

5.2.2. Performance sociale

« *La performance sociale des entreprises est une notion globale qui a émergé dans le but d'englober les concepts de responsabilités sociales, de réactivité sociale, et de programmes développés pour améliorer le bien-être de la société.* »¹⁵⁷. La performance sociale est la façon dont un organisme traduit en actes ses objectifs sociaux. Cette mesure est un outil essentiel pour confirmer l'efficacité des moyens mis en œuvre et / ou améliorer les services destinés aux pauvres.

Le contrôle de gestion sociale permet donc d'informer (en suivant les données et en mesurant les résultats des politiques sociales) ; de diagnostiquer (en détectant les dysfonctionnements et en identifiant leurs causes) ; de prévoir (alerter les dirigeants sur les dysfonctionnements et anticiper les évolutions); de gérer (en améliorant la gestion sociale et en orientant les comportements dans le sens des politiques RH).

« *La performance dans le court et le moyen terme s'apprécie toujours à deux niveaux : l'efficacité, c'est-à-dire le degré d'atteinte des objectifs quels que soient les moyens utilisés, l'efficience, rapport entre les résultats obtenus et les moyens mis en œuvre pour les obtenir.* »¹⁵⁸. Pour toutes organisations, une gestion de la performance efficace est un processus continu de mise en pratique de valeurs, qui suppose une définition d'objectifs clairs et une stratégie explicite pour les achever. Une entreprise gérant sa performance sociale doit explicitement :

¹⁵⁷ Peretti JM, Frimousse S, Ben Lahouel B . (2009).,« *Revue marocaine d'audit et de développement.* », n°27, page 38.

¹⁵⁸ Martory B. (2009), « *Contrôle de gestion sociale, salaires, masse salariales, effectifs, compétences et performances* », 6 édition Vuibert, page 231.

- traduire sa mission et ses valeurs en objectifs clairs et mesurables afin de définir explicitement ses intentions sociales. Les entreprises qui sont claires sur leurs objectifs vont établir une stratégie concrète afin de les mettre en œuvre ;
- créer et implanter des systèmes de responsabilité sociale, en incluant au minimum la satisfaction du client ;
- tracer, comprendre et analyser les progrès faits en matière d'objectifs sociaux. Les entreprises qui gèrent leur performance sociale sont plus efficaces : elles atteignent mieux leur clientèle-cible, dispensent des services plus appropriés, et créent des opportunités de changements positifs pour leurs clients ;
- mettre en cohérence ses pratiques commerciales avec les objectifs sociaux et financiers. Tous les aspects des opérations des entreprises ont un impact sur les objectifs sociaux ; par exemple le marketing, le recrutement et la formation des employés, les primes, la culture de l'organisation ainsi que la composition du conseil d'administration ;
- s'assurer que les prises de décisions prennent en compte les résultats sociaux et financiers à la fois. La prise en compte des conséquences sociales et financières des décisions prises engendre une meilleure performance globale de la gestion.

5.3. Efficacité sociale

La compétition internationale implique la mise en place de processus permanents d'innovation et de recherche de productivité .L'efficacité sociale d'une organisation mesure sa performance sociale, autrement dit, l'intensité avec laquelle chaque individu adhère et collabore aux propos et aux moyens de l'organisation ou bien, de façon plus globale, comme le niveau de satisfaction atteint par les individus participant à la vie de l'organisation. Il faut donc entendre par là, l'aptitude de l'entreprise à améliorer, ou à maintenir le niveau de satisfaction de son personnel dans le travail et dans ses conditions de vie.

L'efficacité sociale permet de mesurer le degré d'atteinte des objectifs sociaux ou socio-économiques. Cela concerne par exemple l'atteinte d'un taux d'absentéisme réduit, le respect de la procédure de recrutement ou de formation. La performance en termes d'efficacité sera appréciée sur la base d'indicateurs de qualité. Ces indicateurs sont établis sur les bases de données industrielles ou administratives :

- respect des échéances dans l'élaboration des documents, réduction des délais ;
- nombre de dossiers traités par période ;
- respect des engagements budgétaires ;
- niveaux de qualité des productions.

Chaque salarié souhaite et recherche un traitement équitable. « *Garantir au salarié un traitement équitable implique que :*

- *sa contribution soit effectivement évaluée et appréciée ;*
- *la possibilité d'accroître sa contribution lui soit offerte ;*
- *sa rétribution soit connue et évaluée dans toutes ses composantes ;*
- *l'information sur toutes les composantes, monétaires et non monétaires, de sa rétribution lui soit communiquée ;*
- *le lien entre contribution et rétribution soit clair et explicite ;*
- *le lien entre accroissement de la contribution et accroissement de la rétribution soit précisé et respecté. »¹⁵⁹.*

En ce qui concerne la perte d'efficacité globale résultant d'un climat social dégradé, il convient de prendre en compte :

- la démotivation des salariés résultant d'un comportement, à leurs yeux inacceptable, venant de la direction. A cela s'ajoute le coût des malfaçons (résultant généralement de négligences, parfois volontaires), des petits accidents du travail et de l'absentéisme abusif ;
- les effets sur le turn-over. Une ambiance pourrie entraînera souvent le départ des meilleurs. En revanche, elle peut constituer une rente de situation qui incitera les médiocres à s'accrocher à la position qu'ils occupent ;
- un climat social détérioré peut également se traduire par une perte d'efficacité collective (absence d'esprit d'initiative, coulage de la production, vols et malfaçons) et par des rigidités inutiles, fruits de compromis hâtivement négociés afin de mettre fin à un mouvement de grève et qui handicapent par la suite la capacité d'adaptation de l'entreprise ;
- une perte de confiance des membres de l'encadrement et de la maîtrise qui auront mal vécu la crise, soit qu'ils se seront sentis excessivement exposés, soit qu'ils éprouveront de fortes difficultés à affirmer leur autorité dans la période post conflit, soit qu'ils estimeront être rendus injustement responsables, en partie ou en totalité, des événements qui auront affecté la vie de l'entreprise.

5.3.1. L'efficacité sociale

La performance permet de mesurer le niveau d'adhésion et de satisfaction des salariés, ou la responsabilité sociale de l'entreprise vis-à-vis des parties prenantes de son environnement. La performance en termes d'efficacité est le rapport du résultat obtenu aux moyens mis en œuvre pour l'obtenir.

$$\text{Performance sociale en termes d'efficacité} = \frac{\text{Résultats obtenus par un homme, un groupe, une équipe, etc.}^{160}}{\text{Moyens en temps ou en coûts mis en œuvre pour les obtenir}}$$

¹⁵⁹ Peretti.J.M. (2015) « *Ressources humaines*. »15 édition , Vuibert, page 34.

¹⁶⁰ Martory B. (2015) « *Contrôle de gestion sociale, salaires, masse salariales, effectifs, compétences, performances*. », 8 édition Vuibert, page 231.

Cette approche est la plus souvent retenue : elle rapporte un résultat exprimé en terme de surplus dégagé, de richesse créée, de valeur ajoutée produite ...à l'effort consenti, apprécie en temps ou en coût du travail. Il s'agit de porter une appréciation économique sur l'efficience sociale de l'unité retenue. « *L'efficience humaine d'une organisation est une notion relative qui traduit l'optimisation des coûts sociaux pour obtenir un résultat donné, généralement la maximisation du surplus économique de l'unité.* »¹⁶¹. La performance peut être appréciée aux niveaux suivants :

- la performance individuelle au niveau du poste qui déterminera une partie de la rémunération ;
- la performance collective ou de la sous- unité qui sert de base aux réflexions d'organisation ;
- la performance organisationnelle de l'entreprise dans son ensemble pour les choix stratégiques.

5.3.2. Evaluation de la performance sociale

La performance d'une organisation s'évalue au regard de l'efficacité qu'elle aura su démontrer. Cette efficacité se traduit par l'atteinte d'un niveau de réalisation sur des indicateurs préalablement identifiés. S'agissant des entreprises, les indicateurs utilisés sont quantitatifs (CA, marge, PNB, part de marché, résultat, volume de stock, notoriété, nombre de journées de formation, nombre de journées d'absence ...) et qualitatifs (climat social dans l'entreprise, degré de satisfaction de la clientèle, positionnement de l'entreprise ...).

« *Lorsque le référentiel de performance s'élargit pour prendre en compte les attentes des diverses parties prenantes, la dimension humaine et sociale se trouve à la fois de l'ordre des ressources et de l'ordre des finalités, dans ce cas, le " social" est assimilé à tout ce qui peut contribuer au bien-être de l'humanité dans les champs de l'économie, du social, de l'environnement et du sociétales.* »¹⁶².

L'évaluation de la performance est un moyen important pour les managers de clarifier les standards et objectifs de performance et d'accroître la future performance de l'activité. Elle est aussi une base de décisions pour les salaires, les promotions, les fins de contrats, la formation, les mutations et les autres actions. La prise en compte de la performance sociale s'impose, peu à peu, à l'ensemble des acteurs comme le véritable gage de qualité d'un secteur qui se veut socialement responsable et capable de répondre aux enjeux de la lutte contre la pauvreté.

¹⁶¹ Mathe. H. (1998), « *Gestion des ressources humaines dans les PME.* », édition Economica, page 315.

¹⁶² Mottui .N (2008) ,« *les modes de résolution des conflits interpersonnelles en gestion des ressources humaines: essai d'analyse de casa d'entreprises marocaines.* », thèse de doctorat d'État es-sciences économiques .université ain chock Casablanca, page.111.

L'évaluation de la performance permet au salarié d'avoir un retour d'information sur ce qu'il fait. Elle est utilisée pour motiver et guider le salarié dans son développement personnel de savoir-faire et de compétences et permet à l'entreprise de justifier des décisions et des actions dans le domaine ressources humaines (promotions, mutations, ...).

« Le contrôle des performances a pour objectif de réguler les résultats d'ensemble d'une unité donnée. Des objectifs, des budgets, des plans opérationnels et d'autres standards sont créés pour l'unité, la performance de l'unité est mesurée à l'aide de ces standards et la mesure remonte la hiérarchie dans le système d'information de gestion. »¹⁶³.

L'entreprise constitue un système au sein duquel les dimensions humaine, économique, commerciale, financière et technologique sont en constante interférence. Elle nécessite la définition et la mise en œuvre d'une politique sociale qui soit portée par le comité de direction tout entier et non par le seul DRH. Cette politique, enfin, doit valoriser le rôle social de l'encadrement. C'est là que se révèlent utiles les indicateurs de climat social éventuellement rassemblés dans un "tableau de bord". Certains de ces indicateurs statistiques sont des classiques. Il s'agit notamment des ratios qui portent sur :

- l'évolution de l'absentéisme,
- les démissions,
- l'évolution des petits accidents du travail,
- l'évolution de la productivité et, surtout, de la qualité (progression des malfaçons tenant à l'intervention humaine).

Pour mettre en œuvre un management des ressources humaines de grande qualité, la FRH doit, selon Yves Reale, remplir les six conditions suivantes :

- *« elle doit être bien organisée, servir les besoins locaux, globaux et créer un réseau coopératif .*
- *elle doit définir une stratégie RH, des politiques et des processus adaptés à la stratégie de l'entreprise et qui crée de la valeur pour les collaborateurs.*
- *elle doit disposer de professionnels ayant les compétences nécessaires pour devenir les maitres d'œuvre du MRH.*
- *elle doit impliquer la direction générale qui est la première DRH de l'entreprise.*
- *elle doit animer les managers opérationnels pour qu'ils soient les leaders de leur équipe.*
- *elle doit rendre les collaborateurs entrepreneurs de soi. »¹⁶⁴.*

¹⁶³ Mintzberg H. (1982), *« Structure et dynamique des organisations. »*, les éditions d'organisation, paris, page 149.

¹⁶⁴ Peretti J. M. (2013), *« Gestion des ressources humaines. »*, 19^e édition Vuibert, paris, page 241.

5.4. Les indicateurs "Ressources Humaines" dans la logique du Balanced Scorecard

Le modèle des balanced scorecards, initié par Kaplan et Norton témoigne de l'évolution du contrôle de gestion, dans la mesure où les variables RH se voient attribuer le rôle de "driver" de performance dans la carte stratégique de l'entreprise. « *Le balanced scorecard, développé par le Nolan Norton Institute à partir de 1990, est devenu dans les quinze dernières années un outil de plus en plus diffusé dans les entreprises, souvent mis en place avec l'appui de sociétés de conseil.* »¹⁶⁵.

C'est un outil de management orienté de haut en bas. Il sert à rendre opérationnelle la vision stratégique de l'entreprise à tous les niveaux. Il est fondé sur les facteurs clés de succès, les objectifs, les mesures de performance, les valeurs cibles et les actions visant à obtenir des améliorations. La stratégie générale est déclinée en objectifs financiers, commerciaux, de production et de ressources humaines. Chacun des thèmes a ses propres objectifs avec des indicateurs qui s'inscrivent dans des schémas de causalité. L'indicateur démotivation du personnel aura donc une incidence sur la productivité des processus productifs, ce qui induira une meilleure satisfaction du client et une rentabilité plus forte.

5.4.1. L'approche du Balanced Scorecard

C'est une approche participative qui fournit un cadre à l'énoncé de la vision de l'entreprise. Elle rend cette vision mesurable et la traduit en actions. Le balanced scorecard est devenu dans la pratique un instrument, voire un système de management, en tous cas un outil de contrôle de gestion à part entière. « *Il permet de communiquer et de déployer la stratégie, de fixer des objectifs opérationnels à chacun, bref d'orienter les comportements à travers la responsabilisation, la motivation et l'évaluation des individus, et d'aider au pilotage.* »¹⁶⁶.

Présenté initialement par ses concepteurs comme un outil d'évaluation de la stratégie et de mesure de la performance. Le balanced scorecard est un instrument de contrôle de gestion qui renouvelle les approches opérationnelles du pilotage mais qui se limite aux parties prenantes les plus proches de l'organisation (actionnaires, salariés, clients).

¹⁶⁵ Löning, H., Malleret, v., Méric, J., Pesqueux, Y., Chiapello, E., Michel, D., et al..(2008), « *Le contrôle de gestion .organisation, outils et pratique.*», éditions Dunod, ,page163.

¹⁶⁶ Löning, H., Malleret, v., Méric, J., Pesqueux, Y., Chiapello, E., Michel, D., et al..(2008), « *Le contrôle de gestion .organisation, outils et pratique.*», éditions Dunod, ,page 163.

Durant de longues années, les entreprises se sont contentées de mesurer la performance en suivant les résultats financiers. Cette vision, que l'on qualifie aujourd'hui de partielle, était pourtant suffisante lorsque le contexte était stable et la vitesse d'évolution relativement lente. Le Balanced ScoreCard (BSC) est une démarche pertinente pour mettre en œuvre efficacement des tableaux de bords de suivi de performance.

*« Les tableaux de bord équilibrés de type « balanced scorecards » sont des outils efficaces pour organiser le pilotage de l'entreprise et le reporting aux différents niveaux ; qu'il s'agisse de l'ensemble de l'entreprise, de processus de centres de responsabilité ou de centres de profit. »*¹⁶⁷. Robert Kaplan et David Norton ont conçu le désormais fameux Balanced Scorecard (tableau de bord prospectif ou tableau de bord équilibré) pour faciliter la conception d'une stratégie concrète et en assurer le déploiement au niveau opérationnel.

L'approche Balanced Scorecard présente de nombreux points positifs. Elle incite notamment les managers à mieux comprendre les multiples aspects de la performance. En plus, elle propose non seulement la mesure de la performance d'un processus, mais aussi une stratégie de son amélioration par un processus graduel de développement et d'apprentissages.

La mise en place de la Balanced Scorecard permet au contrôleur de gestion d'établir le lien entre stratégies et opérations et de contrôler le degré de réalisation des décisions stratégiques. Son système de pilotage construit sur des indicateurs de résultats et des indicateurs de cause permet d'assurer l'indispensable articulation entre performance opérationnelle et résultats financiers. Les indicateurs financiers sont ainsi contrebalancés avec les indicateurs orientés client, processus et dynamique de croissance.

Le Balanced scorecard proposait une approche fondée sur les points d'appui essentiels :

- transformer la vision stratégique en objectifs opérationnels ;
- communiquer la vision stratégique et les objectifs, les relier à la performance individuelle ;
- planifier sur le terrain, décliner les objectifs et fixer les enjeux quantitatifs ;
- la boucle, le feed back ou retour d'expérience, l'apprentissage et l'ajustement stratégique.

Le BSC est un système de mesures stratégiques qui constitue une pièce maîtresse du pilotage de leur stratégie. Ses concepteurs insistent sur le fait qu'il n'est pas un simple tableau de bord mais un système intégré de management pour suivre la mise en œuvre de la stratégie.

¹⁶⁷ Molho D. et Fernandez-Poisson D. (2009), « Tableaux de bord, outils de performance », éditions d'organisation, page 104.

« *Le balanced scorecard est donc une démarche de direction générale qui cherche à déployer sa stratégie tout au long des lignes hiérarchiques, du « haut » vers le « bas.* »¹⁶⁸. Le principe du Balanced Scorecard ou tableau de bord prospectif (TBP) est avant tout une méthode de construction de tableaux de bord incluant non seulement les éléments financiers traditionnels, mais également des indicateurs clefs de leur mise en œuvre. Norton et Kaplan ont identifié quatre étapes fondamentales dans le choix et la mise en place du TBP :

- la formalisation de la stratégie de l'entreprise ;
- la définition des indicateurs (permettant de visualiser les points-clefs de la stratégie) ;
- le calcul des indicateurs ;
- la mise en place d'une stratégie de management autour du TBP.

Cette approche contribue à dépasser les indicateurs financiers pour s'intéresser aux sources de performances : les clients, les processus et la dynamique de croissance de l'entreprise. Elle permet donc, de faciliter le passage de la simple vision comptable à une vision plus globale de la performance c'est-à-dire, à la mise en avant du propre de l'entreprise, de sa culture et de ses hommes.

Ce système est prédictif de performance, il reflète les performances à venir autant que les performances passées. Il est équilibré et couvre tous les domaines de l'entreprise (finances, clients, processus et produits, ressources humaines), et relie les mesures par des relations de cause à effet (indicateurs de leviers et indicateurs de résultats). Il est intéressant de contrebalancer les quatre types de performance. Il ne s'agit pas de favoriser outre mesure un type de performance au détriment des trois autres domaines. Un manager décideur peut vérifier que toutes ses décisions sont équilibrées. On s'assure, ainsi, que les managers, à tous les niveaux de l'entreprise, s'approprient la stratégie définie au plus haut niveau.

Le BSC est donc, un nouvel outil de pilotage et de suivi des performances. Il se présente comme un ensemble d'indicateurs, directement liés à la stratégie développée par l'entreprise en offrant à l'utilisateur l'opportunité de piloter tous les déterminants de la performance.

Ces derniers représentent les facteurs clefs de succès et sont déclinés à l'aide de variables actions et résultats, de nature financière et non financière, quantitative et non quantitative, avec une orientation à court et à long terme.

Löning, H., Malleret, v., Méric, J., Pesqueux, Y., Chiapello, E., Michel, D., et al. , « *Le contrôle de gestion .organisation, outils et pratique.*», éditions dunod, page 163.

5.4.2. Le tableau prospectif personnel

Le PBSC met l'accent sur le perfectionnement de chacun en visant son bien-être et sa réussite. IL intègre l'amélioration continue de ses compétences et de son comportement personnel en mettant l'accent sur son propre bien-être et son succès dans la société. Vocation, vision et fonctions sont ici appelées ambition personnelle. « *Le tableau prospectif personnel recouvre la vocation que chaque personne se donne, sa vision de l'action, la représentation qu'il se fait de ses rôles ou fonctions, les facteurs de réussite, ses objectifs, la mesure de ses performances, les buts et actions de progrès.* ».¹⁶⁹ La liberté et l'autodétermination sont essentielles pour exprimer le PBSC et ceci concerne chacun dans l'organisation, des dirigeants aux employés.

A ce jour, les systèmes d'évaluation de la performance ont mis davantage l'accent sur la performance externe, sur les mesures financières ou économiques telles que le ROI (*Return On Investment*). Or celles-ci ne se gèrent pas, elles n'expriment que la conséquence des décisions relatives aux trois dimensions de l'entreprise: le quoi, le qui et le comment : Dans ce contexte, le BSC devient un élément central du système d'évaluation et de motivation et représente un élément clé du système de pilotage et de contrôle.

« *La performance économique de l'entreprise est très directement liée à la satisfaction de ses salariés. La qualité des relations sociales est un enjeu majeur pour la direction des ressources humaines.* »¹⁷⁰. Il s'agit de créer des conditions de confiance entre managers et employés qui favorisent l'engagement, l'autonomie, l'initiative et la responsabilité. La seule fixation de cibles à atteindre indépendamment de l'existence ou non d'un système de récompense ou de sanction suffit déjà à accroître la motivation des collaborateurs.

Dans ce contexte, le BSC devient un élément central du système d'évaluation et de motivation et représente un élément clé du système de pilotage et de contrôle. Généralement, ces indicateurs sont accessibles à tout le personnel, Le BSC devient un moyen pour les salariés de s'approprier la stratégie de leur société. L'aspect humain passe au premier plan, le management est dans ce cas, l'affaire de tous.

¹⁶⁹ Hubert K. Rampersad.(2005), « *Total performance Scorecard, réconcilier l'homme et l'entreprise.*», Edition Springer, paris, page 28.

¹⁷⁰ Imbert J.(2007),« *Les tableaux de bord RH, construire, mettre en œuvre et évaluer le système de pilotage.*» éditions d'organisation, p.17.

De même, les approches scandinaves en termes de capital intellectuel, accordent au capital humain un rôle central dans la valeur de la firme. Enfin, les indicateurs sociaux trouvent aujourd'hui un terrain d'application particulièrement prometteur à travers les systèmes de reporting et de pilotage de la responsabilité sociale de l'entreprise et du développement durable.

5.4.3. Les perspectives des Balanced Scorecard

Le BSC met en évidence les facteurs clés de succès d'une organisation regroupés au sein de quatre perspectives financier, client, processus interne, innovation et apprentissage (ce dernier également appelé développement des compétences ou croissance et développement). La réussite de la mise en œuvre de la stratégie, c'est-à-dire lorsque la création de valeurs est au rendez-vous, dépend de la qualité du management de perspectives bien définies.

« *Les quatre perspectives retenues habituellement recouvrent la réussite financière, la position sur le marché, la fidélité de la clientèle, la croissance des actifs, la maîtrise des processus et, partiellement, les conséquences pour la collectivité.* »¹⁷¹. Avec le balanced scorecard (tableau de bord prospectif), Robert Kaplan et David Norton proposent ainsi de décliner la performance selon 4 axes :

- perspective financière : que faut-il apporter aux actionnaires ?
- perspective client : que faut-il apporter aux clients ?
- processus interne : quels sont les processus essentiels à la satisfaction des actionnaires et des clients ?
- apprentissage organisationnel : comment piloter le changement et l'organisation ?

1.1.1.1. La perspective financière

L'axe financier représente les objectifs à longs termes de l'entreprise. Kaplan et Norton proposent trois phases stratégiques financières qui, croisées avec la situation de marché de l'entreprise (croissance, maintien, maturité), fournissent une gamme d'indicateurs. Cette liste doit être comprise comme un ensemble de domaines d'indicateurs, susceptibles d'être adaptés au contexte particulier de l'entreprise. Cet axe reprend les grands indicateurs financiers classiques ; la nouveauté est dans la volonté de rattacher ces indicateurs financiers à la réalité client (nouveaux clients, clients ciblés, client non rentables) ainsi qu'au processus de création des produits et services (recherche et développement, nouveaux produits et services).

¹⁷¹ Hubert K et Rampersad.(2005),« *Total performance Scorecard, réconcilier l'homme et l'entreprise* », édition springer, paris, page 35.

De plus, Kaplan et Norton suggèrent d'adapter les indicateurs financiers à la phase du cycle de vie du secteur où évolue l'entreprise (croissance, maintien, maturité). Ces indicateurs permettent de déterminer si les intentions et la mise en œuvre de la stratégie contribuent à améliorer le résultat financier. En général, les objectifs financiers portent sur la rentabilité mesurée par le retour de capitaux engagés ou le bénéfice d'exploitation. Trois objectifs financiers spécifiques guident la stratégie :

□ **La croissance et la diversification du chiffre d'affaires:**

L'entreprise pourra étudier le taux d'augmentation du chiffre d'affaires de nouveaux produits, de nouvelles applications, ainsi que de nouveaux clients, et de nouveaux marchés.

□ **La réduction des coûts : amélioration de la productivité:**

Une unité peut associer la croissance et la diversification de son chiffre d'affaires à l'amélioration de la productivité, la réduction des coûts unitaires, la diversification des circuits de ventes et la réduction des frais d'exploitation (les frais commerciaux, généraux et administratifs).

□ **La stratégie d'utilisation de l'actif et d'investissement:**

Les objectifs concernant la meilleure utilisation de l'actif peuvent porter sur l'amélioration des procédures d'investissement, à la fois pour accroître la productivité des projets d'investissement et pour accélérer le processus d'engagement des capitaux afin de réduire le temps de retour de ces investissements. En fait, le but est de réduire le cycle de trésorerie pour les investissements en capital matériel et immatériel.

1.1.1.2. La perspective client

Les indicateurs de l'axe client doivent capter et organiser les remontées d'informations du personnel en contact avec les clients. Elle comprend généralement des indicateurs relatifs au segment de clientèle visé. Le degré de satisfaction, le taux de réclamation, la part de marché, la rentabilité du segment de clientèle sont autant d'exemples de mesures permettant à l'entreprise de suivre et de gérer sa clientèle.

Dans un monde où les produits et les services se copient avec davantage de facilité, la compétitivité des entreprises s'est déplacée au niveau de ses processus et il s'agit dès lors d'identifier et de suivre l'efficacité de ses processus clés.

1.1.1.3. La perspective processus

L'objectif de cet axe est de prendre en compte l'ensemble des processus internes, et en particulier l'innovation, la production et le service après-vente. Au travers de l'analyse des processus, c'est une vision transversale de l'organisation que l'on cherche à établir, ainsi que la mise en avant de deux processus souvent négligés dans l'analyse comptable des performances, à savoir l'innovation et l'après-vente.

Concernant le processus d'innovation, une première étape consiste à cerner le marché en identifiant les besoins nouveaux ou latents des clients. Se pose ensuite la question d'apprécier la performance de la recherche et développement, non seulement sur un plan opérationnel mais aussi en matière de rentabilité. A titre d'exemple, Kaplan et Norton citent les indicateurs suivants pour mesurer la performance du processus d'innovation : part du C.A. réalisé avec des nouveaux produits et avec des produits exclusifs protégés par un brevet, lancement de nouveaux produits (comparaison avec la concurrence), capacité de production.....

Le processus d'après-vente peut avoir un impact très important sur la valeur ajoutée perçue par le client et peut être suivi à l'aide d'indicateur de coût, de qualité et de délai. Avec le développement de centre d'appel assurant le service après-vente des produits, c'est tout un ensemble de nouveaux indicateurs qui sont devenus accessibles et qui permettent de piloter l'activité : nombre d'appel traité, durée moyenne et maximale avant le rappel d'un client dont on n'a pas pu traiter le cas immédiatement, pourcentage des cas traités à distances sans déplacement sur le site clients, coût du traitement de l'appel selon la complexité du cas.

Pour le pilotage du processus de production, on retrouve les indicateurs classiques de qualité, coût et réactivité, auxquels on adjoint selon l'activité des indicateurs spécifiques sur la stratégie d'approvisionnement (critères de choix des fournisseurs, pilotage des opérations de réception et de traitement des commandes), l'efficacité du cycle de production (ratio, temps utile de transformation sur temps total de production) ou encore le coût des activités calculé selon l'approche ABC (*Activity Based Costing*).

Les indicateurs de processus sont conçus suivant la même logique que les indicateurs de conformité des produits et des services:

- définir préalablement un niveau de références dit « niveau de conformité » (suite à une explicitation du processus);
- fonder ce niveau de référence à partir des besoins et des attentes des clients et des niveaux de conformité des produits et des services;
- partir d'une connaissance suffisante de la situation initiale.

1.1.1.4. La perspective apprentissage et croissance

Dans une organisation, où la culture encourage les personnes à faire des suggestions et remettre en cause le statu quo, il en résulte un flux important de nouvelles idées générées par les employés. Ces idées sont essentielles au développement futur de l'organisation, parce qu'elles viennent des experts qui sont impliqués directement et quotidiennement dans les processus métier de l'entreprise.

Le BSC, en utilisant des outils tels que les enquêtes auprès des employés et l'analyse des données de formation, permet de mesurer le degré d'apprentissage et de croissance, permettant aux managers d'évaluer le potentiel succès à long terme. Cette perspective s'intéresse donc aux talents et capacités internes. Elle comprend des indicateurs qui traduisent la création de la valeur pour les clients par l'innovation, par l'exploitation de compétences spécifiques, par l'accroissement de l'apprentissage organisationnel et par toutes autres actions à moyen et long terme permettant de développer les actifs intangibles de l'entreprise.

Des variables d'actions et de résultat mesurant la capacité d'adaptation de l'entreprise telles que le temps de lancement de nouveaux produits ou le temps nécessaire pour le développement d'une gamme de produits font généralement partie de cette perspective. On y trouve également des variables liées aux collaborateurs telles que le taux d'absentéisme, le nombre de journées de formation, de turn-over et de satisfaction globale des salariés.

« Le DRH et les professionnels de la fonction deviennent des acteurs du résultat économique. Leur capacité d'anticipation, leur sensibilité aux évolutions sociales, professionnelles, légales et techniques deviennent des compétences majeures. Leur performance est jugée sur la pertinence des stratégies de management des ressources humaines qu'ils sont capables de proposer et de mettre en place et sur le résultat économique engendré. »¹⁷².

Les apports d'une entreprise à ses parties prenantes (rendement pour les actionnaires, satisfaction pour les clients) sont la conséquence d'une cascade de décisions. Comme on le voit au travers de la description des différentes perspectives du BSC, cette cascade se contrôle par l'utilisation de variables d'action et de résultat où une variable de résultat est la conséquence d'une certaine décision, mais peut également représenter une variable d'action pour une décision en aval. L'efficacité du BSC dépend en bonne partie du mélange approprié de ces différents types de variables et de l'identification des relations de cause à effet.

¹⁷² Imbert J. (2007), « Les tableaux de bord RH, construire, mettre en œuvre et évaluer le système de pilotage », éditions d'organisation, page 35.

Exemple d'indicateurs d'engagement des salariés¹⁷³

Gestion sociale	<ul style="list-style-type: none"> • Absentéisme. • Nombre de conflits annuels (prud'hommes) gérés par la DRH. • Nombre de journées de grève/an.
Performance	<ul style="list-style-type: none"> • Turnover volontaire . • % de HP identifiés sur la base du référentiel managérial. • % de managers reconnus pour leurs qualités de leader. • % de managers formés au leadership. • % de managers formés à l'utilisation des outils RH. • % de managers récompensés pour leur qualité de leader et de coach. • % de salariés reçus en entretien annuel. • % de salariés conseillés dans leur parcours professionnel (régularité des entretiens de carrière). • % de salariés bénéficiant d'un intéressement, d'une augmentation, d'une promotion. • % de salariés mutés dans un poste formateur. • % de salariés n'ayant pas reçu de formation depuis deux ou trois ans. • taux d'employabilité des salariés.
Création de valeur	<ul style="list-style-type: none"> • VA/effectif moyen. • coût du turnover. • coût de l'absentéisme. • coût des conflits, des grèves. • Niveau de satisfaction des salariés concernant le système d'évaluation, de développement et de reconnaissance. • Niveau de satisfaction des clients. • Nombre de propositions d'innovation, d'améliorations, formulées par les Salariés.

¹⁷³ Imbert J (2014), « *Les tableaux de bord RH, construire, mettre en œuvre et évaluer le système de pilotage.*», éditions eyrolles, page 85.

Conclusion de la cinquième section

Situer la performance et la mesurer pour pouvoir l'améliorer constitue à l'évidence un besoin organisationnel. Mais l'homme au travail désire également connaître sa performance. Même sans visée évaluatrice, *le feed-back* sur les résultats obtenus et leur comparaison à des normes ou à des objectifs est l'un des éléments qui permettent d'élever le niveau d'effort de l'homme au travail.

Évaluer, contrôler, juger, écouter ne sont pas des actes naturels, ce sont pourtant des nécessités du management. L'affirmation de la dimension stratégique des ressources humaines contient en elle-même la volonté de ne pas les gaspiller, mais au contraire de les développer. Le contrôle de gestion des ressources humaines s'appuie sur des méthodes d'évaluation et des critères de mesure de performance qui prennent en compte la complexité et la globalité de l'homme au travail. L'utilité de ce contrôle de gestion sociale provient fondamentalement d'une vision toujours identique de l'homme au travail et place le manager au centre de la gestion des ressources humaines.

Le système d'évaluation des performances doit donc comporter des indicateurs connus et acceptés par ceux auxquels ils sont applicables. Les normes choisies, doivent refléter un compromis entre ce que le responsable pense pouvoir faire et ce qu'on lui demande de réaliser. Des normes non intériorisées provoquent l'insatisfaction et tendent à biaiser l'information.

En effet, le contrôle des performances est une démarche logique et rigoureuse d'investigation qui permet de mettre en évidence l'efficacité du travail, c'est-à-dire sa capacité à produire les résultats prescrits au meilleur coût. Mais cette démarche n'est pas une démarche d'autorité, elle ne peut être menée à bien que dans le cadre d'une participation des intéressés.

La mise en place d'indicateurs de performance consiste à former les intéressés à l'utilisation puis à leur demander une première rédaction. Le rôle de la hiérarchie est alors d'approuver ou de participer à la mise au point des modifications. Le rôle du contrôleur de gestion sociale est d'assurer la cohérence de l'ensemble en faisant prévaloir les critères de qualité. Par la suite, son rôle est de veiller à ce que la maintenance de la démarche soit effectuée au fur et à mesure des changements introduits. La figure 23 présente le plan la troisième section.

6. Les budgets et la comptabilité analytique sociale.

Introduction de la seizième section

Les budgets peuvent être vus comme étant des instruments à la fois de cohésion et de coordination entre les centres de responsabilité permettant la maîtrise du processus de décentralisation par l'intermédiaire d'un engagement entre la direction générale et les collaborateurs chargés d'établir les décisions. Une confrontation des réalisations face aux prévisions permet d'évaluer le contrôle budgétaire et donc la performance de tous les centres de responsabilités.

« Comme beaucoup d'instruments de gestion, les budgets peuvent être utilisés de nombreuses manières :

- ils servent de support au contrôle de gestion ;
- ils sont à l'origine de l'analyse des écarts de gestion ;
- ils permettent d'évaluer les structures de l'entreprise ;
- ils permettent de tester les réseaux de communication ;
- ils facilitent l'élaboration de tableaux de bord et rapports spécifiques .».¹⁷⁴

L'approche budgétaire consiste à préparer, à partir d'hypothèses d'activité, des budgets dont l'horizon est annuel et qui constituent des objectifs immuables servant de base au calcul d'écarts et à l'évaluation des performances.

6.1. La planification stratégique des ressources humaines

« L'adéquation des ressources humaines, actuelles et futures, aux compétences requises est un des facteurs clés de succès pour la mise en œuvre des plans d'action opérationnels. »¹⁷⁵.

Le plan stratégique sert à définir des objectifs à long terme allant (de 5 à 10 ans) en formalisant au mieux la vocation de l'entreprise, il reprend les points clés de la stratégie :

- les marchés et produits de l'entreprise ;
- les objectifs de l'entreprise ;
- les moyens pour atteindre les objectifs fixés.
- La gestion stratégique des ressources humaines, aussi désignée par l'expression « *planification stratégique des ressources humaines* », sert à établir des liens directs entre la gestion des ressources humaines et le plan stratégique de l'organisme.

¹⁷⁴ Degos J-G.(2009),« Aux origines du contrôle de gestion: modèles conceptuels de référence et outils incontournables.», la revue marocaine de contrôle de gestion, premier numéro, page 22.

¹⁷⁵ Molho D.et Fernandez-Poisson D. (2009) ,« Tableaux de bord, outils de performance .»,éditions d'organisation, page 27.

La gestion stratégique des ressources humaines a pour objectif global de :

- faire en sorte que l'organisme dispose des ressources humaines appropriées pour atteindre ses objectifs stratégiques et mettre en œuvre ses plans opérationnels – pouvoir compter sur les gens qu'il faut, avec les compétences voulues, en temps opportun;
- réagir aux tendances sociales, économiques, législatives et techniques qui influent sur les ressources humaines ;
- disposer d'une marge de manœuvre de façon à ce que l'organisme puisse gérer le changement si l'avenir déjoue des attentes.

La planification stratégique des ressources humaines constitue l'un des outils efficaces pour faire de la gestion des ressources humaines une fonction stratégique de l'organisation, au même titre que l'ensemble de ses autres fonctions, et pour que la gestion des ressources humaines soit prise en compte, elle aussi, au moment de l'élaboration du plan stratégique d'évolution de l'organisation. C'est un processus formel de révision systématique et continue des activités de gestion des ressources humaines dont l'objectif est double : modeler ces activités aux changements externes à l'organisation affectant son marché interne du travail. et établir une adéquation optimale entre les ressources humaines en place et le travail qui leur est demandé.

« Ainsi, les DRH semblent avoir une vision qui consiste à considérer la GPEEC comme un dispositif de gestion qui pourrait accompagner les agents dans leur développement et leur carrière. Leurs discours portent plus naturellement sur la recherche d'une cohérence et d'une optimisation des outils et des pratiques ressources humaines existantes. En ce sens, on peut dire que leur point de vue est plus proche de l'agent (dimension individuelle), plus fonctionnel et opérationnel, c'est-à-dire associé au management. »¹⁷⁶.

La planification stratégique des ressources humaines comprend six étapes :

- l'analyse de l'environnement et la formulation de la stratégie d'évolution de l'organisation ;
- la prévision des besoins en ressources humaines ;
- la prévision des ressources humaines disponibles ;
- l'analyse des déséquilibres entre les besoins et les ressources humaines disponibles ;
- la préparation d'un plan de gestion stratégique des ressources humaines ;
- le suivi du plan de gestion stratégique des ressources humaines et l'évaluation de la stratégie d'évolution de l'organisation.

¹⁷⁶ Brillet Franck et Sauviat Isabelle, « La GPEEC dans les universités françaises : quels enjeux pour la valeur publique ? », revue *Gestion et management public* 2013/3 (Volume 2/n°1), p. 26.

6.1.1. L'analyse de l'environnement et la formulation de la stratégie

« La fonction GRH comme « stratégique » ne peut être définie seulement par le degré de cohérence des pratiques de la fonction GRH avec les décisions stratégiques mais aussi et surtout, par le degré de contribution réelle aux décisions stratégiques. »¹⁷⁷.

L'analyse de l'environnement externe et de l'environnement interne de l'organisation vise à connaître le plus précisément possible le contexte dans lequel l'organisation sera appelée à vivre à court (1 an), moyen (3 ans) ou long terme (5 ans).

La fonction GRH comme « stratégique » ne peut être définie seulement par le degré de cohérence des pratiques de la fonction GRH avec les décisions stratégiques mais aussi et surtout, par le degré de contribution réelle aux décisions stratégiques. Par ailleurs, la formulation de la stratégie d'évolution de l'organisation a pour but d'identifier et de choisir les pistes d'action (missions, objectifs, stratégies, etc.). Les plus prometteuses et ce, pour la période choisie. Ces analyses doivent faire ressortir, dans le contexte de la planification stratégique des ressources humaines, les impacts des changements de l'environnement et des choix stratégiques de la direction sur la gestion des ressources humaines.

- analyser l'environnement externe de l'organisation;
- analyser l'environnement interne de l'organisation;
- formuler la stratégie d'évolution de l'organisation.

6.1.1.1. La prévision des besoins en ressources humaines

La prévision des besoins futurs en ressources humaines, aussi appelée prévision de la demande interne de travail ou prévision des emplois, consiste essentiellement à déterminer le nombre et la nature des emplois ainsi que la structuration du travail qui seront requis par l'organisation afin d'assurer la réalisation de sa mission et de ses objectifs stratégiques dans le délai fixé. En d'autres termes, la prévision des besoins en ressources humaines vise principalement à répondre à trois questions :

- quelle est la structure d'emplois (catégories, corps) qui permettra d'atteindre les objectifs de l'organisation ?
- combien d'emplois de chaque type seront nécessaires pour ce faire ?
- quels seront le contenu et les exigences de ces emplois ?

¹⁷⁷ Kerlan F. (2007), « Guide pour la GPEC. », éditions d'organisation. », paris, page 43.

La prévision des besoins en ressources humaines est effectuée à partir de trois sources principales d'information :

- les facteurs de l'environnement externe qui auront des impacts sur l'organisation ;
- les forces et les faiblesses actuelles de l'organisation ;
- les objectifs stratégiques de l'organisation, tels que précisés dans sa stratégie d'évolution.

6.1.1.2. La prévision des ressources humaines disponibles

Cette étape du processus de planification stratégique des ressources humaines, souvent désignée par l'expression prévision de l'offre interne de travail ou analyse des disponibilités consiste à se faire une idée précise du nombre et de la qualité des ressources humaines qui travaillent actuellement dans l'organisation et qui seront disponibles à une période déterminée.

« La GPEC vise à réduire de façon anticipée les écarts entre les besoins et les ressources humaines de l'organisation (en effectifs et compétences) en fonction de son plan stratégique. »¹⁷⁸.

6.1.2. L'analyse des déséquilibres entre les besoins futurs et les RH disponibles

L'identification et l'analyse des déséquilibres entre les besoins futurs et les ressources humaines en place ont pour but de mettre en lumière les différentes situations qui présentent les menaces les plus critiques pour l'évolution harmonieuse de l'organisation.

L'évaluation appropriée des déséquilibres relevés permettra d'identifier les défis opérationnels qui se posent à la gestion des ressources humaines et d'alimenter le contenu du plan de gestion stratégique des ressources humaines (étape suivante du processus de planification stratégique des ressources humaines). Les différents déséquilibres pouvant être constatés se regroupent généralement dans quatre grandes catégories : environnementaux, structurels, qualitatifs et quantitatifs.

¹⁷⁸ Peretti J.M. et Piètrement G. (2013), « *Gestion de l'information sociale.* », édition Vuibert, page 1.

6.1.2.1. Le plan de gestion stratégique des ressources humaines

Le plan de gestion stratégique des ressources humaines permet de concrétiser les décisions prises tout au long du processus de planification stratégique en un tout cohérent.

Le plan de gestion stratégique des ressources humaines est le reflet des analyses des environnements interne et externe, de la stratégie d'évolution de l'organisation et des déséquilibres jugés critiques entre les besoins futurs en ressources humaines et les disponibilités prévisibles des ressources humaines en place à une période déterminée.

Le but du plan est de permettre d'établir un scénario réaliste qui supportera concrètement l'organisation dans l'atteinte de ses objectifs stratégiques. Le plan comporte des objectifs précis et mesurables, des stratégies d'action pour lesquelles des priorités auront été établies et un calendrier de réalisation pour la durée du plan stratégique global de l'organisation.

Pour s'assurer que le plan de gestion stratégique des ressources humaines se déroule adéquatement et que l'organisation a fait les bons choix de stratégies d'action et d'objectifs de gestion stratégique des ressources humaines, il sera nécessaire d'effectuer des suivis périodiques et une évaluation annuelle du plan de GSRH.

6.1.2.2. Le suivi et l'évaluation du plan de gestion stratégique des ressources humaines

Le suivi et l'évaluation du plan de gestion stratégique des ressources humaines sont des modes de contrôle et d'ajustement des stratégies d'action et des objectifs de gestion stratégique des ressources humaines qui visent à fournir des informations sur le déroulement et la réalisation du plan, car la planification stratégique des ressources humaines repose sur des variables en constante évolution et on se doit de réévaluer régulièrement ses modes d'action en fonction de l'évolution de ces variables.

6.1.3. Le contrôle budgétaire dans la fonction ressources humaines

Un budget est un état quantitatif qui exprime les objectifs qualitatifs, il est une affectation prévisionnelle aux différents centres de responsabilité, d'objectifs et de moyens pour une durée déterminée. « *Le budget peut se définir comme étant la prévision chiffrée d'un programme d'actions permettant d'atteindre par des moyens définis les objectifs de l'entreprise.* »¹⁷⁹.

¹⁷⁹ Mikol A, Stolowy H.(1987), « Cas pratiques de comptabilité analytique, contrôle de gestion et budgets. », éditions banque, paris, page

6.1.3.1. Les mouvements d'effectifs

Les budgets constituent la traduction des décisions stratégiques et tactiques sous la forme d'un ou plusieurs plans datés, détaillés et chiffrés mentionnant l'obtention ou la location des ressources.

En effet, Le système budgétaire doit respecter les principes suivants :

- totalité du système budgétaire : le budget doit couvrir l'ensemble des activités réalisées par l'entreprise;
- superposition du système budgétaire : le budget constitue un préalable à la mesure des performances des acteurs qui requiert la possibilité d'attribution des responsabilités ;
- préservation de la solidarité nécessaire entre les départements : l'introduction d'un système de mesure de performance individuelle ne doit pas aller à l'encontre de l'intérêt général ;
- actualisation des prévisions : il ne s'agit pas de corriger en permanence le budget en fonction des dérapages mais de prévoir le cas éventuel résultant des modifications majeures des paramètres de budgétisation.

1. Le budget des frais de personnel

Les évolutions de main d'œuvre en quantité et en qualité provoquent une évolution de la masse salariale qui se traduit par des mouvements d'effectifs et des mouvements horaires importants qu'il va falloir mesurer prévisionnellement et budgéter. Ces évolutions concernent :

- les évolutions des effectifs par catégories (embauches, départs, mouvements internes de personnel entre catégories ou zones géographiques) ;
- les changements de qualification (promotions) ;
- les modulations du temps de travail (heures supplémentaires, temps partiel, chômage technique).

« Ainsi, il est demandé au contrôle de gestion sociale de repérer et consolider tous les coûts de personnel répartis dans toutes les fonctions de l'entreprise pour bien visualiser et mieux analyser les évolutions afin d'aider aux décisions. »¹⁸⁰.

Nous allons aborder dans un premier temps les effectifs, puis dans un second temps le volume horaire disponible ou capacité de travail disponible.

¹⁸⁰ Alazard C et Separi S. (2010) « Contrôle de gestion, manuel et applications. » 2 éditions duodi, page 503.

□ **Budget des effectifs**

La qualité des budgets de frais de personnel dépend de la qualité des budgets d'effectifs qui en constituent le maillon le plus important dans son impact en masse. Il faut d'abord déterminer l'effectif qui servira de référence au processus budgétaire. Parmi l'ensemble des types d'effectifs existants, deux sont généralement retenus :

- les effectifs inscrits :(personnes inscrites et non sorties du registre des mouvements dont on assure ou conserve effectivement la gestion)-(absents non rémunérés de courte ou moyenne durée) ;
- les effectifs payés : personnes dont la rémunération est maintenue en totalité)-(absents rémunérés).

□ **Budget temps**

De part la montée en puissance de la flexibilité du temps de travail et comme l'exigent la programmation des activités industrielles et le suivi de la performance, le pilotage des temps d'emploi s'avère aussi nécessaire que celui des salariés au travail. Il s'agit de prendre en compte :

- l'ensemble des formes d'absence au travail et les modulations du temps de travail ;
- les possibilités de stockage et de déstockage du temps de travail.

L'analyse des temps de travail permet de calculer le coût moyen périodique. Le budget est élaboré sur la base d'un horaire mensuel normal et tient compte des heures supplémentaires et des temps partiels. Les absences de personnel n'apparaissent dans les budgets que sous la forme des régulations qu'elles entraînent (appel à des intérimaires, sureffectifs, heures supplémentaires). Le budget est donc établi en fonction d'un absentéisme moyen projeté. Pour la prise en compte des congés payés, il est préférable d'enregistrer les salaires et les charges sociales normalement pendant les congés payés pris au cours de l'exercice budgétaire.

□ **Le budget de sous-unités et le budget global des frais de personnel**

« La sous-unité peut se définir comme un ensemble de regroupements des éléments budgétaires en vue de permettre le pilotage. Il peut s'agir d'un centre de frais comptable, d'un service, d'une unité de production, d'un département, etc. Peu importe, l'information sera produite ou consolidée là où elle est utile à la prise de décision. »¹⁸¹ .

¹⁸¹ Martory B. (2009), « *Contrôle de gestion sociale, salaires, masse salariales, effectifs, compétences, performances* .» ,6 éditions Vuibert, page 153.

Par exemple, dans une grande unité, les frais sont calculés au niveau de la section, puis consolidés dans le département, la division, la branche et enfin au niveau global pour la détermination de la masse salariale budgétaire.

2. Le budget de la masse salariale

La gestion de la masse salariale est complexe du fait de la diversité des paramètres à considérer :

- éventail large des qualifications ;
- pyramide des âges de l'effectif ;
- systèmes de rémunérations semi variables ;
- pluralité des conventions collectives dans les groupes ;
- cadre réglementaire contraignant et confus.

Cette variété de paramètres nous conduit à scinder l'étude budgétaire de la gestion de la masse salariale en plusieurs étapes :

- la détermination de la masse salariale en fonction des besoins : Dans cette étape il est nécessaire de déterminer le volume horaire annuel nécessaire puis d'identifier la capacité de travail disponible.
- l'analyse des variations de la masse salariale : plusieurs causes viennent expliquer l'évolution de la masse salariale : (la politique de rémunération, les variations de ou dans l'effectif.).

6.1.3.2. Le contrôle budgétaire des frais de personnel

« Parmi les caractéristiques communes aux entreprises performantes, on relève le plus souvent les deux suivantes:

- un climat social satisfaisant associé à une mobilisation complète des ressources humaines;
- une gestion prévisionnelle traduisant les perspectives stratégiques dans les différents domaines fonctionnels. »¹⁸².

Le contrôle budgétaire s'exerce au niveau :

- des coûts, dont le but est d'analyser les coûts salariaux et sociaux ;
- du suivi des écarts, dont le but est la mise en place d'un pilotage décentralisé des ressources humaines lié le plus souvent à de nouvelles formes d'organisation du travail ;
- du contrôle de la performance humaine, au moins au niveau du poste et de la sous-unité.

C'est au niveau des budgets de sous-unité que l'on va pouvoir le mieux piloter les frais de personnel.

¹⁸² Martory B. (2009), « Contrôle de gestion sociale, salaires, masse salariales, effectifs, compétences, performances. », 6 éditions Vuibert, page 146.

Les domaines du pilotage budgétaires des frais de personnel (Martory 2009)¹⁸³.

	Eléments de coûts budgétés	Analyse d'écart	La performance mesurée
Budget de poste	Coût moyen (horaire, journalier ou mensuel) × Temps	→ Sur coût. → Sur temps.	RENDEMENT PRODUCTIVITE QUALITE
Budget de sous-unité (<i>centre d'analyse</i>)	Coût moyen × Temps × Effectif	→ Sur budget Poste. → Sur effectif. → Sur niveau d'activité	PERFORMANCE D'UNE EQUIPE PERFORMANCE D'UNE SOUS-UNITE
Budget de masse salariale(<i>unité dans son ensemble</i>)	Σ Budgets des sous-unités	→ Sur taux-prix → Sur effectifs-temps	PERFORMANCE GLOBALE DE L'ORGANISATION

Parmi les caractéristiques communes aux entreprises performantes, on relève le plus souvent les deux suivantes:

- un climat social satisfaisant associé à une mobilisation complète des ressources humaines ;
- une gestion prévisionnelle traduisant les perspectives stratégiques dans les différents domaines fonctionnels.

1. Les écarts globaux :

Ils correspondent sur la période concernée à la différence entre :

- réel –budget initial ou le budget réactualisé par rapport à la trajectoire ;
- réel –Réel de l'année précédente évolution temporelle ; prise en compte des phénomènes saisonniers ;
- réel - Réel du mois ou trimestre précédent position de la dérive par rapport au mois ou au trimestre précédent.

2. La décomposition des écarts globaux en sous-écarts

Les grands axes sont les suivants, on calcule des écarts en fonction de :

- la sous-unité budgétaire (niveau de la division, de la sous-division, de la section) ;
- la catégorie de personnel (ouvriers, employés, cadres, commerciaux...) ;
- la composante de la masse salariale, c'est à dire la catégorie de frais (salaires, primes, charges sociales...).

¹⁸³ Martory B. (2009), « *Contrôle de gestion sociale, salaires, masse salariales, effectifs, compétences, performances.* » ,6 éditions Vuibert, page 150.

6.1.3.3. La gestion prévisionnelle des emplois et des compétences

« *La gestion prévisionnelle des emplois et des compétences (GPEC) est une gestion anticipative et préventive des ressources humaines, fonction des contraintes de l'environnement et des choix stratégiques de l'entreprise.* »¹⁸⁴.

La Gestion prévisionnelle des emplois (GPE) est apparue au milieu des années 1970 et avait pour objectif la recherche d'une adéquation entre les besoins de l'entreprise et les ressources disponibles. La gestion prévisionnelle des emplois et des compétences repose sur les besoins qualitatifs et quantitatifs en ressources humaines évoluant dans le temps, L'entreprise doit anticiper ces évolutions pour mettre en œuvre les politiques qui permettent de maintenir ou d'atteindre l'équilibre qualitatif et quantitatif des emplois et des hommes.

Le but de la gestion prévisionnelle des emplois et des compétences est de faire correspondre les compétences des salariés à l'activité de l'entreprise et à ses perspectives d'évolution en identifiant les compétences critiques qu'il faut conserver, développer, et/ou acquérir à court ou moyen terme.

L'outil de la gestion prévisionnelle des emplois et des compétences permet ainsi de :

- transcrire les besoins actuels et futurs de l'entreprise en fonction de sa stratégie et de l'anticipation de l'environnement ;
- faire le bilan des ressources disponibles ;
- constater les écarts ;
- gérer les écarts en anticipant les besoins.

« *En GRH, la prise en compte de l'aspect temporel a d'abord été marquée par les dispositifs de gestion prévisionnelle (Scouarnec, Yanat, 2003). Néanmoins, il n'existe pas de terminologie communément admise (Gilbert, Parlier, 2005 ; Abraham, Brillet, 2008). Bureau et Igalens (2008 : 35) recensent les termes utilisés pour parler de gestion prévisionnelle en GRH : la gestion anticipée des emplois et des compétences, la gestion préventive, la gestion anticipatrice, la gestion anticipative, la gestion prospective, la gestion prévisionnelle de l'emploi et des compétences et la gestion prévisionnelle des ressources humaines.* »¹⁸⁵.

¹⁸⁴ Peretti J. M. (2013), « *Gestion des ressources humaines.*», 19 ème édition Vuibert, paris, page 61.

¹⁸⁵ Hulin A. (2010), « *Les pratiques de transmission du métier : de l'individu au collectif. Une application au compagnonnage.*», Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université François – Rabelais de Tours , page 52.

1. La gestion prévisionnelle des effectifs

« La gestion prévisionnelle des effectifs est apparue dans les années 1960. Les modèles utilisés sont alors limités à un aspect quantitatif et calculable. Il s'agit essentiellement de modèles de simulation et d'optimisation sous contrainte (Gilbert, 1999). Les références à la théorie du management scientifique sont encore fortement présentes (Bureau, Igalens, 2008). »¹⁸⁶.

La prévision du nombre d'emplois requis par catégories et par corps d'emploi repose essentiellement sur la prise en compte de deux facteurs : 1) le volume d'activités (abandon de certaines activités, ajout de nouvelles activités, etc.) projetées par l'organisation ; 2) le processus de production retenu par l'organisation (organisation du travail, place des technologies, gains de productivité souhaités, etc.).

La planification prend en compte les évolutions naturelles des effectifs, telles qu'elles vont survenir pendant la période de projection. Il s'agit de simuler un vieillissement progressif de la population salariée en projetant l'état du système à un horizon donné. Les évolutions trouvent leurs sources dans les trois types de facteurs suivants :

- les départs en retraite qui sont aisés à programmer en fonction de la pyramide des âges. Seuls seront retenus à ce niveau, les départs considérés comme normaux ;
- les départs dus au turnover habituel qui peuvent être déterminés le plus simplement en reproduisant le taux moyen de turnover par catégorie, observé au cours des périodes précédentes. On projetera des taux probables mais on suivra pour chaque unité opérationnelle la prévision et la réalité des départs ;
- les promotions, changement de qualifications liées au fonctionnement normal du système de promotions et indépendamment de politiques spécifiques d'ajustement des besoins et des ressources.

2. Le contrôle de la gestion prévisionnelle de l'emploi et des compétences

« L'évaluation des compétences est apparue d'une part comme une démarche de changement actée par de nouvelles pratiques managériales (de gestion des ressources humaines et de performance), et d'autre part, comme un processus de changement institutionnalisé selon un double mouvement « adaptation-proaction ». »¹⁸⁷.

La démarche générale d'implantation de la gestion prévisionnelle de l'emploi et des compétences se découpe selon les étapes suivantes :

¹⁸⁶ Hulin A. (2010), « Les pratiques de transmission du métier : de l'individu au collectif. Une application au compagnonnage. », Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université François – Rabelais de Tours, page 53.

¹⁸⁷ Brillet Franck, Sauviat Isabelle. (2012) « L'évaluation des compétences : enjeux et effets en termes de changement Le cas d'un EPST », revue Recherches en Sciences de Gestion 2012/1 (N° 88), p. 103.

- faire un état des lieux des ressources humaines existantes : il s'agit de définir précisément les missions remplies par les salariés, les compétences qu'ils mobilisent, la place qu'ils occupent dans la structure organisationnelle.
- effectuer une projection des ressources disponibles : en complément de la première approche, on intègre ici l'évolution probable des ressources définies à la première étape (évolution de carrière, promotions prévisibles, départ à la retraite, démissions, recrutements);
- définir les évolutions prévisibles : ces évolutions concernent l'environnement technologique, concurrentiel, réglementaire, socio-culturel de l'organisation. Parmi ces évolutions, quelle sera la place de l'organisation ? Ces évolutions entraînent-elles des changements pour l'organisation? Quels changements devront être mis en œuvre pour conserver un avantage concurrentiel durable (ou pour remplir au mieux sa mission s'il s'agit d'une organisation publique) ?
- définir les besoins futurs en emplois et compétences : à partir des scénarii d'évolution possible. Il s'agit ici d'identifier les conséquences en termes d'emplois tant du point de vue quantitatif (combien de recrutements seront-ils nécessaires ?) que du point de vue qualitatif (quelles nouvelles compétences ?) et le calendrier constamment réévalué;
- analyser les écarts entre les besoins et les ressources futurs.
- définir un plan d'action pour réduire ou annuler les écarts constatés ;
- mettre en place des indicateurs et des procédures de contrôle des actions entreprises.

Malgré cela, la GPEC au Maroc est en pratique peu fréquente et difficile à mettre en œuvre (O.Amrani, 2012, 22) et ceci pour les causes soulevées suivantes :

- Elle se heurte à l'ampleur des incertitudes conjoncturelles,
- Elle entraîne des actions nécessaires à moyen terme, mais dont on peut, souvent, se passer à court terme,
- Elle requiert l'existence de définitions de postes et de données assez fiables sur les compétences.
- Elle peut entrer en contradiction avec l'évaluation de l'efficacité des cadres, effectuée par la direction essentiellement sur la base de critères de court terme non compatibles avec une démarche prévisionnelle.
- Elle demande que la fonction RH ait dans l'entreprise une implantation et un statut importants, ce qui n'est pas toujours le cas en pratique.

Pour ces raisons, la GPEC est encore relativement peu employée, en particulier dans les entreprises qui ne sont pas de grande taille. Ce pendant, sa fréquence d'utilisation est en croissance très nette et son utilité est indéniable.

6.2. La comptabilité analytique sociale

6.2.1. Objectif de la comptabilité analytique sociale

La comptabilité analytique sociale est définie comme « *l'ensemble des procédures permettant de déterminer et d'analyser les coûts et avantages sociaux. Comme la comptabilité analytique classique- sur laquelle d'ailleurs reposent ses principaux fondements- elle rassemble plusieurs types d'approches des coûts appropriés aux problèmes qui lui sont posés.* »¹⁸⁸. Ses méthodes se définissent progressivement au fil des expériences, dans le souci de répondre aux besoins révélés sur le terrain, essentiellement l'approvisionnement du contrôle social en information qualitative.

La comptabilité analytique est employée dans le domaine de la gestion des stocks et dans des décisions d'investissement et des choix de financement optimal des nouveaux équipements. Elle est, aussi, employée dans le domaine de la politique salariale de l'entreprise pour déterminer en particulier les primes individuelles ou collectives attribuées en fonction des indicateurs de productivité mis en place pour mesurer l'apport productif de différents départements, ateliers ou sections à modifier.

La comptabilité analytique permet d'évaluer les coûts de dysfonctionnements dus à des facteurs sociaux et à l'opposé, d'évaluer les avantages financiers résultant de la satisfaction au travail. Elle permet, enfin, d'assurer un suivi pour le recrutement du personnel, la formation, l'environnement de travail et les licenciements liés à des restructurations.

6.2.2. Rôle de la comptabilité analytique sociale

Le contrôleur de gestion sociale doit faire comprendre aux utilisateurs comment a été conçu le système de la comptabilité analytique des ressources humaines. Il doit :

- s'assurer que l'information est utilisée aux fins de contrôle par eux même des opérations dont ils ont la charge et les aide à en tirer partie, notamment en faisant préciser: les causes des écarts, les actions correctives qui seront entreprises et les résultats obtenus par les actions correctives entreprises ;
- fournir au directeur des ressources humaines son avis sur l'exécution du plan d'action d'ensemble en cours : il dégage les écarts notables et préconise des mesures correctives ;
- S'assurer les liaisons entre les utilisateurs, le service informatique, pour la définition du système et contrôler le bon fonctionnement du système de comptabilité analytique et proposer des actions correctives si nécessaire et participer à l'élaboration du plan informatique de la direction des ressources humaines.

¹⁸⁸ Martory B. (2009), « *Contrôle de gestion sociale, salaires, masse salariales, effectifs, compétences, performances.* », 6 éditions Vuibert, page 338.

Conclusion de la seizième section

Dans un environnement incertain dont les caractéristiques changent de façon imprédictible, la seule méthode de voir plus clair dans le futur, d'après Komarev (2007), est de contrôler l'évolution des facteurs qualitatifs et non financiers. Car ce sont ces derniers qui déterminent le changement des indicateurs financiers et qui sont les vrais inducteurs (" drivers ") de valeur (Hope et Fraser, 1999; Kaplan et Norton, 2001; Wallander, 1999). Donc, dans un contexte d'incertitude de l'environnement où les budgets deviennent moins efficaces, des outils nouveaux de contrôle fondés sur des mesures de performance non financières peuvent les remplacer (Hoque, 2004).

La production d'information sociale est donc un préalable à la décision RH. Comme d'autres pratiques RH, elle est aujourd'hui outillée et décentralisée : on parle ainsi de reporting pour désigner la remontée régulière de l'information formalisée dans la hiérarchie. Cette recherche constante d'informations et d'indicateurs chiffrés peut également générer des effets pervers, comme l'alourdissement des procédures ou la sous-estimation des dimensions plus subjectives ou qualitatives. La mise en œuvre d'un tableau de bord au sein de toute organisation ne peut s'appréhender uniquement par l'énonciation de règles d'organisation (forme, indicateurs). Dans une dynamique de changement, il convient d'estimer en amont les directions qui permettront une réussite sur le long terme d'un nouvel outil de gestion. *« Il n'y pas de ratios obligatoires, pas de tableau de bord type, il n'y a que des tableaux de bord particuliers à chaque organisme, à chaque entreprise, dont le caractère est éminemment évolutif. »*¹⁸⁹.

¹⁸⁹ Peretti J. M. (2010), « *Ressources humaines*. ». 12^{ème} édition Vuibert, page 428.

7. Le système d'information sociale et le bilan social.

Introduction de la septième section

« L'efficacité des processus de GRH (entretien annuel, bilan professionnel, plans remplacement, revue talent...) est jugée sur la qualité d'exploitation des informations recueillies et la mise en œuvre des actions correspondantes. »¹⁹⁰. La prise de décision RH doit se faire sur la base d'informations sociales, pertinentes et fiables. Or, cette information n'existe pas spontanément : il faut la concevoir, la produire, l'archiver et s'assurer de sa disponibilité de manière réactive et fiable. L'information sociale a donc un coût, mais elle permet d'optimiser les processus RH et d'améliorer la contribution des RH à la performance de l'organisation.

Le système d'information permet d'éviter une ressaisie par le service ressources humaines du volume important d'informations traitées au niveau des services opérationnels ; en contrepartie, la fiabilité de l'information ressources humaines ne repose plus seulement sur la qualité du service personnel mais également sur celle des services opérationnels. « L'informatisation de la GRH a réellement pris son essor avec l'irruption de la micro-informatique. Les réseaux ont favorisé la reconfiguration de la fonction.. Aujourd'hui, Internet et intranet permettent d'organiser le SIRH et offrent des opportunités pour améliorer la performance de la fonction RH dans chacune de ses missions. »¹⁹¹.

7.1. L'apport des E.R.P (Entreprise Resource Planning) au contrôle de gestion

« ERP est, de fait, une généralisation de MRP. Il s'agit ici de prendre en charge la gestion intégrale de l'entreprise, incluant la gestion des ressources humaines, la gestion comptable et financière, la gestion administrative, la gestion des ventes, la gestion des achats, la gestion de la production et la gestion de la logistique. »¹⁹².

¹⁹⁰ Imbert J. (2007), « Les tableaux de bord RH, construire, mettre en œuvre et évaluer le système de pilotage. », éditions d'organisation, page 39.

¹⁹¹ Peretti J. M. (2013), « Gestion des ressources humaines. », 19^{ème} édition Vuibert, Paris, page 231.

¹⁹² Lequeux J. L. (2008), « Manager avec les ERP. », éditions d'organisation, page 33.

L'ERP (Entreprise Resource Planning) ou PGI (Progiciels de gestion intégrée) est un logiciel intégré ou progiciel dont les divers modules permettent de traiter l'ensemble des fonctions de l'entreprise. C'est un progiciel qui permet l'intégration transparente de toute l'information qui circule dans l'entreprise : les informations concernant les finances, les comptabilités, les ressources humaines, la chaîne d'approvisionnement et la clientèle.

En effaçant les contraintes de collecte et de stockage de l'information, en permettant leur actualisation rapide, l'édition automatique d'états de suivi (tableaux de bord) et l'accélération des procédures de feed-back ; en éliminant les tâches routinières, les ERP (Entreprise Resource Planning) prennent en charge la grande partie du travail que faisait le contrôleur de gestion. En plus, les cadres du terrain retrouvent toutes les informations sur l'ERP surtout les données historiques. En effet, l'intégration des informations par les ERP (Entreprise Resource Planning) facilite le suivi plus régulier et plus précis des objectifs. Les écarts sont constatés plus rapidement. L'informatisation de la fonction a permis, depuis plusieurs années, une amélioration de la productivité et du service rendu à l'entreprise et aux salariés.

7.1.1. L'apport des progiciels " entreprise resource planning " pour la gestion

« Les outils disponibles permettent de nouveaux gains de productivité et d'amélioration du service rendu aux salariés, mais aussi la mise en œuvre des logiques actuelles du MRH. Il devient alors possible de parler de GRHAO, c'est-à-dire de gestion des ressources humaines assistées par ordinateur. »¹⁹³. Les ERP ou progiciels de gestion intégrés permettent le management de l'ensemble des services de l'entreprise en optimisant les processus du traitement des affaires et en améliorant la productivité globale. L'informatique de gestion met en œuvre à la fois des outils informatiques et des concepts de gestion, même si ces concepts ne sont pas toujours explicités.

Les progiciels labellisés MRP (Manufacturing Resource Planning) ont été développés à partir des années 70 pour mettre en application un concept de gestion élaboré à partir du début des années 60. Ce concept repose sur la planification, la programmation et le suivi de l'exécution des activités des industries d'assemblage.

193 Peretti J. M. (2013), « Gestion des ressources humaines. », 19^{ème} édition Vuibert, paris, page 231.

A contrario les ERP ont été implémentés dans les années 90 dans des logiciels de gestion adossés à des bases de données relationnelles, sans que le concept de gestion sous-jacent ne soit véritablement explicité. A l'image des ERP traduit significativement en français par « Progiciels de Gestion Intégrés » (PGI), la plupart des grandes solutions informatiques actuelles reposent sur la promesse d'un traitement intégré et synchronisé des données, c'est-à-dire sur des concepts issus du traitement de l'information plutôt que de la gestion et des sciences de l'organisation.

7.1.2. Les avantages escomptés de l'utilisation des ERP

Le progiciel de gestion intégrée est un logiciel intégré ou progiciel dont les divers modules permettent de traiter l'ensemble des fonctions de l'entreprise. C'est un progiciel qui permet l'intégration transparente de toute l'information qui circule dans l'entreprise : les informations concernant les finances, les comptabilités et les ressources humaines.

L'ERP décentralise la saisie des données ainsi qu'un accès central et local à l'information agrégée à divers niveaux du système. La direction centrale se trouve aussi fort satisfaite d'un meilleur contrôle de gestion : d'un meilleur suivi et traitement de l'information et d'une nette amélioration de la coordination horizontale matérialisée via une gestion par processus.

Il s'ensuit plus de délégations du pouvoir et plus de décentralisation. C'est un outil qui permet d'assurer :

- la visualisation sous forme de table avec signification ;
- la visualisation sous forme graphique des données ;
- la navigation de type drill-down pour aller du global au détail ;
- des boutons ou zones d'écrans sélectionnables pour construire simplement une interface utilisateur interactive et enchaîner des actions spécifiques ;
- l'édition des états.

« *La contribution de l'informatisation à la performance de la fonction RH ressort à cinq niveaux :*

- *gain de productivité ;*
- *amélioration du service ;*
- *amélioration de la qualité des décisions de GRH ;*
- *aide au partage de la fonction entre DRH et hiérarchie ;*
- *meilleures possibilités d'anticipation. »¹⁹⁴.*

¹⁹⁴ Peretti J. M. (2015), « *Ressources humaines.* », 15ème édition Vuibert, Paris, page 58.

Les objectifs ou les avantages escomptés de l'utilisation d'un ERP sont les suivants :

- avoir une documentation homogène (si on cherche l'information : on a les moyens de recherche d'un dossier X à un dossier Y) et donc être plus rapide dans la recherche d'information ;
- supprimer les risques liés aux papiers (perte, destruction, les risques liés à l'archivage);
- simplifier et sécuriser le contrôle d'un dossier multi sites (un groupe ayant plusieurs filiales ou une société ayant plusieurs établissements). Dans ce cas, il y a intervention de plusieurs équipes d'audit dans la mission.
- permettre de traiter une plus grande masse d'informations difficiles à gérer manuellement
- mettre en évidence la stratégie de contrôle (remonter de l'opinion vers le contrôle puis vers le risque);
- simplifier et sécuriser les opérations de supervision (ou de revue). Cela permet aux managers de superviser et de vérifier / savoir, par exemple, quels sont les visas et les contrôles effectués par les différents niveaux hiérarchiques plus bas.
- l'utilisation d'ERP procure l'avantage de communiquer entre différentes équipes de contrôle sans avoir besoin de se déplacer.

Le progiciel de gestion intégré est représenté comme un outil utile pour aider et orienter les utilisateurs. Il sert / permet de lier les compétences personnelles et les aspirations du personnel liées / relatives aux objectifs et buts de l'entreprise. *« Le progiciel permet de construire une interface utilisateur conviviale et interactive. une large palette de composants est aujourd'hui disponible pour une meilleure ergonomie du poste de travail. »*¹⁹⁵.

7.2. Le contrôle du système d'information des ressources humaines

Le SIRH s'est aujourd'hui diffusé auprès de l'ensemble des collaborateurs de l'entreprise. Il offre une plate-forme répondant aux besoins de nombreux utilisateurs aux attentes diverses. *« Mettre en place un projet de SIRH permet d'optimiser les processus RH avec un rôle accru des responsables opérationnels. L'appropriation du SIRH par tous les acteurs est essentielle pour un management RH de qualité. »*¹⁹⁶.

La complexité croissante de la mise en œuvre de nouvelles technologies d'information, nécessite l'implication d'un ^{grand} nombre d'acteurs pour réussir le déploiement et l'utilisation efficace de ces nouvelles technologies de l'information et de la communication. (NTIC).

Dans le cadre de la mise en place d'un PGI relatif à la gestion des ressources humaines, souvent, une équipe de projet est en charge du management de son implémentation.

¹⁹⁵ Fernandez A . (1999), *« les nouveaux tableaux de bord pour piloter l'entreprise, les éditions d'organisation »*, Paris. Page 235

¹⁹⁶ Peretti J. M. (2013), *« Gestion des ressources humaines.»*, 19^{ème} édition Vuibert, paris, page 233.

Son rôle revêt une importance particulière dans l'influence des impacts attendus ou émergeant de l'utilisation de ce nouveau système d'information.

Système d'information RH¹⁹⁷

<i>Activités</i>	<i>Descriptifs</i>
<i>Définir les besoins informatiques des clients RH.</i>	<i>Définir selon les clients RH (collaborateurs RH , salariés, managers, etc.) les outils informatiques à mettre en œuvre et les activités à informatiser.</i>
<i>Faire évoluer le système d'information et les outils RH.</i>	<i>Mettre en œuvre un système d'information adapté aux évolutions réglementaires, impliquant l'ensemble des processus et acteurs de la chaine RH (de la gestion administrative au manager de terrain).</i>
<i>Définir les fonctionnalités et administrer les outils informatiques RH.</i>	<i>Définir les fonctionnalités à intégrer dans les applications informatiques, les habitations et les modalités d'accès à ces outils.</i>
<i>Gérer la relation avec les prestataires informatiques.</i>	<i>Collaborer avec les prestataires internes et externes pour coordonner l'évolution des outils informatiques.</i>

7.2.1. L'informatisation des tableaux de bord et des indicateurs sociaux

Maîtriser le système d'information signifie en avoir le contrôle, c'est-à-dire non seulement la connaissance mais également la capacité à le faire évoluer dans le sens souhaité. Le besoin de maîtrise du système d'information a conduit à en élaborer des représentations sous forme de cartographie des processus.

« Le système d'information d'une organisation est l'ensemble des moyens et des procédures dont l'objectif explicite ou le résultat implicite est de fournir aux différents membres de l'organisation une perception de l'état et du fonctionnement de la dite organisation à travers des mécanismes informationnels. »¹⁹⁸.

L'information joue un rôle central pour la conduite de l'entreprise ; d'une part, elle constitue la base de chaque décision, d'autre part, elle assure la communication de l'entreprise avec son environnement et entre les différents membres de l'organisation dont les actions doivent être coordonnées.

¹⁹⁷ Autissier, D., Simonin, B. (2009). « Mesurer la performance des ressources humaines », éditions d'organisation, paris, page 75.

¹⁹⁸ Huet, G et Rousset, J. (1981). « Systèmes d'information : introduction à une construction participative. », éditions Sirey, paris, page 19.

L'information sociale consolidée mise à la disposition des utilisateurs par les systèmes d'information RH alimente aussi bien le reporting, les tableaux de bord que les outils de simulations ou les e-services RH.

Grâce aux systèmes informatiques conviviaux maîtrisables par les utilisateurs eux-mêmes en environnement micro-informatique ou en environnement réseau, l'informatisation des tableaux de bord et des indicateurs sociaux présente les avantages suivants :

- fiabilité : du fait de l'automatisation des calculs répétitifs et de la mémorisation des données servant de base de comparaison, notamment les données budgétaires et les cumuls des exercices précédents ;
- rapidité : d'obtention des résultats, du fait des capacités de calcul et d'impression ;
- possibilité d'intégration directe des données provenant des applications informatisées en amont : les modules de gestions et le système d'information des ressources humaines ;
- possibilité de consolidation des tableaux de bord des différents niveaux de responsabilité selon le principe de structure pyramidale des flux de décisions et d'informations.

Ainsi, l'informatisation se fait d'abord au coup par coup, de façon parfois " anarchique", sans vision d'ensemble. Progressivement, la pratique de planification se développe et conduit à une représentation abstraite des différentes parties du système d'information, appelée à s'assurer de la pertinence de l'assemblage, notamment la cohérence et l'efficacité technique. Ensuite, une autre exigence apparaît : celle de soumettre les évolutions du système d'information aux priorités stratégiques de l'entreprise.

7.2.2. Les progiciels de gestion intégrés des ressources humaines

Le PGI est en mesure de fournir aux DRH une solution intégrée pour les différents processus de la fonction ressources humaines: la planification, l'administration de la paie, le développement professionnel, le travail de santé et de l'administration en général. Il est également utile pour la prise de décision, d'analyse globale de gestion des ressources humaines et des rapports de contrôle de gestion sociale.

L'utilisation des ERP favorise les relations avec les employés et augmente la note de satisfaction et de connaissance, et en même temps, permet d'exécuter des tâches de gestion des données personnelles qui mènent à une réduction des coûts administratifs.

Grâce à un système ERP, il est possible de faciliter le contrôle centralisé et le fonctionnement décentralisé, ce qui permet aux décideurs des ressources humaines de se concentrer sur les responsabilités stratégiques de programmes de planification du personnel pour le développement.

En outre, le système fournit aux utilisateurs la possibilité d'autoriser les processus de coopération entre les différents domaines de l'entreprise et des agents extérieurs. « *Maîtriser la circulation de l'information au sein de l'entreprise est une exigence de premier ordre pour asseoir sa réactivité, organiser, coordonner en interne pour améliorer ses performances et sa croissance tout en appréhendant mieux l'environnement concurrentiel.* »¹⁹⁹..

Toutes les fonctions stratégiques sont combinées à des informations analytiques.

L'ERP assure de nombreuses fonctions dans le domaine des ressources humaines. Parmi celles-ci on peut citer:

- la gestion des employés ;
- un module qui gère le pointage des salariés ;
- le plan des horaires et absences ;
- un suivi des prestations et de leurs coûts par affaire ;
- la gestion des notes de frais ;
- le recrutement ;
- la formation ;
- la saisie et mise à jour des informations personnelles ;
- la gestion des temps de travail ;
- la gestion des congés.

Le contrôleur de gestion sociale peut suivre la productivité des employés avec notamment la possibilité d'éditer des rapports détaillés sur la présence de chaque salarié.

De même, le module ressources humaines peut être intégré à la fonction comptabilité analytique sociale pour le suivi des coûts salariaux. Il est donc important d'avoir une cohérence des outils informatiques utilisés dans les différentes unités de l'entreprise pour éviter les ressaisies et pour permettre de sortir et de calculer automatiquement des indicateurs à partir de données de bases qui servent dans l'activité.

Le contrôle de gestion sociale est un ensemble de démarches et d'outils bien distingués du contrôle de gestion classique. Cet ensemble vise à aider au pilotage social de l'organisation ayant pour objectif de contribuer à la gestion des ressources humaines dans leurs performances, leurs organisations et leurs coûts. Bâtir des outils du contrôle de gestion sociale conduit à la mise en œuvre d'une démarche rigoureuse qui vise à clarifier, simplifier et fiabiliser les données sociales. Pour ce faire, il existe une multitude de solutions proposées sur le marché des progiciels ; ce sont les éditeurs d'ERP.

¹⁹⁹ Ben elmaati,A. (2013),« *Les Technologies de l'information et de la Communication (TIC), facteurs de développement humain : cas de la région Méknès - Tafilalet au Maroc.* », Thèse de Doctorat en Sciences de l'Information et de la Communication, Université Paris Ouest Nanterre La Défense, page 266.

7.3. Le bilan social

Depuis 1977, les entreprises doivent, selon la loi, établir un bilan social lorsque l'effectif habituel est au moins de 300 salariés. Le bilan social récapitule en un document unique les principales données chiffrées permettant d'apprécier la situation de l'entreprise dans le domaine social, d'enregistrer les réalisations effectuées, et de mesurer les changements intervenus au cours de l'année écoulée et des deux années précédentes.

« Le bilan social récapitule chaque année en un document unique les principales données chiffrées permettant :

d'apprécier la situation de l'entreprise dans le domaine social au cours de l'année écoulée et des deux années précédentes ;

*d'enregistrer les réalisations effectuées de mesurer les changements survenus et ce, au cours de l'année écoulée et des deux années précédentes. »*²⁰⁰

Le bilan social est un document qui permet d'apprécier la situation de l'entreprise dans le domaine social, d'enregistrer les réalisations effectuées et de mesurer les changements intervenus au cours de l'année écoulée et des deux années précédentes.

L'établissement d'un bilan social annuel nécessite le recueil et le traitement d'informations relatives à l'emploi, aux relations professionnelles et aux conditions de vie relevant de l'entreprise.

7.3.1. Les objectifs du bilan social

*« Le bilan social est obligatoire dans les entreprises de plus de 300 salariés depuis 1977 et dans les collectivités territoriales depuis 1997. Dans la fonction publique d'Etat, il n'est pas obligatoire mais tend à se généraliser. »*²⁰¹. La périodicité étant annuelle, le bilan doit être soumis au comité d'entreprise (CE) dans les quatre mois suivant la fin de la dernière des années visées par le bilan.

Si l'entreprise comporte plusieurs établissements, le bilan social doit être soumis au comité central dans les six mois suivant la fin de la dernière des années visées par le bilan.

²⁰⁰ Peretti J.M. et Pièturement G. (2013), « *Gestion de l'information sociale* », édition Vuibert, page 21.

²⁰¹ Burlaud A. Jougleux M. et Livian Y.-F. (2007), « *Management et contrôle de gestion: manuel et applications* », éditions foucher, page 279.

Les destinataires sont :

- le DRH ;
- le comité d'entreprise ou le comité d'établissement pour avis ;
- les délégués syndicaux pour information ;
- l'inspection du travail après avis écrit du CE ;
- les actionnaires des sociétés par actions sur demande ;
- les salariés sur demande.

Le bilan social constitue une description des résultats de la politique sociale menée dans l'entreprise. Il donne aux intéressés la possibilité d'apprécier de façon concrète les conséquences des décisions prises à l'intérieur de l'entreprise. Il représente le document de reporting RH de base pour un grand nombre d'entreprises. Certains éléments constitutifs du bilan social pourraient être mieux utilisés. ».

Le bilan social rassemble un nombre important d'informations disponibles pour la plus grande part dans l'entreprise. Il fournit une base objective et utile aux partenaires sociaux qui peuvent constituer un élément important de référence lors des négociations portant sur les priorités de la politique sociale de l'entreprise. Il n'est pas seulement un constat. Dans trois domaines précis : la sécurité, les conditions de travail et la formation, le bilan social sert de base à l'application des programmes annuels de l'entreprise. Il contribue, ainsi, à enrichir la discussion sur ces matières afin de mettre en œuvre des priorités clairement reconnues.

7.3.2. Le contenu du bilan social

Le bilan social est organisé autour de sept chapitres : l'emploi, les rémunérations et les charges accessoires, les conditions d'hygiène et de sécurité, les autres conditions de travail, la formation, les relations professionnelles, les conditions de vie des salariés et de leurs familles, dans la mesure où ces conditions dépendent de l'entreprise.

Ils concernent majoritairement les données relevant de l'administration du personnel : les effectifs, les flux de personnel, la démographie, l'absentéisme, la formation et les coûts salariaux. Ils concentrent les informations nécessaires au reporting social de l'entreprise. Chacun de ces chapitres se décline en rubriques .

A titre d'exemple, le chapitre « emploi » comporte huit rubriques : effectif, travailleurs extérieurs, embauche, départ, promotion, chômage, handicapés, absentéisme. Les rubriques sont constituées par une liste de différents indicateurs. A ce niveau, les informations contenues dans le bilan social peuvent varier d'une entreprise à l'autre. Cela dépend de la taille de l'entreprise et de l'établissement.

Le bilan social apporte un constat précis, mais tardif des résultats de la politique sociale. Compte tenu de sa périodicité annuelle, les informations qu'il véhicule permettent de réaliser des comparaisons fiables entre entreprises du même secteur, mais ne répondent pas aux besoins actuels d'anticipation et de réactivité des organisations .

Le nombre d'indicateurs varie selon le secteur d'activité et en fonction de l'effectif (certains indicateurs ne sont applicables par exemple qu'aux établissements de plus de 750 ou 2000 salariés). Ces informations sont concrétisées par une liste d'indicateurs sociaux, distincts selon les secteurs ou les branches d'activité en sept chapitres :

- l'emploi ;
- les rémunérations et les charges accessoires ;
- les conditions d'hygiène et sécurité ;
- les autres conditions de travail ;
- la formation ;
- les relations professionnelles ;
- les conditions de vie des salariés et de leur famille dans la mesure où ces conditions dépendent de l'entreprise.

« Le bilan social représente une certaine forme de contrôle des pratiques sociales de l'entreprise et il peut prendre place dans une stratégie de communication. Mais le bilan social ne constitue pas un outil de pilotage social. Il n'a pas été conçu dans cette perspective à l'origine ; il manque de sélectivité et de priorisation dans le choix des données, et son rythme annuel ne permet pas la réactivité suffisante. »²⁰². A l'heure où les immatériels représentent une part de plus en plus importante des coûts et des performances d'une entreprise, le contrôle de gestion ne peut les ignorer.

Pour exister, le contrôle de gestion de l'immatériel doit abandonner ses concepts, ses outils et ses méthodes traditionnels fondés pour l'essentiel sur les systèmes d'information comptable classique qui ignorent peu ou prou les immatériels. Notamment, en s'appuyant sur le modèle d'analyse socio-économique et sa méthodologie extra-comptable, il est possible de mettre en œuvre dans les entreprises un contrôle de gestion de l'immatériel susceptible d'aider au contrôle de la performance durable, au pilotage du capital humain et au calcul de la rentabilité des investissements immatériels .

Les tableaux de bord sociaux complètent et enrichissent le bilan social. Strictement encadré par la loi, obligatoire pour les entreprises de plus de 300 personnes, ce dernier représente le document de base de la gestion sociale.

²⁰² Grasser B. et Noël F. (2014), « Ressources humaines », 2^e édition Vuibert, page 67.

Il est destiné en priorité aux membres du comité d'entreprise, aux administrateurs et aux salariés qui en font la demande ; sa vocation première étant de faciliter le dialogue social.

« Six grands domaines (sources d'information) contribuent directement ou indirectement à la réalisation des missions du CGS :

1. *L'entreprise : stratégie, enjeu, marché, dimension, périmètre.*
2. *L'emploi : tendances, comportements, évolutions des compétences.*
3. *Les frais de personnel : variations des coûts de la main-d'œuvre, leviers d'action.*
4. *La finance : lecture du bilan et des comptes, interprétation, diagnostic, communication.*
5. *Le SIRH : liens organisés et productifs entre les collaborateurs.*
6. *Le reporting : la production pour éclairer, pour décider et pour agir. »²⁰³.*

7.4. l'utilisation du « Big Data RH » pour accroître la valeur ajoutée du contrôle de gestion sociale

Le Big Data « megadonnées » permet au contrôleur de gestion sociale d'accéder à des données pertinentes contextualisées, pour interpréter des résultats et de les traduire par des actions concrètes qui auront leur répercussion sur la performance de l'entreprise. Plus les résultats seront précis, plus les démonstrations autour des données d'affaire seront implacables et plus les RH augmenteront leur pouvoir décisionnel dans l'entreprise.

Le métier du contrôleur de gestion sociale a été transformé par le développement des systèmes d'information. En effet, le développement du Big Data a renforcé cette présence du chiffre dans l'analyse du facteur humain. Dès lors, les enjeux pour le contrôleur de gestion sociale sont importants : investir de nouveaux champs, développer sa technicité dans le traitement des données, affiner et croiser les analyses et savoir les communiquer.

Si l'utilisation du Big Data en marketing permet de mieux connaître son client, son utilisation en RH permet, quant à elle, une meilleure connaissance des collaborateurs. La fonction contrôle de gestion sociale produit et traite de plus en plus d'informations pour le pilotage social.

Chercher les données où elles se trouvent et être capable de mener des analyses plus poussées pour améliorer la qualité des décisions et des programmes RH devient essentiel.

²⁰³ Peretti J.M. et Piètrement G. (2013) « *Gestion de l'information sociale.* », édition Vuibert, page 131.

Le Big Data permet d'accéder à des données et de leur donner de la cohérence. La fonction RH dispose ainsi de données qui évalueront sa création de valeur et d'outils d'analyse prédictive pour piloter et anticiper.

7.4.1. le Big data pousse à l'évolution des métiers RH.

Grâce à l'utilisation du Big Data, les DRH internationaux sont capables de participer à plusieurs projets transversaux en s'adaptant à un environnement mondial. Très succinctement, on trouve aussi des contrôleurs de gestion sociale, dont le rôle est de mieux piloter la masse salariale, des directeurs des relations sociales (respect du droit social), et des experts en talent management chargés d'identifier et de fidéliser les salariés et notamment les hauts potentiels. En effet, la multiplication des données disponibles et la généralisation des outils d'analyse les autorisent à fonder leurs décisions sur des faits et leur permet de piloter plus finement le recrutement, la formation, la gestion des compétences et des personnels ou l'optimisation de la performance.

« Ainsi, le Big data va permettre aussi de faire évoluer les métiers RH vers le scoring RH et le screening, détecter des profils de salariés qui pourraient démissionner, comparer et utiliser des benchmarks ou des enquêtes salariés pour comparer les rémunérations, budgéter la planification, retenir et développer les compétences internes, en réalisant des corrélations à partir de l'analyse de données croisées (dernière promotion, dernière augmentation, niveau de salaire, place dans la hiérarchie, ancienneté des résultats) .»²⁰⁴.

7.4.2. l'utilisation du « Big Data » dans le recrutement

Le big data permet aux entreprises de mieux détecter certains traits de la personnalité des candidats. Grâce à la donnée, les équipes RH ciblent plus finement les talents et identifient les profils des candidats à privilégier en se basant sur l'analyse de leurs parcours et en les comparant à ceux des employés qui ont le mieux réussi dans le poste à pourvoir.

Grâce au Big Data, les équipes RH identifient les meilleurs candidats et prédisent leur efficacité potentielle, le fit culturel avec l'entreprise et leur taux de réussite dans le poste au regard de leur personnalité, de leurs compétences professionnelles, des valeurs de l'entreprise, de son actualité économique, de la composition de ses équipes, du profil de ses collaborateurs les plus performants, des récentes arrivées ...

²⁰⁴ De Lima. P. (2015), « *big-data et-rh* », Economiste, le 21/07/2015.

L'utilisation intelligente du Big Data via un algorithme permet au contrôleur de gestion sociale d'analyser et d'identifier la personne ayant le meilleur profil pour réussir dans l'environnement de l'entreprise ; celui qui s'adaptera le mieux à la culture et qui s'inscrira parfaitement dans le collectif de l'équipe, en dehors de toute considération de formation, de diplôme, d'école d'origine, d'expérience, de connaissance du secteur ou de compétences techniques . Cela permet d'installer une approche gagnant-gagnant en donnant aux candidats les meilleures chances de réussir dans leur poste.

7.4.3. l'utilisation du « Big Data » dans la formation,

Le big data donne la possibilité aux contrôleurs de gestion sociale d'optimiser le coût et l'efficacité des formations. Grâce au Big Data, les formateurs peuvent connaître le niveau d'appropriation des différents contenus en temps réel et mettre en place des actions spécifiques. Ils peuvent identifier le type d'information et le mode d'apprentissage qui conviennent le mieux à chacun des individus formés en analysant l'ensemble des données d'usages : résultats aux tests et évaluations, temps passé par module, fréquence d'utilisation, interactions avec les autres stagiaires, avec le formateur...

Le big data permet au contrôleur de gestion sociale d'analyser une grosse quantité de données sur la formation (participation, feedback et impacts sur la vie professionnelle) pour déterminer l'efficacité d'une formation.

7.4.4. l'utilisation du « Big Data » dans la gestion des compétences

La maîtrise de la data va permettre au contrôleur de gestion sociale d'améliorer la politique de management des talents à trois niveaux : l'identification, le développement et la rétention des talents. Grâce à l'utilisation du « Big Data », le pilotage RH passe d'une logique de " constat a posteriori" à un pilotage du capital humain. Il ne s'agit plus de constater mais bien de s'appuyer sur les données pour agir sur les indicateurs sociaux et réaliser une meilleure planification stratégique des ressources.

Ainsi, la donnée ouvre des champs d'analyse du climat social encore inexploités. La compréhension des variables influençant le climat social permet au contrôleur de gestion sociale d'identifier de nouvelles actions au service du bien-être au travail et de la performance des organisations. Il est possible de développer une "météo de l'absentéisme" . Cela permet au contrôleur de gestion sociale d'anticiper au mieux pour en limiter les impacts financiers.

Conclusion de la septième section

Aujourd'hui, dans les environnements réseaux, la sécurité est une préoccupation majeure du développement et du déploiement des systèmes d'information. Analyser ses risques correspond à un véritable projet au cœur de l'organisation. Il n'existe hélas pas de solution « miracle » ni d'improvisation, mais de nombreux outils et logiciels pouvant être intégrés aux nouveaux systèmes et participer à la réalisation d'une solution complète sécurisée.

Notons, également, que les programmeurs doivent être formés pour éviter les pièges les plus courants dans la phase suivant la conception et l'implémentation. Car, même si l'architecture d'une application est très bien conçue sur le plan de la sécurité, il suffit d'une erreur d'implémentation, non visible sur le plan fonctionnel, pour que la sécurité de l'édifice soit remise en cause. De ce fait, il est nécessaire d'avoir une cohérence des systèmes informatiques des unités différentes pour éviter les pertes de temps.

Ainsi, si l'information traduit une contre performance et entraîne une sanction pour l'intéressé, il cherchera inévitablement à frauder (biaiser l'information, ne pas la communiquer.....).

Par exemple, il est fréquent lors de l'élaboration des budgets de l'année N que l'on procède à l'extrapolation du budget de l'année N_1 corrigé de l'inflation et d'un certain pourcentage. Dans la pratique, cela induit des mécanismes tels que les fameuses (dépenses de fin d'année); les opérationnels craignent de voir leur budget réduit car ils ont dépensé moins que prévu dans l'année en cours. Il est donc nécessaire de séparer définitivement les outils servant à la prise de décisions du système d'évaluation et du processus budgétaire.

Un tel système ne peut servir à mesurer la performance des acteurs en même temps qu'à les informer objectivement pour améliorer leur prise de décision. Aussi, le contrôleur de gestion doit-il s'efforcer de construire un système de mesures et d'évaluations des performances qui d'une part, reste cohérent avec la stratégie de l'entreprise et son système d'aide à la décision, et d'autre part, favorise la motivation et la cohésion autour des objectifs de l'organisation.

Le contrôle de gestion sociale fournit des informations qui permettent la connaissance d'un certain nombre d'éléments du pilotage social, procurant ainsi une relation de causalité entre contrôle et apprentissage organisationnels. Ces informations concernent aussi bien l'individu que le groupe. Elles peuvent être regroupées sous plusieurs rubriques sous forme d'indicateurs thématiques : mouvement interne et externe, climat social, accidents de travail, politique salariale, formation, gestion et développement RH, responsabilité sociale de l'entreprise, etc.

Conclusion du chapitre II

Au niveau de ce chapitre, on s'est donné pour objectif de jeter une lumière sur les outils du contrôle de gestion sociale. Nous avons retenu les différents tableaux de bord sociaux , les indicateurs sociaux de performance, les budgets sociaux, la comptabilité analytique sociale , le système d'information sociale et le bilan social .

Nous avons étudié la place des outils de contrôle de gestion sociale dans le pilotage de la performance des entreprises. En effet, le contrôle de gestion sociale est un outil fondamental du pilotage social. Bien utilisé, il permet non seulement de mesurer la performance de l'entreprise mais il peut également servir de base à une politique sociale efficace. Et Pour que l'entreprise fonctionne correctement et dans de meilleures conditions, il ne faut surtout pas introduire des biais de l'information. Or, c'est souvent le cas dans la pratique si les documents d'information sont aussi les budgets sur lesquels on juge les performances.

En matière d'indicateurs, comme plus généralement, de tableaux de bord, il n'existe pas de modèles prêts à l'emploi. Pour chaque entreprise relevant d'une problématique de gestion et d'un contexte spécifique, le (sur-mesure) est de rigueur. C'est pour cela, qu'il convient de bien respecter certains principes méthodologiques lors de la conception de tableaux de bord sociaux.

Nous avons conclu que le contrôle de gestion sociale doit permettre l'identification des facteurs clés de succès du capital humain de l'entreprise et produire les indicateurs de la mesure de leur performance. Le contrôle de gestion RH permet donc de vérifier l'adéquation de la fonction RH à ses objectifs et de mettre en évidence la bonne participation de la fonction RH aux objectifs de l'entreprise, à partir des indicateurs sociaux. Il permet également l'anticipation de l'évolution du climat social, ainsi que la conception, la mise en place et l'animation du système d'information RH.

Conclusion de la partie I

Dans cette première partie de la thèse, nous avons développé deux chapitres théoriques.

Dans le premier chapitre, nous avons abordé, l'approche conceptuelle du contrôle de gestion à savoir l'évolution du contrôle de gestion et le rôle du contrôleur de gestion dans l'organisation.

Nous avons développé aussi le cadre théorique et les modèles de liens entre les pratiques de GRH et la performance. Nous constatons que, dans leurs efforts en vue d'expliquer le processus par lequel les pratiques de GRH influencent la performance de l'entreprise, les chercheurs ont tous opté pour une chaîne de causalité linéaire. Cependant, ils ne s'entendent pas dans leurs modèles sur certains points majeurs. Les modèles développés ne s'entendent pas sur le sens de causalité entre les variables et sur la nécessité de passage par certaines variables médiatrices. Certains modèles présentent à la fois des liens directs et indirects et d'autres présentent une causalité inverse à différents niveaux de la chaîne de liens.

Dans le deuxième chapitre, nous avons développé les outils du contrôle de gestion sociale. Nous avons défini les principaux concepts et notions qui sont utilisés tout au long de ce travail de recherche, tels que les concepts de tableau de bord sociaux, les indicateurs sociaux de performance et les indicateurs "Ressources Humaines" dans la logique du Balanced Scorecard. Ainsi, nous avons dressé les caractéristiques des budgets et le système d'information sociale et nous avons montré comment ces outils introduisent des changements dans les organisations et influencent par conséquent la performance dans l'entreprise. Les indicateurs sociaux trouvent, aujourd'hui, un terrain d'application particulièrement prometteur à travers les systèmes de reporting et de pilotage de la responsabilité sociale de l'entreprise et du développement durable.

Aujourd'hui, la reconnaissance des ressources humaines comme source de création de valeur et davantage concurrentielle a donné lieu à une prise en compte croissante des indicateurs sociaux dans les modèles de contrôle de gestion. De même, avec l'émergence des concepts de responsabilité sociale de l'entreprise et de développement durable, les entreprises sont aujourd'hui amenées à produire des indicateurs sur leur gestion sociale. Les performances sociales d'une organisation par rapport aux performances économiques et financières prennent en compte la nature des relations internes entre ses employés et des relations qu'elle entretient avec ses clients et avec les autres acteurs. La mesure du niveau de réussite sociale peut s'opérer de trois façons :

- soit à partir d'indicateurs spécifiques de climat, qualifiant la satisfaction des salariés. Ils résultent, par exemple, d'enquêtes de climat du type de celles que conduisent régulièrement certaines grandes unités ;
- soit à partir de faisceaux d'indicateurs partiels, traduisant le comportement des collaborateurs actuels ou potentiels : turnover, absentéisme, conflit, accidents, qualité, nombre de candidatures à l'embauche..... ;
- soit à partir d'entretiens individuels annuels d'activité .

Ces résultats méritent d'être rapportés aux moyens mis en oeuvre pour les obtenir; ceux-ci seront évalués à partir de l'effort social de l'unité : dépenses de recrutement et de la formation, coût global des ressources humaines, engagements pour l'amélioration des qualifications, effort de participation, etc.

Ainsi, conformément à la démarche qui a été suivie précédemment, d'après les analyses faites dans le premier chapitre sur le cadre conceptuel du contrôle de gestion et les caractéristiques des outils de contrôle de gestion sociale présentée dans le deuxième chapitre et en accord avec la distinction opérée par la littérature, deux catégories de facteurs sont successivement prises en compte. Il s'agit d'une part des facteurs liés à la contingence organisationnelle et d'autre part ceux liés à la contingence comportementale qui peuvent influencer les caractéristiques de la pratique du contrôle de gestion sociale.

Ainsi, il reste à vérifier dans les entreprises marocaines si le contrôle de gestion peut constituer une solution pour les décideurs, et dans quelles mesures il peut aider les entreprises à résoudre leurs problèmes de gestion et par la même à améliorer leurs performances. Le but est d'identifier les facteurs qui influencent les pratiques du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines et qui peuvent par conséquent assurer le pilotage de la performance de ces entités. Cette influence contingente suppose que, pour une entreprise donnée, atteindre une meilleure performance passe par la recherche des pratiques optimales du contrôle de gestion sociale, prenant en compte les contingences organisationnelles et comportementales ainsi que les variables intermédiaires conformément à notre modèle de recherche.

L'étape suivante de notre travail consiste à évaluer le modèle conceptuel, issu de la revue de littérature, au niveau du terrain de recherche. Il s'agit de tester les hypothèses développées précisément et de présenter un modèle explicatif détaillé des pratiques du contrôle de gestion sociale, validé empiriquement.

**Partie II- Validation du modèle théorique:
choix méthodologique et présentation des
résultats empiriques.**

Introduction de la partie II

La valeur ajoutée immatérielle gagne, en effet, chaque jour davantage de terrain et la conviction que le capital humain constitue une carte décisive pour relever les défis engendrés par la mondialisation n'est plus à démontrer. En effet, innombrables sont les études qui sont venues souligner que le gain du challenge du renforcement de la compétitivité de l'entreprise dépend de sa capacité à asseoir en son sein et à entretenir une véritable gestion des dites ressources humaines.

Au Maroc, plus particulièrement, plusieurs colloques et rencontres-débats organisés par l'association des contrôleurs de gestion, le groupement interprofessionnel d'aide aux conseils des entreprises, des DRH et des formateurs du personnel sur les différents aspects liés à la problématique « capital humain et compétitivité » corroborent largement les théories relatives aux liens entre la performance humaine et celle économique (AGEF, 1999).

Pour apprécier le degré de compétitivité de l'économie marocaine et évaluer les chances que les produits nationaux ont à s'imposer sur les marchés extérieurs, l'observatoire de la Compétitivité Internationale de l'Economie Marocaine (l'OCIEM), depuis sa création en 1994, procède annuellement à l'évaluation du « potentiel compétitif marocain » en pays concurrents. L'étude concerne le potentiel compétitif de l'économie marocaine par rapport à un échantillon de pays émergents et de l'UE (l'Afrique du Sud, l'Argentine, le Brésil, le Chili, la Hongrie, l'Inde, l'Indonésie, la Malaisie, le Mexique, les Philippines, la Pologne, la Thaïlande, la Turquie, la Grèce et le Portugal). Les critères retenus sont le dynamisme macroéconomique, le dynamisme financier, le marché domestique le commerce extérieur, les ressources humaines, la technologie et les infrastructures physiques et institutionnelles. L'enquête relève que le Maroc fait partie des pays à résultats intermédiaires, tranche supérieure pour les facteurs dynamisme financier et infrastructures physiques et institutionnelles. Pour le commerce extérieur, les ressources humaines et le développement technologique, il se situe dans le groupe des pays à résultats intermédiaires, tranche inférieure. Enfin, il est placé parmi les pays à résultats faibles pour les facteurs dynamisme macroéconomique et dynamisme du marché domestique.

Les principales raisons qui handicapent le processus de croissance et de mobilisation de la compétitivité structurelle des entreprises marocaines sont en particulier les problèmes technologiques et la mauvaise gestion du capital humain.

Nous concluons alors, que notre pays est tenu d'élaborer un modèle de rattrapage pour augmenter les chances de mobilisation de la compétitivité structurelle, puisque les défis auxquels sont confrontées les entreprises marocaines sont énormes. Il est impératif que le Maroc reconduise progressivement sa production de biens à faible valeur ajoutée, recourant à une main-d'œuvre faiblement qualifiée, vers celle de biens à plus fort contenu technologique et à plus grande teneur en compétences intellectuelles.

En effet, le 30 avril 2003, la signature d'un accord relatif au dialogue social et l'adoption d'un code du travail rénové constituent des étapes importantes dans l'amélioration du fonctionnement du marché de travail et de l'environnement des entreprises. Cependant, les mesures prises dans cet accord conduiraient probablement à une hausse des charges pesant sur l'entreprise marocaine qu'il faudrait compenser par un accroissement de la productivité en vue de limiter la substitution du capital au travail dans un contexte de transition démographique . De même, la nécessité d'une adaptation fine des produits marocains aux clients étrangers conduit à la mise en place de systèmes de production complexes et multiformes, dans lesquels les flux des produits et des informations sont extrêmement ramifiés, donc plus difficiles à contrôler ; d'où l'utilité du contrôle de gestion sociale qui se présente comme un processus continu et organisé, qui consiste à assurer l'accompagnement de la DRH pour l'atteinte des objectifs qu'elle s'est fixés dans le cadre de la stratégie de développement de l'entreprise.

Face aux grands défis qui interpellent les entreprises marocaines et au rôle prépondérant que le contrôle de gestion sociale est appelé à y jouer, et face au fait que la gestion des ressources humaines, en tant qu'investissement, est devenu incontestablement le premier levier stratégique du développement, une question majeure s'impose : **Quel est le lien entre les pratiques du contrôle de gestion sociale et la performance de l'entreprise ?**

Dans quelle mesure le contrôle de gestion sociale peut-il améliorer la performance de l'entreprise ?

L'objet de cette deuxième partie consiste donc à tenter d'identifier les facteurs susceptibles d'influencer les pratiques du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines. Deux types de contingences ont été identifiés, lors de la revue de la littérature : la contingence organisationnelle et la contingence comportementale. Le choix des variables ayant été justifié et les relations qui vont faire l'objet d'une étude approfondie ayant été présentées sous forme d'hypothèses, il convient maintenant de procéder aux tests.

Pour bien évaluer l'apport du contrôle de gestion sociale à la performance des entreprises marocaines, il est nécessaire d'analyser et de comprendre le processus de création et le mode de fonctionnement de cette fonction dans ces entreprises à travers les réponses aux questions suivantes :

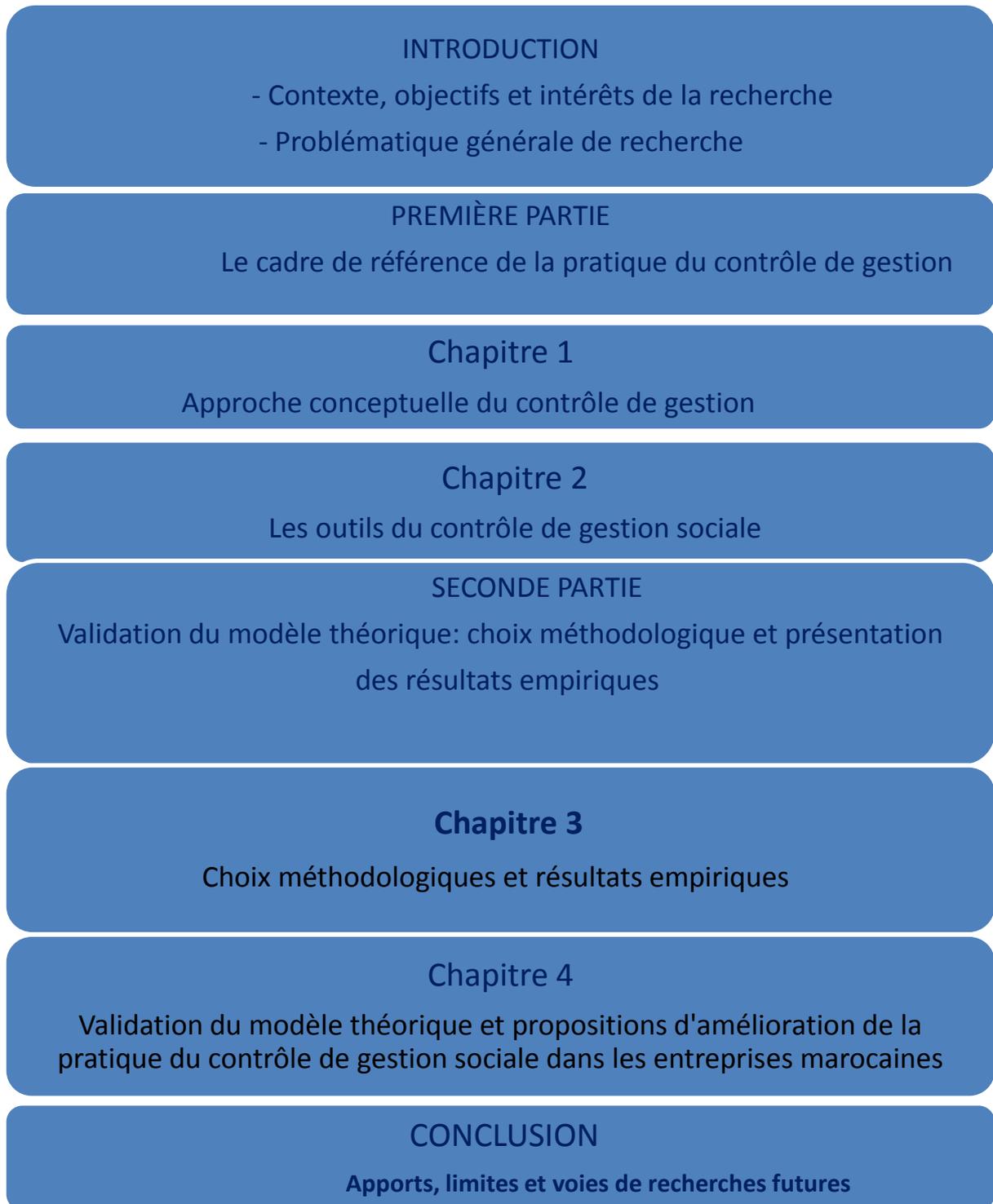
- comment se crée la fonction contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines ?
- comment est-elle pratiquée en termes de démarche, de techniques et d'outils ?
- quels sont les facteurs de contingences organisationnelle et comportementale qui influencent la pratique du contrôle de gestion sociale et par conséquent, la performance de l'entreprise ?
- comment mesure-t-on son efficacité ?
- quelles sont les contraintes qui entravent sa bonne pratique ?
- quels sont les véritables apports du contrôle de gestion sociale à la performance de ces entreprises ?

C'est un ensemble de questions auxquelles nous essayerons de répondre dans cette seconde partie. Dans **le troisième chapitre**, seront exposées les hypothèses de travail, les mesures des variables du modèle, la procédure de collecte des données et les caractéristiques de terrain d'observation. Ensuite, nous vérifierons la fiabilité et la validité des instruments de mesure afin d'analyser les caractéristiques des facteurs de contingence de l'échantillon de recherche.

Le **quatrième chapitre** traitera spécifiquement les validations du modèle théorique et les propositions d'amélioration de la pratique du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines. Notre étude s'achèvera par une conclusion générale dans laquelle seront présentés les apports théoriques, méthodologiques et managériaux de cette recherche, et les limites qui permettront d'envisager de futures voies de recherche dans le domaine du contrôle de gestion sociale et de mesure de performance des ressources humaines.

Chapitre 3. Choix méthodologiques et résultats empiriques

Figure 21: Positionnement du chapitre 3 dans la thèse.



Introduction

Nous souhaitons au niveau de ce chapitre établir le lien entre le cadre théorique et l'étude empirique. Pour ce faire, nous y développerons les hypothèses principales et nous nous appuyerons sur la littérature pour proposer des mesures destinées à les tester. Cette démarche devrait contribuer à éviter la coupure entre le plan théorique et le plan empirique, très souvent reprochés dans les thèses en sciences de gestion, et par conséquent à assurer une meilleure cohérence entre les deux parties.

Dans les deux chapitres précédents, nous avons présenté les caractéristiques du contrôle de gestion sociale afin de montrer théoriquement comment cet outil apporte des améliorations dans la performance des entreprises. Nous avons également cerné les principaux concepts et notions utilisés dans la présente recherche.

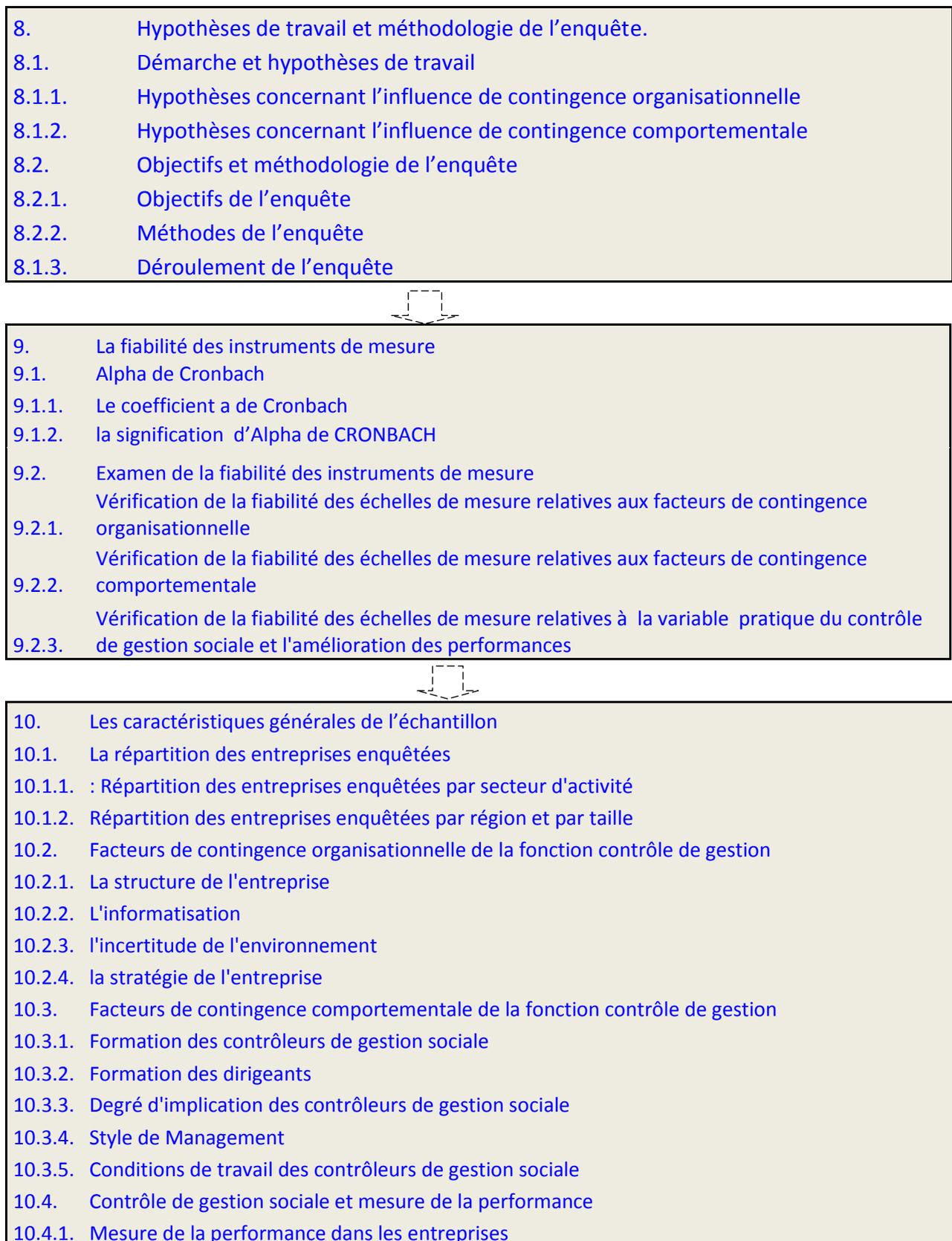
L'objectif du présent chapitre consiste à répondre à notre problématique de recherche en élaborant un modèle explicatif des pratiques de contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines. Pour ce faire, nous commençons le présent chapitre par une huitième section consacrée à la présentation des objectifs et méthodologie de l'enquête. **Ceci nous permet de déterminer les variables explicatives, intermédiaires et la variable expliquée, afin d'explicitier l'impact des facteurs de contingence organisationnelle et comportementale sur les pratiques du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines.**

Nous présenterons, également, dans la neuvième section l'examen de la fiabilité des instruments de mesure relatives aux facteurs de la contingence organisationnelle et comportementale.

Dans la dixième et onzième sections, nous présentons les caractéristiques générales de l'échantillon et l'explicitation du processus d'analyse des données ainsi que les principaux résultats obtenus de l'influence des facteurs de contingence organisationnelle et comportementale sur la pratique du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines.

La figure 22 présente le plan du chapitre.

Figure 22 : Plan du chapitre 3



10.4.2.	Contrôle de gestion sociale et rentabilité de l'entreprise
10.4.3.	Communication des résultats de mesure de performance
11.	Analyse et interprétation des résultats de la pratique du contrôle de la gestion sociale dans les entreprises marocaines.
11.1.	Analyse de la fonction de contrôle de gestion sociale au Maroc
11.2.	Analyse des résultats de la pratique du contrôle de gestion sociale au Maroc.
11.2.1.	Organisation de la fonction de contrôle de gestion sociale
11.2.2.	Système d'information des ressources humaines
11.2.3.	Conditions de travail des contrôleurs de gestion sociale
11.2.4.	Procédures et méthodes de travail
11.2.5.	Environnement et contexte culturel de l'entreprise marocaine.
11.2.6.	Système de mesure de performance.
11.2.7.	Style de management et le contrôle de gestion sociale.
11.3.	Interprétation et analyse des résultats du profit des contrôleurs de gestion sociale
11.3.1.	Formation des contrôleurs de gestion sociale
11.3.2.	Méthode d'évaluation des relations interpersonnelles.
11.3.3.	Degré de réalisation des missions programmées
11.3.4.	Image du métier des contrôleurs de gestion sociale
11.4.	Analyse et interprétation des résultats liés à la relation entre les opérationnels et les contrôleurs de gestion sociale .
11.4.1.	Nature de collaboration entre les contrôleurs de gestion sociale et les opérationnels.
11.4.2.	Application des recommandations.

Afin de répondre à notre question de recherche, nous avons jugé important, au sein de ce travail, de mener une étude empirique auprès de 128 entreprises qui appartiennent aux secteurs privés et publics. De même, 66 responsables ont répondu au questionnaire abordant les outils utilisés dans la fonction du contrôle de gestion sociale et toutes les préoccupations de la fonction ainsi que sa relation avec la mesure des performances ; ce qui devait assurer un taux de réponse très satisfaisant puisque supérieur à 52 %.

Les axes qui ont été abordés lors des interviews ont concerné notamment :

- les outils de mise en place du contrôle de gestion sociale ,
- les objectifs visés par la mise en place du contrôle de gestion sociale ,
- les perspectives de la fonction contrôle de gestion sociale ,
- le contrôle de gestion sociale et risque de l'entreprise ,
- le contrôle de gestion sociale et la rentabilité de l'entreprise ,
- le contrôle de gestion sociale et la mesure des performances ,
- la communication des résultats de mesure de performance ,
- la performance recherchée par le contrôle de gestion sociale.

Le questionnaire qui détaille ces axes figure en annexe 1 du présent travail.

8. Hypothèses de travail et méthodologie de l'enquête.

Introduction de la huitième section

Pour vérifier les différentes hypothèses, nous avons adopté une approche hypothético-déductive. Et vu que l'enquête a été menée auprès de dirigeants des entreprises marocaines, l'évaluation de la pratique du contrôle de gestion sociale s'est avérée difficile, du fait de son caractère sensible, aussi bien pour le personnel que pour l'entreprise puisqu'elle devait mettre en relief aussi bien les atouts que les obstacles qui entravent la bonne pratique.

8.1. Démarche et hypothèses de travail

Trois hypothèses de recherche ont été posées dans le cadre de cette étude. En voici la liste à titre de rappel.

Hypothèse 1: La pratique du contrôle de gestion sociale est positivement liée à l'amélioration de la performance des entreprises marocaines.

Hypothèse 2: Existe-il un lien significatif entre les facteurs de contingence(organisationnelle et comportementale) et l'amélioration de performance au sein des entreprises marocaines ?

Hypothèse 3: Une entreprise marocaine qui utilise davantage de pratiques de contrôle de gestion sociale, connaîtra une amélioration de ses résultats sociaux et par conséquent de sa performance.

Nous traitons dans cette partie les facteurs de contingences organisationnelle et comportementale, susceptibles d'influencer les caractéristiques du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines ainsi que l'influence de ces caractéristiques sur le pilotage de la performance de ces entités.

D'après Mintzberg, les facteurs de contingence qui ont une influence sur les caractéristiques d'une organisation sont :

1. l'âge de l'organisation: plus elle est âgée, plus le comportement est formalisé.
2. la taille de l'organisation: plus elle est grande, plus la structure est élaborée.
3. le système technique (plus ou moins sophistiqué, automatisé).
4. l'environnement (dynamique, complexité,...).
5. les relations de pouvoir (centralisé/décentralisé).

8.1.1. Hypothèses concernant l'influence de contingence organisationnelle

Dans cette recherche, nous étudierons les facteurs de contingence organisationnelle les plus importants, ceux relatifs à la taille, au type d'activité, à l'âge de l'entreprise, à la structure, à l'informatisation, à l'incertitude de l'environnement, et enfin à la stratégie de l'entreprise.

□ La taille

La taille de l'entreprise est le facteur de contingence le plus étudié dans la littérature sur les organisations (Chapellier, 1994). Dans le domaine du contrôle de gestion, les travaux de recherche s'intéressent souvent aux entreprises de taille plutôt moyenne ou importante (Chenhall, 2003). D'autres études (Germain, 2000 ; Nobre, 2001 ; Lavigne, 2002 ; Van Caillie, 2002 ; Davila, 2005 ; Meyssonier et Zawadzki, 2008) ont démontré que la taille a une influence sur les systèmes de contrôle de gestion, tant sur le nombre et la diversification des activités qui y sont réalisées que sur l'implémentation d'outils de pilotage à caractère plus stratégique.

« La recherche en contrôle de gestion fondée sur des approches contingentes permet de produire des résultats sous la forme d'une covariation. Par exemple :

- Si une organisation est plus grande qu'une autre, alors son contrôle organisationnel sera plus formalisé.

- Si une organisation est dans un secteur de technologie plus avancée qu'une autre, alors son contrôle organisationnel sera plus spécialisé. »²⁰⁵.

Nous posons donc l'hypothèse suivante :

H1 : Plus la taille de l'entreprise est grande, plus les pratiques du contrôle de gestion sociale tendent à être sophistiquées.

□ Le type d'activités.

Les entreprises du secteur industriel ont été les premières à s'interroger sur la problématique de la performance non financière, parce que leurs activités présentaient un risque environnemental majeur plus sérieux que celles des entreprises évoluant dans le secteur commercial ou dans le secteur des services (Germain et Gates, 2007).

²⁰⁵ Couret A. (2007), « *L'impact des valeurs mutualistes sur les modes de suivi de la performance.* », étude à la MACIF, à la MAIF et aux ménages prévoyants, Majeure Alternative Management – HEC Paris, page 21.

Les organisations ont longtemps été envisagées comme des ensembles opératoires ayant pour but la production de biens ou de services. Plus tard, sous l'impulsion de la psychosociologie et de la sociologie des organisations, elles ont été considérées comme des systèmes sociaux et humains posant des problèmes de liaison, de décision, de pouvoir et de contrôle des activités.

Nous posons donc l'hypothèse suivante :

H2 : Les pratiques du contrôle de gestion sociale dans les entreprises industrielles marocaines sont plus sophistiquées que celles des entreprises du secteur commercial ou des services.

□ **L'âge de l'entreprise**

L'âge de l'entreprise, c'est-à-dire sa durée d'existence depuis sa création, constitue également une caractéristique de base retenue dans la littérature. L'âge de l'entreprise influe très directement et de façon spécifique sur l'organisation (Mintzberg 1982 ; Dupuy et al., 1989).

Nous suivons Mintzberg dans ses affirmations, et posons l'hypothèse suivante :

H3 : Les entreprises marocaines les plus âgées disposent d'outils de contrôle de gestion sociale plus sophistiqués que ceux des entreprises les plus jeunes.

□ **La structure**

Dans la théorie de la contingence, la structure organisationnelle est un facteur déterminant dans la conception des outils du contrôle de gestion (Chenhall, 2003), en particulier, le degré de sa décentralisation (Chapman, 1997). Selon Mintzberg (1982), au fur et à mesure que la firme grossit, les niveaux organisationnels augmentent et le travail devient plus spécialisé.

Accomplir une même tâche donne un sentiment très différent quand on est partie intégrante de l'unité à qui cette tâche profite ou quand au contraire, on appartient à une unité placée "au service de la première". Dans ce cas, on travaille pour sa propre maison, donc, en quelque sorte pour soi. Dans l'autre, on est placé dans une situation de personnel de service. Dans ces conditions, la qualité de coopération entre fonctions dépend beaucoup de l'organisation adoptée. »²⁰⁶. Il est alors possible de formuler l'hypothèse suivante :

H4 : Plus la structure des entreprises marocaines est décentralisée, plus le degré de sophistication des pratiques de contrôle de gestion sociale est élevé.

²⁰⁶ Iribarne P. (1989) « La logique de l'honneur », Paris, page 107.

□ L'informatisation

Davis et Albright (2000) soulignent que l'intégration des nouvelles technologies de l'information implique des changements considérables dans les pratiques de contrôle de gestion.

Selon Malo et Mathé [1998], le système d'information constitue le principal instrument du contrôle organisationnel. Il assume un rôle de connaissance de l'extérieur et donc de couplage avec l'environnement. Il joue aussi un rôle dans la participation aux décisions (évaluation, surveillance, correction...) afin de favoriser un fonctionnement coordonné et finalisé de l'organisation.

H5 : L'utilisation des outils informatiques (ERP, SIRH,) influence positivement la diversité d'utilisation des indicateurs sociaux de performance.

□ L'incertitude de l'environnement

L'incertitude de l'environnement représente une variable explicative fondamentale du contrôle de gestion. Elle a été utilisée comme variable contingente par plusieurs recherches, en particulier par Chapman (1997), Fisher (1998), Hartmann (2000).

La confrontation d'une quelconque technique de management à un environnement différent de son milieu naturel met en lumière des particularités qui sans cela passeraient inaperçues, provoquant par-là même un renouveau de la réflexion sur cette technique » pouvant « aboutir à une configuration originale combinant certains principes inspirés par le modèle commun de gestion avec la persistance des caractéristiques locales » (Frimousse et Peretti, 2006).

Plus l'implication environnementale d'une entreprise sera importante, plus elle aura tendance à adapter ses structures internes pour répondre efficacement aux besoins d'informations en la matière. Beaucoup de grandes entreprises appartenant à des secteurs sensibles en environnement ont créé un département environnement qui cumule également d'autres fonctions telles que la sécurité et l'hygiène (Fryxell et Vryza, 1999).

H6 : Plus l'environnement des entreprises marocaines est incertain et complexe, plus le degré de sophistication des pratiques de contrôle de gestion sociale est élevé.

□ La stratégie de l'entreprise

Les écrits en contrôle de gestion reconnaissent la nécessaire interaction entre contrôle de gestion et stratégie. Bouquin (1986), note que parmi les nombreux facteurs susceptibles d'influencer le contrôle de gestion, la stratégie devrait tenir une place importante. Par ailleurs, on suggère que le système de contrôle de gestion doive être conçu spécifiquement pour supporter la stratégie de l'entreprise ou des unités stratégiques, sur la base des avantages compétitifs afin de conduire à une performance supérieure (Dent, 1990 ; Simon, 1987).

Le déploiement de la stratégie se réalise au travers des pratiques de gestion dont la performance conditionne le succès des stratégies retenues. La stratégie et le contrôle de gestion sociale en tant que producteurs d'informations et de constructeurs de sens au travers des critères retenus, des indicateurs privilégiés et des pratiques favorisées doivent contribuer à des attitudes efficaces et efficaces.

Le contrôle fondé sur la reconnaissance et le suivi des processus contribue au diagnostic interne ; en ce sens, il nourrit la stratégie et n'en constitue pas seulement le suivi. Le rôle du contrôle de gestion serait de contribuer à organiser et apprécier la mise en œuvre des orientations stratégiques retenues, notamment au travers de la maîtrise des ressources et des compétences qui permettent à l'entreprise de proposer une prestation attractive à ses clients/utilisateurs. L'ambition du contrôle de gestion sociale est de contribuer à la cohérence des comportements, laquelle est, si non suffisante, du moins nécessaire au succès de la stratégie.

H7 : Il existe une relation significative entre les stratégies de contrôle social suivies par les dirigeants et le degré de sophistication des pratiques de contrôle de gestion sociale

On peut représenter le modèle conceptuel des liens de contingence organisationnelle dans le schéma suivant:

Figure 23: Modèle conceptuel des liens de contingence organisationnelle.

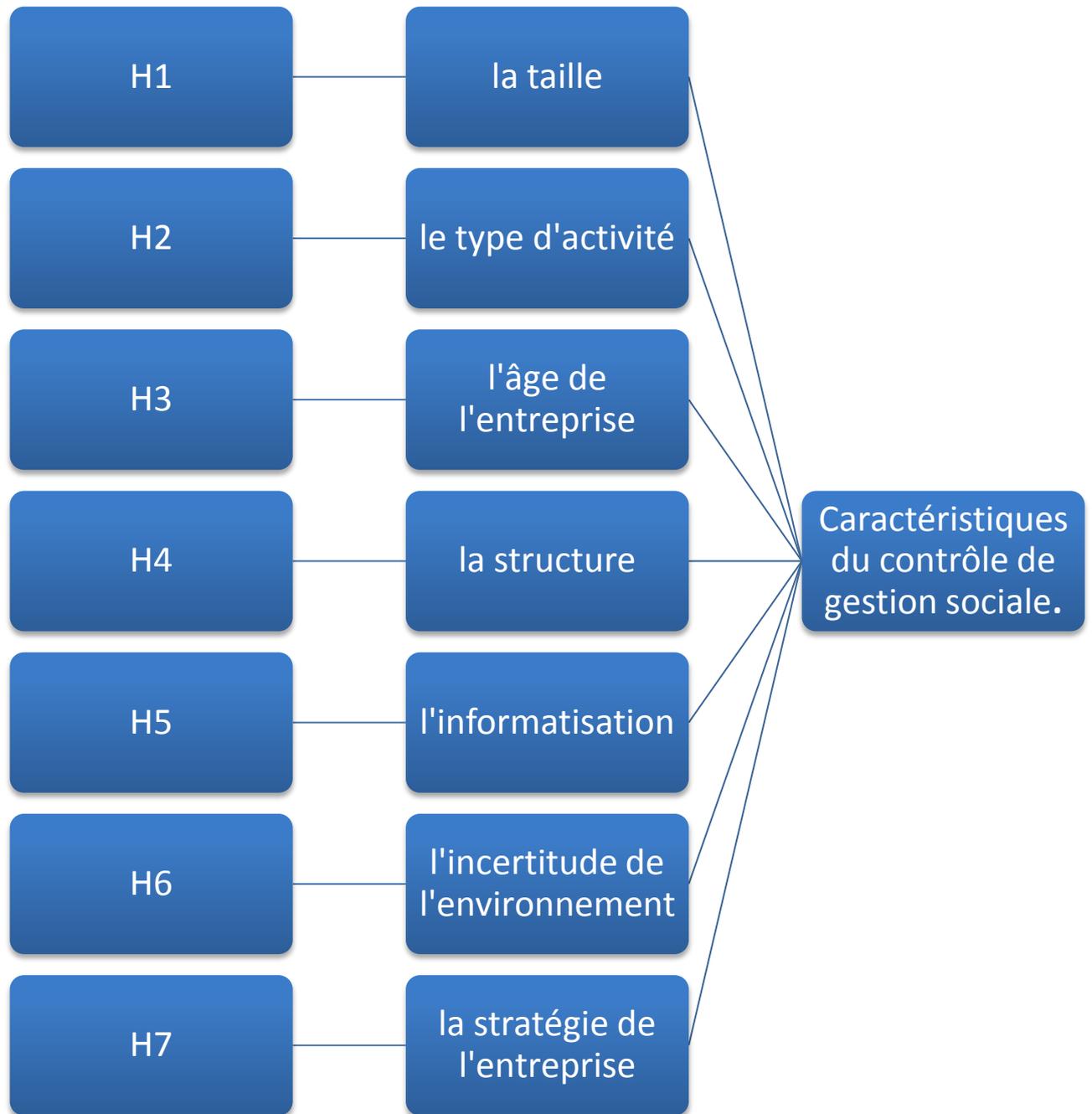


Tableau 6: Le nombre d'items des variables de mesure des facteurs de la contingence organisationnelle

Variables représentatives des principaux facteurs de contingence organisationnelle	Les variables de mesure	Nombre d'items
La taille.	Nombre de salariés	1
Le type d'activité.	Activité de l'entreprise (Banques, industrie, commerce et service et agro-alimentaire).	2
L'âge de l'entreprise.	Nombre d'années d'existence.	1
La structure de l'entreprise.	Existence et caractéristiques de la fonction contrôle de gestion.	4
	Objectif de la création de la fonction contrôle de gestion sociale.	10
	Le degré de décentralisation horizontale de la prise de décision.	1
	Le degré de décentralisation verticale de la prise de décision.	1
L'informatisation.	Degré d'informatisation.	3
L'incertitude de l'environnement.	Dynamisme de l' environnement externe (client, concurrence, etc.).	3
La stratégie.	Degré de liaison entre les indicateurs de performance et la stratégie de l'entreprise.	3

8.1.2. Hypothèses concernant l'influence de contingence comportementale

La contingence comportementale avance que les caractéristiques comportementales propres à chacun des acteurs sont susceptibles d'influencer les pratiques de contrôle de gestion des entreprises. En se basant sur les fondements théoriques de la GSRH, plusieurs chercheurs ont montré, dans le contexte des grandes entreprises, que les pratiques de GRH mobilisatrices aident à l'amélioration de la performance des entreprises en agissant, non seulement sur les compétences, mais également sur la motivation des employés (engagements, comportements discrétionnaires, etc.) (Guerrero et Barraud-Didier, 2004 ; Macky et Boxall, 2007 ; Takeuchi et al. 2009).

Dans cette section, nous étudierons les facteurs de contingence comportementale les plus importants, ceux relatifs à la formation des contrôleurs de gestion sociale, à la formation des dirigeants, au degré de motivation des contrôleurs de gestion sociale et, enfin, au style de management .

□ **Formation des contrôleurs de gestion sociale.**

Les recherches réalisées selon l'approche des ressources based et celles menées sur la politique sociale de l'entreprise (Huselid, 1995 et Grinyer et al, 1990) suggèrent que les pratiques de gestion des ressources humaines quant à la formation peuvent avoir un impact sur la motivation et peuvent conduire à une amélioration des résultats de l'entreprise. En outre, l'ensemble des conditions permettant une amélioration des conditions de travail et un meilleur climat social augmenteraient la productivité et la performance de l'entreprise.

Ahrens et Chapman (1999) montrent que la différence de formation influence fortement la perception du rôle que les contrôleurs de gestion acceptent de jouer au sein des organisations. Pour exercer la fonction de contrôleur de gestion sociale, ce dernier doit disposer des compétences techniques et de la formation adéquate, compatible avec les contrôles à effectuer. Le type de formation des contrôleurs de gestion sociale de l'entreprise peut contribuer à la sous-production d'informations pertinentes pour la décision sociale et à la sous- utilisation des indicateurs sociaux comme instrument de gestion. En effet, un contrôleur de gestion sociale titulaire d'un diplôme de niveau élevé sera plus apte à aider la DRH dans sa gestion qu'un contrôleur de gestion sociale sans formation initiale aux ressources humaines et sans apprentissage de la technique "sur le tas"

H8 : Les pratiques du contrôle de gestion sont plus sophistiquées lorsque les contrôleurs de gestion sociale disposent d'une formation de type ressources humaines.
--

□ **Formation des dirigeants.**

Chapellier (1994) note que les dirigeants disposant d'une formation de type comptable /ou gestionnaire présentent un degré d'utilisation des données comptables de gestion élevé. La littérature sur ce thème affirme que les dirigeants les mieux formés présentent un degré d'utilisation des données comptables plus fort ou plus intense. Toutefois, le type de formation, lui-même, peut expliquer le degré d'utilisation de ces données (Holmes et Nicholls, 1988).

H9 : Les pratiques du contrôle de gestion sociale sont plus sophistiquées lorsque les dirigeants disposent d'une formation de type gestionnaire.

□ **Degré de motivation des contrôleurs de gestion sociale.**

Certains chercheurs, qui ont privilégié une approche psychologique de la gestion des ressources humaines, ont établi que la motivation et la satisfaction des travailleurs sont des facteurs pouvant influencer leur comportement et par conséquent, avoir un impact sur la productivité et la rentabilité des entreprises (Husel id, Jackson et Schuler 1997, Schuster et al. 1997).

H 10 : Les pratiques du contrôle de gestion sont plus sophistiquées lorsque les contrôleurs de gestion sociale sont motivés.

□ **Style de management.**

Les valeurs personnelles des dirigeants sont considérées comme les véritables déterminants du développement d'une organisation (d'Amboise, 1988).

Le contrôle de gestion ne conduirait à la performance que s'il est aussi utilisé comme outil de socialisation des managers permettant de sensibiliser ces derniers aux exigences économiques et aux choix stratégiques de la direction. On voit bien que le contrôle s'éloigne alors d'une vision mécaniste de l'organisation. La prise en compte des jeux d'acteurs, des systèmes de contrôle formels et informels, visibles et invisibles, émergés et immergés, doit guider sa mise en œuvre et intégrer les questions des normes de comportements, de la distribution du pouvoir ou encore du rôle des acteurs.

H11 : Il existe une relation significative entre le style de management du dirigeant et le degré de sophistication des pratiques du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines.

□ **Conditions de travail des contrôleurs de gestion sociale.**

Nous considérons que des conditions de travail favorables sont définies par :

l'ensemble des conditions de travail (la rémunération, la connaissance de l'ensemble de processus de l'entreprise, le tremplin vers d'autres postes de responsabilités, le principe d'indépendance, le principe d'objectivité et les relations entre le contrôle de gestion sociale) permettant une amélioration des conditions de travail et un meilleur climat social augmenteraient la productivité et la performance de l'entreprise.

- un taux de gravité des accidents du travail faible ;
- des dépenses d'œuvres sociales par rapport à l'effectif élevées ;
- une durée du travail faible.

H12 : Plus les conditions de travail sont favorables aux salariés, plus la performance de l'entreprise est élevée.

Le modèle conceptuel des liens de contingence comportementale peut se présenter selon le schéma suivant :

Figure 24 : Modèle conceptuel des liens de contingence comportementale.

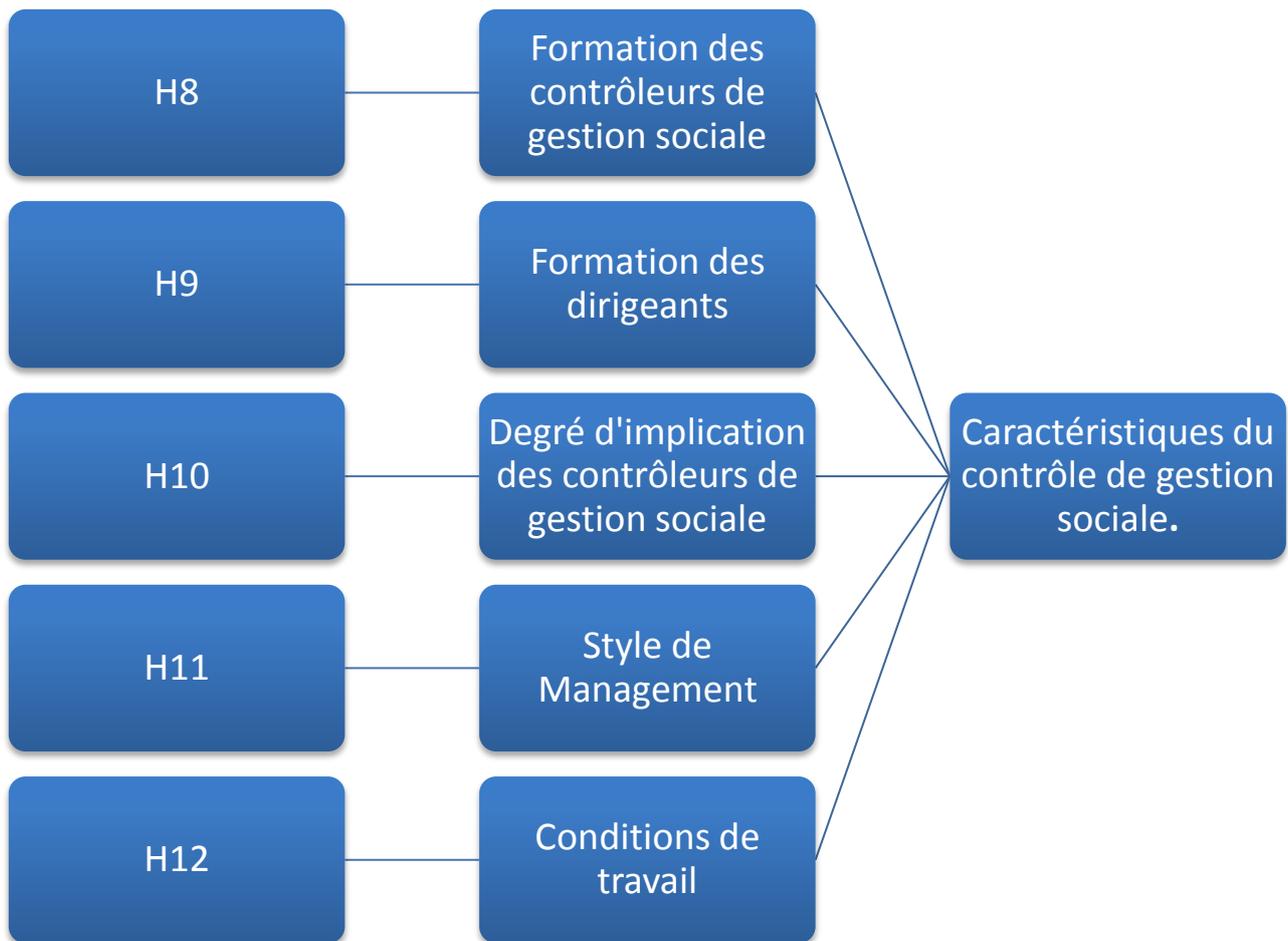


Tableau 7: Le nombre d'items des variables de mesure des facteurs de contingence comportementale

Variables représentatives des facteurs de contingence comportementale.	Les variables de mesure	Nombre d'items
Formation des contrôleurs de gestion sociale.	Type de formation (Ingénieurs, diplômés des hautes écoles de commerce, diplômés de l'université et autres)	1
Formation des dirigeants.	Type de formation (type gestionnaire ou non gestionnaire).	1
Degré d'implication des contrôleurs de gestion sociale.	L'implication des contrôleurs de gestion sociale dans la décision	2
	Destinataires des rapports	1
	Suivi de la mise en œuvre de ces recommandations	2
	Contrôleur de gestion sociale et risque de l'entreprise.	8
	Les domaines prioritaires pour les contrôleurs de gestion sociale .	5
Style de Management.	Préférences en matière d'information.	4
	les activités prioritaires du contrôleur de gestion sociale	6
	outils du contrôleur de gestion sociale.	4
	Bilan social.	6
	L'utilité du contrôle de gestion sociale	4
	Les facteurs clés de rentabilité.	5
	Le principe d'indépendance	4
	Le principe d'objectivité.	5
	Evaluation du rendement	5
	Fréquences d'utilisation des objectifs	2
	Les indicateurs utilisés	9
	La participation des décideurs dans la détermination des objectifs.	2
La publication des résultats de mesure de performance	1	
Conditions de travail.	La relation entre les contrôleurs de gestion sociale et les cabinets externes.	3
	Les problèmes rencontrés par les contrôleurs de gestion	4
	Les facteurs de motivation des contrôleurs de gestion sociale.	4
La pratique du contrôle de gestion sociale et l'amélioration des performances.	Amélioration de la performance après la mise en place du contrôle de gestion sociale.	6

8.1.3.1. La performance : C'est la variable expliquée du modèle.

L'hypothèse concernant l'influence des caractéristiques du contrôle de gestion sociale sur l'amélioration de la performance des entreprises marocaines. Il est alors possible de formuler l'hypothèse suivante :

H13 : la performance des entreprises est plus importante lorsque les pratiques du contrôle de gestion sociale sont plus sophistiquées.

Le modèle conceptuel de l'influence des caractéristiques des outils du contrôle de gestion sociale sur le pilotage de la performance des entreprises marocaines est présenté dans le schéma suivant:

Figure 25 : Le modèle des caractéristiques du contrôle de gestion sociale.

Liens de contingence organisationnelle

a



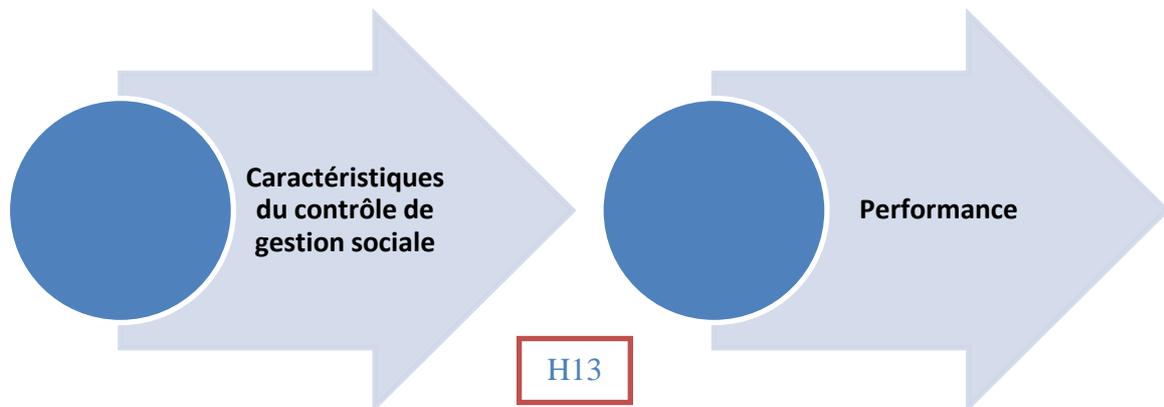
Liens de contingence comportementale



Caractéristiques du contrôle de gestion sociale.

Performance

Figure 26: Le modèle conceptuel de l'influence du CGS sur la performance.



Après avoir formulé les hypothèses sur les relations entre les variables du modèle, il est possible, dès lors, de construire graphiquement le modèle conceptuel de recherche qui constitue une réponse théorique à notre principale question de recherche. Celui-ci sera testé empiriquement dans cette partie de travail.

Dans le cadre de la prochaine étape, les hypothèses et le modèle de recherche seront soumis à une évaluation empirique, en vue d'une confirmation ou d'une infirmation.

8.2. Objectifs et méthodologie de l'enquête

Le but principal du questionnaire consistait à recueillir les données nécessaires à la vérification de nos hypothèses de recherche. L'objectif de notre recherche, comme annoncé dans la problématique, est de voir dans quelles mesures, le contrôle de gestion sociale peut améliorer la performance d'une entreprise.

Cependant, ce travail ne peut être constructif et généralisable que si on le place dans un cadre empirique tiré de la réalité vécue par l'entreprise marocaine.

En effet, la démarche retenue dans ce travail est celle d'une enquête portant sur un échantillon d'entreprises opérant dans différents secteurs d'activités.

8.2.1. Objectifs de l'enquête

L'objectif de l'étude empirique qui sera menée dans le cadre de ce travail de recherche est double. Il s'agit de repérer les facteurs de contingence organisationnelle et comportementale permettant d'expliquer la performance générée à travers la mise en place du contrôle de gestion sociale. Dans ce cadre, nous proposons de vérifier un ensemble de relations entre les variables explicatives (facteurs de contingence organisationnelle et comportementale), la variable intermédiaire (caractéristiques de la pratique du contrôle de gestion sociale) et la variable à expliquer (améliorations de la performance). Afin de répondre à notre objectif de recherche, nous avons choisi de tester notre modèle conceptuel, en nous inscrivant dans une **approche qualitative**. Nous avons adopté **une démarche hypothético-déductive**.

Conformément au déroulement d'une méthodologie hypothético-déductive réalisée à travers la méthode du test qualitatif, la préparation du questionnaire de recherche est l'étape qui permet de préparer l'accès au terrain.

Ainsi, nous présentons, dans un premier temps de cette partie:

- la méthode de recueil des données ;
- les caractéristiques générales et la structuration de l'échantillon ;
- les spécificités de la fonction de contrôle de gestion sociale au Maroc.

En deuxième temps, nous tenterons de :

- situer le champ d'action et les méthodes de contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines ;
- cerner le profil des contrôleurs de gestion marocains et leur carrière au sein des entreprises marocaines ;
- déterminer l'apport du contrôle de gestion sociale à la performance des entreprises marocaines ;
- vérifier la fiabilité et la validité de nos instruments de mesure.

Enfin, à la lumière des constatations et des analyses que nous avons faites, nous proposerons des recommandations d'amélioration de la pratique du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines.

8.2.2. Méthodes de l'enquête

Afin de collecter les informations relatives à notre sujet de recherche, nous avons jugé utile de mettre en place un questionnaire administré auprès d'un échantillon d'entreprises (voir annexe 1). En plus, nous avons complété ces informations par des interviews avec des managers et chefs d'entreprises.

Lors de la première phase du test du questionnaire, certaines questions ont été reformulées afin de mieux les adapter à l'objectif de notre recherche. D'autres questions ont été revues pour éviter des confusions.

Après cette phase au cours de laquelle le questionnaire a été amélioré, nous avons procédé à l'administration du questionnaire auprès d'un échantillon de 128 entreprises.

8.2.3. Déroulement de l'enquête

Chaque entretien avec les responsables a duré entre 30 et 45 mn.

Après avoir fixé les objectifs et les méthodes d'enquête, nous avons entamé la phase de collecte des données durant laquelle, nous avons rencontré des problèmes que nous avons essayé de résoudre soit par nos propres moyens soit avec l'aide d'autres personnes.

8.2.3.1. La structure de l'échantillon : choix des entreprises enquêtées

Afin de faciliter la collecte des informations, les adhérents du GIAC nous ont été d'une grande utilité grâce à leur implication et leur collaboration tout au long du processus de l'administration du questionnaire.

Nous avons fait aussi appel à l'association des contrôleurs de gestion qui nous a permis grâce à son expertise, d'identifier et de repérer les entreprises à enquêter.

A ce titre, il faut noter que l'association des contrôleurs de gestion a été très utile en ayant fait preuve de pertinence dans le choix des entreprises et des interlocuteurs dans les entreprises.

Nous avons eu des entretiens avec des responsables de contrôle de gestion.

La pratique du contrôle de gestion sociale n'est certainement pas un domaine réservé à certaines entreprises et non à d'autres ; c'est pourquoi notre étude a porté sur les entreprises marocaines dans tous les secteurs et domaines d'activité (industrie, banque, commerce, service et le secteur Agro-alimentaire) et au sein de chaque secteur d'activité, au moins quatre entreprises ont été choisies. Après cela, nous avons été amenés à choisir un échantillon représentatif à l'intérieur de chaque secteur d'activité en nous basant sur divers critères tels que le capital, le chiffre d'affaires, l'effectif des employés, etc.

Ce choix, qui a ciblé les grandes entreprises du pays, a été fondé sur le critère de présence de la fonction contrôle de gestion sociale dans ces entreprises.

L'étude empirique a été conduite en deux temps auprès d'un échantillon d'entreprises de 10 à plus de 200 salariés. Des instruments de mesure ont été élaborés pour évaluer les caractéristiques des entreprises et la contribution du contrôle de gestion sociale à la performance de ces entreprises.

8.2.3.2. La collecte des données

La qualité des informations collectées est dictée par la démarche de leur collecte. Ainsi, nous avons jugé opportun :

En premier lieu, de prendre contact avec les responsables de contrôle de gestion et des DRH de ces entreprises.

En deuxième lieu, les questionnaires ont été renseignés lors des rencontres de face à face avec ces responsables et ces DRH.

Globalement, l'enquête par entretien s'est déroulée entre le mois de février et celui de juin 2014. Des contacts supplémentaires ont été nécessaires, pendant la période de dépouillement des données, pour compléter des informations qui n'avaient pas été relevées durant les entretiens.

Un guide d'entretien a été élaboré pour garder le fil conducteur des interviews. Sont abordés dans ce guide, la structure de l'entreprise, les spécificités de l'activité, les méthodes de gestion et de l'exploitation, la stratégie de l'entreprise, l'informatisation, le degré d'implication des contrôleurs de gestion sociale, le style de Management et l'avis sur l'importance du contrôle de gestion sociale dans l'explication de la performance de l'entreprise.

Les informations collectées ont fait préalablement l'objet d'une vérification quant à leur cohérence et à leur fiabilité. Une fois le premier tri réalisé, on procède au dépouillement et à l'analyse des données sur le logiciel SPSS et sur Excel pour représenter des synthèses sous formes de tableaux statistiques ou de graphiques. Le SPSS nous a permis, quant à lui, de procéder à des corrélations, à l'analyse de la variance et aux tests de corrélation.

8.2.3.3. Les problèmes rencontrés au niveau de l'enquête

Nous ne manquons pas de souligner que nous avons rencontré certaines difficultés tant au niveau de la collecte des informations que lors des traitements des données. En effet, certains interviewés ont hésité à nous communiquer l'ensemble des informations. Pour eux, il s'agit des données confidentielles qui relèvent du secret professionnel.

Pour pallier ces difficultés et réussir la collecte des données, nous avons fait appel à l'association des contrôleurs de gestion et à l'association de GIAC AGROALIMENTAIRE²⁰⁷.

Compte tenu de la nature de la population ciblée et de la méthode de collecte des données, nous étions contraints d'interroger des entreprises qui sont sur les villes de Casablanca, Fès, Meknès, Rabat, Tanger et Agadir.

8.2.3.4. Le traitement de l'information

Le traitement des données recueillies sur le terrain a été réalisé selon les étapes suivantes :

1) Saisie des questionnaires

Une attention particulière a été accordée à la saisie des informations sur le logiciel SPSS. En effet, les réponses aux questions ont été codifiées ce qui a permis une saisie rapide et efficace.

2) Contrôles et tests

Plusieurs contrôles et tests de vraisemblance et validité ont été effectués pour s'assurer de la bonne qualité des données. Ainsi, des contrôles ont été réalisés au cours et après la saisie des questionnaires. Ces tests ont consisté à vérifier les champs de variation des différentes variables et à analyser la cohérence entre les différentes réponses émises.

3) Présentation des résultats

Une fois la saisie achevée, l'élaboration des tableaux statistiques a été entamée. Nous avons aussi développé des programmes nécessaires pour éditer des tableaux selon le niveau de détail souhaité et jugé significatif.

Par ailleurs, la quasi-totalité des variables pertinentes du questionnaire a affiché un taux de réponse proche de 100%, excepté la variable chiffre d'affaires qui a enregistré un taux de réponse de 12 % et par conséquent ne fera pas l'objet de l'analyse.

²⁰⁷ Association à but non lucratif, qui a été créée par 8 associations professionnelles le 26/06/2002, pour accompagner les industriels du secteur agroalimentaire dans leurs projets de développement en les aidant à définir leurs propres stratégies, les moyens opérationnels et les besoins en compétences nécessaires pour la mise en œuvre de cette stratégie.

Conclusion de la huitième section

Nous avons présenté dans cette section un modèle explicatif de l'influence des facteurs de contingence organisationnelle les plus importants, ceux relatifs à la taille, au type d'activité, à l'âge de l'entreprise, à la structure, à l'informatisation, au système de mesure de performance et enfin à l'environnement dans lequel l'entreprise évolue.

C'est un modèle intégrateur qui prend en compte plusieurs facteurs de contingence, une variable médiatrice et une variable à expliquer. L'ensemble de ces considérations et de ces résultats attendus légitime le développement d'un travail de terrain visant à observer et à comprendre la réalité de la pratique du contrôle de gestion sociale. Cela nécessite une étude qui prendra la forme d'un travail empirique visant, en quelque sorte, à effectuer un ensemble de choix liés à la posture épistémologique adoptée et à la démarche scientifique appliquée.

Nous présenterons la fiabilité des instruments de mesure des variables du modèle dans la neuvième section .

9. La fiabilité des instruments de mesure

Introduction

Pour s'assurer que les données collectées dans notre recherche sont fiables, il convient de vérifier que les instruments de mesure utilisés dans notre échantillon répondent aux critères de fiabilité et de validité.

La vérification de la fiabilité des outils de mesure passe par la vérification des principales propriétés psychométriques : la stabilité (test-retest), la cohérence interne (corrélations inter-Items, alpha de Cronbach et Kuder-Richardson) et l'équivalence (formes alternatives).

Dans le cadre de la présente recherche, nous utilisons les coefficients 'a' de « **alpha de Cronbach** ».

9.1. Alpha de Cronbach

Créé par **Lee Cronbach** en 1951, le coefficient alpha de Cronbach est un indice statistique. Il est généralement utilisé pour déterminer la cohérence de l'ensemble de questions composant un test psychologique. Il est reconnu qu'un « a » de Cronbach se situant au niveau de la valeur de 0,6 est acceptable pour des recherches exploratoires (Mak, 1989 ; Evrard et al., 1993 ; Usunier et al., 1993).

« L'alpha de Cronbach est un coefficient de fiabilité qui mesure la cohérence interne d'une échelle construite à partir d'un ensemble d'items. La pratique consiste à réduire un grand nombre d'items initiaux dans un processus itératif de conservation/élimination des items en fonction de la valeur du coefficient alpha, qui varie entre 0 et 1. »²⁰⁸.

Il faut noter que l'alpha de Cronbach dépend du nombre d'items; les échelles de 2 ou 3 items affichant généralement des alphas particulièrement petits par rapport aux échelles à plus de 3 items. Cet indicateur dépend également du mode d'administration du questionnaire : l'auto-administration permet d'aboutir à des alphas supérieurs à ceux obtenus par une administration en face à face (Peterson, 1995).

²⁰⁸ Carricano M et Poujol F.(2009), « Analyse de données avec SPSS », Pearson Education France, page 53.

9.1.1. Le coefficient a de Cronbach

Le coefficient a de Cronbach est défini comme le pourcentage total de la variance réelle parmi la variance observée d'une mesure. Il est calculé selon la formule suivante :

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \left[1 - \frac{\sum_{i=1}^k \sigma_i^2}{\sigma^2 \text{ échelle}} \right]$$

Dans cette équation, **k** est le nombre d'items qui composent l'instrument de mesure, **i** est un item, σ^2 est la variance de l'item *i* et σ^2 échelle est la variance de l'instrument dans son ensemble.

9.1.2. La signification d'Alpha de CRONBACH

« L'Alpha de CRONBACH est l'approche la plus souvent utilisée pour estimer la consistance interne d'une échelle de mesure quand il y a plusieurs choix dans l'établissement des scores, telle l'échelle de type Likert. L'alpha varie de 0,00 à 1,00 : 0,00 dénote une absence d'homogénéité et 1,00 une homogénéité parfaite. Généralement, on s'attend à un certain degré de fidélité, c'est pourquoi les valeurs de 0,00 et 1,00 se retrouvent rarement comme résultat d'un test. »²⁰⁹.

Un a de Cronbach proche de 0 signifie que l'instrument de mesure n'est pas fiable. La cohérence interne des items croît au fur et à mesure que la valeur de l'alpha se rapproche de 1. Une des méthodes les plus répandues d'estimation de la fiabilité d'un instrument de mesure est le calcul du coefficient alpha de Cronbach (Cronbach, 1951, Jolibert et Jourdan, 2006 ; Drucker-Godard et al., 2003).

Les tests de validité ont pour objectif d'examiner si les différents items d'une échelle ont une bonne représentation du phénomène étudié (Carricano et al., 2010).

²⁰⁹ Fortun F (1994), « Propriétés méthodologiques des instruments (fidélité-validité) », Recherche en soins infirmiers, N°39 -Décembre 1994, page 59.

9.2. Examen de la fiabilité des instruments de mesure

Nous allons tester la fiabilité de nos échelles de mesure à l'aide de l'alpha de Cronbach. L'échelle est validée à l'aide d'une analyse en composantes principales (ACP), en faisant appel au logiciel SPSS (version 22).

Ensuite, dans un souci de confirmation de nos échelles, nous procéderons à des analyses factorielles confirmatoires (AFC). En utilisant une méthode d'équations structurelles pour estimer la validité de notre échantillon et nous souhaitons faire le choix d'une structure factorielle adaptée, tant du point de vue statistique que conceptuel.

9.2.1. Vérification de la fiabilité des échelles de mesure relatives aux facteurs de contingence organisationnelle

L'étude de la fiabilité des instruments de mesure est assurée à l'aide du coefficient alpha de Cronbach. Le test de ce critère est appliqué uniquement sur les variables mesurées par plusieurs items. Dans ce travail, quatre facteurs de contingence qui appartiennent à cette catégorie de variables explicatives : la « structure », « l'informatisation », « l'incertitude de l'environnement » et « la stratégie et ses dimensions ».

La fiabilité des échelles, qui consiste à étudier leur cohérence interne, est évaluée ici par le coefficient α de Cronbach. Nous exposerons ci-dessous les résultats de ce test pour l'ensemble des variables relatives aux facteurs de contingence organisationnelle qui sont mesurées par plusieurs items. Il convient alors de présenter et d'étudier les principaux résultats du test de fiabilité de nos instruments de mesure.

1) La structure

La structure est mesurée par les items suivants :

- degré de décentralisation horizontale de la prise de décision ;
- degré de décentralisation verticale de la prise de décision ;
- existence de la fonction contrôle de gestion ;
- rattachement hiérarchique de la fonction contrôle de gestion sociale ;
- objectif de la création de la fonction contrôle de gestion sociale ;
- décisions prises par la direction.

Le tableau suivant récapitule les valeurs du coefficient alpha de Cronbach de l'échelle de mesure « structure ».

Tableau 8: Statistiques de fiabilité de la variable « *structure* ».

Statistiques de fiabilité		
Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
0,711	0,701	14

Dimensions de la variable	Items	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément	Alpha de l'échelle avec l'ensemble des items
Structure	Degré de décentralisation de développement ou lancement de nouveaux produits ou services.	0,686	0.711
	Degré de décentralisation de d'embauche ou de licenciement.	0,685	
	Degré de décentralisation de fixation des prix de ventes.	0,7	
	Degré de décentralisation du choix des investissements.	0,716	
	Degré des décisions opérationnelles.	0,716	
	Objectif CGS, contrôler la décision sociale.	0,748	
	Objectif CGS, pilotage des opérations de formation.	0,716	
	Objectif CGS, réduire les conflits sociaux.	0,721	
	Objectif CGS, appréciation du climat social de l'entreprise.	0,673	
	Objectif CGS, pilotage des performances socio-économiques.	0,69	
	Objectif CGS, respect des procédures.	0,681	
	Objectif CGS, découverte de fraude.	0,665	
	Objectif CGS, contrôle de la masse salariale.	0,644	
Objectif CGS, élaboration des budgets de frais du personnel.	0,667		

Alpha de Cronbach global est supérieur de 0,70 pour notre échantillon. Ces résultats indiquent une bonne cohérence interne des échelles de mesure pour le facteur structure; c'est une valeur supérieure au seuil d'acceptabilité ($> 0,06$).

Ce score reflète une consistance interne acceptable (Peterson, 1995 ; Malhotra, 2004 ; Mak, 1989 ; Evrard et al., 1993 ; Usunier et al., 1993, Peterson, 1995 ; Nunnally, 1967 ; Peter ; 1979). Tous les items de notre échelle contribuent à la fiabilité de celle-ci.

Bien que la suppression de l'item « Objectif CGS, contrôler la décision sociale » permette d'améliorer relativement l'homogénéité de cohérence interne des échelles, nous avons décidé dans cette phase de conserver l'ensemble des items qui présentent l'échelle.

2) L'informatisation :

L'informatisation est mesurée par les items suivants :

- l'entreprise à un système d'information des ressources humaines ;
- l'entreprise à un E.R.P ;
- le degré d'informatisation dans la société.

Le tableau suivant récapitule les valeurs du coefficient alpha de Cronbach de l'échelle de mesure « informatisation ».

Tableau 9 : Statistiques de fiabilité de la variable « *Informatisation* ».

Statistiques de fiabilité		
Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
0,653	0,64	3

Dimensions de la variable	Items	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément	Alpha de l'échelle avec l'ensemble des items
l'informatisation	L'existence d'un système d'information dans l'entreprise.	0,64	0,653
	L'existence d'un système d'information des ressources humaines.	0,013	
	L'existence d'un ERP dans l'entreprise.	0,052	

À la lecture de ce tableau, nous remarquons que la suppression de l'item « Existence d'un système d'information dans l'entreprise » permet d'améliorer sensiblement la cohérence interne des échelles. Nous avons décidé dans cette phase de supprimer cet item dans l'analyse en composantes principales. Alphas de Cronbach devient supérieur à 0,765 pour le facteur informatisation de l'entreprise, après suppression du premier item.

3) L'incertitude de l'environnement :

L'incertitude de l'environnement est mesurée par les quatre items suivants :

- dynamisme de l'environnement externe moyen (évolutions moyennes) ;
- dynamisme de l'environnement externe très stable (évolutions lentes) ;
- dynamisme de l'environnement externe très dynamique (évolutions rapides) .

Le tableau suivant illustre les statistiques associées aux items mesurant l'échelle « *incertitude de l'environnement* ».

Tableau 10: Statistiques de fiabilité de la variable « incertitude de l'environnement».

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
0,650	0,650	3

Dimensions de la variable	Items	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément	Alpha de l'échelle avec l'ensemble des items
Incertitude de l'environnement	Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est: (évolutions moyennes).	0,593	0,65
	Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est: Très stable (évolutions lentes).	0,608	
	Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est: Très dynamique (évolutions rapides).	0,444	

À la lecture de ce tableau, nous constatons que l'indice d'Alphas de Cronbach de la variable « incertitude de l'environnement » présente une valeur supérieure au seuil d'acceptabilité (> 0,06). Ces résultats indiquent une bonne cohérence interne des échelles de mesure pour le facteur incertitude de l'environnement. Nous avons décidé dans cette phase de conserver l'ensemble des items qui présentent l'échelle.

4) La stratégie

La stratégie est évaluée par les items suivants :

- le degré de liaison entre les indicateurs de performance et la stratégie de l'entreprise ;
- la relation entre la politique sociale de l'entreprise et la rentabilité ;
- le degré de liaison entre le contrôle de gestion sociale et le pilotage stratégique de l'entreprise.

Le tableau suivant illustre les statistiques associées aux items mesurant l'échelle « stratégie »

Tableau 11 : Statistiques de fiabilité de la variable « stratégie ».

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
0,676	0,685	3

Dimensions de la variable	Items	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément	Alpha de l'échelle avec l'ensemble des items
la stratégie	Quel est le degré de liaison entre les indicateurs de performance et la stratégie de votre entreprise ?	0,533	0,676
	Quel est le degré de liaison entre le contrôle de gestion sociale et la stratégie de votre entreprise ?	0,602	
	La politique sociale de l'entreprise est-elle, selon vous, un facteur important de sa Rentabilité ?	0,616	

À l'analyse de ce tableau, nous remarquons qu'aucune suppression d'items ne permettrait d'améliorer la fiabilité de son instrument de mesure. Alpha de Cronbach est supérieur au seuil d'acceptabilité pour la stratégie de l'entreprise. Ces résultats indiquent une bonne cohérence interne des échelles de mesure pour le facteur stratégie. Nous avons décidé dans cette phase de conserver l'ensemble des items qui présentent l'échelle.

9.2.2. Vérification de la fiabilité des échelles de mesure relatives aux facteurs de contingence comportementale

Nous exposerons ci-dessous les résultats du test coefficient d'alpha de Cronbach pour l'ensemble des variables relatives aux facteurs de contingences comportementales qui sont mesurées par plusieurs items. Dans ce travail, cinq facteurs de contingence comportementale qui appartiennent à cette catégorie de variables explicatives : « la formation des contrôleurs de gestion sociale », « la formation des dirigeants », « le degré d'implication des contrôleurs de gestion sociale », « le style de Management » et « les conditions de travail des contrôleurs de gestion sociale ».

Les facteurs « la formation des contrôleurs de gestion sociale » et la formation des dirigeants sont des variables dichotomiques (2 modalités binaires) et par conséquent seront supprimés de test de la fiabilité des instruments de mesure par le coefficient alpha de Cronbach, mais seront analysés par l'analyse en composantes principales ACP et par la méthode d'équations structurelles pour estimer la validité de notre échantillon.

1) Degré d'implication et domaines prioritaires des contrôleurs de gestion sociale

□ Degré d'implication des contrôleurs de gestion sociale

Le degré d'implication des contrôleurs de gestion sociale est évalué par les items suivants :

- degré d'implication du CGS dans la prise de décision;
- degré d'implication du CGS après la remise de rapport ;
- degré d'implication du CGS dans l'application des recommandations ;
- degré d'implication du CGS dans le suivi des recommandations.

Le tableau suivant illustre les statistiques associées aux items mesurant l'échelle « degré d'implication des contrôleurs de gestion sociale ».

Tableau 12: Statistiques de fiabilité de la variable « *degré d'implication des CGS* ».

Statistiques de fiabilité		
Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
0,643	0,688	4

Dimensions de la variable	Items	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément	Alpha de l'échelle avec l'ensemble des items
Degré d'implication des contrôleurs de gestion sociale	dans la prise de décision	0,554	0,643
	Après la remise de rapport	0,593	
	dans l'application des recommandations	0,579	
	dans le suivi des recommandation	0,573	

À l'analyse de ce tableau, nous remarquons que alpha de Cronbach est supérieur au seuil d'acceptabilité ($> 0,06$) pour le degré d'implication des contrôleurs de gestion sociale. Ces résultats indiquent une bonne cohérence interne des échelles de mesure pour ce facteur.

❑ **Contrôle de gestion sociale et risques d'entreprise.**

Les variables risques de l'entreprise et contrôle de gestion sociale sont évalués par les items suivants:

- anticiper les évolutions du marché et de la demande ;
- assurer la flexibilité des coûts ;
- assurer la flexibilité de son organisation ;
- motiver et impliquer le personnel de l'entreprise ;
- gérer le risque de liquidité ;
- anticiper l'importance et la nature des besoins en personnel ;
- limiter l'évolution de la masse salariale ;
- réduire, et si possible éviter, l'activité des syndicats, quels qu'ils soient.

Le tableau suivant illustre les statistiques associées aux items mesurant l'échelle « *contrôle de gestion sociale et risques d'entreprise* ».

Tableau 13 : Statistiques de fiabilité de la variable « CGS et risques d'entreprise ».

Statistiques de fiabilité		
Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
0,770	0,775	7

Dimensions de la variable	Items	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément	Alpha de l'échelle avec l'ensemble des items
Contrôle de gestion sociale et risque d'entreprise	Assurer la flexibilité de son organisation	0,704	0,77
	Motiver et impliquer le personnel de l'entreprise	0,745	
	Gérer le risque de liquidité	0,749	
	Anticiper l'importance et la nature des besoins en personnel	0,762	
	Limiter l'évolution de la masse salariale	0,757	
	Réduire, et si possible éviter, l'activité des syndicats, quels qu'ils soient	0,763	
	Assurer la flexibilité des coûts	0,704	

À l'analyse de ce tableau, nous remarquons qu'aucune suppression d'items ne permettrait d'améliorer la fiabilité de son instrument de mesure. Les alphas de Cronbach sont tous supérieurs à 0,70 pour tous les items. Ces résultats indiquent une bonne cohérence interne des échelles de mesure pour chacune des dimensions et pour l'échelle globale.

❑ **Les domaines prioritaires pour le contrôle de gestion sociale**

Le facteur « *domaines prioritaires pour les contrôleurs de gestion sociale* » est évalué par les items suivants :

- domaine du système d'information des ressources humaines ;
- domaine comptable et financier ;
- domaine managérial ;
- domaine social ;
- domaines des ressources humaines.

Le tableau suivant illustre les statistiques associées aux items mesurant l'échelle « **domaines prioritaires pour les contrôleurs de gestion sociale** ».

Tableau 14: Statistiques de fiabilité de la variable « domaines prioritaires pour les CGS ».

Statistiques de fiabilité		
Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
0,680	0,684	5

Dimensions de la variable	Items	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément	Alpha de l'échelle avec l'ensemble des items
Domaines prioritaires pour les contrôleurs de gestion sociale	Domaine du système d'information des ressources humaines	0,629	0,68
	Domaine comptable et financier	0,63	
	Domaine managérial	0,663	
	Domaine social	0,625	
	Domaines des ressources humaines	0,602	

Les alphas de Cronbach sont tous supérieurs à 0,60 pour tous les items. Ces résultats indiquent une bonne cohérence interne des échelles de mesure pour ce facteur.

2) Style de Management

Les dimensions participant à la mesure du facteur « style de management » sont :

- les préférences en matière d'information ;
- les activités prioritaires du contrôleur de gestion sociale ;
- les outils du contrôle de gestion sociale ;
- le bilan social ;
- les facteurs clés de rentabilité ;
- le principe d'indépendance ;
- le principe d'objectivité ;
- l'évaluation du rendement ;
- les indicateurs sociaux utilisés dans la société .

□ Préférences en matière d'information

Tableau 15: Statistiques de fiabilité de la variable « *préférences en matière d'information* ».

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
0,594	0,670	4

Le tableau suivant illustre les statistiques associées aux items mesurant l'échelle « *préférences en matière d'information* ».

Variable	Items	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément	Alpha de l'échelle avec l'ensemble des items
Préférences en matière d'information	Je préfère disposer d'une faible quantité d'informations et que celles-ci soient résumées, agrégées, synthétisées.	0,781	0,594
	Je préfère une information écrite (compte-rendu, rapports, chiffres, etc.).	0,334	
	Je préfère une information prétraitée, structurée, présentée de manière standard.	0,448	
	A l'issue du traitement de l'information, j'élabore plusieurs solutions que je confronte ensuite en vue de la décision finale.	0,516	

À la lecture de ce tableau, nous remarquons que le score de l'alpha de Cronbach avec l'ensemble des items est d'un niveau moyen (proche de 0,6) et reflète une cohérence interne. Ainsi, la suppression de certains items (marqués en gris) permet d'améliorer sensiblement la cohérence interne des échelles. Nous avons décidé dans cette phase de conserver l'ensemble des items.

❖ Les activités contrôlées par le contrôleur de gestion sociale

Le tableau suivant illustre les statistiques associées aux items mesurant l'échelle « *les activités contrôlées par le contrôleur de gestion sociale* ».

Tableau 16: Statistiques de fiabilité de la variable « *activités contrôlées par le CGS* ».

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
0,810	0,824	6

Variable	Items	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément	Alpha de l'échelle avec l'ensemble des items
Activités contrôlées par le contrôleur de gestion sociale	La masse salariale, car c'est un point critique de l'équilibre financier	0,768	0,81
	La formation, car la compétence du personnel est déterminante.	0,769	
	La politique salariale, car c'est l'élément central de la motivation	0,812	
	Aux relations professionnelles (délégués, syndicats, négociations) car, il n'y pas de bonne politique sociale sans dialogue social actif,	0,8	
	Aux suivis et aux traitements de la confidentialité latente (absentéisme, démission, accident du travail) car on peut sentir le climat social et prévenir le conflit ouvert.	0,76	
	La gestion participative car on ne peut rien réussir sans l'implication du personnel.	0,769	

À l'analyse de ce tableau, nous remarquons qu'aucune suppression d'items ne permettrait d'améliorer la fiabilité de son instrument de mesure.

Les alphas de Cronbach sont tous supérieurs à 0,70 pour tous les items. Le score de l'alpha de Cronbach avec l'ensemble des items est d'un niveau très satisfaisant et reflète une bonne cohérence interne.

❖ Outils du contrôle de gestion sociale

Le tableau suivant illustre les statistiques associées aux items mesurant l'échelle « outils du contrôle de gestion sociale ».

Tableau 17: Statistiques de fiabilité de la variable « *outils du contrôle de gestion sociale* ».

Statistiques de fiabilité		
Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
0,653	0,689	4

Variable	Items	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément	Alpha de l'échelle avec l'ensemble des items
Outils du contrôle de gestion sociale	Outil d'extraction, d'analyse et de test.	0,534	0,653
	Outil de gestion et de planification des missions.	0,555	
	Outil d'évaluation et d'analyse des risques.	0,624	
	Outil de détection et de prévention de la fraude.	0,6	

À l'analyse de ce tableau, nous remarquons qu'aucune suppression d'items ne permettrait d'améliorer la fiabilité de son instrument de mesure. Ces résultats indiquent une bonne cohérence interne des échelles de mesure pour l'échelle globale.

❖ Le bilan social

Le tableau suivant illustre les statistiques associées aux items mesurant l'échelle « *bilan social* ».

Tableau 18: Statistiques de fiabilité de la variable « bilan social ».

Statistiques de fiabilité		
Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
0,653	0,689	4

Variable	Items	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément	Alpha de l'échelle avec l'ensemble des items
Bilan social	Outil d'extraction, d'analyse et de test	0,534	0,653
	Outil de gestion et de planification des missions	0,555	
	Outil d'évaluation et d'analyse des risques	0,624	
	Outil de détection et de prévention de la fraude	0,6	

Alpha de Cronbach est supérieur au seuil d'acceptabilité. Ces résultats indiquent une bonne cohérence interne des échelles de mesure pour le facteur bilan social.

❖ les facteurs clés de rentabilité

Le tableau suivant illustre les statistiques associées aux items mesurant l'échelle « *facteurs clés de rentabilité* ».

Tableau 19 : Statistiques de fiabilité de la variable « facteurs clés de rentabilité ».

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
0,611	0,648	4

Variable	Items	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément	Alpha de l'échelle avec l'ensemble des items
Les facteurs clés de rentabilité	La rigueur de gestion et du contrôle	0,589	0,611
	La qualité du produit	0,39	
	La compétence du personnel	0,55	
	La qualité du climat social	0,632	

À l'analyse de ce tableau, nous remarquons que alpha de Cronbach est supérieur au seuil d'acceptabilité pour les variables « facteurs clés de rentabilité ». Ces résultats indiquent une bonne cohérence interne des échelles de mesure pour ce facteur.

❖ Le principe d'indépendance

Le tableau suivant illustre les statistiques associées aux items mesurant l'échelle « *principe d'indépendance* ».

Tableau 20: Statistiques de fiabilité de la variable « principe d'indépendance ».

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
0,255	0,264	4

Variable	Statistiques du total des éléments	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément	Alpha de l'échelle avec l'ensemble des items
Principes d'indépendance.	Le choix des missions.	0,159	0,255
	L'accès aux informations.	-,087a	
	L'interview des personnes.	0,342	
	La rédaction et la communication.	0,343	

À l'analyse de ce tableau, nous remarquons que la valeur est négative dans l'item (l'accès aux informations) en raison d'une covariance moyenne négative parmi les éléments. Par conséquent, les hypothèses du modèle de fiabilité ne sont pas respectées.

Aucun alpha de Cronbach n'est supérieur au seuil d'acceptabilité pour les facteurs principe d'indépendance. Ces résultats n'indiquent pas une bonne cohérence interne des échelles de mesure pour ces facteurs. Nous avons décidé de supprimer l'ensemble des items qui concerne cette variable.

❖ Le principe d'objectivité

Le tableau suivant illustre les statistiques associées aux items mesurant l'échelle « *principe d'objectivité* ».

Tableau 21: Statistiques de fiabilité de la variable « principe d'objectivité ».

Statistiques de fiabilité		
Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
0,665	0,665	5

Variable	Statistiques du total des éléments	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément	Alpha de l'échelle avec l'ensemble des items
Principes d'objectivité	Indépendance d'esprit	0,645	0,665
	Indépendance de jugement	0,651	
	Procédures contradictoires formalisées	0,597	
	Appréciations fondées sur les faits et preuves	0,575	
	Respect du code de déontologie de l'audit	0,59	

À l'analyse de ce tableau, nous remarquons qu'aucune suppression d'items ne permettrait d'améliorer la fiabilité de son instrument de mesure. Ces résultats indiquent une bonne cohérence interne des échelles de mesure pour l'échelle globale.

❖ Evaluation du rendement

Le tableau suivant illustre les statistiques associées aux items mesurant l'échelle « *évaluation du rendement* ».

Tableau 22: Statistiques de fiabilité de la variable « *évaluation du rendement* ».

Statistiques de fiabilité		
Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
0,919	0,930	4

Variable	Items	Alpha de l'échelle avec l'ensemble des items	Alpha de l'échelle avec l'ensemble des items
Evaluation du rendement	Procède-t-on à une mise à jour des descriptions des postes ?	0,884	0,919
	Procède-t-on au moins une fois par an, à l'évaluation du rendement des collaborateurs?	0,884	
	Informe-t-on les collaborateurs des résultats des évaluations	0,896	
	Conserve-t-on les fiches ou les rapports d'évaluation ?	0,92	

À la lecture de ce tableau, nous constatons que l'indice alpha de Cronbach de la variable évaluation du rendement présente une valeur supérieure au seuil d'acceptabilité ($> 0,6$) et reflète une bonne cohérence interne.

❖ **Les indicateurs sociaux utilisés dans la société.**

Le tableau suivant illustre les statistiques associées aux items mesurant l'échelle « indicateurs sociaux utilisés dans la société ».

Tableau 23: Statistiques de fiabilité de la variable « indicateurs sociaux utilisés ».

Statistiques de fiabilité		
Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
0,729	0,766	8

Variable	Items	Alpha de l'échelle avec l'ensemble des items	Alpha de l'échelle avec l'ensemble des items
Indicateurs sociaux utilisés dans la société	Calcul des coûts basé sur les activités.	0,679	0,729
	Suivi de la masse salariale.	0,656	
	Tableaux de bord sociaux.	0,668	
	Bilan social.	0,695	
	Comptabilité analytique sociale.	0,736	
	Budgets de frais de personnel.	0,735	
	Gestion prévisionnelle des emplois et compétences.	0,731	
	Détermination d'un indicateur synthétique de performance.	0,712	

Les alphas de Cronbach sont tous supérieurs à 0,6 pour tous les items. Le score de l'alpha de Cronbach avec l'ensemble des items est d'un niveau satisfaisant et reflète une bonne cohérence interne.

Les alphas de Cronbach sont tous supérieurs à 0,6 pour le style de management sauf pour la variable " **principe d'indépendance**" qui va être supprimée. Ces résultats indiquent une bonne cohérence interne des échelles de mesure pour chacune des dimensions et pour l'échelle globale.

3) Conditions de travail des contrôleurs de gestion sociale

Les dimensions participant à la mesure des conditions de travail sont :

- la relation entre les contrôleurs de gestion sociale et les cabinets externes ;
- les problèmes rencontrés par les contrôleurs de gestion ;
- les facteurs de motivation des contrôleurs de gestion sociale.

a) Les problèmes rencontrés par les contrôleurs de gestion

Le tableau suivant illustre les statistiques associées aux items mesurant l'échelle

« problèmes rencontrés par les contrôleurs de gestion ».

Tableau 24: Statistiques de fiabilité de la variable « problèmes rencontrés par les CGS ».

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
0,616	0,637	5

Variable	Items	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément	Alpha de l'échelle avec l'ensemble des items
Problèmes rencontrés par les contrôleurs de gestion	échange de document et d'information	0,527	0,616
	coordination des missions techniques	0,497	
	coopération	0,535	
	disposition d'information	0,581	
		0,631	

À l'analyse de ce tableau, nous remarquons qu'aucune suppression d'items ne permettrait d'améliorer la fiabilité de son instrument de mesure. Ces résultats indiquent une bonne cohérence interne des échelles de mesure pour l'échelle globale.

b) Facteurs de motivation des contrôleurs de gestion sociale.

Le tableau suivant illustre les statistiques associées aux items mesurant l'échelle

« les facteurs de motivation des CGS ».

Tableau 25: Statistiques de fiabilité de la variable « les facteurs de motivation des CGS ».

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
0,361	0,389	4

Variable	Items	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément	Alpha de l'échelle avec l'ensemble des items
Les facteurs de motivation des contrôleurs de gestion sociale.	la rémunération	0,363	0,361
	la connaissance de l'ensemble de processus de l'entreprise	0,153	
	le tremplin vers d'autres postes de responsabilités	0,209	
	la formation	0,449	

Alphas de Cronbach est supérieur à 0,361 pour les facteurs de motivation des contrôleurs de gestion sociale. Nous remarquons que le score de l'alpha de Cronbach est d'un niveau faible et ne reflète pas une bonne cohérence interne. Nous avons décidé de supprimer l'ensemble des items qui concerne cette variable.

9.2.3. Vérification de la fiabilité des échelles de mesure relatives à la variable pratique du contrôle de gestion sociale et amélioration des performances

Le facteur " pratique du contrôle de gestion sociale et l'amélioration des performances " est évalué par les items suivants :

- niveau d'amélioration de la performance après la mise en place du contrôle de gestion sociale ;
- au niveau du climat social ;
- au niveau de la performance GRH ;
- au niveau du résultat financier ;
- au niveau de rentabilité de l'entreprise ;
- au niveau du résultat de l'entreprise.

Le tableau suivant illustre les statistiques associées aux items mesurant l'échelle « la pratique du contrôle de gestion sociale et l'amélioration des performances ».

Tableau 26: Statistiques de fiabilité de la variable « la pratique du contrôle de gestion sociale et l'amélioration des performances ».

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
0,600	0,557	6

Variable	Items	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément	Alpha de l'échelle avec l'ensemble des items
La pratique du contrôle de gestion sociale et l'amélioration des performances	est-ce qu'il y a eu amélioration de la performance après la mise en place du contrôle de gestion sociale ?	0,64	0,6
	niveau d'amélioration du climat social	0,575	
	niveau d'amélioration de la performance GRH	0,587	
	niveau d'amélioration du Résultat Financier	0,512	
	niveau de la rentabilité de l'entreprise	0,38	
	niveau du résultat de l'entreprise	0,561	

À la lecture de ce tableau, nous remarquons que le score de l'alpha de Cronbach avec l'ensemble des items est d'un niveau satisfaisant et reflète une bonne cohérence interne. Ainsi, la suppression de certains items (marqués en gris) permet d'améliorer sensiblement la cohérence interne des échelles. Nous avons décidé dans cette phase de conserver l'ensemble des items qui présentent l'échelle.

Conclusion de la neuvième section

D'après les résultats de calcul des Alphas de Cronbach, les valeurs de ces derniers sont toutes supérieures à 0,6 ce qui confirme une bonne cohérence des échelles de mesure de chacune des deux dimensions (facteurs de contingence organisationnelle et facteurs de contingence comportementale). Sauf pour les variables (les facteurs de motivation des contrôleurs de gestion sociale et principe d'indépendance) qui vont être supprimées dans notre analyse : leurs résultats n'indiquent pas une bonne cohérence interne des échelles de mesure.

Nous avons décidé de supprimer l'ensemble des items qui concerne ces deux variables. Après avoir présenté les tests de fiabilité de nos échelles de mesure, nous étudions ci-dessous leurs tests de validité.

10. Les caractéristiques générales de l'échantillon

Nous aborderons, dans cette section, la répartition des entreprises enquêtées ainsi que les caractéristiques de la fonction contrôle de gestion sociale.

10.1. La répartition des entreprises enquêtées

Nous présenterons la répartition des entreprises par secteur d'activité, par taille et par chiffre d'affaires.

10.1.1. Répartition des entreprises enquêtées par secteur d'activité

Tableau 27 Répartition des entreprises enquêtées par secteur (privé ou public).

Répartition des entreprises enquêtées par secteur (privé ou public).	Industrie	Banque	Commerce et service	AGRO Alimentaire	Total
Nombre des entreprises enquêtées	64	4	47	13	128
Nombre des entreprises dans le secteur public	8	1	4	1	14
Nombre des entreprises dans le secteur privé	20	3	24	5	52
Total des réponses	28	4	28	6	66
Taux de réponse	44%	100%	60%	46%	52%

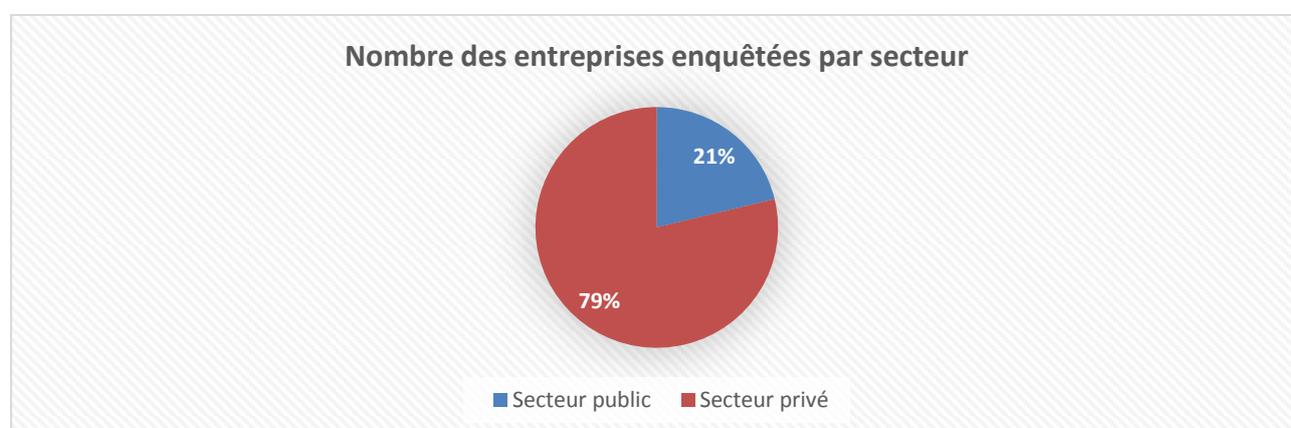


Figure 27: Répartition des entreprises enquêtées par secteurs.

Dans notre échantillon, nous n'avons pas accordé beaucoup d'importance quant à la répartition équitable entre les deux secteurs (privé et public). En effet, la fonction contrôle de gestion sociale est développée davantage dans le secteur privé.

Les entreprises répondantes représentent 21 % du secteur public et 79 % du secteur privé. Il s'agit d'une présentation générale de l'échantillon.

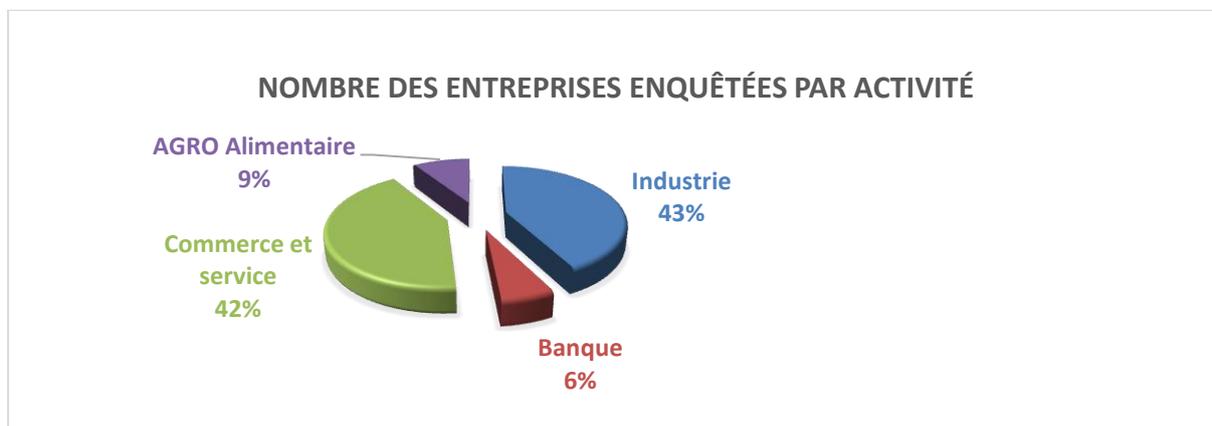


Figure 28 Répartition des entreprises enquêtées par activités.

On constate que la majorité des entreprises de l'échantillon est issue des secteurs de l'industrie, du commerce et des services à hauteur de 85%. Le reste est réparti entre les secteurs bancaire et agro-alimentaire.

10.1.2. Répartition des entreprises enquêtées par région et par taille

Tableau 28: Répartition des entreprises enquêtées par régions

Ville	CASA	Fes	Meknes	Rabat	AGADIR	Tanger	Total
Nombre des entreprises enquêtées	49	12	10	22	15	20	128
Total des Reponses	31	5	4	9	8	9	66
Taux de réponse moyen	63%	42%	40%	41%	53%	45%	52%

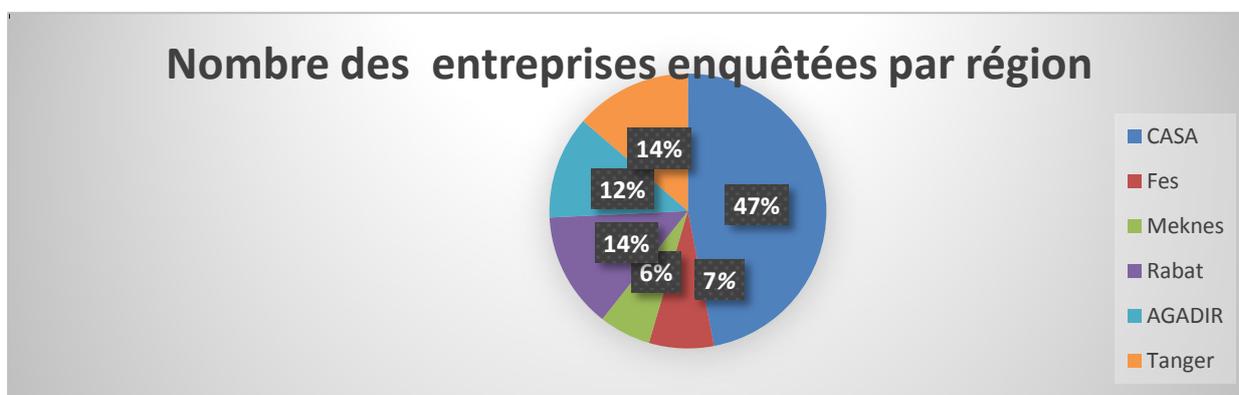


Figure 29: Répartition des entreprises enquêtées par région

Comme le montre le graphique ci-dessus, presque 50 % des entreprises objet de l'étude se situent au niveau de la région du Grand Casablanca. Il s'agit de prendre un quota relativement proche de celui de la population. Le reste des entreprises est réparti sur les autres villes avec une certaine égalité entre Rabat et Tanger.

Tableau 29: Répartition des entreprises enquêtées par tailles.

Taille	De 10 à 49 salariés	De 50 à 99 salariés	De 100 à 150 salariés	De 150 à 200 salariés	Plus de 200 salariés	Total
Industrie	1	1	6	3	17	28
Banque	-	-	-	-	4	4
Commerce et service	4	6	6	8	4	28
Agro-Alimentaire	-	1	-	2	3	6
Total	5	8	12	13	28	66
Taux	8%	12%	18%	20%	42%	100%

Les entreprises enquêtées possèdent un effectif compris entre 10 et plus de 200 salariés. Le choix de cette catégorie d'entité est motivé par le fait que les pratiques du contrôle de gestion sociale ne sont pas répandues dans les petites et moyennes entreprises. Ces entités font rarement appel aux grands cabinets de conseil en ressources humaines. Les grandes structures semblent donc mieux adaptées aux objectifs de la recherche qui nécessitent l'observation de la pratique de contrôle de gestion sociale et son impact sur la mesure de la performance.

De ce fait, on peut s'attendre à ce que le secteur d'activité, la taille ainsi que le profil des dirigeants favorisent la mise en place d'un système de contrôle de gestion sociale.

10.2. Facteurs de contingence organisationnelle de la fonction contrôle de gestion

10.2.1. La structure de l'entreprise

Tableau 30: Existence de la fonction contrôle de gestion sociale

Existence de la fonction contrôle de gestion sociale	Industrie	Banque	Commerce et service	AGRO Alimentaire	Total
Nombre des entreprises enquêtées	64	4	47	13	128
Nombre de réponses avec contrôle de gestion sociale comme fonction apparente.	20	2	13	2	36
Nombre de réponses avec contrôle de gestion sociale dilué dans d'autres fonctions.	8	2	15	4	30
Total des réponses	28	4	28	6	66
<i>Taux de réponse</i>	44%	100%	60%	46%	52%

Nous avons constaté que l'existence de la fonction contrôle de gestion sociale dépend du secteur d'activité, de la taille de l'entreprise et de style de management. Plus la taille de l'entreprise est grande en termes du chiffre d'affaires et d'effectif, plus la fonction de contrôle de gestion sociale est visible.

Tableau 31 : Age de la fonction contrôle de gestion sociale.

Historique	1 à 3 ans	4 à 7ans	8 à 10 ans	Total
Industrie	12	12	4	28
Banque	0	2	2	4
Commerce et service	6	17	5	28
Agro- Alimentaire	4	2	0	6
Total	22	33	11	66
Taux	33%	50%	17%	100%

Le contrôle de gestion sociale est une fonction encore récente dans les entreprises marocaines. Le métier de contrôleur de gestion sociale est nouveau, il a moins de 3 ans d'existence dans 33 % des entreprises répondantes. Par ailleurs, 67% des entreprises interrogées se voient disposer de la fonction de contrôle de gestion sociale depuis 4 ans et plus.

Tableau 32: Dénomination de la fonction contrôle de gestion sociale.

Appellation	Contrôle de gestion sociale	Contrôle des ressources humaines	Audit social	Contrôle de gestion	Total
Industrie	8	18	0	2	28
Banque	2	2	0	0	4
Commerce et service	13	9	0	6	28
Agro- Alimentaire	2	4	0	0	6
Total	25	33	0	8	66
Taux	38%	50%	0%	12%	100%

L'appellation de contrôle des ressources humaines et du contrôle de gestion sociale est largement adoptée (50 % et 38 % des entreprises répondantes) ; par contre l'appellation contrôle de gestion n'est pas utilisée dans la plupart des entreprises (12% des entreprises répondantes).

Des entretiens individuels avec les responsables montrent que le contrôleur de gestion sociale a tout d'abord une mission de contrôle. Il élabore les instruments nécessaires au suivi permanent des résultats de la fonction ressources humaines : tableaux de bord, procédures de recueil et de transmission des informations, programmes de traitement de l'information. Il fait évoluer le système de gestion des ressources humaines, notamment en réduisant les délais de production des informations. Il contrôle le respect des procédures de la fonction des ressources humaines.

Pour cela, il mesure et analyse les écarts entre prévisions et réalisations. Il préconise des actions correctrices et réalise ponctuellement des études économiques ou financières, aussi bien macro que microéconomiques (études de coûts, marges, rentabilité, opportunité d'investissements de la concurrence...).

Tableau 33: Initiative de création de la fonction contrôle de gestion sociale.

Initiative de la création de la fonction contrôle de gestion	Direction générale	Etat	Commissaires aux comptes	Cabinet de conseil	Les administrateurs non dirigeants	Total
Banques	4	0	0	0	0	4
Industrie	20	0	0	5	3	28
Commerce et service	22	0	0	6	0	28
Agro- Alimentaire	6	0	0	0	0	6
Total	52	0	0	11	3	66
Taux	79%	0%	0%	17%	4%	100%

Selon les entreprises répondantes, la création de la fonction contrôle de gestion sociale a pour objectif d'orienter la politique RH de l'entreprise vers une meilleure performance économique, tout en développant le capital humain.

Dans la majorité des entreprises répondantes, la création de la fonction contrôle de gestion sociale revient soit :

- aux organes internes à l'entreprise (direction générale, conseil d'administration) 79% ;
- aux organismes externes à l'entreprise tels que les cabinets de conseil 17%.

Tableau 34: Rattachement hiérarchique de la fonction contrôle de gestion sociale.

Rattachement hiérarchique	Direction générale	Direction financière et comptable	Direction contrôle de gestion	Direction des ressources humaines	Président du conseil d'administration	Total
Industrie	0	0	20	8	0	28
Banque	0	0	0	4	0	4
Commerce et service	4	0	9	15	0	28
Agro- Alimentaire	0	0	5	1	0	6
Total	4	0	34	28	0	66
Taux	6%	0%	52%	42%	0%	100%

La fonction contrôle de gestion sociale est rattachée au plus haut niveau de la hiérarchie 6% à la direction générale, 52% à la direction de contrôle de gestion et 42% à la direction des ressources humaines.

Le rattachement des contrôleurs de gestion à la direction générale ou à la direction contrôle de gestion sociale, selon les responsables interviewés, favorise :

- l'indépendance des contrôleurs de gestion ,
- la réduction des risques sur le choix de la mission ou la formulation des recommandations ,
- la liberté des contrôleurs pour la réalisation de leur mission ,
- les réunions formelles avec la direction générale.

Tableau 35: Objectif de création de la fonction contrôle de gestion sociale.

Objectif de la création	Contrôler la décision sociale	Le pilotage des opérations de formation	L'appréciation du climat social de l'entreprise	Le pilotage des performances socio-économique	Respect des procédures	Découverte de fraude	Le contrôle de la masse salariale	le contrôle des budgets de frais de personnel	Total
Industrie	2	0	0	0	2	0	4	20	28
Banque	0	0	0	0	0	0	0	4	4
Commerce et service	4	0	0	2	3	0	9	10	28
Agro-Alimentaire	0	0	0	2	0	0	1	3	6
Total	6	0	0	4	5	0	14	37	66
Taux	9 %	0%	0%	6%	8%	0%	21%	56%	100%

Selon les contrôleurs de gestion sociale interrogés, les objectifs du contrôle de gestion sociale sont identiques pour toutes les entreprises, quels que soient leur secteur et leur taille : aider, coordonner, suivre, contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible. Mais la mise en place des outils et des procédures du contrôle de gestion sociale varie selon la taille de l'entreprise considérée.

Selon les entreprises enquêtées, l'objectifs de création de la fonction contrôle de gestion sociale consiste au développement des indicateurs et outils de pilotage (tableaux de bord, suivi budgétaire, SIRH...) pour mesurer toutes les composantes de la politique RH : GPEC, climat social, absentéisme, masse salariale, RSE..., et évaluer précisément les impacts financiers des décisions RH.

10.2.2. L'informatisation

Selon les entreprises enquêtées, Les ERP élargissent le champ des progiciels intégrés à l'ensemble des fonctions de l'entreprise : gestion de la production, des achats, gestion des ventes, gestion des ressources humaines, gestion comptable et financière. Il s'agit d'optimiser le fonctionnement de l'entreprise en améliorant sa productivité et sa flexibilité.

Tableau 36 : Existence d'un ERP à l'entreprise .

L'entreprise a un ERP	oui	Non	Total
Industrie	20	8	28
Banque	2	2	4
Commerce et service	23	5	28
Agro- Alimentaire	6		6
Total	51	15	66
Taux moyen	77%	23%	100%

Selon les personnes interviewées, grâce à la mise en place des ERP, le système d'information est devenu accessible à plusieurs responsables dans l'entreprise et a réduit la double saisie dans plusieurs fonctions . Ce qui a permis la circulation , le traitement de l'information en temps réel et la prise de décision en temps opportun. Les ERP ont favorisé le partage permanent de l'information qui est un élément indispensable pour la réalisation des objectifs du contrôle de gestion.

Nous avons constaté que 77 % des entreprises de notre échantillon sont dotées d'un ERP, ce qui va favoriser :

- l'élimination des tâches routinières (paye, une partie de la budgétisation, etc.) ;
- le transfert de connaissances comptables aux managers de terrain ;
- l'utilisation d'indicateurs avancés plus nombreux ;
- un rôle des contrôleurs de gestion plus large.

Tableau 37: Existence d'un système d'information des ressources humaines.

Existence d'un système d'information des ressources humaines	Oui	Non	Total
Industrie	21	7	28
Banque	4	0	4
Commerce et service	25	3	28
Agro- Alimentaire	5	1	6
Total	55	11	66
Taux	83%	17%	100%

Lors des entretiens avec les responsables concernant l'impact du système d'information des ressources humaines sur le travail des contrôles de gestion sociale, nous avons pu retenir que ce système contribue à la disponibilité de l'information en temps réel. En plus, il facilite l'accès à l'information, et il augmente, en conséquence, la valeur ajoutée apportée par le contrôle de gestion sociale.

Nous avons constaté que 83 % des entreprises de notre échantillon ont mis en place un SIRH. Selon certaines personnes interrogées, le SIRH doit mettre les collaborateurs au cœur de la stratégie de l'entreprise afin de mieux répondre aux nouveaux enjeux : rechercher l'excellence au meilleur coût ou gagner en avantages concurrentiels tout en optimisant l'agilité et l'adaptabilité.

Selon les personnes interrogées, les progiciels utilisés dans les entreprises enquêtées prennent en charge la gestion intégrale des ressources humaines, incluant la gestion des recrutements, la gestion des emplois et des compétences, la gestion administrative, le suivi des coûts du personnel, les budgets, les tableaux de bord, etc. C'est donc des progiciels intégrés qui proposent des logiciels s'articulant pour enchaîner plusieurs traitements d'information dans un même système.

Les ressources humaines doivent par conséquent adopter un management stratégique du capital humain où le SIRH prend toute sa dimension. Il ne s'agit plus de le cantonner à un rôle d'information lié à la gestion des collaborateurs, mais de l'ouvrir également sur l'efficacité des processus RH et à la qualité du management.

10.2.3. l'incertitude de l'environnement

Tableau 38: Dynamisme de l'environnement

Dynamisme de l'environnement	Pas du tout	moyennement dynamique	Important	très important	absolument important	Total
Industrie		3	5	10	10	28
Banque			1	0	3	4
Commerce et service		7	8	8	5	28
Agro- Alimentaire	1	2	2	0	1	6
Total	1	12	16	18	19	66
Taux	2%	18%	24%	27%	29%	100%

Nous avons constaté l'existence d'un environnement dynamique dans 29% des cas. Selon les personnes interrogées, l'environnement est à la source de plusieurs contraintes pour l'entreprise. Ces contraintes peuvent être externes (clients ; fournisseurs,..) ou résulter de phénomènes économiques ou sociologiques. Les cadres dirigeants peuvent assurer la liaison avec l'environnement externe. Dans un environnement incertain, l'entreprise ne peut avoir une structure figée, elle est contingente et dépend de facteurs contextuels.

Dans un environnement dynamique, les entreprises doivent de plus en plus concentrer leur attention sur la mise à jour des avantages stratégiques.

10.2.4. la stratégie de l'entreprise

Tableau 39: Degré de liaison entre les indicateurs de performance et la stratégie de l'entreprise.

Degré de liaison entre les indicateurs de performance et la stratégie de l'entreprise	Inexistant	moyen	Important	très important	absolument important	Total
Industrie			23	5		28
Banque			4			4
Commerce et service		1	24	2	1	28
Agro- Alimentaire	2	2	2			6
Total	2	3	53	7	1	66
Taux	3%	5%	80%	10%	2%	100%

Selon les personnes interrogées, le degré de liaison entre les indicateurs de performance et la stratégie de l'entreprise est important pour 80 % d'entre elles. Une entreprise performante doit être à la fois efficace et efficiente. Elle est efficace lorsqu'elle atteint les objectifs qu'elle s'est fixés. Elle est efficiente lorsqu'elle minimise les moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs qu'elle s'est fixés.

Selon les personnes interrogées, les objectifs sont mesurés à l'aide des indicateurs les plus pertinents en liaison avec la stratégie définie. L'évaluation de la performance de l'entreprise s'effectue à travers des mécanismes clés qui sont le contrôle de gestion, la gestion par activité, les tableaux de bord et la stratégie mais aussi à travers la prise en compte de l'immatériel et de l'humain. Pour évaluer la performance d'une entreprise, il est nécessaire d'effectuer des mesures à tous les niveaux : financier, économique, social, organisationnel et sociétal.

Selon certains contrôleurs de gestion, la définition de la stratégie consiste à déterminer les buts et objectifs qui seront poursuivis, à choisir les actions à mettre en œuvre ainsi que les ressources à mobiliser. La prise de décision est précédée par une phase de diagnostic et suivie par une phase de mise en œuvre. La stratégie peut être envisagée selon deux niveaux : la formulation stratégique et le management stratégique.

Tableau 40: Influence de la politique sociale de l'entreprise sur la rentabilité

Politique sociale de l'entreprise et rentabilité	inexistante	moyenne	Importante	très importante	absolument importante	Total
Industrie			13	14	1	28
Banque				4		4
Commerce et service			5	18	5	28
Agro- Alimentaire		5	1			6
Total	0	5	19	36	6	66
Taux	0%	8%	28%	55%	9%	100%

Selon les personnes interrogées, l'influence de la politique sociale de l'entreprise sur la rentabilité est très importante pour 55 % d'entre elles. Dans le domaine social, les outils de la politique sociale peuvent être utilisés pour apprécier le niveau de performance de l'entreprise.

Selon les personnes interrogées, une bonne politique sociale permettra aux salariés de donner le meilleur d'eux-mêmes et de travailler en harmonie pour servir, avant tout, les valeurs, la mission et les objectifs que s'est fixés l'entreprise.

L'impact d'une bonne politique sociale sur la rentabilité de l'entreprise permettra d'avoir une politique de recrutement non discriminante, d'avoir de bons outils de management, d'avoir de l'ambition, mais aussi avoir l'innovation, la participation, le respect, la reconnaissance, l'appartenance et la volonté de travailler avec efficacité.

En effet, une bonne politique sociale de l'entreprise conduit à un niveau élevé de performance sociale qui conduit aussi à une amélioration de la rentabilité de l'entreprise. A l'inverse, une mauvaise politique sociale conduit à un faible niveau de la performance sociale qui génère aussi une baisse de l'entreprise.

Globalement, les résultats de bonnes performances sociales engendrent un meilleur résultat pour l'entreprise, alors qu'une mauvaise performance sociale est susceptible d'entraîner un préjudice financier.

10.3. Facteurs de contingence comportementale de la fonction contrôle de gestion

Nous aborderons, dans le cadre de ce paragraphe, la gestion des contrôleurs de gestion sociale avant d'étudier la fonction de contrôle de gestion en tant que fonction objective et indépendante.

10.3.1. Formation des contrôleurs de gestion sociale

Tableau 41: formation des contrôleurs de gestion sociale.

Formation des contrôleurs de gestion sociale	Université	Ecoles de commerce	Ecoles d'ingénieurs	Total
Industrie	7	19	2	28
Banque	0	4	0	4
Commerce et service	11	17	0	28
Agro- Alimentaire	6	0	0	6
Total	24	40	2	66
Taux	36%	61%	3%	100%

La formation des contrôleurs de gestion sociale varie en fonction du secteur d'activité. Les contrôleurs de gestion, lauréats des écoles de commerce, représentent **61%** des cas ; ceux de l'université **36 %** et **3%** des grandes écoles d'ingénieurs.

Selon les personnes interrogées, le profil du contrôleur de gestion sociale évolue en liaison avec la décentralisation de la fonction. Les contrôleurs de gestion sont constitués des lauréats des écoles de commerce ou de l'université mais aussi d'opérationnels ayant décidé d'évoluer vers la fonction contrôle de gestion. Ils travaillent près des opérationnels.

10.3.2. Formation des dirigeants

Tableau 42: Formation des dirigeants

Formation du dirigeant	Formation type gestionnaire	Formation type non gestionnaire	Total
Industrie	24	4	28
Banque	3	1	4
Commerce et service	26	2	28
Agro- Alimentaire	6	0	6
Total	59	7	66
Taux moyen	89%	11%	100%

Selon les personnes interrogées, les performances des entreprises dépendent de la mise à jour des compétences de toutes les catégories d'employés, y compris des cadres et des chefs d'entreprise. En effet, dans notre échantillon 89 % des dirigeants ont une formation du type gestionnaire. Cette formation influence la pratique du contrôle de gestion sociale.

10.3.3. Degré d'implication des contrôleurs de gestion sociale

Tableau 43: Application des recommandations

Application des recommandations	Implication dans la prise de décision	Implication après la remise de rapport	Total
Industrie	2	26	28
Banque	0	4	4
Commerce et service	4	24	28
Agro- Alimentaire	2	4	6
Total	8	58	66
Taux	12%	88%	100%

Généralement, les contrôleurs de gestion s'assurent que les recommandations émises sont appliquées, mais le degré d'implication des contrôleurs de gestion sociale diffère d'un secteur à l'autre. (88%) des contrôleurs de gestion s'impliquent après la remise du rapport. Par contre, seulement (12%) des contrôleurs de gestion sont impliqués dans la prise de décision.

Notre enquête révèle notamment que les contrôleurs de gestion sociale de cet échantillon sont à la fois proches des directions générales et proches des responsables opérationnels pour garantir un bon système de gestion. Néanmoins, il y a manque de coopération.

Le contrôle de gestion sociale est essentiel pour apprécier les risques qu'une activité ne génère pas de profit et pour estimer l'incidence sur le résultat d'une variation du volume de vente. Ses outils permettant d'appréhender le potentiel d'une activité, de savoir comment se calcule chacun de ces indicateurs et quelle est son utilité pour gestionnaire.

Tableau 44: Destinataires des rapports.

Les destinataires des rapports	Le comité d'entreprise	Le conseil d'administration	La direction générale	La direction des ressources humaines	Total
Industrie	12	-	11	5	28
Banque	-	-	-	4	4
Commerce et service	4	2	20	2	28
Agro- Alimentaire	3	2	1	-	6
Total	19	4	32	11	66
Taux moyen	29%	6%	48%	17%	100%

D'après notre étude, ce rapport comprend notamment :

- un inventaire des enquêtes réalisées, faisant ressortir les principaux enseignements et en particulier les principales insuffisances relevées de la fonction ressources humaines ainsi qu'un suivi des mesures correctrices prises ;
- une description des modifications réalisées dans le domaine du contrôle de la fonction ressources humaines ;
- une description des conditions d'application des procédures mises en place pour les nouvelles activités ;
- une présentation des principales actions projetées dans le domaine du contrôle.

En effet, la nature des besoins de chaque entreprise et ses caractéristiques, la nature de ses activités ont une influence sur le contenu des activités du contrôle de gestion sociale.

Tableau 45: Nature des rapports.

La nature des rapports	Des rapports formalisés	Des lettres	Rapports oraux	Autres	Total
Industrie	27	0	1	0	28
Banque	4	0	0	0	4
Commerce et service	27	0	1	0	28
Agro- Alimentaire	4	0	2	0	6
Total	62	0	4	0	66
Taux moyen	94%	0%	6%	0%	100%

Le rôle du contrôle de gestion sociale prend une dimension importante dans le fonctionnement de la fonction ressources humaines, cet outil constituera un support stratégique pour toutes les fonctions de l'entreprise.

Selon les personnes interrogées, les rapports formalisés répondent à différents besoins dans l'entreprise :

- produire des informations de gestion sociale et des reporting sociaux pour assurer le pilotage et le management des activités de l'entreprise ;
- faciliter le déroulement des processus administratifs et de conduite des activités de la fonction ressources humaines.

Tableau 46: Suivi des recommandations.

Suivi de la mise en œuvre des recommandations	inexistant	moyen	Important	très important	absolument important	Total
Industrie	1	3	7	15	2	28
Banque	0		2	2		4
Commerce et service		2	19	7		28
Agro- Alimentaire	1		2	3		6
Total	2	5	30	27	2	66
Taux	3%	8%	45%	41%	3%	100%

De ce qui ressort des interviews, un bon management repose sur la qualité de la communication entre les acteurs de l'entreprise. L'ensemble des activités représente une composante importante et distincte du processus de contrôle de gestion sociale.

Selon les entreprises interrogées, le suivi des recommandations permet :

- au salarié, d'avoir un retour d'information sur ce qu'il fait ;
- à l'entreprise, de justifier des décisions et des actions dans le domaine ressources humaines (promotions, mutations, ...) .

Le contrôleur de gestion sociale tient un rapport entre les résultats obtenus et les moyens mis en œuvre dans le cadre de la logique d'efficacité. Il se place donc soit dans une logique de productivité du travail, soit dans celle des retours sur investissements, comme pour les investissements en formation par exemple. La dépense et l'investissement social se trouvent alors replacés dans le cadre d'analyse économique générale d'efficacité.

Notons que le contrôle de gestion sociale n'est pas l'apanage de la seule direction des ressources humaines. La mise en place d'indicateurs et de tableaux de bord sociaux peut se faire au niveau de la direction générale, dans le cadre d'un tableau de bord stratégique par exemple, mais aussi au niveau de tous les centres de responsabilité de l'entreprise : les fonctions (marketing, finance, production, achat ...), les établissements, usines, ateliers...

À partir du moment où un cadre fonctionnel ou opérationnel, a sous sa responsabilité plusieurs collaborateurs, il devient pertinent d'inclure des indicateurs sociaux parmi ses indicateurs de gestion. De même, le reporting interne a pour objet, notamment, de permettre à la direction d'évaluer et de piloter l'ensemble des actions et résultats des unités décentralisées, et particulièrement, les variables concernant les ressources humaines.

Tableau 47: Domaines prioritaires pour les contrôleurs de gestion sociale.

Les domaines prioritaires pour les contrôleurs de gestion sociale	Système d'information des ressources humaines	Domaine managérial	Domaine comptable et financier	Domaines des ressources humaines	Total
Industrie	4	17	0	7	28
Banque	0	0	0	4	4
Commerce et service	2	14	0	12	28
Agro- Alimentaire	0	6	0	0	6
Total	6	37	0	23	66
Taux	9 %	56%	0%	35%	100%

Selon les entreprises objet de l'étude, les priorités en termes de champ d'application du contrôle de gestion sociale, sont accordées aux aspects relatifs à l'organisation et au fonctionnement des structures (domaine managérial). En deuxième position, arrive le domaine de la gestion des ressources humaines.

Selon les dirigeants interviewés, leurs perspectives par rapport à la fonction de contrôle de gestion sociale résident dans ce qui suit :

- une assurance sur la maîtrise des risques sociaux ;
- une assurance sur l'efficacité du contrôle de gestion sociale et le respect des réglementations et de lois,
- une force de proposition et de recommandation pour améliorer la performance sociale et l'efficacité de l'entreprise tout en assurant le suivi des recommandations ;
- présence d'un acteur responsable de la conduite du changement et une bonne pratique en matière de contrôle gestion sociale et de management.

De même, pour les contrôleurs de gestion sociale interrogés, il ressort que leurs perspectives concernant la fonction du contrôle de gestion sociale consistent en ce qui suit :

- un bon suivi des recommandations et des plans d'actions sociaux ;
- un élargissement du champ d'intervention à toutes les activités des ressources humaines ;
- une démarche professionnelle, notamment en s'appuyant sur une méthodologie éprouvée ;
- une bonne coordination avec les auditeurs externes et l'audit social ;
- une bonne rémunération et une gestion de carrière vers d'autres postes de responsabilités ;
- la rédaction et la mise en place de procédures.

De ce qui ressort des interviews, les contrôleurs de gestion sociale restent en moyenne 2 à 4 ans au sein du service contrôle de gestion et souhaitent faire une carrière dans des postes de responsabilités cadres et dirigeants. L'objectif affiché de la politique de gestion des carrières par les entreprises est la constitution d'un corps durable des contrôleurs de gestion sociale surtout dans l'industrie. Par ailleurs, les secteurs d'agro-alimentaire et de commerce semblent considérer le contrôle de gestion sociale comme un moyen de former de futurs cadres et managers.

10.3.4. Style de Management

Tableau 48: Objectifs des outils de contrôle de gestion sociale

Objectifs des outils	Outils de communication	Outils généraux d'extraction, d'analyse et de test	Outils de gestion et de planification des missions	Outils d'évaluation et d'analyse des risques	Outils de détection et de prévention de la fraude	Total
Industrie	0	0	0	17	11	28
Banque	0	0	0	4		4
Commerce et service	0	0	0	20	8	28
Agro- Alimentaire	0	0	0	0	6	6
Total	0	0	0	41	25	66
Taux	0%	0%	0%	62 %	38 %	100%

Les outils de contrôle de gestion sociale sont utilisés pour un objectif d'évaluation et d'analyse des risques (62%), et pour la détection et la prévention de la fraude (38%). Le rôle du contrôle de gestion sociale consiste donc à réunir les conditions d'un climat social positif, fondé sur la prise en considération des attentes des salariés et sur une appréciation globalement favorable, venant d'eux et sur des mesures susceptibles d'avoir un effet sur leurs conditions d'emploi.

Selon les entreprises interrogées, les outils de contrôle de gestion sociale doivent contenir un certain nombre de caractéristiques considérées comme des critères d'efficacité des systèmes d'information de gestion.

La confrontation des résultats mesurés, avec les objectifs initialement fixés et les moyens effectivement alloués, s'effectue au travers de deux instruments de contrôle: le suivi budgétaire et les tableaux de bord.

En effet, le suivi des indicateurs de performance budgétaire organise de manière méthodique et exhaustive la confrontation des résultats obtenus avec les résultats attendus. Il analyse les écarts qui en découlent afin d'en faire apparaître les causes et les conséquences.

Tableau 49 : Activités contrôlées par le contrôleur de gestion sociale.

Les activités contrôlées par Le contrôleur de gestion sociale	La masse salariale	La formation,	La politique salariale,	Les relations professionnelles)	Le suivi et au traitement de la confidentialité latente (absentéisme, démissions, accident du travail).	La gestion participative	Total
Industrie	9	1	8	1	8	1	28
Banque	2	1			1		4
Commerce et service	6	1	10	1	9	1	28
Agro-Alimentaire	2		2		2		6
Total	19	3	20	2	20	2	66
Taux moyen	29%	5%	30%	3%	30%	3%	100%

Selon les personnes interrogées, le contrôleur de gestion sociale est amené à contrôler toutes les activités de la fonction ressources humaines (masse salariale 29%, la politique salariale 30%, budget, tableaux de bord sociaux, procédures de la fonction ressources humaines et autres), ce qui ne manque pas de créer des frictions avec les responsables opérationnels.

La difficulté de la fonction est exacerbée par le fait que le contrôleur de gestion sociale n'a pas d'autorité hiérarchique sur les autres fonctions, ce qui peut le mettre dans une position inconfortable.

Selon les personnes interviewées, les outils de contrôle de gestion sociale s'intéressent à l'ensemble des pratiques de la fonction ressources humaines : au recrutement, au suivi des effectifs, aux équilibres démographiques de l'entreprise, à la gestion prévisionnelle du personnel. Plus profondément, il s'attache à contrôler les compétences disponibles et les risques associés à l'évolution des métiers.

De même, nous avons constaté que le contrôleur de gestion sociale peut avoir dans son périmètre d'activité le paramétrage, le contrôle et le suivi des outils SIRH. Il peut être chargé de mettre en place des outils informatiques permettant le partage de données sociales au sein de l'entreprise. Selon le secteur d'activité de l'entreprise et les caractéristiques des salariés, les indicateurs à mettre en place et les analyses du contrôle social peuvent différer.

Tableau 50 : Principe d'indépendance de la fonction contrôle de gestion sociale.

Principe d'indépendance	Choix des missions	Accès aux informations	Interview des personnes	Rédaction et communication	Total
Industrie	9	2	4	13	28
Banque	0	2	0	2	4
Commerce et service	7	4	2	15	28
Agro-Alimentaire	1	1	1	3	6
Total	17	9	7	33	66
%	26%	13%	11%	50%	100%

Les responsables de contrôle de gestion sociale ne disposent pas d'une liberté importante dans l'exercice de leur mission (26%). Ils procèdent à l'interview des personnes dans 11% des cas alors que 50% des cas préfèrent rédiger des rapports.

Selon les personnes interrogées, le contrôleur de gestions sociale prend en charge l'ensemble du pilotage économique des activités de la fonction Ressources Humaines. Il a pour mission d'assurer :

- la production et l'analyse de l'ensemble des données quantitatives relatives d'une part, à la gestion des effectifs, du temps de travail et de son organisation, de la formation, et d'autre part, à la maîtrise de la masse salariale ;
- la participation à l'élaboration des budgets (fonction RH et projet RH) et suivi, en analysant les écarts et en proposant les mesures correctrices ;
- la proposition d'indicateurs pertinents en fonction des politiques décidées ;
- la construction des tableaux de bord permettant de piloter l'activité Ressources Humaines et les projets de la DRH ;
- la participation à des études économiques en lien avec les autres directions de l'entreprise sur des sujets variés. (Productivité, coûts, organisation....) ;
- l'accompagnement de l'évolution des systèmes d'information permettant une production efficace et optimisée des données sociales.

Tableau 51 : Principe d'objectivité de la fonction contrôle de gestion sociale

Principe d'objectivité	Indépendance d'esprit	Indépendance de jugement	Procédures contradictoires formalisées	appréciations fondées sur les faits et preuves	Respect du code de déontologie	Total
Industrie	8	10	5	3	2	28
Banque	2	2	0	0	0	4
Commerce et service	3	0	3	22	0	28
Agro- Alimentaire	2	2	2	0	0	6
Total	15	14	10	25	2	66
Taux %	23%	21%	15%	38%	3%	100%

Selon les entreprises interrogées, les éléments utilisés pour assurer une objectivité dans la réalisation des missions de contrôle de gestion sociale sont :

- indépendance d'esprit (23 %) ;
- indépendance de jugement (21 %) ;
- procédures contradictoires formalisées (15 %) ;
- appréciations fondées sur les faits et preuves (38 %) ;
- respect du code de déontologie (3%) ; car il y a absence d'un code de déontologie formalisé chez les contrôleurs de gestion.

Mais il pourrait y avoir un code de déontologie dans les entreprises ou dans les lettres de mission (ou fonction) des contrôleurs de gestion. De ce fait, l'objectivité est une réelle préoccupation des responsables de contrôle de gestion sociale afin d'éviter les conflits d'intérêt et d'émettre un jugement indépendant.

Tableau 52 : Contrôle de gestion sociale et le bilan social

L'utilité du bilan social	Le bilan social est une bonne synthèse de la politique sociale	Le bilan social n'est pas fiable	L'analyse du bilan social est une affaire des spécialistes	Le bilan social contient trop de chiffres pour être vraiment exploitable	Total
Industrie	20	0	8	0	28
Banque	4	0	0	0	4
Commerce et service	18	4	6		28
Agro- Alimentaire	6	0	0	0	6
Total	48	4	14	0	66
Taux moyen	73%	6%	21%	0%	100%

Selon les personnes interrogées, le bilan social reste un outil peu lisible et peu utile pour la direction.

L'utilité du bilan social dans une entreprise est de s'assurer que certains de ces indicateurs soient utilisés pour l'information interne en termes d'évaluation financière, d'analyse des écarts, de la prise de décision dans le domaine de gestion sociale.

Nous avons interrogé les responsables sur les indicateurs utilisés pour le pilotage social dans le cadre des processus de décision opérationnelle ou stratégique. Il ressort que :

- les indicateurs utilisés pour le pilotage social sont beaucoup plus rares et très largement différents du bilan social ;
- les indicateurs de pilotage social sont utilisés conjointement à des indicateurs économiques et commerciaux.

Par ailleurs, des indicateurs sociaux à périodicité (mensuelle, semestrielle, voir annuelle) sont utilisés pour infléchir des politiques de GRH. Le bilan social peut jouer une fonction de contrôle de la direction de l'entreprise par les partenaires sociaux d'une part et par les pouvoirs publics d'autres parts. L'obligation de produire un bilan social permet d'assurer, au moins superficiellement, cette fonction de contrôle et d'observatoire à long terme des pratiques sociales.

Toutefois au Maroc et selon les personnes interviewées, ce contrôle dans les entreprises est davantage symbolique que réel pour les raisons suivantes :

- manque d'une obligation de produire le bilan social dans les entreprises marocaines ;
- l'inspecteur de travail ne demande pas ce document en cas de contrôle ;
- les partenaires sociaux ne s'y intéressent pas.

10.3.5. Conditions de travail des contrôleurs de gestion sociale

Tableau 53: Difficultés rencontrées par les contrôleurs de gestion sociale.

Les difficultés rencontrées par les contrôleurs de gestion sociale	Difficultés Techniques	Difficultés de coopération	Difficultés de disposition d'information	Difficultés de temps	Total
Industrie	4	10	14	0	28
Banque	0	0	4	0	4
Commerce et service	0	18	10	0	28
Agro- Alimentaire	1	2	3	0	6
Total	5	30	31	0	66
Taux moyen	8 %	45 %	47 %	0%	100%

Selon les personnes interviewées, le contrôle de gestion sociale diffère du contrôle de gestion classique parce qu'il s'effectue dans un environnement différent : les hommes, leurs activités, les rapports des groupes, l'ensemble des relations établies autour de la production, les aléas et les risques de la gestion sociale. On pourrait à ce titre inciter les contrôleurs financiers et les contrôleurs de gestion sociale à travailler de concert, étant confrontés aux mêmes problèmes fondamentaux dans les entreprises marocaines ; ceux d'une appréciation professionnelle et objective de la création de valeur dans la durée.

Selon les personnes interrogées, les difficultés rencontrées par les contrôleurs de gestion sont : des difficultés techniques 8%, des difficultés de coopération et des difficultés de mise à disposition d'information 45 % ; celles-ci s'expliquant par le refus de ne pas transmettre des informations à cause de la méfiance.

Les grandes difficultés auxquelles les contrôleurs de gestion sociale se heurtent sont : l'organisation, le manque de ressources, la production et l'accès aux informations.

Tableau 54: Rémunération des contrôleurs de gestion sociale.

Rémunération annuelle des contrôleurs de gestion sociale.	Les contrôleurs de gestion sociale (100 .000 juniors à 120.000)	Les contrôleurs de gestion sociale seniors (121 .000 DHS à 199.000 DHS)	Les directeurs de contrôle de gestion (200.000 DHS et 350.000 DHS)	Total
Industrie	18	8	2	28
Banque	0	4	0	4
Commerce et service	11	13	4	28
Agro- Alimentaire	0	3	3	6
Total	29	28	9	66
Taux	44%	42%	14%	100%

La rémunération des contrôleurs de gestion sociale est différente d'un secteur à l'autre, selon l'expérience professionnelle et le profil de chaque candidat. Les informations collectées auprès des responsables interviewés sur les rémunérations donnent les moyennes suivantes :

- directeur de contrôle de gestion : salaire brut annuel entre (200.000 DHS et 350.000 DHS) sans les avantages en nature ;
- contrôleur de gestion sociale senior (moyenne) : salaire brut annuel entre (121 .000 DHS et 199.000 DHS) sans les avantages en nature ;
- contrôleur de gestion sociale junior (moyenne) : salaire brut annuel entre (100 .000 DHS et 120.000 DHS).

Tableau 55: Facteurs de motivation des contrôleurs de gestion sociale.

les facteurs de motivation des contrôleurs de gestion sociale	La rémunération	La connaissance de l'ensemble du processus de l'entreprise	Le tremplin vers d'autres postes de responsabilités	La formation	Total
Industrie	7	8	9	4	28
Banque	4	0	0	0	4
Commerce et service	5	18	5	0	28
Agro- Alimentaire	0	0	6	0	6
Total	16	26	20	4	66
Taux	24%	39%	31%	6%	100%

Selon les réponses des entreprises interrogées, on constate que la motivation principale des contrôleurs de gestion sociale est d'intégrer une structure qui leur permet de connaître l'ensemble des processus de l'entreprise (39 %) ainsi que d'accéder à un tremplin vers d'autres postes dans l'organisation (31 %) et avoir une bonne rémunération (24%) et 6% des contrôleurs de gestion sociale ont déclaré que la formation était un facteur de motivation pour intégrer ce service.

Selon les responsables interviewés, le contrôleur de gestion sociale est polyvalent. Son ouverture lui permet de comprendre le fonctionnement de chaque sous-ensemble de l'entreprise et de dialoguer avec chacun des responsables opérationnels dans son langage. Il est au service de la direction générale, de la direction des ressources humaines et des directions opérationnelles.

Tableau 56 : Relations entre le contrôle de gestion sociale et l'audit social.

Relation entre les contrôleurs de gestion sociale et l'audit social	Echange de document et d'information	Coordination des missions	Total
Industrie	22	6	28
Banque	4	0	4
Commerce et service	16	12	28
Agro- Alimentaire	4	2	6
Total	46	20	66
Taux	70%	30%	100%

Les contrôleurs de gestion sociale travaillent en relation avec les auditeurs sociaux, mais ces relations ne sont pas en général formalisées. Elles visent l'échange des documents et des informations et la coordination des missions.

La plupart des entreprises interrogées font appel à des cabinets externes pour des missions qui relèvent normalement de la compétence des contrôleurs de gestion sociale. La spécialisation des missions et la recherche des avis externes sont les deux principales raisons qui poussent les entreprises à recourir à des cabinets externes.

10.4. Contrôle de gestion sociale et mesure de la performance

Les systèmes de mesure de la performance ont évolué ces dernières années sous l'effet conjugué de deux phénomènes concomitants : l'intégration des mesures non financières et le renforcement des liens entre la stratégie et le contrôle des opérations. Plusieurs outils ont été développés dans cette perspective pour permettre au contrôle de gestion de reconquérir sa pertinence en tenant compte de l'aspect social dans la mesure de performance.

Partant de ce constat, l'objectif de cette étude consiste à montrer l'apport du contrôle de gestion sociale à l'amélioration de la performance et à déterminer les relations entre le contrôle de gestion sociale et la rentabilité de l'entreprise.

10.4.1. Mesure de la performance dans les entreprises

Le contrôle est considéré comme un ensemble de mécanismes qui sont désignés pour améliorer la probabilité que les individus agissent dans le sens qui permettrait l'atteinte des objectifs de l'organisation.

En général, les managers s'assurent que les emplois sont bien structurés, les énergies et compétences sont utilisées de façon appropriée et que les salariés ont la formation, l'information, les systèmes et les autres ressources dont ils ont besoin.

Les opérationnels, quant à eux, ont besoin de comprendre l'environnement de l'entreprise et d'interpréter convenablement sa stratégie et ses objectifs. De surcroît, les opérationnels ne peuvent agir que sur les facteurs (notamment physiques) qu'ils maîtrisent. C'est pourquoi la décentralisation s'accompagne de la mise en œuvre de systèmes d'information différenciés dans les unités opérationnelles. Il revient au contrôleur de gestion sociale de diffuser la vision, d'inciter les individus à fixer leurs objectifs en lien avec la stratégie, à définir les indicateurs utiles au pilotage de leur propre activité et à bien analyser leurs résultats en vue d'actions correctrices. De la sorte, il permet aux opérationnels de décrypter les processus de création de valeur et de situer leur propre action au sein de ces processus.

1) la fréquence de révision des objectifs

Tableau 57: Fréquence de révision des objectifs.

Fréquence de révision des objectifs	tous les mois	tous les trois mois	Tous les six mois	chaque année	tous les deux ans	Total
Industrie	6	8	10	4	0	28
Banque	4	0	0	0	0	4
Commerce et service	5	5	17	1	0	28
Agro- Alimentaire	0	4	2	0	0	6
Total	15	17	29	5	0	66
Taux	23%	25%	44%	8%	0%	100%

Les fréquences de révision des objectifs varient selon l'activité de l'entreprise ; généralement entre un mois et une année. Selon les responsables interrogés , un objectif doit être fiable tout en évitant d'être trop ambitieux (c'est à dire non réalisable) pour ne pas créer des situations mal contrôlées. Un objectif irréalisable risquera de démotiver rapidement les salariés et ces derniers ne tiendront plus rigueur de l'objectif initial.

Les objectifs doivent être adaptables, et évolutifs, étant donné le caractère changeant de l'environnement, des modes de management et le côté éphémère des indicateurs de pilotage. Ils doivent aussi être conçus en collaboration avec les acteurs afin de fournir les indicateurs de performance.

Tableau 58: Les indicateurs les plus utilisés dans le contrôle de gestion

Les indicateurs les plus utilisés dans l'entreprise	Industrie	Banque	Commerce et service	Agro-Alimentaire	Total
Calcul des coûts basé sur les activités	8	1	8	2	19
Suivi de la masse salariale	7	1	6	1	15
Tableaux de bord sociaux	9	1	14	3	27
Indicateurs sociaux	2				2
Bilan social	2	1			3
La comptabilité analytique sociale					0
Autres					0
Total	28	4	28	6	66

Le contrôle de gestion sociale permet de prévoir et de suivre tous les coûts de la fonction ressources humaines avec l'objectif de minimiser le coût, d'accroître la rentabilité et d'améliorer la performance des entreprises.

A ce titre, il doit permettre l'identification des facteurs clés de succès du potentiel humain de l'entreprise et fournir les indicateurs de la mesure de leur performance.

Selon les personnes interrogées, les indicateurs les plus utilisés pour mesurer les déviations sont : le calcul des coûts basé sur les activités (29%), le suivi de la masse salariale (23 %), les tableaux de bord sociaux (41%), les indicateurs sociaux (3%), le bilan social (4 %).

Les tableaux de bord privilégient, quant à eux, la rapidité de l'information dans ses aspects essentiels et conjoncturels pour accroître la réactivité de l'organisation. Ces deux outils constituent des instruments essentiels de maîtrise de la gestion, dans la mesure où ils sont utilisés pour la prise de décision.

Selon les personnes interviewées, la performance financière peut déterminer la performance sociale de façon positive (distribution généreuse des surplus) ou négative (chasse rigoureuse à toute forme de slack) et la performance sociale peut agir sur la performance économique de façon positive (impact de l'effet de réputation sur les clients potentiels) ou négative (coûts des mesures sociales). Les indicateurs utilisés dans la plupart des entreprises enquêtées sont facilement identifiables et sont formalisés dans chaque société :

- le suivi des effectifs et des temps ;
- la mesure des performances des collaborateurs, des équipes et l'analyse des frais de personnel ;
- le suivi de la mobilisation des hommes et des équipes ;
- le budget d'effectifs, qui intéresse les ressources humaines, les contrôleurs, les opérationnels, les directions, le budget de la masse salariale et les frais de personnels.

La masse salariale, aujourd'hui, est l'un des premiers postes de charges dans les entreprises interrogées. Il peut varier de 30 à 80% du budget en fonction du secteur d'activité.

A ce titre, il s'agit vraiment d'un levier et d'une variable financière et économique clé pour l'entreprise. Le pilotage devient alors essentiel pour augmenter la performance et la rentabilité de l'entreprise.

Le contrôle de gestion sociale consiste à conduire des analyses socioéconomiques déclinant des stratégies définies par le business, le marketing et l'industrie, son rôle est d'assurer une optimisation des emplois et des ressources, afin de maximiser les valeurs.

Le contrôle de gestion sociale se présente donc comme un processus permanent organisé, qui repose sur l'accompagnement actif de la DRH en vue d'atteindre des objectifs qu'elle s'est fixés dans le cadre de la stratégie de développement de l'entreprise.

2) La participation des managers dans la mesure de performance

Tableau 59: Participation des managers à l'évaluation de la performance des salariés.

Participation des managers à l'évaluation des salariés	Pas du tout	très peu	Fréquemment	Très fréquemment	Très souvent	Total
Industrie	0	0	2	11	15	28
Banque	0	0	0	2	2	4
Commerce et service	0	2	2	14	10	28
Agro-Alimentaire	0	0	1	3	2	6
Total	0	2	5	30	29	66
Taux	0%	3%	8%	45%	44%	100%

L'évaluation hiérarchique est la plus fréquemment rencontrée dans les entreprises. Les managers d'équipe participent très souvent à l'évaluation des salariés (44%) et sont satisfaits de l'efficacité de leurs processus d'évaluation. En général, c'est le supérieur hiérarchique direct qui procède à l'évaluation de performance de son salarié à travers un entretien. Cela fait partie de ses responsabilités d'encadrement et de management. Il peut être aidé ou secondé par le directeur des ressources humaines.

Dans les entreprises enquêtées, l'évaluation des salariés est un moyen important pour les managers de clarifier les standards et objectifs de performance et d'accroître la future performance. Elle est aussi une base de décisions pour les salaires, les promotions, les fins de contrats, la formation, les mutations et les autres actions.

Dans le secteur agro-alimentaire, les changements d'évaluation de la performance changent en même temps que les conditions changent, en se focalisant sur les priorités et pratiques qui collent à la stratégie.

Pour beaucoup d'entreprises, des évaluations plus efficaces signifient une meilleure mise en œuvre du processus et non pas l'adoption d'outils et de techniques plus avancés et plus complexes.

10.4.2. Contrôle de gestion sociale et rentabilité de l'entreprise

1) L'apport du contrôle de gestion sociale à la rentabilité de l'entreprise

Tableau 60: Eléments clés de rentabilité.

Les éléments clés de rentabilité	La rigueur de gestion et du contrôle	La qualité du produit	La compétence du personnel	La satisfaction des clients	La qualité du climat social	Taux moyen
Industrie	10	4	4	0	10	28
Banque	1	2	0	0	1	4
Commerce et service	0	10	0	3	15	28
Agro- Alimentaire	0	2	1	3	0	6
Total	11	18	5	6	26	66
Taux	17%	27%	8%	9%	39%	100%

Les gestionnaires reconnaissent, dans leur grande majorité, que la gestion sociale de l'entreprise est un facteur important de sa rentabilité. Des résultats ci-dessus, ressort que la satisfaction des clients est un élément clé pour assurer la rentabilité de l'entreprise.

Par ailleurs, la performance de l'entreprise est favorisée par un climat social permettant une synergie dans les différentes activités.

De façon plus précise, et pour mieux situer le rôle que peut jouer le contrôle de gestion sociale dans la rentabilité de l'entreprise, les personnes interrogées estiment qu'il faut faire très attention à :

- la masse salariale, car c'est un point critique de l'équilibre financier ;
- la formation, car la compétence du personnel est déterminante ;
- la politique salariale, car c'est l'élément central de la motivation ;
- la gestion participative car on ne peut rien réussir sans l'implication du personnel ;
- les opinions sont plus hésitantes sur l'importance des relations professionnelles et sur la nécessité de suivre et de traiter les signes et les sources possibles de conflits.

Dans le domaine des ressources humaines, le contrôle de gestion sociale intervient dans l'organisation et l'amélioration de la transmission et la communication des informations permettant l'établissement d'une cohésion interne au sein des entreprises ; laquelle cohésion, engendre une performance.

2) Contrôle de gestion sociale et risque de l'entreprise

Tableau 61: Rôle du contrôle de gestion sociale dans la prévention des risques

<i>Le rôle du contrôle de gestion sociale dans la prévention des risques</i>	Anticiper les évolutions du marché et de la demande	Assurer la flexibilité des coûts	Motiver et impliquer le personnel de l'entreprise	Autres	Total
Industrie	12	8	8		28
Banque		4			4
Commerce et service	9	7	12		28
Agro- Alimentaire	1		5		6
Total	22	19	25	0	66
Taux	33%	29%	38%	0%	100%

Les personnes interrogées reconnaissent dans leur grande majorité que le contrôle de gestion sociale joue un rôle important dans la prévention des risques et parmi les actions que le contrôleur de gestion doit suivre, on peut citer :

- anticiper les évolutions du marché et de la demande (33 %);
- assurer la flexibilité des coûts (29%);
- motiver et impliquer le personnel de l'entreprise (38%).

Un risque social ou sociétal est généralement défini comme une espérance mathématique de pertes, C'est-à-dire une baisse de valeur potentielle assortie d'une probabilité de survenance. On pense naturellement aux pénalités suite au non-respect des normes ou aux différents types de conflits avec les salariés ou les consommateurs. Dans le domaine social, l'approche par les risques est très importante, dans la mesure où le jeu des acteurs dans sa complexité relève le plus souvent d'une approche aléatoire : une grève, par exemple, est toujours un phénomène incertain dans son déclenchement et dans ses conséquences.

10.4.3. Communication des résultats de mesure de performance

Tableau 62 : Communication des résultats de mesure de performance

<i>Communication des résultats de mesure de performance</i>	Pas du tout	moyennement	Important	très important	absolument important	Total
Industrie	13	11	4			28
Banque	0	4	0			4
Commerce et service	11	13	4			28
Agro- Alimentaire	2	1	3			6
Total	26	29	11	0	0	66
Taux	39%	44%	17%	0%	0%	100%

L'importance d'une évaluation de performance est de mesurer l'efficacité de l'action engagée. Communiquer et afficher les résultats et les niveaux de performance de l'entreprise entretiennent l'intérêt des équipes pour l'objectif à atteindre et les moyens d'y arriver.

Parmi les indicateurs de performance les plus utilisés par les entreprises enquêtées sont :

Selon les personnes interrogées, la communication des résultats de performance donne régulièrement l'occasion d'évaluer l'écart entre le résultat attendu et celui que l'on a obtenu. C'est un moyen simple et pratique de constater le chemin déjà parcouru et celui qui reste à faire jusqu'aux résultats à atteindre. Il donne une excellente visibilité sur deux facteurs précieux pour l'équipe :

- le constat d'une situation précise à un moment déterminé, défini et arrêté ; reflet du travail et des efforts réalisés dans la période écoulée ;
- l'observation des tendances à venir pour la prochaine séquence, permettant d'affiner les plans en cours et d'enrichir la capacité d'anticipation et la prise de décision.

Nous avons constaté que l'évaluation de la performance est plus efficace quand ses objectifs sont largement communiqués et compris dans l'entreprise. L'objectif de cette communication est d'essayer de mieux comprendre la place accordée aux ressources humaines par les gestionnaires. Cette place est généralement limitée à quelques points comme :

- le style de management ;
- le niveau et l'évolution des coûts salariaux ;
- la faiblesse souhaitée de la présence syndicale dans l'entreprise ;
- les tensions et les signes de conflits.

Selon les entreprises interrogées, le système d'affichage reste compliqué et obsolète. La communication des résultats de mesure de performances nécessite une lecture et une compréhension rapide. Il a pour principal objectif de permettre aux collaborateurs de s'auto évaluer, de constater les résultats de leurs efforts et de réagir. En effet, la motivation d'un individu est proportionnelle à la connaissance qu'il a de ses résultats et à l'avancée de ses objectifs.

Tableau 63 : Niveau d'amélioration de la performance

<i>Amélioration de la performance après la mise en place du contrôle de gestion sociale</i>	faible	moyenne	importante	Total
Industrie	1	5	22	28
Banque			4	4
Commerce et service	1	10	17	28
Agro- Alimentaire		2	4	6
Total	2	17	47	66
Taux moyen	3%	26%	71%	100%

Selon les personnes interrogées, le contrôle de gestion sociale a un effet important sur la performance des entreprises. L'apparition des fonctions de production, des ressources humaines et surtout de contrôle de gestion sociale peut expliquer que les systèmes de mesure de la performance s'enrichissent d'indicateurs autres que les indicateurs financiers dont la présence n'est d'ailleurs pas conditionnée par la taille des entreprises.

La mesure sociale, traduite par la mise en œuvre d'indicateurs sociaux, ne constitue pas une problématique récente. Elle s'inscrit dans une longue quête, depuis les expérimentations en matière de comptabilisation des ressources humaines durant les années 1960 aux États-Unis jusqu'aux approches récentes de mesure du capital humain, développées notamment dans les pays scandinaves.

Selon les personnes interrogées, la mise en place du contrôle de gestion sociale participe à l'amélioration de la performance. C'est un processus permanent organisé, qui repose sur l'accompagnement de la fonction ressources humaines, de la direction générale et de toutes les fonctions à l'atteinte des objectifs sociaux qu'elle s'est fixée dans le cadre de la stratégie sociale de l'entreprise.

Le contrôle de gestion sociale permet aux cadres RH et aux managers de suivre les données opérationnelles et stratégiques de GRH qu'ils ont sous leur responsabilité.

Tableau 64: Niveau d'amélioration du climat social.

<i>Niveau d'amélioration du climat social</i>	inexistant	Faible	Moyen	Fort	Puissant	Total
Industrie		3	11	9	5	28
Banque		1	1	1	1	4
Commerce et service		3	11	11	3	28
Agro- Alimentaire		1	4		1	6
Total	0	8	27	21	10	66
Taux	0%	12%	41%	32%	15%	100%

Selon les personnes interrogées, la mise en place du contrôle de gestion sociale permet d'anticiper les évolutions du climat social et apprécier les dysfonctionnements : absentéisme, turn-over, climat interne, grèves, stress, risques psycho-sociaux, gestion des temps et mobilité.

Les indicateurs du climat social sont des instruments de cohésion entre les centres de responsabilité et le développement du dialogue social.

Parmi les indicateurs de climat social utilisés dans les entreprises dans notre échantillon, on trouve :

- taux de turnover : nombre de départs durant l'année / effectif moyen
- taux de démission : total des démissions / total des départs
- Taux de mesure de stabilité : nombre de présents au bout de N mois / nombre d'embauchés il y a N mois.

En effet, un climat social dégradé peut créer :

- la démotivation des salariés résultant d'un comportement, à leurs yeux inacceptable, venant de la direction ;
- une perte d'efficacité collective (absence d'esprit d'initiative, coulage de la production, vols et malfaçons....) ;
- une perte de confiance entre les collaborateurs et les dirigeants;
- une mauvaise ambiance entraînant souvent le départ des meilleurs ;
- une baisse de productivité ;
- une baisse de qualité ;
- un absentéisme injustifié.

Tableau 65: Niveau d'amélioration de la performance GRH

<i>Niveau d'amélioration de la performance GRH</i>	inexistant	Faible	Moyen	Fort	Puissant	Total
Industrie		2	2	15	9	28
Banque			1	2	1	4
Commerce et service		1	14	11	2	28
Agro- Alimentaire			2	2	2	6
Total	0	3	19	30	14	66
Taux	0%	5%	29%	45%	21%	100%

Selon les personnes interrogées, le contrôle de gestion sociale participe à l'amélioration de la performance GRH par :

- la proposition des plans d'action en vue d'améliorer la gestion des ressources humaines
- la mesure et l'anticipation de la politique RH de l'entreprise
- le suivi de tableaux de bords sociaux qui permet de placer le pilotage de la fonction Ressources Humaines au plus près de la réalité opérationnelle.

Tableau 66 : Niveau d'amélioration du résultat financier

<i>Niveau d'amélioration du résultat Financier</i>	inexistant	Faible	Moyen	Fort	Puissant	Total
Industrie	2	6	10	8	2	28
Banque		2	2			4
Commerce et service		7	8	12	1	28
Agro- Alimentaire		1	2	2	1	6
Total	2	16	22	22	4	66
Taux	3%	25%	33%	33%	6%	100%

Selon les personnes interrogées, le contrôleur de gestion sociale collecte et analyse les informations et les données sociales qui permettront à l'entreprise d'optimiser la politique des ressources humaines et ses coûts financiers. Le contrôle de gestion sociale permet de réduire les résistances aux changements, d'améliorer la programmation des actions de suivi des indicateurs sociaux, et de fiabiliser les chiffrages qualitatifs, quantitatifs et financiers ainsi que l'utilisation des tableaux de bord.

Tableau 67: Niveau d'amélioration de la rentabilité d'entreprise

<i>Niveau de la rentabilité de l'entreprise</i>	inexistant	Faible	Moyen	Fort	Puissant	Total
Industrie	1	3	7	9	8	28
Banque			1	3		4
Commerce et service		6	5	11	6	28
Agro- Alimentaire				5	1	6
Total	1	9	13	28	15	66
Taux	2%	13%	20%	42%	23%	100%

Selon les personnes interrogées, le contrôle de gestion sociale est centré sur la mesure qualitative, quantitative et financière des dégradations de la performance sociale. Il permet, à partir de cette mesure initiale, de mesurer les gains de valeur ajoutée, ou de réduction des coûts cachés, engendrés par les réductions de dysfonctionnements, qui correspondent à des gains de satisfaction sociale.

Selon les interviewés, le contrôle de gestion s'adapte à toutes les fonctions de l'entreprise : la production, les achats, la finance, les ressources humaines et les ventes. Il développe des outils du contrôle de la coordination, de l'encadrement et des services périphériques. Ces outils améliorent la qualité de décision et donc permettent une amélioration de la rentabilité de l'entreprise.

Tableau 68: Niveau d'amélioration du résultat d'entreprise

<i>Niveau du Résultat de l'entreprise</i>	inexistant	Faible	Moyen	Fort	Puissant	Total
Industrie		2	3	12	11	28
Banque		1	1	2		4
Commerce et service		1	4	9	14	28
Agro- Alimentaire				2	4	6
Total	0	4	8	25	29	66
Taux	0%	6%	12%	38%	44%	100%

Selon les personnes interrogées, la mise en place du contrôle de gestion sociale a un impact positif sur l'amélioration du résultat d'entreprise. En effet, le calcul des coûts cachés et la mesure des pertes de valeur ajoutée permet de maîtriser et d'optimiser les charges sociales et donc une amélioration du résultat financier.

Selon les interviewés, les dégradations de performance sociale liées à l'absentéisme et à la rotation du personnel entraînent des pertes très significatives de la valeur ajoutée.

Conclusion de la dixième section

En guise de conclusion, nos résultats révèlent le contrôleur de gestion sociale est chargé de :

- vérifier la clarté des informations fournies par la direction des ressources humaines ;
- de porter une appréciation sur la pertinence des méthodes adoptées.

Au regard de ces résultats, nous pouvons en déduire que le contrôleur de gestion sociale doit :

- porter une appréciation sur la qualité du contrôle social, notamment la cohérence des systèmes de mesure, la surveillance et la maîtrise des risques sociaux ;
- maintenir la communication entre le conseil d'administration, les dirigeants et les auditeurs externes, afin d'échanger des informations et des points de vue ;
- vérifier l'adéquation et l'efficacité du système d'information des ressources humaines.

D'après les résultats de l'enquête nous pouvons avancer les analyses suivantes :

- la dénomination de contrôle des ressources humaines est adoptée dans la plupart des entreprises interrogées sauf dans le secteur de commerce où la dénomination contrôle de gestion sociale prévaut ;
- la direction générale est le principal initiateur de la création de contrôle de gestion sociale ;
- la fonction contrôle de gestion sociale est liée hiérarchiquement à la direction contrôle de gestion mais l'attachement à la direction générale et des ressources humaines reste présent ;
- la fonction contrôle de gestion sociale coopère avec l'audit social et les cabinets externes principalement par échange de documents ;
- la fonction contrôle de gestion sociale est récente au Maroc moins de 3 ans sauf dans la banque (plus de 4 ans);
- les objectifs originaires de création du contrôle de gestion sociale sont les budgets de frais de personnel et le pilotage des performances socio-économique c'est-à-dire

le pilotage social qui intéresse les ressources humaines, et le pilotage économiques, qui intéresse les contrôleurs et les financiers.

- les relations de travail entre les contrôleurs de gestion sociale et les auditeurs externes ne sont pas généralement formalisées ;
- les attentes des entreprises vis-à-vis du contrôleur de gestion sociale se situent dans les domaines des ressources humaines et le domaine managérial ;
- la fonction contrôle de gestion sociale pour la direction générale est considérée comme un organe de contrôle et de conseil.

Nous avons constaté que le contexte économique de ces dernières années a favorisé l'émergence du contrôle de gestion sociale. Les entreprises recherchent toujours plus de performance et de création de la valeur : valeur pour l'actionnaire, pour le client, pour le personnel et pour la société. Ainsi, créer de la valeur pour le client, par exemple, n'est pas uniquement à agir sur les coûts, c'est aussi lui apporter, notamment, un taux de service et un niveau d'innovation élevés, un développement accéléré des nouveaux produits, des propositions permanentes d'amélioration . Ceci ne peut être réalisé que par un bon climat social et une bonne gestion des ressources humaines.

Dans cet esprit, le tableau de bord du dirigeant s'est amélioré, aux côtés d'indicateurs purement financiers, d'indicateurs plus qualitatifs comme le respect des délais, le taux de turnover, et autres indicateurs de performance de la fonction ressources humaines.

D'après notre enquête, nous avons constaté que la formation des dirigeants est corrélée positivement à l'impact d'un système de contrôle de gestion sociale sur la performance de l'entreprise. De ce fait, on peut s'attendre à ce que ces facteurs, à savoir : le secteur d'activité, la taille ainsi que le profil des dirigeants, favorisent l'amélioration de la performance de l'entreprise. Un contrôle de gestion sociale suppose l'élaboration d'un système de pilotage apte à intégrer la complexité et dont les modalités de construction sont guidées par la recherche du bien commun. Le Contrôleur de gestion sociale doit rechercher des outils adaptés à cette logique et passer d'un rôle de « surveillant » à un rôle de conseiller et de pédagogue. Il est alors en mesure de jouer pleinement son double rôle de catalyseur : accompagner les acteurs dans leur appréhension de cette nouvelle réalité et faciliter la mise en œuvre d'un système de pilotage social approprié.

11. Analyse et interprétation des résultats de la pratique du contrôle de la gestion sociale dans les entreprises marocaines.

11.1. Analyse de la fonction de contrôle de gestion sociale au Maroc

Dans l'esprit de beaucoup de dirigeants d'entreprises interrogés, nous avons constaté que le contrôle de gestion sociale n'est pas clairement défini. Plus précisément dans notre cas, le contrôle de gestion sociale reste encore un concept ambigu, cela est en relation avec la pratique traditionnelle du contrôle de gestion qui laisse une imprécision quant à son objet, à ses méthodes et aux techniques appliquées.

Ainsi, le contrôle de gestion sociale est assimilé à l'examen des opérations courantes au encore au contrôle des tâches routinières remplies par la fonction ressources humaines. Son objet est limité au suivi des frais de personnel, au contrôle des procédures et à l'élaboration des tableaux de bord sociaux.

Selon les personnes interrogées, l'objectif du contrôle de gestion sociale est limité à la recherche de fraude dans la fonction ressources humaines. En ce sens, il est considéré comme un organe de contrôle introduit par la direction générale pour contrôler les frais de la fonction ressources humaines et les absences du personnel.

Effectivement, l'ambiguïté du concept contrôle de gestion sociale fait apparaître plusieurs confusions au sens qu'il faut donner à l'expression et aux relations qui le lient aux autres systèmes et processus comme l'audit interne ou l'audit social.

Nous avons constaté, plusieurs facteurs qui corroborent cette confusion :

- le cadre de la recherche scientifique sur le contrôle de gestion sociale au Maroc reste encore très modeste ;
- une méconnaissance des finalités et des normes régissant la fonction contrôle de gestion sociale ;
- le nombre réduit des contrôleurs de gestion exerçant la fonction au Maroc ;
- le développement récent de la fonction contrôle de gestion sociale fait que le recours des entreprises à ce type de contrôle de gestion soit limité ;
- l'enseignement supérieur du contrôle de gestion sociale est répandu faible au Maroc: absence d'un dispositif formatif diplômant.

En effet, La variété des postes et des niveaux organisationnels des contrôleurs de gestion sociale rencontrés permet difficilement de définir des tâches standards des contrôleurs de gestion sociale. Tout cela veut dire que la fonction de contrôle de gestion sociale au Maroc est encore peu développée dans nos entreprises. Elle est depuis une dizaine d'années en plein essor, et plus particulièrement dans les grandes entreprises. Face aux nouveaux enjeux de la fonction RH, le rôle du contrôle de gestion sociale est de contribuer à donner du sens à la politique RH et à participer à la performance de l'entreprise marocaine.

Nous avons constaté que la fonction contrôle de gestion sociale a été développée avec l'arrivée des grands projets de modernisation de la fonction RH par les entreprises multinationales : suivi de reporting et de pilotage de la fonction RH. En effet, selon les interviewés la fonction contrôle de gestion sociale au Maroc n'est pas clairement définie pour rendre la GRH au sein de l'entreprise bénéfique dans tous les sens en fonction des différents niveaux de responsabilité et de l'interdépendance organisationnelle.

11.2. Analyse des résultats de la pratique du contrôle de gestion sociale au Maroc.

La pratique du contrôle de gestion sociale résulte de l'exercice permanent et indispensable de l'acte de contrôle au sein d'une entreprise ; une telle pratique nécessite un professionnalisme, un savoir et un savoir-faire. C'est pourquoi la fonction contrôle de gestion sociale devrait respecter les normes professionnelles de contrôle de gestion qui définissent les concepts, les techniques et la démarche afin de garantir son efficacité.

Selon les personnes interviewées, la pratique du contrôle de gestion sociale n'obéit pas obligatoirement à ces normes, ce qui laisse apparaître beaucoup de lacunes dans l'usage des techniques et la définition de la démarche. Cela s'explique par le fait que la pratique du contrôle de gestion sociale au Maroc reste fortement influencée par plusieurs facteurs.

11.2.1. Organisation de la fonction de contrôle de gestion sociale

L'organisation du contrôle de gestion sociale a beaucoup varié au cours du temps et en particulier par rapport au niveau de rattachement à la hiérarchie de l'organisation, cette évolution est en relation avec la progression des systèmes de contrôle interne qui exigent la séparation des tâches. La question du rattachement hiérarchique prend alors une toute autre dimension. Ce rattachement permet au contrôleur de gestion sociale de ne plus concevoir son intervention comme une activité d'exécution, mais comme une contribution au travail d'une équipe à laquelle il s'identifie.

Compte tenu de l'apparition récente de cette fonction, et de son positionnement assez varié suivant les entreprises marocaines, nous avons souhaité approfondir les relations existant entre le contrôleur de gestion classique rattaché à la direction financière et le contrôleur de gestion sociale.

Toutefois, le fait que le contrôleur de gestion sociale dépend hiérarchiquement de la direction générale, du directeur administratif et financier, ou du directeur des ressources humaines pourrait avoir une influence directe sur la nature, la perception et l'orientation de la mission de contrôle. Le contrôleur de gestion prend ainsi une dimension à la fois plus opérationnelle et plus stratégique selon le service et la structure dans lesquels il travaille. Il réintègre, dans un certain nombre de cas, les lignes hiérarchiques. Sa fonction elle-même mute de part le nouveau rôle que jouent ou peuvent jouer les acteurs.

Selon les personnes interrogées, l'organisation de la fonction contrôle de gestion sociale dépend de la taille et de la culture de l'entreprise. Car l'importance de l'entreprise ne justifie pas toujours la mise en place d'un service contrôle de gestion sociale. Selon qu'il s'agit d'une PME ou d'une grande entreprise lorsque le service contrôle de gestion existe. Généralement, il ne se compose que d'un seul contrôleur de gestion, ce qui pose plusieurs problèmes entravant l'exercice de la fonction contrôle de gestion sociale au sein de l'entreprise.

Ainsi, on peut citer certains problèmes constatés dans les entreprises enquêtées :

- l'incapacité de certains contrôleurs de gestion sociale de réaliser tous les processus de la gestion des ressources humaines dans un temps raisonnable et rendre compte à la hiérarchie des données sociales fiables et reporting concernant les salariés dans les différents centres de responsabilité ;
- la difficulté pour certains contrôleurs de gestion de traiter certains domaines spécialisés comme le climat social, la mesure de la satisfaction du personnel et la GPEC.
- l'absence d'un échange d'opinions et de partage d'idées entre plusieurs contrôleurs de gestion sociale, ce qui peut limiter le champ de vision et la pertinence des recommandations.

La définition même du rôle du contrôle de gestion sociale n'est pas bien cernée. Certains y incluent le SIRH et d'autres non, certains y incluent les études de rémunération, d'autres non. Ainsi, la place du contrôleur de gestion sociale au sein des entreprises marocaines est loin d'être déterminée. Elle semble dépendre à la fois de son rattachement à sa hiérarchie, de son domaine d'activité, de sa mission, du type d'organisation dans lequel il évolue et du niveau de structure dont il dépend (siège ou unité décentralisée). Chaque mode de rattachement a des intérêts spécifiques et des limites. Ainsi, au niveau central comme à celui d'une entité opérationnelle, l'intérêt d'un rattachement à la direction des ressources humaines favorise l'accès aux informations RH mais son reporting reste lié à la vision du DRH.

Par contre, le rattachement hiérarchique à la direction générale ou à la direction financière de l'entité pour laquelle travaille le contrôleur de gestion décentralisé permet d'être en prise directe avec la stratégie et les besoins de la direction et favorise des préoccupations plus larges que dans le cas d'un rattachement à la direction ressources humaines.

11.2.2. Système d'information des ressources humaines

Selon les personnes interrogées, le système d'information de gestion des ressources humaines est exploité juste dans les processus de paie et de gestion administrative, par contre les autres processus majeurs comme la performance, les entretiens d'évaluation, la gestion prévisionnelle des emplois et compétences, le recrutement, le pilotage et le contrôle de gestion sociale ne sont pas exploités. Cette situation ne permet pas de couvrir l'ensemble des processus de la DRH. Le manque d'information ne permet pas au contrôleur de gestion de suivre et de contrôler tous le processus GRH afin de minimiser les coûts, d'assurer la communication interne et externe et de mettre en place des indicateurs fiables.

Selon les personnes interrogées, les utilisateurs sont très sensibles aux changements apportés par l'ERP à leur processus de travail ainsi qu'aux acteurs qui y seront impliqués.

La finalité de l'outil leur est rarement communiquée et les formations qui leur sont dispensées sont généralement focalisées sur les aspects techniques et matériels de l'ERP.

De même, la cohésion du groupe, les délais de mise en œuvre et les résistances face au changement sont des freins majeurs à la décision de mise en place et à l'exploitation de l'ensemble des processus du SIRH au sein des entreprises marocaines.

Nos interlocuteurs nous informent que le SIRH dans les entreprises marocaines est rarement utilisé dans tous les processus RH et ne remplace pas les moyens classiques tels que les formulaires sur papier et le téléphone. Les membres du personnel ne sont pas formés au changement mis en place pour s'assurer du bon fonctionnement du nouveau SIRH et ne sont pas informé non plus des bénéfices que va apporter le SIRH dans leur travail ainsi du gain de temps généré et de la simplification des tâches engendrées.

Nous constatons donc la place et le rôle majeur que doit jouer le contrôle de gestion sociale dans le processus d'évolution et de mise en place des systèmes d'information dans les entreprises marocaines pour répondre aux besoins des opérationnels.

Le CGS se situe donc à l'intersection de nombreux services et travaille avec de multiples interlocuteurs de différents univers. Ses qualités d'ouverture d'esprit, de curiosité et d'écoute sont donc effectivement primordiales pour la réussite de la mise en place d'un système d'information RH et pour l'exploitation de l'ensemble des processus RH.

11.2.3. Conditions de travail des contrôleurs de gestion sociale

Nous avons constaté à travers l'enquête, que certaines entreprises, malheureusement, n'accordent pas un budget suffisant pour accomplir dans les meilleures conditions la mission du contrôle de gestion sociale (salaire intéressant, voitures, matériels informatiques, etc.). Les contrôleurs de gestion interrogés ne disposent pas de budget de fonctionnement propre. De même, la diversité des tâches des contrôleurs de gestion sociale, l'étendue des entretiens avec les opérationnels de l'entreprise, la méfiance du personnel , la pression du supérieur hiérarchique et le délai court du reporting social sont autant de conditions loin d'être favorables à la bonne pratique de la fonction. De même, selon certaines personnes interrogées, l'environnement de travail (en particulier, le manque de motivation par salaire variable) influence dans une large mesure les conditions de travail et, par conséquent, le bien-être et le rendement dans le poste.

11.2.4. Procédures et méthodes de travail

1) Les méthodes de travail

Nous avons constaté que la méthodologie du contrôle de gestion sociale reste fortement influencée par le manque des procédures formalisées et par la dimension culturelle. Un autre constat montre une grande variété dans la pratique de ces modalités d'application.

Selon les personnes interrogées, il existe un certain nombre d'éléments de contraintes à l'application d'une méthodologie rigoureuse tels que :

- les dossiers antérieurs sont incomplets (manque des documents permettant de consulter l'historique des contrôles antérieurs) , ce qui rend difficile la traçabilité de l'information pour structurer la fonction de contrôle de gestion sociale de définir et documenter l'organisation, et de mettre en place les outils et les procédures de contrôle de gestion sociale.
- la réticence des responsables de la fonction contrôlée. Ces derniers ne coopèrent pas avec les contrôleurs de gestion sociale pour faciliter le déroulement de leur mission
- le manque de discipline aussi bien dans l'application des règles et des procédures de travail que dans l'utilisation des moyens,

- l'employé marocain n'aimerait pas être contrôlé et qu'en cas de contrôle, il aurait tendance à ne pas accepter une évaluation basée exclusivement sur les réalisations personnelles ; surtout si celle-ci se révèle négative.

Selon les personnes interrogées, le manque de clarification de la mission du contrôleur de gestion sociale, à savoir ses objectifs, ses clients (internes ou externes), ses responsabilités, les diverses tâches qu'il doit accomplir, les facteurs clés de succès, ne permet pas d'aboutir à des paramètres de gestion essentiels et rend difficile l'évaluation et la communication des facteurs intangibles de performance.

2) Le vocabulaire

La méthodologie de contrôle de gestion sociale adopte un vocabulaire spécifique, non universel. C'est pourquoi il peut conduire dans certains cas à l'incompréhension et à la confusion chez les dirigeants et managers, car chacun utilise le vocabulaire qu'il préfère et qui lui est propre selon la culture et le cadre de référence de l'entreprise mais aussi selon la perception des dirigeants (contrôle des ressources humaines, contrôle de la masse salariale, contrôle budgétaire des ressources humaines, contrôle de gestion sociale....).

Exemple:

Notion concernée :	vocabulaire rencontré dans notre échantillon
Contrôle de gestion sociale.	contrôle des RH. contrôle de la masse salariale. contrôle budgétaire des ressources humaines. contrôle de gestion sociale. contrôle de la gestion de la paie. responsable du SIRH. responsable de la performance sociale.

11.2.5. Environnement et contexte culturel de l'entreprise marocaine.

Selon les personnes interrogées, la dimension culturelle dans certaines entreprises interrogées va à l'encontre d'une culture de performance et de compétitivité exigée par la direction générale. Selon eux, trois catégories de problèmes culturels contraignent la bonne pratique du contrôle de gestion sociale : une culture professionnelle qui ne favorise pas cette bonne pratique, une mesure de performance très mal adaptée et une décentralisation difficile à réaliser :

- les relations personnelles sont dominantes ; on n'arrive pas à séparer la vie professionnelle de la vie privée.
- l'existence d'une culture d'obligation des moyens, par opposition à une culture d'obligation de résultats .
- le développement de la culture de solidarité et de sécurité au détriment de la performance.
- manque d'une grille d'évaluation du personnel : claire, équitable acceptée par tous et surtout motivante .
- manque des procédures formalisées avec la définition des tâches et des responsabilités de chaque personne .
- la participation effective des responsables dans la prise de décisions reste moyenne à cause d'un problème de confiance en l'absence d'une visibilité claire.
- absence de la notion de rémunération variable.

Selon d'autres personnes interrogées, le contexte culturel des entreprises marocaines font apparaître la configuration culturelle suivante :

- le pouvoir est généralement centralisé: la délégation est encore difficile à mettre en œuvre. En fait, cette tendance centralisatrice est due, selon nos interlocuteurs, à une absence ou à une insuffisance d'indicateurs permettant de suivre le travail des subordonnés et le manque de confiance de la direction générale ;
- une culture à orientation collectiviste: l'individu entretient des liens de dépendance très forts avec son groupe, interférence entre vie professionnelle et vie personnelle.
- l'homme est considéré comme la clé de la performance, du succès et de la compétition. Par contre cette culture est différente dans les multinationales.

Nous constatons donc que la pratique de contrôle de gestion sociale doit s'accompagner d'une forte participation des opérationnels dans les décisions avec la direction générale, une délégation réelle du pouvoir et de la nécessité d'une cohérence globale de la stratégie avec les activités et les pratiques des ressources humaines.

11.2.6. Système de mesure de performance.

Selon certaines personnes interrogées, l'évaluation est peu utilisée. En effet, il y a absence d'une grille d'évaluation du personnel claire, équitable acceptée par tous et surtout motivante. En cas d'existence des systèmes d'évaluations de la performance; ces derniers sont perçus comme des tâches imposées et nécessaires au niveau du quotidien administratif. Ni les supérieurs hiérarchiques, ni les collaborateurs ne s'intéressaient aux évaluations .

De même, le contrôle effectué sur les résultats, est perçu par nos interrogés comme une source de pression et de stress . En effet, l'augmentation des exigences sur les résultats, liée à l'utilisation de système d'évaluation, induit une concurrence entre les salariés et une diminution de l'entraide. L'absence de soutien de la part du management dans un contexte de pression accrue est un facteur aggravant des situations de stress.

Le contrôle des résultats par la mesure de performance consiste à récompenser ou à sanctionner les individus en fonction des résultats qu'ils obtiennent ce qui crée chez les utilisateurs des tensions susceptibles de conduire à un climat de défiance. Le contrôleur de gestion sociale s'en trouve incriminé, mal aimé alors qu'il aspire à aider et à conseiller les responsables.

Selon certains responsables interrogés, la direction générale est intéressée par des indicateurs de performance de nature financière tels que le résultat net, la valeur ajoutée, le rendement sur capital investi et la situation de trésorerie.

Le questionnaire révèle également que les dirigeants des entreprises marocaines s'outillent pour maîtriser les risques financiers , les risques commerciaux et les risques techniques. Par contre, les entreprises souffrent d'un manque d'outils pour maîtriser les risques sociaux. De plus, en raison de sa dimension essentiellement humaine et comportementale, le risque est souvent appréhendé, selon eux, à partir de l'émotionnel.

Nous avons observé aussi que les indicateurs sociaux utilisés portent essentiellement sur :

- l'évolution de l'absentéisme ;
- les démissions ;
- l'évolution des petits accidents du travail ;
- l'évolution de la productivité ;
- le défaut - qualité lié à l'intervention humaine.

11.2.7. Style de management et le contrôle de gestion sociale.

Selon certaines personnes interrogées, la plupart des collaborateurs n'ont pas la connaissance et l'information nécessaires sur la politique et la stratégie de l'entreprise. La hiérarchie explique juste le contenu et l'intérêt de la tâche à réaliser par le salarié. Elle ne communique pas suffisamment à propos de l'importance et des avantages de chaque projet; de même qu'il est rare qu'elle exprime son encouragement et sa confiance.

Selon certaines personnes interrogées, le style de management des managers est un style directif qui consiste à diriger , donner des instructions et organiser les relations de travail. Par contre, dans les grandes structures, nous avons constaté que le manager responsabilise, délègue, évalue, valorise l'ensemble des collaborateurs et sollicite pleinement leurs compétences.

Nous avons constaté que les styles de management ne sont pas figés dans les entreprises marocaines. Ils dépendent de la taille de l'entreprise , de la culture et du profil du dirigeant, selon les circonstances que celles-ci soient relatives au management directif, ou persuasif, ou participatif ou bien enfin, au management délégatif.

11.3. Interprétation et analyse des résultats du profil du contrôleur de gestion sociale

Il convient de distinguer à cet égard : la difficulté d'exploiter le système d'information des ressources humaines en totalité, la difficulté de maintenir de bonnes relations internes, les difficultés d'accès à l'information sociale et les problèmes de la mise en œuvre des recommandations.

11.3.1. Formation des contrôleurs de gestion sociale

Les contrôleurs de gestion sociale interrogés dans le cadre de cette enquête ont dans la plupart du temps une formation de gestion ou une formation de comptable.

Alors que la fonction de contrôle de gestion sociale demande une bonne connaissance de la fonction ressources humaines.

L'enseignement du contrôle de gestion sociale reste un domaine nouveau et peu connu ; et seules les grandes écoles de gestion comme à titre d'exemple HEM, ESG, ISCAE ,ENCG....

ont intégré cette nouvelle discipline dans leur cursus de formation comme matière et non pas comme diplôme. Un certain nombre d'organismes de formation professionnelle continue proposent des cursus courts et quelques universités et écoles de commerce sont en réflexion sur la création de spécialité, type intensif au sein du master, compte tenu du déploiement actuel de la fonction dans les grandes entreprises. C'est ce qui implique le manque des compétences professionnelles suffisantes en matière du contrôle de gestion sociale.

Nous avons également constaté qu'en l'absence des moyens financiers et professionnels, les entreprises interrogées recrutent pour la mission de contrôle de gestion sociale, des contrôleurs de gestion débutants. Par conséquent, cela a une incidence sur la qualité et la manière de conduire la mission de contrôle de gestion sociale sachant que l'activité de l'entreprise exige que les contrôleurs de gestion sociale soient dotés d'une formation de plus en plus technique, maîtrisant des connaissances et possédant des compétences spécifiques liées à la fonction ressources humaines.

Plus de la moitié des personnes interrogées (59%) n'ont pas suivi de formation complémentaire pour accéder à leur fonction actuelle de contrôleur de gestion sociale. Les cursus considérés comme étant les mieux adaptés sont ceux de management/ressources humaines/contrôle de gestion et de ressources humaines. Les personnes interrogées n'ont donc majoritairement pas suivi un tel cursus, ce qui les empêche de posséder l'éventail de compétences nécessaires à l'exercice du métier. La prise en considération des compétences techniques, des diplômes ou de l'expérience professionnelle, est nécessaire pour l'appréciation des capacités d'adaptation d'un contrôleur de gestion sociale à un poste. En effet, sa réussite dépend par ailleurs, de ses caractéristiques psychologiques, de ses aptitudes intellectuelles et de sa personnalité.

11.3.2. Méthode d'évaluation des relations interpersonnelles.

Selon les personnes interrogées, les contrôleurs de gestion sociale sont formés en vue de contrôler le domaine des ressources humaines, d'apprécier l'efficacité et l'efficience des opérations des processus RH.

Par contre, ils ne sont pas formés sur une méthode formelle pour évaluer les relations, ou contrôler, à tous les niveaux de l'entreprise, les pressions exercées par les supérieurs sur les collaborateurs. En outre, aucun outil n'est disponible pour examiner systématiquement la qualité des contrôles informels tels que les relations.

Nos interlocuteurs nous informent que les éléments qui ne facilitent pas le maintien de bonnes relations internes sont :

- la méfiance entre les contrôlés et le contrôleur de gestion sociale, puisque ce dernier ne pourra instaurer un climat de confiance avec les managers que s'il fait preuve, notamment, de beaucoup de compréhension et de diplomatie et qu'il évite, surtout, de rapporter systématiquement les dysfonctionnements observés au niveau opérationnel, à la direction générale ou à son supérieur.
- le manque d'exploitation d'un système intégré RH (SIRH) dans les entreprises marocaines ne réduit pas les contacts mutuels qui mettent à la disposition des managers des informations permettant de les aider à prédire le comportement futur du contrôleur de gestion sociale ;
- le manque de coopération ne fournit pas un environnement favorable à l'amélioration et au développement d'une confiance. Le contrôleur de gestion sociale incarne l'image d'un personnage au profil incertain, souvent ressenti comme un envoyé de la direction des ressources humaines ou de la direction générale.

Nous constatons que la non implication des contrôleurs de gestion sociale et des managers dans une relation de coopération n'est pas liée uniquement à l'émergence d'un climat de méfiance et à l'image négative du contrôleur de gestion sociale mais probablement à un autre nombre de contingences structurelles (rattachement hiérarchique), culturelles (valeurs de l'entreprise) et individuelles (profil du contrôleur de gestion et des managers). En effet, les comportements développés par les contrôleurs de gestion sociale sont susceptibles de favoriser l'adhésion des acteurs dans les entreprises marocaines. Une attitude relationnelle qui consiste à montrer l'engagement dans la durée et dans les apports de la coopération, à comprendre les attentes des utilisateurs opérationnels, à être solidaire, à résoudre les conflits sans recourir à la hiérarchie.

Selon certaines personnes interrogées, la prédominance de l'informel, les rumeurs, et les relations professionnelles dans les entreprises marocaines détournent le système d'évaluation, s'il existe, de son but. Le salarié ne peut plus accepter sa évaluation car elle n'est plus représentative de sa performance, il ne sait plus selon quels critères il est évalué. Ce manque de confiance, envers le système d'évaluation, est d'autant plus stressant. Par contre, les systèmes de mesure de performances fonctionnent très bien dans d'autres entreprises.

11.3.3. Degré de réalisation des missions programmées

Nous avons constaté que les contrôleurs de gestion sociale ne réalisent, dans certains cas, qu'une faible partie des missions programmées, la réalisation partielle des missions programmées signifie que les contrôleurs de gestion sociale ont inscrit un certain nombre de missions à l'ordre de jour, mais qu'ils n'ont pas eu le temps, les moyens et les compétences nécessaires pour les réaliser.

Le temps consacré à chaque dossier, le contenu du poste et l'orientation de la fonction sont totalement adaptés à chaque entreprise: Le poste n'est pas standard il est sur mesure, même si l'on retrouve des points communs quelle que soit l'entreprise. Par contre, dans d'autres entreprises, certaines personnes interrogées disent avoir des plannings annuels précis, rythmés par les productions récurrentes (mensuelles, trimestrielles, etc.) ou obligatoires (reporting, budget, analyses...).

La non automatisation d'un certain nombre de tâches à cause de l'absence d'un SIRH et les travaux routiniers ne leur permettent pas au cours de l'année, de traiter de manière approfondie différents dossiers sur des sujets relativement variés. De même, la faible exhaustivité des plans et l'importance des missions non prévues sont des contraintes dont souffre constamment le contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines. Ces obstacles sont autant de preuves qui expliquent la marginalisation et l'inefficacité du contrôle de gestion sociale au Maroc.

11.3.4. Image du métier des contrôleurs de gestion sociale

Le contrôleur de gestion sociale assure le pilotage socio-économique de l'entreprise au sein de la direction ressources humaines. Il élabore des éléments chiffrés qui permettent ainsi un dialogue cohérent entre les fonctions RH et financières de l'entreprise. Nos interlocuteurs nous informent que les contrôleurs de gestion sociale souffrent de l'image négative du contrôle assimilé à la surveillance qui nuit à toute relation interpersonnelle et limite la liberté d'échange des acteurs. Or, les contrôleurs de gestion sociale interrogés pensent qu'ils bénéficient d'une vision plus large que celle des opérationnels. *«Le métier est le reflet d'une réalité pérenne, elle même porteuse d'une culture, d'un esprit, d'un savoir-faire et d'un savoir être.»*²¹⁰.

L'analyse des tâches, des relations et de l'image des contrôleurs de gestion sociale dans les entreprises marocaines aboutit au constat suivant : une fonction contrôle de gestion sociale dont le client est avant tout la direction opérationnelle, bénéficie d'une autorité importante.

Le périmètre de contrôle s'élargit avec la mise sous tension des dimensions non financières de la performance ou avec le contrôle des leviers d'actions et non plus seulement des résultats. Les réunions d'échange « sur la performance et les moyens de l'améliorer » semblent devoir être plus fréquentes du fait de la logique d'amélioration permanente et sont susceptibles de concerner plus d'opérationnels que précédemment.

La nature du métier du contrôleur de gestion sociale est très variable et est adaptée aux besoins de chaque société. Les caractéristiques de chaque entreprise (national, international, nature de l'activité, effectifs..) ont une influence sur le contenu des activités du CGS.

²¹⁰ Brillat F et Hulin A, « La vision prospective à l'épreuve de la tradition : le devenir des métiers des compagnons du devoir », Management et Avenir 2009/5 (n° 25), p355.

« Le métier intègre un ensemble de compétences qui s'exercent dans le cadre d'une technique dominante en évolution. Il se caractérise par une reconnaissance forte par les détenteurs du métier et par autrui. Son renouvellement est permis grâce à la transmission entre individus en situation concrète de travail. Il est observable à un niveau individuel, collectif et sectoriel»²¹¹.

Selon les personnes interrogées, les contrôleurs de gestion sociale voient leur métier comme un métier exigeant faisant appel à des compétences diverses telles que la capacité d'analyse et de synthèse, le sens du contact, l'écoute active, la rigueur, la connaissance de l'activité et le respect des engagements. L'expérience, la maturité personnelle, la curiosité intellectuelle, l'ouverture d'esprit et la rigueur morale permettront au contrôleur de gestion sociale de s'adapter aux environnements, internes et externes, à des organisations hiérarchiques ou matricielles." *La vision du métier individuel est le plus souvent attachée à la seule dimension technique du métier. Le métier individuel est à rapprocher du compagnon dont les compétences sont fortement tacites (Scouarnec, 2002).*

Les opérationnels dans les entreprises marocaines considèrent le contrôle de gestion sociale comme un organe de surveillance, fournisseur d'informations, carcan imposé par la hiérarchie et non pas par un conseiller au service de tous. Les qualités techniques et humaines vont permettre au contrôleur de gestion sociale d'être capable de déceler les points critiques de la société et d'apporter à l'entreprise des points de vue variés, des informations croisées qui sont utiles à l'ensemble des directeurs et managers.

« La responsabilité des contrôleurs de gestion vis-à-vis de la qualité de l'information façonne largement l'image liée à la tâche. « Garant de l'information », « responsable des systèmes » sont des images fréquemment employées. »²¹².

²¹¹ Hulin A « Les pratiques de transmission du métier : de l'individu au collectif. Une application au compagnonnage. », Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université François-Rabelais de Tours, soutenue le 27/04/2010, page 51.

²¹² Lambert, C. (2005), « La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation. », Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, université Paris Dauphine, Paris IX, 2. soutenue le 25 mars 2005, p.298

11.4. Analyse et interprétation des résultats liés à la relation entre les opérationnels et les contrôleurs de gestion sociale .

Il convient de distinguer à ce propos, la méfiance à l'égard des contrôleurs de gestion sociale et les problèmes de collaboration entre ces derniers et les opérationnels.

11.4.1. Nature de collaboration entre les contrôleurs de gestion sociale et les opérationnels.

Les contrôleurs de gestion interrogés dans notre échantillon soulignent les difficultés rencontrées par les responsables opérationnels dans l'exercice de leur activité. Ils se voient confrontés régulièrement à des problèmes de management des hommes. Le contrôle de gestion sociale est encore perçu par les collaborateurs comme une investigation de type policière. Cette investigation entraîne une perte de confiance chez les contrôleurs de gestion sociale et développe chez les collaborateurs un comportement basé essentiellement sur l'esprit de distance et de refus délibéré de communiquer et surtout de collaborer avec les contrôleurs de gestion sociale ; le terme contrôleur étant sans doute à l'origine de la méfiance.

En outre, le contrôleur de gestion sociale est souvent confronté à de multiples forces d'opposition : la résistance au changement, les comportements individualistes, les directions autoritaires, la méfiance des opérationnels, l'insuffisance des compétences, l'opacité des règles, l'absence de crédibilité de la fonction. Il lui faut donc obtenir l'appui de la direction tout en conservant une certaine proximité avec les opérationnels et imposer son propre langage.

Nous avons constaté aussi que la culture dans les entreprises marocaines possède une tendance collectiviste marquée par le souci de s'intégrer à un groupe, à un clan. A l'opposé, le contrôle de gestion sociale mesure les performances individuelles et sociales. Cela peut être ressenti comme un facteur qui vient briser la solidarité régnant entre les opérationnels, ce qui peut engendrer certaines méfiances et réactions négatives.

Nous avons constaté que les contrôleurs de gestion sociale dans certaines entreprises interrogées rencontrent des difficultés pour accéder à l'information détenue par les collaborateurs. Cet accès difficile à l'information s'explique par la mauvaise coopération qui règne entre les collaborateurs et les contrôleurs de gestion sociale à cause de la peur des opérationnels de communiquer des informations erronées .

Dans cette situation, le contrôleur de gestion sociale risque de mettre à la disposition de la direction générale ou à son supérieur des informations insuffisantes.

Les contrôleurs de gestion sociale interrogés ressentent une certaine frustration concernant les relations qu'ils entretiennent avec les opérationnels. Ces derniers ne perçoivent pas l'intérêt qu'ils ont à partager des informations avec les contrôleurs de gestion sociale. Les contrôleurs tentent alors de développer et d'élargir le cercle informationnel des relations, la dimension informelle des relations afin d'avoir accès à l'information ou tentent de court-circuiter le responsable.

Selon les personnes interrogées, les contrôleurs de gestion sociale perdent beaucoup de temps pour collecter les informations sociales à cause du manque d'un SIRH. Selon eux, la mise en place de nouveaux SIRH occupe une bonne place parmi leurs préoccupations, car ces systèmes leur permettent d'avoir une information clé pour expliquer les tendances, pour alerter sur les risques de dérives potentiels et pour minimiser les délais de livraison de l'information et ce afin de s'assurer de la cohérence des données dans les différentes sources d'information.

Selon les personnes interrogées, les relations peuvent parfois être conflictuelles, en particulier pour des problèmes de confidentialité ou de périmètre de travail; mais, de façon générale, les relations s'améliorent dans le temps après l'installation de la bonne ambiance. Un certain nombre de personnes interrogées reconnaissent que les relations entre DRH et services financiers se sont améliorées avec la mise en cohérence, voire l'alignement des indicateurs utilisés par les deux directions.

11.4.2. Application des recommandations.

Les responsables des entreprises interrogées participent à l'élaboration des recommandations en proposant des avis et suggestions, mais ceci semble prendre du temps parce que les réponses des collaborateurs aux recommandations ne parviennent aux contrôleurs de gestion sociale qu'après un mois.

Les recommandations validées trouvent quelques difficultés de mise en application, parce que les opérationnels ne s'engagent pas à mettre en œuvre les recommandations, telles qu'il serait souhaitable. De même, nous avons constaté dans la direction générale de certaines entreprises, l'absence de procédures pour vérifier si les recommandations mises en place ont été appliquées afin d'identifier les éventuels écarts par rapport à la règle et y remédier si nécessaire.

Conclusion du chapitre 3

Nous pouvons conclure que le contrôle de gestion sociale dans les entreprises interrogées est tout d'abord perçu comme un élément de la rentabilité et de prévention des risques. Certes les professionnels interrogés estiment dans leur grande majorité que l'avenir et le succès d'une entreprise dépendent d'abord de son marché et de sa stratégie économique mais aussi des outils de pilotage RH exploités.

Le suivi de la masse salariale, de la formation, de la motivation et de l'implication des salariés sont reconnus comme des éléments importants pour assurer la rentabilité ; la gestion prévisionnelle des ressources humaines et les relations professionnelles ne bénéficient visiblement pas de la même attention.

Une meilleure information sociale contrôlée et fiable et une plus grande transparence semblent alors nécessaires pour un traitement authentique des données sociales par les gestionnaires. Ainsi les impacts du contrôle de gestion sociale sur la fonction ressources humaines sont de plusieurs sortes mais concernent toujours l'information et la décision sociale.

Dans cette optique, on pourrait dire que le contrôle de gestion sociale est un « outil de pilotage » de la fonction ressources humaines susceptible d'apporter une solution à tous les problèmes liés au fonctionnement de la fonction sociale aussi bien stratégiques, organisationnels et opérationnels. Néanmoins le contrôle de gestion sociale au Maroc connaît un certain nombre de limites pour les entreprises et dans l'esprit de beaucoup des dirigeants des entreprises interrogées, nous avons constaté que le contrôle de gestion sociale n'est pas clairement défini.

Le contrôle de gestion sociale consiste donc à :

- anticiper des évolutions du climat social (instrument de cohésion entre centres de responsabilité, de compréhension des comportements sociaux et de développement du dialogue social) ;
- concevoir, mettre en place et animer un système d'information (définir et faire fonctionner les bases de données et tableaux de bord permettant de suivre les salariés, leurs activités, leurs performances et les coûts qu'ils engendrent) ;

- conduire les analyses économiques ou socio-économiques qu'impose un pilotage rationnel (exemples : analyse des évolutions et des effets de la masse salariale, analyse des évolutions de la performance, étude des écarts sur budgets de frais de personnel, détermination des coûts sociaux cachés...) .
- traduire en décisions les propositions issues des analyses sociales ou socio-économiques.

Le contrôle de gestion nécessite alors la mise en place d'indicateurs financiers, pour surveiller la survie de l'entreprise, et d'indicateurs sociaux portant sur la motivation des personnes, pour veiller au développement de l'entreprise. En effet la performance sociale s'apprécie à court terme selon des indicateurs d'efficacité (tableaux de bord sociaux, pilotage, animation, décision...) et d'efficience (résultats/moyens), et à long terme selon la qualité des investissements sociaux réalisés (coût historique du recrutement, coût de remplacement pour l'effet d'apprentissage). Il propose d'évaluer les indicateurs de la performance sociale, par les cinq composants du personnel-mix : la politique salariale et sociale, la valorisation sociale des salariés, le climat et le comportement social, les relations paritaires, l'image sociale interne externe. Ces composants sont des facteurs de la politique des ressources humaines, mesurables par des clignotants (par exemple l'absentéisme et le turn-over pour le composant climat et comportement social).

Le contrôle de gestion sociale impose de compléter le système comptable par des tableaux de bord, de pilotage social comprenant des indicateurs de situation (comme les effectifs) et de mouvement (comme le taux de croissance des effectifs) du personnel.

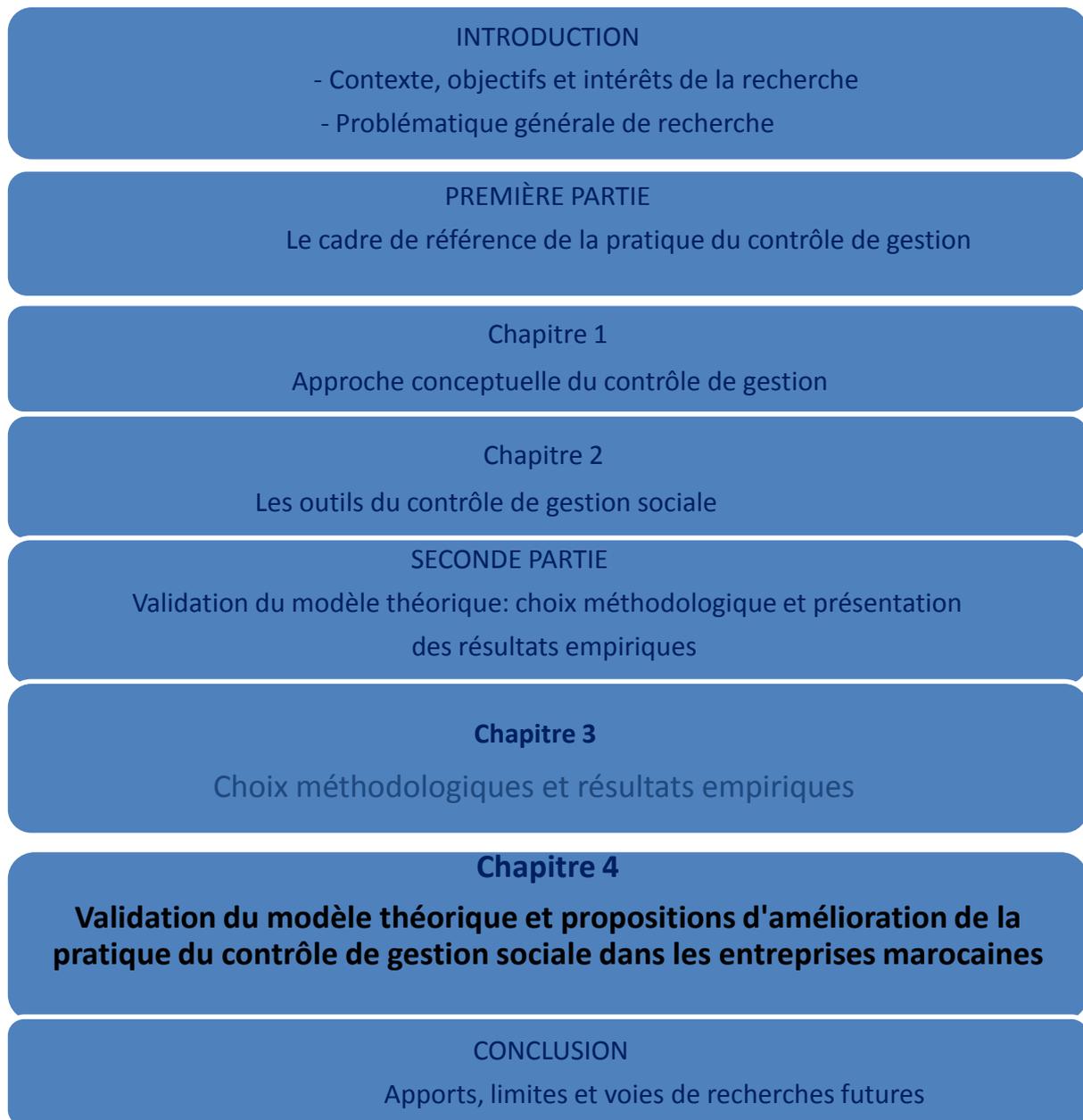
En synthèse, il apparaît que les enjeux d'un pilotage efficace et efficient de la performance sociale sont aujourd'hui d'importance, afin de répondre aux impératifs de création de valeur matérielle et immatérielle.

Au final, le contrôle de gestion sociale est un élément essentiel du processus d'évaluation et de maîtrise du risque social dans l'entreprise marocaine. Pour qu'il remplisse efficacement son rôle, il doit disposer des moyens nécessaires :

- un système d'information social plus fiable ;
- des procédures claires et précises ;
- un cadre favorable pour l'exécution de la mission de contrôle.

**Chapitre 4. Validation du modèle théorique
et propositions d'amélioration de la
pratique du contrôle de gestion sociale dans
les entreprises marocaines.**

Figure 30: Positionnement du chapitre 4 dans la thèse.



Introduction

Selon les responsables interrogés, les entreprises marocaines sont confrontées à de nombreux risques notamment :

- les risques liés à l'environnement social de l'entreprise ayant un impact sur la viabilité du business model de l'entreprise ;
- les risques liés aux informations sociales utilisées pour la prise de décision ayant un impact sur la pertinence et la fiabilité des informations sur lesquelles sont fondées les décisions du dirigeant de l'entreprise ;
- les risques relatifs à la gestion quantitative de manière déconnectée du contexte social, étant donné que le contrôleur de gestion sociale traite souvent plus de la masse et non des individus. Il s'avère nécessaire de pousser l'analyse au-delà des informations statistiques pour prendre en compte les cas particuliers.

En effet, la détérioration du climat social peut être une source de perte de productivité et donc d'efficacité. Par exemple, la perte de lien humain peut entraîner une augmentation des retards et de l'absentéisme. La dégradation du climat social pourrait également aboutir à des conflits sociaux. Ces risques peuvent également créer une réaction en chaîne et avoir un impact sur l'image de l'entreprise. Cette situation pourrait entraîner une dégradation du climat social au sein de l'entreprise, pouvant elle-même générer des risques financiers non négligeables. On entend par risque financier l'effet que peuvent avoir les différents risques sociaux identifiés et leurs impacts financiers directs ou indirects.

L'objectif de ce chapitre consiste à présenter et analyser les résultats de notre enquête, exposer les contraintes et proposer des recommandations de la pratique du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines.

Pour ce faire, nous commençons le présent chapitre par une douzième et treizième sections consacrées à la présentation et l'analyse des résultats des tests de validation des échelles de mesure de notre enquête.

Dans la quatorzième section, nous présentons les propositions d'amélioration de la pratique du contrôle de gestion sociale dans le contexte marocain.

Figure 31: présente le plan du chapitre 4.

<p>12. Validation du modèle théorique et des hypothèses de recherche La méthode d'équations structurelles : outil méthodologique pour tester notre modèle de recherche.</p> <p>12.1. recherche.</p> <p>12.1.1. Méthodes d'équations structurelles</p> <p>12.1.2. Présentation de la méthode d'équations structurelles</p> <p>12.1.3. Les courants de pensées dans l'estimation des modèles d'équations structurelles</p> <p>12.2. Présentation des analyses factorielles exploratoires et confirmatoires</p> <p>12.2.1. L'analyse factorielle exploratoire (AFE).</p> <p>12.2.2. L'analyse factorielle confirmatoire (AFC)</p>
<p style="text-align: center;"></p> <p>13. Les résultats des tests de validation des échelles de mesure Les résultats des tests de validation des échelles de mesure des facteurs de la contingence organisationnelle</p> <p>13.1. organisationnelle</p> <p>13.1.1. Échelle de mesure de la variable « structure de l'entreprise »</p> <p>13.1.2. Échelle de mesure de la variable « informatisation ».</p> <p>13.1.3. Échelle de mesure de la variable « incertitude de l'environnement ».</p> <p>13.1.4. Échelle de mesure de la variable « stratégie »</p> <p>13.1.5. Modèle structurel des variables de la contingence organisationnelle Les résultats des tests de validation des échelles de mesure des facteurs de la contingence comportementale :</p> <p>13.2. comportementale :</p> <p>13.2.1. Échelle de mesure du variable « degré d'implication des CGS »</p> <p>13.2.2. Echelle de mesure de la variable « style de management ».</p> <p>13.2.3. Échelle de mesure des variables « conditions de travail » Échelle de mesure de la variable « la pratique du contrôle de gestion sociale et l'amélioration des performances » :</p> <p>13.2.4. des performances » :</p> <p>13.2.5. Modèle structurel des variables de la contingence comportementale.</p> <p>Modèle de recherche de l'apport du contrôle de gestion sociale à la performance des entreprises</p> <p>13.3. entreprises</p> <p>13.3.1. Modèle structurel de recherche</p> <p>13.3.2. La signification entre les variables du modèle et les items après l'analyse confirmatoire.</p> <p>13.4. Les résultats des tests des hypothèses de recherche</p> <p>13.4.1. Test des hypothèses relatives aux facteurs de contingence organisationnelle</p> <p>13.4.2. Test des hypothèses relatives aux facteurs de contingence comportementale Test des hypothèses relatives à l'influence des caractéristiques du contrôle de gestion sociale sur l'amélioration de la performance des entreprises marocaines.</p> <p>13.4.3. sur l'amélioration de la performance des entreprises marocaines.</p>



<u>14.</u>	<u>Propositions d'amélioration de la pratique du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines.</u>
<u>14.1.</u>	<u>Recommandations pour la direction générale.</u>
<u>14.1.1.</u>	<u> limiter les résistances au changement.</u>
<u>14.1.2.</u>	<u>Instaurer un système d'information des ressources humaines.</u>
<u>14.1.3.</u>	<u>Mettre en place des procédures claires , précises avec une définition des tâches et des responsabilités.</u>
<u>14.1.4.</u>	<u>Organiser le service de contrôle de gestion sociale</u>
<u>14.2.</u>	<u>Recommandations pour les contrôleurs de gestion</u>
<u>14.2.1.</u>	<u>Assurer le suivi de l'application des recommandations</u>
<u>14.2.2.</u>	<u>Réaliser l'ensemble des missions programmées</u>
<u>14.2.3.</u>	<u>Gommer l'image négative du contrôleur de gestion sociale et apporter de la valeur ajoutée</u>
<u>14.2.4.</u>	<u>Définir un référentiel de qualité des relations dans le programme de contrôle de gestion sociale</u>
<u>14.3.</u>	<u>Recommandations pour la direction des ressources humaines</u>
<u>14.3.1.</u>	<u>Améliorer le contexte culturel et la recherche du bien commun</u>
<u>14.3.2.</u>	<u>Créer un climat de travail et améliorer l'image des contrôleurs de gestion</u>
<u>14.3.3.</u>	<u>Améliorer le système de mesure de performance.</u>
<u>14.3.4.</u>	<u>Intégrer et développer la maîtrise des Big Data RH dans les entreprises marocaines</u>

12. Validation du modèle théorique et des hypothèses de recherche

12.1. La méthode d'équations structurelles : outil méthodologique pour tester notre modèle de recherche.

12.1.1. Méthodes d'équations structurelles

Les méthodes des modèles d'équations structurelles ont été développées dans les années 70 du 20^{ème} siècle, (Schumacker et Lomax, 2004), comme elle sont devenues couramment adoptées au niveau des travaux empiriques. ou les s'intègrent dans le cadre des analyses multi variées de deuxième génération et constituent des méthodes avancées pour la recherche (Valette Florence, 1988 ; Evrard et al, 2003).

La méthode d'équations structurelles va nous permettre de vérifier la validité du contenu de notre questionnaire et de confirmer la structure factorielle de nos construits. Avant de présenter notre modèle d'équations structurelles, il est nécessaire de détailler les éléments essentiels de cette méthode.

12.1.2. Présentation de la méthode d'équations structurelles

Les méthodes des équations structurelles sont plus avantageuses par rapport aux différentes méthodes d'analyses traditionnelles (notamment, les régressions simples et multiples, les tests de corrélations simples et les analyses canoniques). Dans la mesure où elles permettent l'estimation des erreurs, le traitement simultané des équations linéaires et l'évaluation de la qualité d'ajustement du modèle au niveau des analyses transversales et longitudinales (Hulland et al, 1996 ; Steenkamp et Baumgartner, 2000 ; Roussel et al, 2002).

Les modèles d'équations structurelles sont principalement utilisés lorsque les questions auxquelles on désire répondre font intervenir des concepts latents, c'est-à-dire des concepts que l'on ne peut mesurer directement. Dans ces cas, on doit avoir recours à des outils de mesure sur lesquels le concept latent a une influence. Ainsi, des variables observées qui permettent de mesurer le concept latent sont utilisées.

Selon Hoyle (1995), la modélisation par équations structurelles représente « *une approche statistique globale permettant de tester des hypothèses traitant des relations entre les variables observées et les variables latentes.* ». Il considère que les variables latentes forment un ensemble de construits ou encore de dimensions théoriques ou hypothétiques d'une importance majeure dans de nombreuses sciences. Elles représentent également des variables non observables au niveau des échantillons de la population étudiée.

Un modèle d'équations structurelles se compose d'un ensemble d'indicateurs de mesure (appelés également variables manifestes), de variables latentes et d'erreurs.

Les variables manifestes et latentes peuvent être indépendantes ou dépendantes, en fonction de leurs positions dans le modèle structurel. De même, la nature de la liaison entre les indicateurs de mesure et leurs variables latentes permet de déterminer si la nature des variables observées est réflexive ou formative.

*« Les modèles d'équations structurelles à variables latentes constituent une méthode de modélisation de phénomènes apte à bien définir des systèmes complexes en interaction. Ils trouvent leur place dans la statistique et dans l'analyse des données et sont considérés comme des généralisations de nombreux modèles classiques (l'analyse en composantes principales, l'analyse factorielle, l'analyse canonique...). »*²¹³.

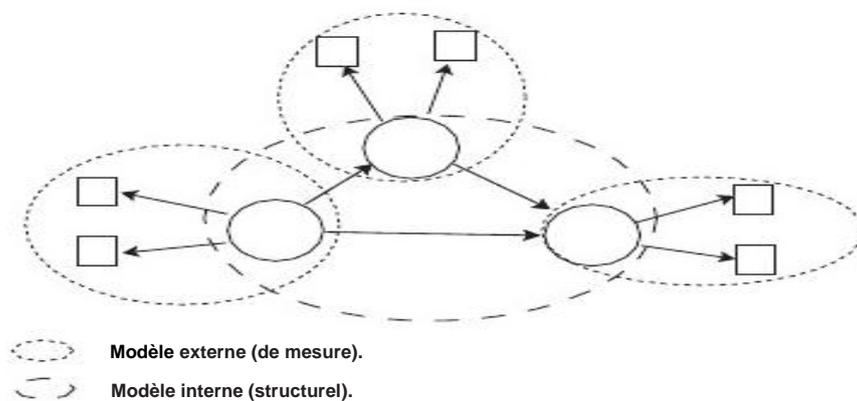
Les modèles d'équations structurelles à variables latentes sont basés sur un certain nombre de concepts. Ils sont fondés sur des équations dites structurelles pouvant être retranscrites par des modèles graphiques.

Un modèle d'équations structurelles se compose traditionnellement de deux parties : le modèle de mesure (externe) et le modèle structurel (interne).

La figure ci-après, présente l'exemple d'une structure réflexive d'un modèle causal :

²¹³ Jakobowicz E. (2007), « Contributions aux modèles d'équations structurelles à variables latentes », Thèse de doctorat 13 Soutenue Publiquement le 22 octobre 2007 au conservatoire National des Arts et Métiers, page 13.

Figure 32: Exemple d'un modèle d'équations structurelles à variables latentes



12.1.3. Les courants de pensées dans l'estimation des modèles d'équations structurelles

Deux courants de pensées existent dans l'estimation des modèles d'équations structurelles. Le premier, fondé sur une estimation des covariances en utilisant généralement l'estimateur du maximum de vraisemblance, est issu des recherches de Karl Jöreskog. Cette méthode développée par Jöreskog (1970) créateur du logiciel de référence LISREL fréquemment appliqué dans la sociologie et la psychologie, est mise en application dans les logiciels couramment utilisés dans les traitements de données issues des études empiriques (ex : AMOS, LISREL, ...). Et le second, initié par Herman Wold (professeur de Jöreskog), est basé sur une estimation par moindres carrés dits partiels. Ces deux courants s'opposent depuis de nombreuses années avec un léger avantage par rapport au premier grâce à une théorie plus approfondie et à des logiciels plus développés. La méthode PLS (Partial Least Square) partiellement moins carré est encore minoritaire en sciences de gestion.

La méthode par analyse de la structure de covariance utilise un système d'équations structurelles basé sur l'estimation de la matrice de covariance. Elle permet de juger la qualité d'ajustement du modèle aux données par ses propriétés distributionnelles. Cette méthode vise donc à établir la qualité d'un modèle préétabli en se basant sur les données.

D'après Aish-Van Vaerenbergh (1997), l'analyse en structure de covariances résulte de la convergence des méthodes d'analyses développées dans quatre disciplines relativement indépendantes : « *l'analyse factorielle en psychométrie (introduite par Spearman, 1904), la path analysis en biométrie (introduite par Wright, 1934), et ultérieurement en sociologie (Blalock, 1961 ; Boudon, 1965 ; Duncan, 1966), et l'analyse des systèmes d'équations simultanées en économétrie (Golberger, 1971) ».*

Cette approche a pour objectif de modéliser la matrice de covariance des variables observées. Elle peut être considérée comme une généralisation de l'analyse factorielle en facteurs communs et spécifiques au cas de plusieurs tableaux de données reliés entre eux par des liens de causalité. Nous avons choisi pour notre modèle, l'analyse de la structure de covariance (ASC) comme outil méthodologique et AMOS comme logiciel de traitement.

Nous abordons les résultats de la confrontation de notre modèle conceptuel au terrain de recherche. À ce titre, nous présentons les résultats des analyses factorielles exploratoires et confirmatoires, effectuées par les logiciels SPSS 22.0 et AMOS 20.0. Ces analyses permettent de vérifier la qualité des échelles liées aux variables du modèle. Nous présentons également les résultats du test de l'ensemble des hypothèses de recherche, en utilisant la méthode des équations structurelles. Nous terminerons cette partie par une discussion des différents résultats obtenus.

12.2. Présentation des analyses factorielles exploratoires et confirmatoires

12.2.1. L'analyse factorielle exploratoire (AFE).

L'objectif premier de l'analyse factorielle exploratoire est d'arriver à une conceptualisation parcimonieuse de traits latents, en déterminant le nombre et la nature d'un ensemble restreint de facteurs expliquant les réseaux de corrélations parmi un ensemble de variables (Fabrigar et al, 1999). « *L'analyse factorielle est une méthode exploratoire d'analyse des tableaux de contingence développée essentiellement par J. P. Benzecri durant la période 1970-1990. Elle désigne un ensemble de méthodes statistiques multi variées dont le principal objectif est de définir la structure des corrélations entre un grand nombre de variables.* »²¹⁴.

214 Carricano M et Poujol F (2009), « *Analyse de données avec SPSS* », Pearson Education France, page 54.

L'analyse factorielle possède l'avantage d'effectuer une analyse d'un grand nombre de variables pour en dégager les dimensions pertinentes et de représenter les observations sur des axes non corrélés (Hair et al, 1999).

Selon Conway et Huffcutt (2003), la principale motivation poussant les chercheurs à utiliser l'analyse factorielle est la validation ou la construction d'instruments psychométriques. Il s'agit alors d'évaluer la validité du construit (ou validité de structure) d'un instrument, nouveau ou ancien. La validité du construit implique qu'un instrument de mesure possède une structure et un contenu cohérent avec ce qui est connu du trait latent mesuré, que sa structure factorielle soit généralisable parmi un échantillon de population pertinent et qu'il permette la hiérarchisation univoque et raisonnablement précise d'individus sur le continuum défini par le trait mesuré (Reise et al, 2000).

L'AFE permet de s'assurer que l'échelle évalue précisément et exclusivement le construit qu'elle est visé par la mesure. Le traitement des données est effectué grâce à l'analyse en composantes principales (ACP) qui permet de nettoyer nos échelles de mesure pour aboutir à une fiabilité acceptable par rapport à l'indicateur de l'Alpha de Cronbach. Elle permet de vérifier si les données sont factorisables ou pas, pour ce faire, plusieurs étapes sont nécessaires :

1) Vérifier la possibilité de factorisation des données

Pour s'assurer de la possibilité des données pourront être factorisables, certaines conditions doivent être vérifiées : il s'agit de vérifier l'indice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) et le test de sphéricité de Bartlett.

▪ Indice Kaiser-Meyer-Olkin KMO

La mesure de Kaiser-Meyer-Olkin est un indice d'adéquation de la solution factorielle. Il indique jusqu'à quel point l'ensemble des variables retenues est un ensemble cohérent et permet de constituer une ou des mesures adéquates de concepts. Plus cet indice est élevé et plus la solution factorielle obtenue est satisfaisante.

« L'indice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), permet de vérifier qu'une fois l'effet linéaire des autres items contrôlé, les corrélations partielles de chaque paire d'items sont faibles, ce qui confirmerait la présence de facteurs latents liant les items entre eux. »²¹⁵.

215 Bourque j. NoémieP, Cleaver A (2006), « Évaluation de l'utilisation et de la présentation des résultats d'analyses factorielles et d'analyses en composantes principales en éducation », revue des sciences de l'éducation, vol. 32, n° 2, 2006, p. 328. .

Une valeur du KMO de 0,90 ou plus dénote un excellent ajustement des items aux facteurs latents ; de 0,80 à 0,90, un bon ajustement ; de 0,70 à 0,80, un ajustement moyen ; de 0,60 à 0,70, un ajustement faible et, pour les valeurs inférieures à 0,60, l'ajustement est insuffisant et l'analyse factorielle ne devrait pas être entreprise à moins de pouvoir identifier et retirer des items qui seraient à l'origine de ce résultat (Pett et al, 2003)

- **Test de sphéricité de Bartlett**

Le test de sphéricité de Bartlett indique si la matrice des corrélations est significativement différente d'une matrice identité, ce qui indiquerait que le modèle factoriel est inadéquat.

La mesure de l'adéquation de l'échantillon permet de tester si les corrélations partielles entre les variables sont petites (SPSS, 2007). L'utilisation du test de sphéricité de Bartlett permet les interprétations suivantes: Si la signification (Sig.) tend vers 0.000, c'est très significatif, inférieur à 0.05 significatif, entre 0.05 et 0.10 acceptable et au-dessus de 0.10, on rejette. Le test de sphéricité de Bartlett examine la matrice des corrélations dans son intégralité et fournit la probabilité de l'hypothèse nulle selon laquelle toutes les corrélations sont de zéro.

Les communalistes qui indiquent la qualité de représentation des variables sur les axes retenus, sont par définition des carrés de corrélations. Elles doivent donc être comprises entre 0 et 1. L'étude des communalistes permet de se rendre compte du degré d'information restitué par chaque variable observée dans le facteur. Le tableau suivant résume les critères retenus dans l'analyse factorielle exploratoire.

Tableau 69: Tableau des critères retenus dans l'analyse factorielle exploratoire.

Nature de la décision	Critère retenu
Indices Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)	> 0,5
Test de sphéricité de Bartlett	Proche de 0 (moins de 5%)
Mode d'extraction des facteurs	Analyses en composantes principales
Nombre de facteurs à retenir	Critère de Kaiser : Valeurs propres > 1
Choix de la méthode de la rotation	Vari max
Communaliste (Extraction)	> 0,4
Saturations (loadings)	Corrélation > 0,5
Fiabilité	a de Cronbach > 0,6

12.2.2. L'analyse factorielle confirmatoire (AFC)

Après l'étape exploratoire, nous procéderons à l'analyse confirmatoire pour confirmer la structure factorielle obtenue à l'issue des (AFE), plus précisément de l'analyse en composante principale (ACP). « *La méthode d'extraction la plus employée est l'analyse en composantes principales (ACP).* »²¹⁶

Nous utilisons dans cet article les indices les plus couramment utilisés dans la recherche :

Les indices absolus, les indices incrémentaux et les indices de parcimonie.

1) Les indices absolus

Les indices absolus sont qualifiés comme étant des indices classiques (Chaput, 2006). Ils examinent le niveau de correspondance entre le modèle proposé et les données observées (Schumacker et Lomax, 2004). Autrement dit, les indices déterminent la similarité ou la différence entre le modèle estimé et la matrice de variances/covariances observées (Roussel et al, 2002; Schumacker et Lomax, 2004).

Ces indices permettent de vérifier la similarité entre le modèle théorique et les données observées.

Nous avons choisi, les indices absolus suivants pour évaluer la qualité de l'ajustement de notre modèle : χ^2 , RMSEA, GFI et AGFI.

χ^2 : le test du Chi-deux permet, en fait, de tester l'hypothèse H_0 , selon laquelle la matrice des covariances observée est générée par le modèle théorique postulé a priori contre l'hypothèse alternative H_1 , selon laquelle la matrice des covariances est une matrice sans restriction (sur les paramètres du modèle).

Le rejet de l'hypothèse nulle implique que la matrice des covariances basée sur le modèle ne reproduit pas de façon acceptable la matrice des covariances entre variables observées (Godard, 1996).

216 Carricano M. et Poujol F (2009), « Analyse de données avec SPSS », éditions Pearson Education France, page 57.

Le principe est de comparer la matrice de covariances (ou de corrélations) prédite par le modèle avec celle que donnerait un modèle "saturé" qui prédirait parfaitement les données observées. On obtient un indice de χ^2 (en fait un pseudo- χ^2) qui devrait idéalement être non significatif (contrairement aux analyses classiques).

RMSEA (Root Mean Square Error of Approximation): « *Cet indice est calculé à partir de la fonction F qui est la fonction à optimiser pour l'ensemble de la population. L'utilisation de cette fonction le différencie des autres indices basés sur la fonction à optimiser au niveau de l'échantillon.* »²¹⁷. Si RMSEA est inférieur ou égal à 0.05 c'est un bon ajustement du modèle. Il y a ajustement adéquat si RMSEA est inférieur ou égal à 0,08. Plus récemment, Hu et Bentler (1999) ont suggéré $RMSEA \leq 0,06$ comme seuil pour un bon ajustement du modèle.

GFI : donne la proportion d'information expliquée par la matrice S. Elle se trouve dans [0,1]. Elle n'est pas directement reliée à la taille de l'échantillon. Empiriquement, le modèle est généralement accepté si $GFI \geq 0.9$.

AGFI : mesure la proportion de l'information (ajustée aux degrés de liberté) dans la matrice S de covariance d'échantillon qui est expliquée par le modèle, et se trouve sur l'intervalle [0 1]. Elle est souvent très proche du GFI; elle défavorise les modèles trop complexes.

L'identification d'un modèle nécessite deux conditions à savoir la condition d'ordre (condition nécessaire) et la condition de rang (condition nécessaire et suffisante).

La condition d'ordre dépend impérativement du degré de liberté ddl (Roussel et al, 2002) et se rapporte à la correspondance entre les paramètres à estimer et le nombre de variances/covariances des variables observées (Hoyle, 1995).

En se basant sur les travaux de Schumacker et Lomax (2004), le degré de liberté se calcule de la façon suivante :

$$ddl = (P (P + 1) / 2) - N$$

Avec :

P : le nombre d'indicateurs de mesure du modèle.

N : le nombre de coefficients à estimer du modèle.

ddl : le degré de liberté.

²¹⁷ Jakobowicz E. (2007), « *Contributions aux modèles d'équations structurelles à variables latentes* ».Thèse de doctorat 13 Soutenue publiquement le 22 octobre 2007 au conservatoire National des Arts et Métiers, page 33.

2) Indices incrémentaux

Les indices de parcimonie contrôlent la surestimation du modèle. Ils déterminent le nombre nécessaire de paramètres à estimer permettant d'atteindre le niveau d'ajustement spécifique (Schumacker et Lomax, 2004). Les indices incrémentaux permettent d'évaluer la contribution du modèle étudié par rapport à un modèle restrictif de base (Chaput, 2006).

En effet, ces indices effectuent une comparaison entre le modèle estimé et le modèle de référence ayant une corrélation nulle entre les données observées (Roussel et al, 2002). Ces indices permettent de comparer entre le modèle testé et le modèle de référence.

Dans le cadre du présent travail de recherche, nous utilisons deux indices incrémentaux : IFI et CFI pour évaluer la qualité de l'ajustement du notre modèle.

IFI : (incremental fit index), c'est un indice d'ajustement qui mesure la diminution relative du manque d'ajustement. La valeur de cet indice doit idéalement être supérieure à 0,90.

CFI (Comparative Fit Index) : Indice comparatif d'ajustement. Cet indice compare le modèle étudié au modèle d'indépendance complète.

C'est un indice recommandé; s'il est proche de 1, il indique une très bonne forme, ou s'il est près de 0,95, il indique un bon ajustement par convention.

3) Indices de parcimonie

Les indices de parcimonie contrôlent la surestimation du modèle. Ils déterminent le nombre nécessaire de paramètres à estimer permettant d'atteindre le niveau d'ajustement spécifique (Schumacker et Lomax, 2004). L'objectif étant d'aboutir à un meilleur dosage entre la maximisation de l'ajustement et la minimisation du nombre des coefficients estimés (Roussel et al, 2002). Cet indice permet d'obtenir un modèle plus simple avec un meilleur ajustement.

χ^2 normé (χ^2/ddl) (de Jöreskog) = TM/ddl

M : indique le degré de parcimonie "absolue". Il permet de déceler les modèles sur ou sous ajustés.

AIC (Akaike information Criterion) : L'AIC est une mesure comparative de l'ajustement et elle n'est significative que lorsque deux modèles différents sont estimés. Des valeurs plus faibles indiquent un meilleur ajustement et donc le modèle avec le plus bas AIC est le meilleur ajustement du modèle.

PNFI (Parsimonious Normed Fit) Index de James-Mulaik et Brett : ajuste le NFI par rapport aux degrés de liberté du modèle testé. Utilisation restreinte à la comparaison de modèles.

Chaque variable latente a au moins deux variables de mesure. Cependant, certaines variables latentes peuvent être mesurées avec un seul indicateur de mesure (un score unique), ce qui pose le problème de sous-identification empirique. Afin d'éviter cette sous-identification, il est nécessaire de fixer la variance de l'erreur de mesure en question à un niveau minimal. Nous avons fixé cette variance à 0,03 pour les dimensions mesurées par un seul item et à 0,05 pour les dimensions mesurées par deux items. Le tableau ci-dessous retrace les différents indices retenus ci-dessus ainsi que les valeurs seuils indiquant un bon ajustement.

Tableau 70: Indices d'ajustement du modèle d'équations structurelles

Indices d'ajustement du modèle d'équations structurelles²¹⁸

	Indices	Valeurs souhaitées
Indices absolus	χ^2 et scaled χ^2	+ petite possible (voir p associé)
	GFI, AGFI, Gamma 1 et 2	> 0.90
	PNI	+ petite possible
	PNNI	> 0.95
	RMR et SRMR	Le plus petit possible, au gré du chercheur
	RMSEA	< .08 ou mieux < .05
Indices incrémentaux	NFI et ρ de Bollen	> .90
	NNFI et δ de Bollen	> .90
	CFI et RNI	> .90
Indices de parcimonie	χ^2 normé	+ petite possible, entre 1, 2-3, voir 5
	AIC	+ petite possible (comparaison)
	PNFI	+ forte possible (comparaison)

En plus des indices présentés ci-dessus, on va retenir d'autres critères dans l'analyse factorielle confirmatoire: il s'agit des coefficients de régression standardisés et les coefficients de corrélation multiples.

218 Roussel, P., Durrieu, F., Campoy, E. et El Akremi, A. ., (2002), « Méthodes d'équations structurelles: recherche et application en gestion. », Paris, Economica., page 57.

- **Les coefficients de régression standardisés** (standardized regression weights) : expriment le coefficient de régression qu'il faut appliquer aux scores standardisés. Ils sont relatifs aux contributions factorielles des indicateurs par rapport aux variables latentes. Dans notre cas, les coefficients inférieurs à 0,5 sont supprimés de l'analyse de notre modèle de recherche.
- **Les coefficients de corrélation multiples** (squared multiple correlations) : ils correspondent à la fiabilité individuelle de l'item. Dans notre cas, les coefficients inférieurs à 0,25 sont supprimés de l'analyse de notre modèle de recherche.

13. Les résultats des tests de validation des échelles de mesure

Introduction de la treizième section

Notre modèle de recherche contient des variables latentes de premier et second ordre, les variables de contingence organisationnelle (la structure, l'informatisation, l'incertitude de l'environnement et la stratégie de l'entreprise) et les variables latentes des facteurs de la contingence comportementale (la formation des contrôleurs de gestion sociale, la formation des dirigeants, le degré de motivation des contrôleurs de gestion sociale, le style de management et les conditions de travail des contrôleurs de gestion sociale).

Les variables latentes de second ordre, nécessitent un modèle d'équations structurelles de second ordre, où une variable latente peut-être calculée par deux ou plusieurs autres variables latentes représentant les dimensions de la première.

La variable latente à plusieurs dimensions est appelée variable latente de second ordre et les variables latentes représentant les dimensions de celle-ci sont appelées des variables latentes de premier ordre. Elles doivent être mesurables par des variables observables. Ce modèle nous donne la possibilité de regrouper plusieurs concepts non mesurables directement, comme les facteurs ou les dimensions d'un concept non mesurable, tout en tenant compte des erreurs de mesure à chaque niveau de l'analyse.

Les résultats de test de validation des échelles de mesure des variables seront présentés en deux étapes :

- dans une première étape, on présente les résultats de l'étude exploratoire ;
- dans une deuxième étape, on présente les résultats de l'étude confirmatoire.

Tableau 71: Variables latentes et indicateurs de mesure.

Variables	code	Nature des variables
La taille de l'entreprise	Taill_Entrep_H1	Variable latente de premier Ordre
L'effectif de l'entreprise	effectif_entreprise1_H1	Variable latente de premier Ordre
Région de l'entreprise	region_entreprise_H2	Indicateur de mesure
Quel est le secteur d'appartenance ?	Appartenance_H2	Variable latente de premier Ordre
Quel est le secteur d'activité de l'entreprise ?	Secteur_activite_H2	Variable latente de premier Ordre
Date de création	date_creationCGS_H3	Indicateur de mesure
Rattachement hiérarchique de la fonction contrôle de gestion sociale	rattachement_hierarchique_H4	Indicateur de mesure
La nomination de la fonction contrôle de gestion sociale	nomination_CGS_H4	Indicateur de mesure
L'entreprise a une cellule de contrôle de gestion ?	fonction_CG_H4	Indicateur de mesure
Objectifs de la création de la fonction de contrôle de gestion sociale	objectif_creation_H4	Indicateur de mesure
L'entreprise a une cellule de contrôle de gestion sociale?	fonction_CGS_H4	Indicateur de mesure
Initiative de la création de la fonction contrôle de gestion sociale	q100_initiative_creation_CGS_H4	Indicateur de mesure
Contrôler la décision sociale	q1_H4-objectif de création	Indicateur de mesure
Le pilotage des opérations de formation	q2_H4-objectif de création	Indicateur de mesure
Réduire les conflits sociaux	q3_H4-objectif de création	Indicateur de mesure
L'appréciation du climat social de l'entreprise	q4_H4-objectif de création	Indicateur de mesure
Le pilotage des performances socio-économiques	q5_H4-objectif de création	Indicateur de mesure
Respect des procédures	q6_H4-objectif de création	Indicateur de mesure
Découverte de fraude	q7_H4-objectif de création	Indicateur de mesure
Le contrôle de la masse salariale	q8_H4-objectif de création	Indicateur de mesure

Tableau 72: suite variables latentes et indicateurs de mesure.

Variables	code	Nature des variables
Au cours des missions, les contrôleurs de gestion rencontrent des problèmes	problem_CG_H12	Indicateur de mesure
Techniques	q89_H12	Indicateur de mesure
De coopération	q90_H12	Indicateur de mesure
De disposition d'information	q91_H12	Indicateur de mesure
De temps	q92_H12	Indicateur de mesure
la rémunération	q10_H12	Indicateur de mesure
la connaissance de l'ensemble de processus de l'entreprise	q11_H12	Indicateur de mesure
Le tremplin vers d'autres postes de responsabilités	q_H12	Indicateur de mesure
la formation	q12_H12	Indicateur de mesure
Est-ce qu'il y a eu amélioration de la performance après la mise en place du contrôle de gestion sociale?	amélioration_performance_H13	Indicateur de mesure
Performance binaire	Perform_bin_H13	Indicateur de mesure
Niveau d'amélioration du climat social	Niveau_Climat_H13	Indicateur de mesure
Niveau d'amélioration de la performance GRH	Niveau_Perform_GRH_H13	Indicateur de mesure
Niveau d'amélioration du Résultat Financier	Niveau_Resultat_Fin_H13	Indicateur de mesure
Niveau de la rentabilité de l'entreprise	Niveau_Rentab_Entre_H13	Indicateur de mesure
Niveau du Résultat de l'entreprise	G	Indicateur de mesure
effectif par intervalles	effect_ech_H1	Indicateur de mesure
Les Facteurs de Motivation	Facteurs_motivations_H12	Indicateur de mesure
Les domaines prioritaires pour les contrôleurs de gestion sociale	Perspective_de_la_fonction_contrôle_de_gestion_H10	Indicateur de mesure
Principe d'indépendance	Principe_d'indépendance_H11	Indicateur de mesure
Principe d'objectivité	principe_d'objectivité_H11	Indicateur de mesure
Relations entre les Contrôleurs de gestion et l'audit social	relation_CGS_AS_H12	Indicateur de mesure
Facteurs clés de la rentabilité	facteurs_clès_de_la_rentabilite_H11	Indicateur de mesure
Le rôle du contrôle de gestion sociale dans la prévention des risques	Role_prev_risque_H11	Indicateur de mesure
L'utilité du bilan social	bilan_social_outil_H11	Indicateur de mesure
Indiquer les indicateurs utilisés dans votre société	indicateur_H11	Indicateur de mesure

Tableau 73: Variables latentes et indicateurs de mesure.

Variab les	code	Nature des variables
L'élaboration des budgets de frais du personnel	q9_H4	Indicateur de mesure
Développement ou lancement des nouveaux produits ou services	Nouv_Prod_H4	Indicateur de mesure
Embauche ou licenciement	Embauch_licens_H4	Indicateur de mesure
Fixation des prix de ventes	fix_prix_vente_H4	Indicateur de mesure
choix des investissements	choix_inves_H4	Indicateur de mesure
Décisions opérationnelles	Decision_Oper_H4	Indicateur de mesure
L'entreprise est informatisée ?	Informatisation_de_l'entreprise_H5	Indicateur de mesure
l'entreprise a un système d'information des ressources humaines	système_info_RH_H5	Indicateur de mesure
l'entreprise a un ERP	ERP_H5	Indicateur de mesure
Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est: moyen	q87_dynamisme_Moyen_H6	Indicateur de mesure
Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est: Très stable (évolutions lentes)	q85_dyamisme_stable_H6	Indicateur de mesure
Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est: très dynamique (évolutions rapides)	q86_dynamique_H6	Indicateur de mesure
La politique sociale de l'entreprise est-elle, selon vous, un facteur important de sa rentabilité ?	q47_H7	Indicateur de mesure
Quel est le degré de liaison entre le contrôle de gestion sociale et la stratégie de votre entreprise ?	q48_pilotage_stratégique_H7	Indicateur de mesure
Quel est le degré de liaison entre les indicateurs de performance et la stratégie de votre entreprise ?	degré_liaison_indicateur_stratégie_H7	Indicateur de mesure
Le profil des contrôleurs de gestion	le_profil_des_contrôleurs_de_gestion_H8	variable latente de premier ordre
Quels est le nombre des contrôleurs de gestion dans l'entreprise	nombre_des_contrôleurs_de_gestion_H8	Indicateur de mesure
La formation du dirigeant	la_formation_du_dirigeant la_formation_du_dirigeant_H9	variable latente de premier ordre
Les contrôleurs de gestion sont impliqués dans La prise de décision	la_prise_de_décision_H10	Variable latente de premier ordre

Tableau 74: Suite des variables latentes et indicateurs de mesure.

Variables	code	Nature des variables
Après la remise de rapport	q94_H10	Indicateur de mesure
Quels sont les destinataires des rapports ?	q95_destinataires_rapport_H10	Indicateur de mesure
Application de recommandations sont émises par les contrôleurs de Gestion sociale	q87_application_recommandation_H10	Indicateur de mesure
Suivi de la recommandation	q88_suiv_recommandation_H10	Indicateur de mesure
Assurer la flexibilité des coûts	q65_H10	Indicateur de mesure
Assurer la flexibilité de son organisation	q66_H10	Indicateur de mesure
Motiver et impliquer le personnel de l'entreprise	q67_H10	Indicateur de mesure
Gérer le risque de liquidité	q68_H10	Indicateur de mesure
Anticiper l'importance et la nature des besoins en personnel;	q69_H10	Indicateur de mesure
Limiter l'évolution de la masse salariale	q70_H10	Indicateur de mesure
Réduire, et si possible éviter, l'activité des syndicats, quels qu'ils soient	q71_H10	Indicateur de mesure
Domaine du système d'information des ressources humaines	q13_H10	Indicateur de mesure
Domaine comptable et financier	q14_H10	Indicateur de mesure
Domaine managérial	q142_H10	Indicateur de mesure
Domaine social	q15_H10	Indicateur de mesure
Domaines des ressources humaines	q20_H10	Indicateur de mesure
Rémunération des contrôleurs de gestion	remuneration_H10	Indicateur de mesure
Je préfère disposer d'une faible quantité d'informations et que celles-ci soient résumées, agrégées, synthétisées.	q43_style_du_manager_H11	Indicateur de mesure
L'avez-vous déjà utilisé pour mener une analyse ou une évaluation financière.?	q63_utilisation_H11	Indicateur de mesure
Avez-vous déjà parcouru ce type de document ?.	q62_existence_bilan_social_H11	Indicateur de mesure
Je préfère une information écrite (compte-rendu, rapports, chiffres, etc.).	q44_H11	Indicateur de mesure

Tableau 75: Suite des variables latentes et indicateurs de mesure.

Variables	code	Nature des variables
Je préfère une information prétraitée, structurée, présentée de manière standard	q45_H11	Indicateur de mesure
A l'issue du traitement de l'information, j'élabore plusieurs solutions que je confronte ensuite en vue de la décision finale	q46_H11	Indicateur de mesure
La masse salariale, car c'est un point critique de l'équilibre financier	q56_H11	Indicateur de mesure
La formation, car la compétence du personnel est déterminante	q57_H11	Indicateur de mesure
La politique salariale, car c'est l'élément central de la motivation	q58_H11	Indicateur de mesure
Aux relations professionnelles (délègues, syndicats, négociations) car, il n'y pas de bonne politique sociale sans dialogue social actif	q59_H11	Indicateur de mesure
Au suivi et au traitement de la confidentialité latente (absentéisme, démission, accident de travail) car on peut sentir le climat social et prévenir le conflit ouvert.	q60_H11	Indicateur de mesure
La gestion participative car on ne peut rien réussir sans l'implication du personnel.	q61_H11	Indicateur de mesure
Outil d'extraction, d'analyse et de test	q81_H11	Indicateur de mesure
Outil de gestion et de planification des missions	q82_H11	Indicateur de mesure
Outil d'évaluation et d'analyse des risques	q83_H11	Indicateur de mesure
Outil de détection et de prévention de la fraude	q84_H11	Indicateur de mesure
Est une bonne synthèse de la politique sociale	q72_H11	Indicateur de mesure
Est une affaire des spécialistes	q73_H11	Indicateur de mesure
Contient trop de chiffres pour être vraiment exploitable	q74_H11	Indicateur de mesure
Est une information qui n'est pas fiable	q75_H11	Indicateur de mesure
La rigueur de gestion et du contrôle	q48_H11	Indicateur de mesure
La qualité du produit	q49_H11	Indicateur de mesure
La compétence du personnel	q50_H11	Indicateur de mesure
La qualité du climat social	q51_H11	Indicateur de mesure
La qualité de la gestion prévisionnelle des ressources humaines	q52_H11	Indicateur de mesure
Le choix des missions	q21_H11	Indicateur de mesure
L'accès aux informations	q22_H11	Indicateur de mesure
L'interview des personnes	q23_H11	Indicateur de mesure
La rédaction et la communication	q24_H11	Indicateur de mesure
Indépendance d'esprit	q25_H11	Indicateur de mesure
Indépendance de jugement	q26_H11	Indicateur de mesure
Procédures contradictoires formalisées	q27_H11	Indicateur de mesure

Tableau 76: suite des variables latentes et indicateurs de mesure.

Variab les	Code	Nature des variables
Appréciations fondées sur les faits et preuves	q28_H11	Indicateur de mesure
Respect du code de déontologie de l'audit	q29_H11	Indicateur de mesure
Procède-t-on à une mise à jour des descriptions des postes ?	q77_H11	Indicateur de mesure
Procède-t-on au moins une fois par an, à l'évaluation du rendement des collaborateurs?	q78_H11	Indicateur de mesure
Informe-t-on les collaborateurs des résultats des évaluations?	q79_H11	Indicateur de mesure
Conserve-t-on les fiches ou les rapports d'évaluation ?	q80_H11	Indicateur de mesure
Avec quelle fréquence arrêtez-vous des objectifs?	q33_H11	Indicateur de mesure
Calcul des coûts basés sur les activités	q34_H11	Indicateur de mesure
Suivi de la masse salariale	q35_H11	Indicateur de mesure
Tableaux de bord sociaux	q36_H11	Indicateur de mesure
Bilan social	q37_H11	Indicateur de mesure
La comptabilité analytique sociale	q38_H11	Indicateur de mesure
Budgets de frais du personnel	q39_H11	Indicateur de mesure
La gestion prévisionnelle des emplois et compétences	q40_H11	Indicateur de mesure
La détermination d'un indicateur synthétique de performance	q41_H11	Indicateur de mesure
Dans quelle mesure les décideurs participent-ils à la détermination des objectifs?	q42_H11	Indicateur de mesure
Les rapports établis sont :	format_rapport_H11	Indicateur de mesure
Des rapports formalisés	q96_H11	Indicateur de mesure
Des lettres	q97_H11	Indicateur de mesure
Rapports oraux	q98_H11	Indicateur de mesure
Dans quelle mesure publiez-vous les résultats de mesure de performance ?	q102_mesure_publication_resultat_performance_H11	Indicateur de mesure
les contrôleurs de gestion sociale utilisent-ils les travaux des auditeurs sociaux ?	q30_H12	Indicateur de mesure

13.1. Les résultats des tests de validation des échelles de mesure des facteurs de la contingence organisationnelle

13.1.1. Échelle de mesure de la variable « structure de l'entreprise »

La variable « structure » est mesurée par le biais de 13 items. Notons que l'ensemble des items est mesuré sur une même échelle en 5 points (Echelle de LIKERT).

1) Les résultats de l'étude exploratoire de la variable structure

La première étape dans l'étude exploratoire consiste à s'assurer que les données sont « factorisables ».

Nous vérifions si les données sont factorisables avec l'indice de KMO et le test de spécificité de Bartlett.

Tableau 77 : Statistiques de fiabilité de la variable « structure ».

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		0,67
Test de sphéricité de Bartlett	Approx. Chi-Square	250,18
	df	78,00
	Sig.	0,00

Les résultats indiquent que nous pouvons poursuivre l'analyse, car l'indice KMO est de 0,671, (> 0,5 selon l'indice retenu) pour effectuer une analyse factorielle exploratoire. Ce qui est une valeur moyennement bonne et le test de sphéricité de Bartlett est significatif (proche de 0). Toutes les conditions de factorisation sont remplies, nous pouvons donc conduire notre analyse factorielle. Une ACP est lancée sur l'ensemble des items, sans préciser le nombre de facteurs demandés.

Tableau 78: Variance totale expliquée de la variable « structure »

Variance totale expliquée			
Composante	Valeurs propres initiales		
	Total	% de la variance	% cumulés
1	3,58	27,57	27,57
2	2,06	15,86	43,43
3	1,42	10,90	54,33
4	1,07	8,25	62,58
5	0,96	7,42	69,99
6	0,84	6,46	76,46
7	0,71	5,49	81,95
8	0,56	4,32	86,27
9	0,53	4,06	90,32
10	0,44	3,40	93,72
11	0,34	2,60	96,33
12	0,30	2,31	98,64
13	0,18	1,36	100,00

L'ACP des 13 items montre que les 4 premières composantes cumulent (62,58 %) de la variance totale expliquée.

Afin d'obtenir une structure factorielle plus claire, nous effectuons une rotation varimax qui permet d'optimiser les corrélations de ces variables sur les quatre facteurs retenus.

Dans ce qui suit, on va voir un tableau qui représente les coordonnées de chaque item sur les 4 facteurs retenus.

Tableau 79 : Communalités et structure factorielle de la variable « structure »

Composante :	Communalité				
		Facteur 1	Facteur 2	Facteur 3	Facteur 4
Le pilotage des opérations de formation	0,636	-0,117	0,2	0,75	-0,14
Réduire les conflits sociaux	0,639	-0,003	-0,02	0,811	0,205
L'appréciation du climat social de l'entreprise	0,733	0,59	-0,1	0,332	0,46
Le pilotage des performances socio-économique	0,626	0,753	-0,005	-0,173	-0,009
Respect des procédures	0,678	0,775	-0,065	-0,08	0,238
Découverte de fraude	0,696	0,769	0,2	0,057	-0,223
Le contrôle de la masse salariale	0,766	0,813	0,261	-0,019	-0,049
L'élaboration des budgets de frais du personnel	0,698	0,646	0,35	0,083	-0,387
Développement ou lancement des nouveaux produits ou services	0,691	0,125	0,79	0,051	0,15
Embauche ou licenciement	0,681	0,142	0,648	0,131	0,409
Fixation des prix de ventes	0,683	0,095	0,747	0,028	0,038
Choix des investissements	0,752	-0,032	0,248	0,137	0,571
Décisions opérationnelles	0,57	-0,128	0,321	-0,307	0,514

À la lecture de ce tableau , nous remarquons que tous les items ont des coefficients de corrélation significatifs avec les axes factoriels ($> 0,5$) et tous les items présentent des communalités supérieures à (0,4), selon les critères retenus . Donc nous gardons tous les items et nous procédons à l'analyse confirmatoire.

2) Les résultats de l'étude confirmatoire de la variable structure

Certains items dans l'analyse factorielle confirmatoire de la variable structure ont des coefficients de régression standardisés et des coefficients de corrélation multiples inférieurs au seuil fixé de 0,5. Donc nous supprimons ces items de l'analyse.

Tableau 80 : Analyse confirmatoire de la variable « structure » avant ajustement.

Dimensions	Facteur	Coefficients de régression standardisés	Coefficients de corrélation multiples
q5_H4	Facteur1	0,65	0,42
q6_H4	Facteur1	0,67	0,44
q9_H4	Facteur1	0,68	0,46
q7_H4	Facteur1	0,76	0,57
q8_H4	Facteur1	0,83	0,69
Embauch_licens_H4	Facteur2	0,78	0,62
q4_H4	e14	0,35	0,12
Nouv_Prod_H4	Facteur2	0,73	0,54
fix_prix_vente_H4	Facteur2	0,5	0,25
Decision_Oper_H4	Facteur2	0,28	0,08
q1_H4	Facteur4	0,94	0,89
choix_inves_H4	Facteur4	0,44	0,19
q2_H4	Facteur3	0,51	0,26
q3_H4	Facteur3	0,69	0,57

Les scores de mesure des dimensions, ont été effectués par le calcul de la moyenne de tous les items initialement prévus. Nous décidons alors de supprimer les items qui ont des coefficients de régression standardisés et des coefficients de corrélation multiples inférieurs au seuil fixé de 0,5 et nous relançons l'analyse.

Ainsi, la suppression des items (q5_H4, q6_H4, q9_H4, q4_H4, fix_prix_vente_H4, Décision_Oper_H4, choix_inves_H4 et q2_H4) vont permettre l'amélioration de la cohérence interne de l'échelle.

Figure 33: Modèle factoriel initial de mesure de la variable « structure » avant ajustement

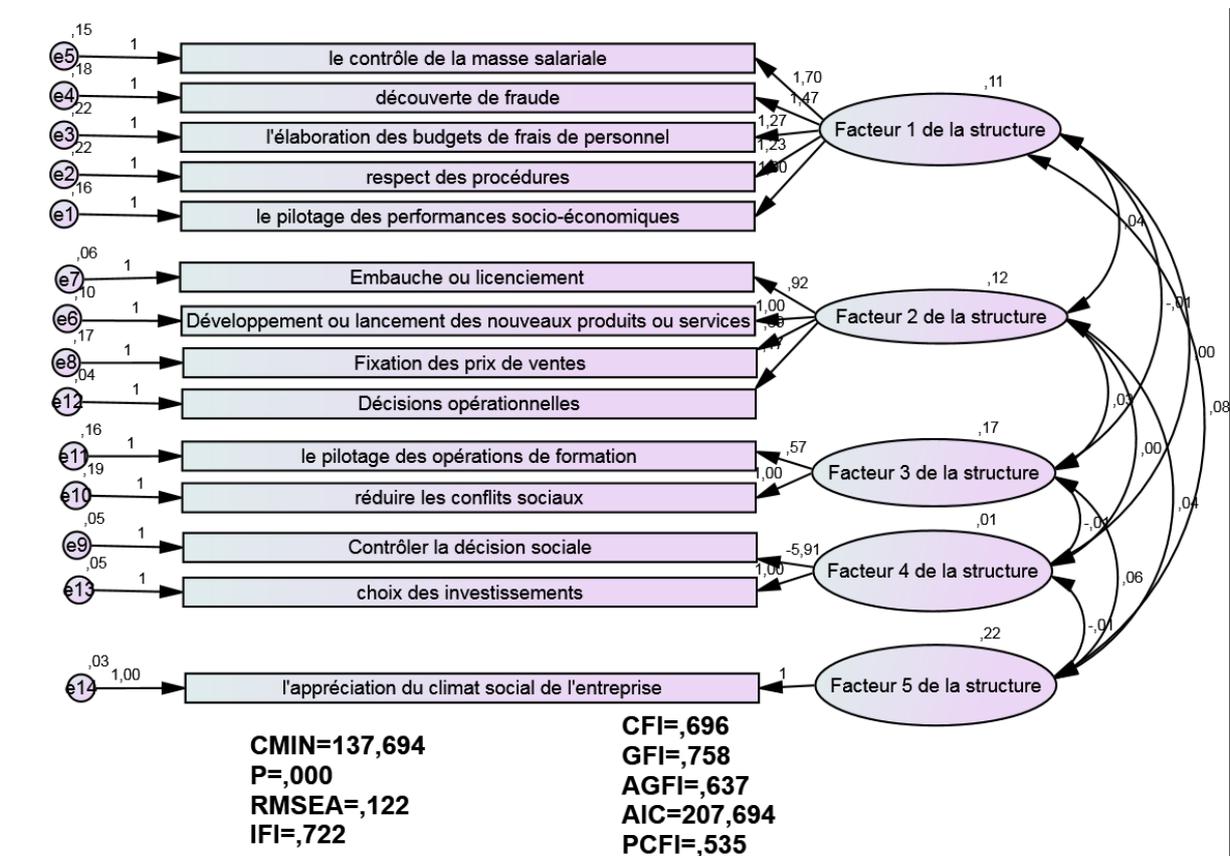


Tableau 81: Indices du modèle de mesure de la variable « structure » avant ajustement.

Valeur	Indices absolus			Indices incrémentaux		Indices de parcimonie		
	GFI	AGFI	RMSEA	IFI	CFI	χ^2/ddl	AIC	PCFI
Valeur obtenue	0,758	0,637	0,122	0,722	0,696	1,967	207,6969	0,535
Critère retenu	Proche ou > de 0,9	Proche ou > 0,9	<0,1	> 0,9	> 0,9	< 2	< modèle saturé 1	Proche de 1

Les indices absolus, incrémentaux et de parcimonie ne respectent pas les normes de bon ajustement les plus communément utilisées. Le modèle n'assure pas donc une bonne représentation des données empiriques. Nous supprimons donc les items qui ont des coefficients de régression standardisés (< 0,5) pour améliorer la cohérence interne de l'échelle de mesure de la variable structure.

Figure 34: Modèle factoriel de mesure de la variable « structure » après ajustement

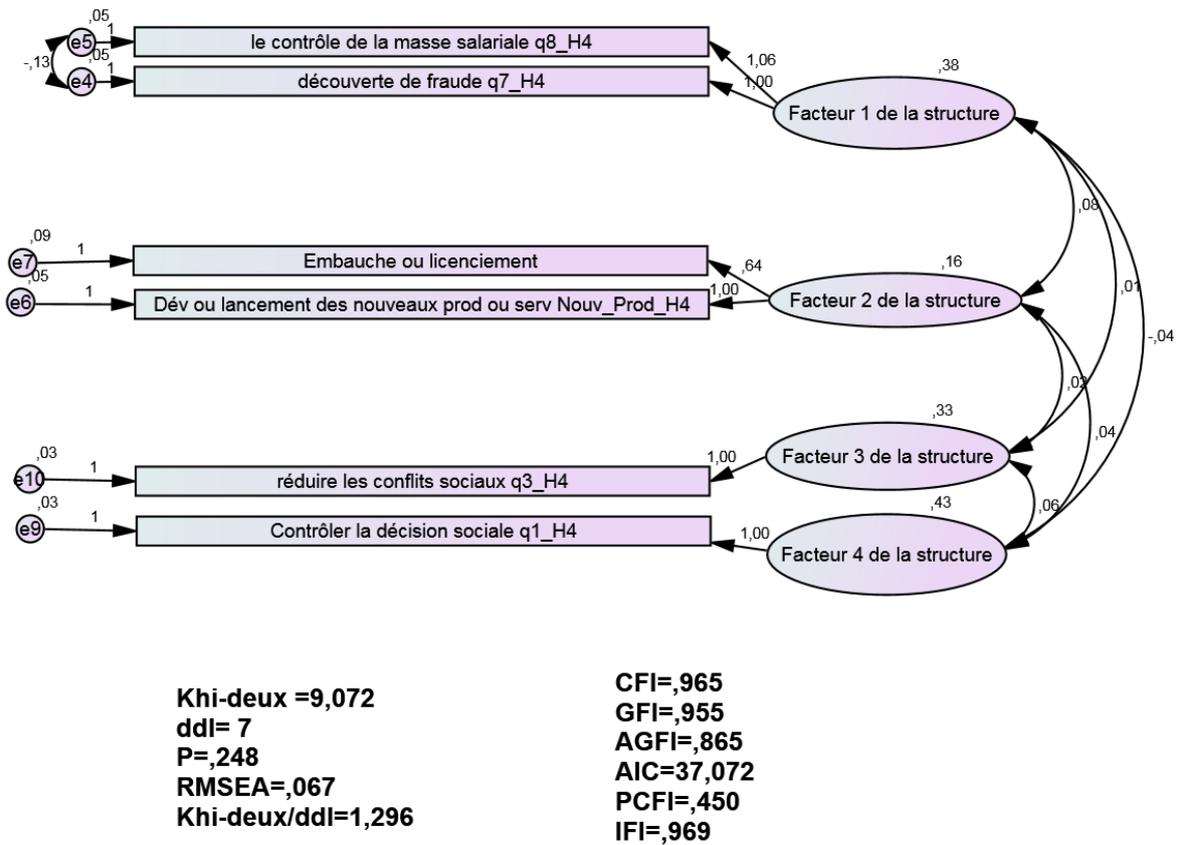


Tableau 82: Indices du modèle de mesure de la variable « structure » après ajustement.

	Indices absolus			Indices incrémentaux		Indices de parcimonie		
	GFI	AGFI	RMSEA	IFI	CFI	χ^2/ddl Khi 2 normé	AIC	PCFI
Valeur obtenue	0,955	0,865	0,67	0,969	0,965	1,296	37,07	0,45
Critère retenu	Proche ou > de 0,9	Proche ou > 0,9	< 0,1	> 0,9	> 0,9	< 2	< modèle saturé 1	Proche de 1

Le Khi 2 normé du modèle est inférieur à 2, les indices IFI, GFI et CFI sont supérieurs au seuil d'acceptabilité de (0,9), l'indice RMSEA est inférieur à (0,10). De surcroît, l'indice AIC du modèle est inférieur à celui du modèle saturé et l'indice PCFI est proche de 1.

En conclusion, suite à des analyses exploratoires et confirmatoires portant sur la variable « Structure », les scores de mesure des dimensions, ont été effectués par le calcul des items retenus. La suppression des items (q5_H4, q6_H4, q9_H4, q4_H4, fix_prix_vente_H4, Decision_Oper_H4, choix_inves_H4 et q2_H4) ont amélioré de la cohérence interne de l'échelle. Seules les variables retenues dans le modèle global seront prises en considération.

13.1.2. Échelle de mesure de la variable « informatisation ».

1) Les résultats de l'étude exploratoire de la variable « informatisation ».

On constate que l'indice KMO est de 0,508, ($> 0,5$), les résultats indiquent que nous pouvons poursuivre l'analyse et effectuer une analyse factorielle exploratoire. Ce qui est une valeur moyennement bonne et le test de sphéricité de Bartlett est significatif.

Tableau 83: Statistiques de fiabilité de la variable « informatisation ».

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		0,508
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	15,617
	ddl	3
	Signification	0,001

Toutes les conditions de factorisation étant remplies, nous pouvons donc conduire notre analyse factorielle.

Tableau 84: Variance totale expliquée relative à la variable « informatisation ».

Variance totale expliquée			
Composante	Valeurs propres initiales		
	Total	% de la variance	% cumulés
1	1,511	50,377	50,377
2	0,937	31,249	81,627
3	0,551	18,373	100

L'analyse des valeurs propres montre qu'un seul facteur a une valeur propre supérieure à 1 (critère de Kaiser). Il faut donc retenir le premier facteur. L'ACP des 3 items montre que le premier composant cumule (50,37) % de la variance totale expliquée.

Afin d'obtenir une structure factorielle plus claire, nous effectuons une rotation varimax qui permet d'optimiser les corrélations de ces variables sur un seul facteur retenu.

Dans ce qui suit, nous allons voir un tableau qui représente les coordonnées de chaque item sur le seul facteur retenu.

Tableau 85 : Communalités et matrice des composantes de la variable « informatisation »

Rotation de la matrice des composantes		
	Communalité	Facteur 1
L'entreprise est informatisée ?	0,29	-0,54
L'entreprise a un système d'information des ressources humaines.	0,52	0,72
L'entreprise a un ERP.	0,71	0,84

À la lecture de ce tableau, nous remarquons que l'item, (l'entreprise est informatisée) a un coefficient de corrélation inférieure à (0,5) avec l'axe factoriel et une communalité inférieure à (0,4). Donc nous supprimons cet item et nous relançons l'analyse confirmatoire.

2) Les résultats de l'étude confirmatoire de la variable « informatisation ».

Tous les coefficients de régression standardisés et les coefficients de corrélation multiples sont supérieurs au seuil fixé de 0,5.

Tableau 86 : Analyse confirmatoire de la variable « informatisation » avant ajustement.

Dimensions	Facteur	Coefficients de régression standardisés	Coefficients de corrélation multiples
l'entreprise a un ERP (ERP_H5)	Informatisation	0,877	0,77
l'entreprise a un système d'information RH (Système_info_RH_H5)	Informatisation	0,891	0,794

Figure 35: Modèle factoriel initial de mesure de la variable « informatisation » avant ajustement

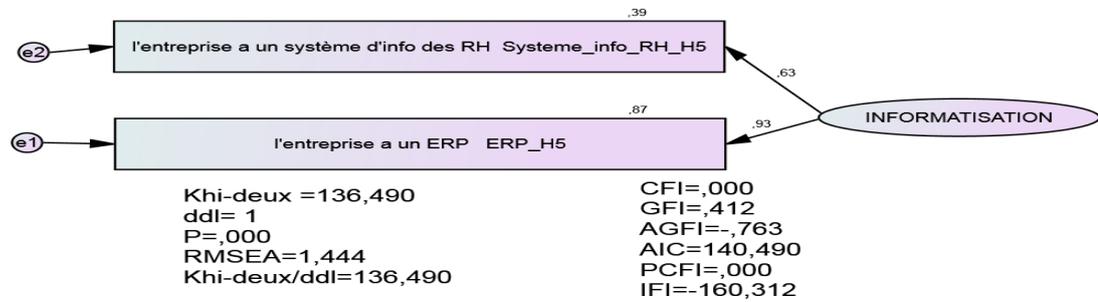


Tableau 87: Indices du modèle de la variable « informatisation » avant ajustement.

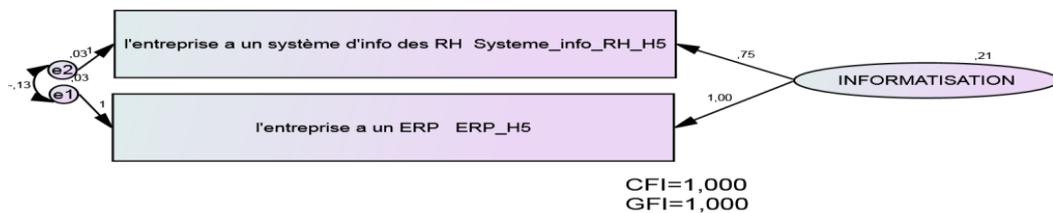
	Indices absolus			Indices incrémentaux		Indices de parcimonie		
	GFI	AGFI	RMSEA	IFI	CFI	χ^2 / ddl Khi 2 normé	AIC	PCFI
Valeur obtenue	0,000	0,763	1,444	160,312	0,00	136,4	140,4	0,00
Critère retenu	Proche ou > de 0,9	Proche ou > 0,9	< 0,1	> 0,9	> 0,9	< 2	< modèle saturé 1	Proche de 1

Les indices absolus, incrémentaux et de parcimonie ne respectent pas les normes de bon ajustement les plus communément utilisées par rapport aux critères retenus. Le modèle de mesure de la variable « informatisation » n'assure pas donc une bonne représentation des données empiriques. Nous procédons donc à l'ajustement entre les deux items afin d'améliorer les indices.

Tableau 88: Modèle factoriel initial de mesure de la variable « informatisation » après ajustement.

Dimensions	Facteur	Coefficients de régression standardisés	Coefficients de corrélation multiples
l'entreprise a un ERP (ERP_H5)	Informatisation	0,936	0,876
l'entreprise a un système d'information RH (Systeme_info_RH_H5)	Informatisation	0,893	0,786

Figure 36:Modèle factoriel initial de mesure de la variable « informatisation » après ajustement



Après ajustement de deux items, le logiciel Amos ne calcule pas les indices absolus, incrémentaux et de parcimonie car les deux items sont devenus un seul item comme le montre le graphique. Les coefficients de régression standardisés et les coefficients de corrélation se sont améliorés. Le modèle assure donc une bonne représentation des données empiriques.

En conclusion, suite à des analyses exploratoires et confirmatoires portant sur la variable « informatisation », les scores de mesure des dimensions, ont été améliorés par l'ajustement de deux items. Donc nous gardons les deux items dans le modèle global de notre recherche.

13.1.3. Échelle de mesure de la variable « incertitude de l'environnement ».

1) Les résultats de l'étude exploratoire de la variable « incertitude de l'environnement ».

Les résultats indiquent que nous pouvons poursuivre l'analyse car l'indice KMO est de (0,62) dans le tableau suivant et le test de sphéricité de Bartlett est significatif.

Tableau 89 : Statistiques de fiabilité de la variable « incertitude de l'environnement ».

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		0,628
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	26,832
	Ddl	3
	Signification	0 ,000

Toutes les conditions de factorisation étant remplies, nous pouvons donc conduire notre analyse factorielle.

Tableau 90: Variance expliquée relative à la variable « Incertitude de l'environnement ».

Variance totale expliquée			
Composante	Valeurs propres initiales		
	Total	% de la variance	% cumulé
1	1,768	58,936	58,936
2	0,714	23,792	82,728
3	0,518	17,272	100

L'ACP des 3 items montre que la première composante cumule 58,93 % de la variance totale expliquée.

L'analyse des valeurs propres montre qu'un seul facteur a une valeur propre supérieure à 1 (critère de Kaiser). Il faut donc retenir le premier facteur.

Afin d'obtenir une structure factorielle plus claire, nous effectuons une rotation varimax qui permet d'optimiser les corrélations de ces variables sur le premier facteur retenu.

Dans ce qui suit, nous allons voir un tableau qui représente les coordonnées de chaque item sur les facteurs retenus.

Tableau 91 : Structure factorielle de la variable « incertitude de l'environnement »

		Facteur
	Communalité	1
Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est moyen	0,551	0,742
Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est très stable (évolutions lentes)	0,436	0,332
Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est très dynamique (évolutions rapides)	0,681	0,825

À la lecture de ce tableau, nous remarquons que l'item (dynamisme de votre environnement externe est très stable, évolutions lentes), a un coefficient de corrélation inférieur à (0,5) avec l'axe factoriel. Donc nous supprimons cet item et nous relançons l'analyse factorielle.

2) Les résultats de l'étude confirmatoire de la variable « incertitude d'environnement ».

Tableau 92 : Analyse confirmatoire de la variable « incertitude de l'environnement »

Dimensions	Facteur	Coefficients de régression standardisés	Coefficients de corrélation multiples
Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est très dynamique (évolutions rapides (q86_dynamique_H6)	Facteur 1	0,965	0,932
Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est moyen (q87_dynamisme_Moyen_H6)	Facteur 2	0,983	0,966

Tous les coefficients de régression standardisés et les coefficients de corrélation multiples sont supérieurs au seuil fixé de 0,5 donc on va garder les deux items dans le modèle global.

Figure 37:Modèle factoriel initial de mesure de la variable « incertitude de l'environnement» avant ajustement.



Khi-deux =1300,406
ddl= 1
P=,000
RMSEA=4,471
Khi-deux/ddl=1300,406

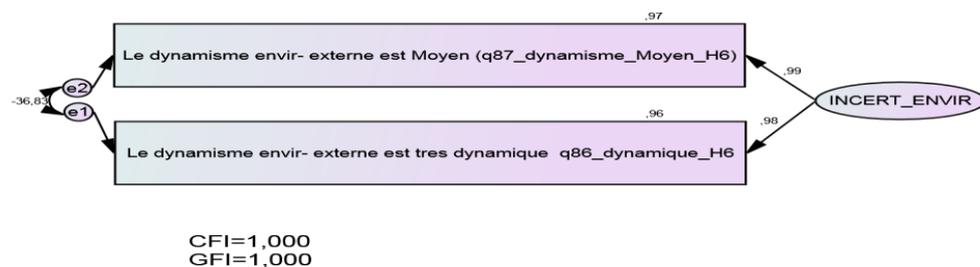
CFI=,000
GFI=,083
AGFI=-1,752
AIC=1304,406
PCFI=,000
IFI=-1385,285

Tableau 93: Indice de la variable « incertitude de l'environnement » avant ajustement.

	Indices absolus			Indices incrémentaux		Indices de parcimonie		
	GFI	AGFI	RMSEA	IFI	CFI	χ^2/ddl Khi 2 normé	AIC	PCFI
Valeur N obtenue	0,83	1,752	4,471	1385,28	0,00	1300,406	1304,406	0,000
Critère retenu	Proche ou > de 0,9	Proche ou > 0,9	< 0,1	> 0,9	>0,9	< 2	< modèle saturé 1	Proche de 1

Les indices absolus, incrémentaux et de parcimonie ne respectent pas les normes d'un bon ajustement les plus communément utilisées. Le modèle n'assure pas donc une bonne représentation des données empiriques. Nous décidons alors d'ajuster entre les deux items afin d'améliorer les indices.

Figure 38: Modèle factoriel de mesure de la variable « Incertitude de l'environnement » après ajustement



En conclusion, suite à des analyses exploratoires et confirmatoires portant sur la variable « incertitude de l'environnement », les scores de mesure des dimensions, ont été améliorés par l'ajustement de deux items. Donc nous gardons les deux items dans le modèle global de note recherche.

13.1.4. Échelle de mesure de la variable « stratégie »

1) Les résultats de l'étude exploratoire de la variable « la stratégie de l'entreprise ».

Les résultats indiquent que nous pouvons poursuivre l'analyse, car l'indice KMO est de 0,661, ($> 0,5$) pour effectuer une analyse factorielle exploratoire. La valeur de cet indice est moyennement bonne, de même que le test de sphéricité de Bartlett est significatif.

Tableau 94: Statistiques de fiabilité de la variable « stratégie ».

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		0,661
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	30,931
	Ddl	3
	Signification	0,000

Une ACP est lancée sur l'ensemble des items, sans préciser le nombre de facteurs demandés.

Tableau 95: Variance expliquée relative à la variable « stratégie »

Variance totale expliquée			
Composante	Valeurs propres initiales		
	Total	% de la variance	% cumulés
1	1,842	61,396	61,396
2	,630	20,998	82,394
3	,528	17,606	100,000

L'ACP des 3 items montre que la première composante cumule (61,39 %) de la variance totale expliquée. L'analyse des valeurs propres montre qu'un seul facteur a une valeur propre supérieure à 1 (critère de Kaiser). Il faut donc retenir le premier facteur.

Afin d'obtenir une structure factorielle plus claire, nous effectuons une rotation varimax qui permet d'optimiser les corrélations de ces variables sur le facteur retenu.

Dans ce qui suit, on va voir un tableau qui représente les coordonnées de chaque item sur le premier facteur retenu.

Tableau 96 : Structure factorielle après rotation de la variable « stratégie »

Qualité de représentation		
	Communalité	Facteur 1
La politique sociale de l'entreprise est-elle, selon vous, un facteur important de sa rentabilité ?	0,59	0,768
Quel est le degré de liaison entre le contrôle de gestion sociale et la stratégie de votre entreprise ?	0,59	0,768
Quel est le degré de liaison entre les indicateurs de performance et la stratégie de votre entreprise ?	0,662	0,813

À la lecture de ce tableau, nous remarquons que tous les items, ont des coefficients de corrélation avec l'axe factoriel supérieurs à (0,5) et tous les items présentent des communalités supérieures à 0,4. Donc nous gardons tous les items.

2) Les résultats de l'étude confirmatoire de la variable stratégie

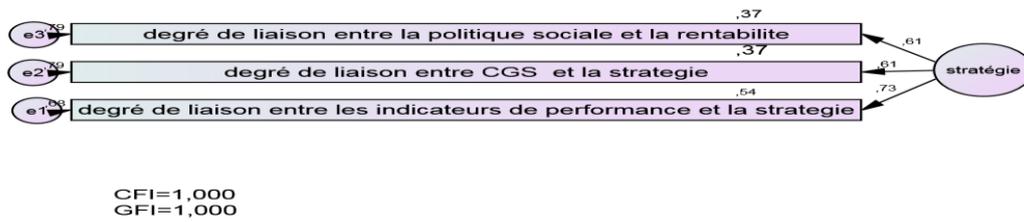
Tous les coefficients de régression standardisés et les coefficients de corrélation multiples sont supérieurs au seuil fixé de 0,5.

Tableau 97: Analyse factorielle confirmatoire de la variable« stratégie » avant ajustement.

Dimensions	Facteur	Coefficients de régression standardisés	Coefficients de corrélation multiples
Degré de liaison entre les indicateurs de performance et la stratégie de l'entreprise (q59_H7)	Facteur 1	0,867	0,752
Degré de liaison entre le contrôle de gestion sociale et la stratégie de votre entreprise (Q48 H7)	Facteur 1	0,456	0,234
degré de liaison entre la politique sociale et la rentabilité(q47_H7)	Facteur 2	0,951	0,903

L'item (Degré de liaison entre le contrôle de gestion sociale et la stratégie de votre entreprise) dans l'analyse factorielle confirmatoire de la variable stratégie a un coefficient de régression standardisé et celui de corrélation multiple inférieur au seuil fixé de 0,5. Donc nous supprimons ces items de l'analyse.

Figure 39:Modèle factoriel initial de mesure de la variable « stratégie » avant ajustement.



Les indices absolus, incrémentaux et de parcimonie ne sont pas calculés par le logiciel Amos. Le modèle n'assure pas donc une bonne représentation des données empiriques.

Nous décidons alors de garder deux items et supprimer l'item qui a un coefficient de corrélation multiple < 0,5 pour améliorer les scores de mesure des dimensions de notre échantillon.

Figure 40: Modèle factoriel de mesure de la variable « stratégie » après ajustement



Après ajustement de deux items, les coefficients de régression standardisés et les coefficients de corrélation se sont améliorés. L'item (Degré de liaison entre les indicateurs de performance et la stratégie de l'entreprise) et l'item (degré de liaison entre la politique sociale et la rentabilité) participent successivement à hauteur de 92% et 96% dans la variable stratégie. Le modèle assure donc une bonne représentation des données empiriques.

En conclusion, suite à des analyses exploratoires et confirmatoires portant sur la variable « stratégie », les scores de mesure des dimensions ont été améliorés par l'ajustement de deux items. Par conséquent, nous gardons les deux items dans le modèle global de note recherche. Nous allons vérifier les critères d'ajustement du modèle de la contingence organisationnelle après ré-spécification du modèle final.

13.1.5. Modèle structurel des variables de la contingence organisationnelle

L'objectif est de vérifier si certaines relations établies dans le modèle ne sont pas significatives.

1.3.5.1. La signification des relations établies dans le modèle de la contingence organisationnelle

Tableau 98: les relations entre les variables de la contingence organisationnelle du modèle et les items

Relations entre les variables de la contingence organisationnelle du modèle et les caractéristiques du contrôle de gestion sociale			Estimate	S.E.	Test student C.R.	Probabilité de signification	Signification
			Estimation	Ecart type	> 2	P < 0,05	
CARACTERISTIQUES_CGS	<---	STRUCTURE	0,258	0,056	4,647	***	Significatif
CARACTERISTIQUES_CGS	<---	INFORMATISATION	0,197	0,065	3,037	0,002	Significatif
CARACTERISTIQUES_CGS	<---	INCER_ENVIR	-0,017	0,014	-1,25	0,211	Non significatif
CARACTERISTIQUES_CGS	<---	STRATEGIE	-0,036	0,045	-0,789	0,43	Non significatif
CARACTERISTIQUES_CGS	<---	TAILLE	0,07	0,022	3,124	0,002	significatif
CARACTERISTIQUES_CGS	<---	TYPE_ACTIVITE	0,203	0,051	2,103	0,045	Significatif
CARACTERISTIQUES_CGS	<---	AGE_ENTREPR	-0,003	0,031	-0,103	0,918	Non significatif
q87_dynamisme_Moyen_H6	<---	INCER_ENVIR	1,218	0,153	7,963	***	Significatif
q47_polit_sociale_rent_H7	<---	STRATEGIE	1,366	0,172	7,929	***	Significatif
amélioration_performance_H13	<---	CARACTERISTIQUES_CGS	1,745	0,201	8,681	***	Significatif
Système_info_RH_H5	<---	CARACTERISTIQUES_CGS	0,961	0,2	4,816	***	Significatif

Nous constatons que l'analyse des corrélations entre les variables de la contingence organisationnelle et les caractéristiques du contrôle de gestion sociale sont significatives ($P < 0,05$) et le test de student ($CR > 2$), sauf pour les variables (incertitude de l'environnement, la stratégie de l'entreprise et l'âge d'entreprise) qui ont un seuil non significatif ($P > 0,05$) et un ($CR < 2$). Donc une corrélation non significative entre ces variables et les caractéristiques du contrôle de gestion sociale.

En effet, les résultats montrent l'existence de trois relations non significatives dans le modèle structurel initial de la contingence organisationnelle (incertitude de l'environnement, la stratégie de l'entreprise et âge d'entreprise). Par conséquent, nous avons décidé de garder ces variables et de voir dans le modèle global de notre recherche si les relations établies dans le modèle sont significatives ou non ?

1.3.5.2. Modèle structurel des variables de la contingence organisationnelle

Figure 41: Modèle structurel des variables de la contingence organisationnelle

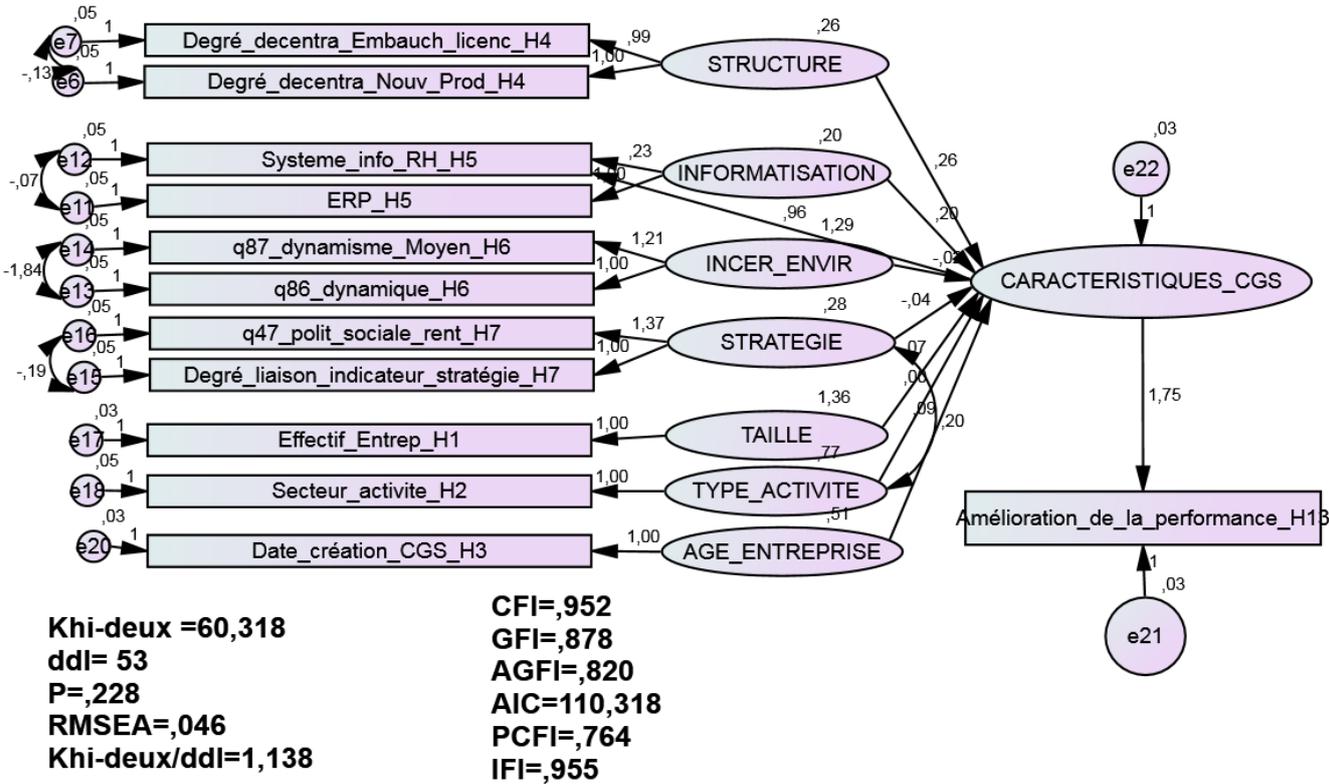


Tableau 99: Indices du modèle de mesure des variables de la contingence organisationnelle

	Indices absolus				Indices incrémentaux		Indices de parcimonie		
	P	GFI	AGFI	RMSEA	IFI	CFI	χ^2/ddl	AIC	PCFI
Valeur obtenue	0,228	0,878	0,820	0,046	0,955	0,952	1,138	110,318	0,764
Critère retenu	> 0,05	Proche de 0,9	Proche 0,9	< 0,1	> 0,9	> 0,9	< 2	< 1 modèle saturé	Proche de 1

On constate que le χ^2 normé du modèle est inférieur à 2, que les indices IFI et CFI sont supérieurs au seuil d'acceptabilité de 0,9 et que l'indice RMSEA est inférieur à 0,10. De surcroît, l'indice PCFI est proche de 1. Nous avons obtenu de meilleurs critères d'ajustement et donc un bon modèle structurel selon les indices obtenus.

Les indices de qualité d'ajustement du modèle des variables de la contingence organisationnelle affichent des résultats satisfaisants et donc un modèle fiable. Nous procédons suite à cela, à l'analyse de la fiabilité des variables relatives aux facteurs de la contingence comportementale pour voir l'impact de ces variables sur l'amélioration de la performance dans les entreprises marocaines.

13.2. Les résultats des tests de validation des échelles de mesure des facteurs de la contingence comportementale :

13.2.1. Échelle de mesure du variable degré d'implication des CGS

1) Les résultats de l'étude exploratoire de la variable « degré d'implication des contrôleurs de gestion sociale » :

La variable « degré d'implication des contrôleurs de gestion sociale » est mesurée par le biais de dix-huit items dont trois mesurent le degré d'implication des contrôleurs de gestion sociale, six sont censés mesurer le degré du risque de l'entreprise, cinq mesurent le degré des domaines prioritaires pour les contrôleurs de gestion sociale et trois sont consacrés au suivi de la mise en œuvre de ces recommandations. Notons que l'ensemble des items est mesuré sur une même échelle en 5 points (Echelle de LIKERT).

- **Degré d'implication des contrôleurs de gestion sociale**

Les résultats indiquent que nous pouvons poursuivre l'analyse car l'indice KMO est de 0,645 et le test de sphéricité de Bartlett est significatif.

Tableau 100: Statistiques de fiabilité de la variable « degré d'implication des CGS ».

Indice KMO et Test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.	0,645	
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	46,398
	ddl	6
	Signification	0,000

Une ACP est lancée sur l'ensemble des items, sans préciser le nombre de facteurs demandés.

Tableau 101: Variance expliquée de variable « degré d'implication des CGS »

Variance totale expliquée			
Composante	Valeurs propres initiales		
	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,073	51,818	51,818
2	0,883	22,074	73,892
3	0,63	15,74	89,632
4	0,415	10,368	100

L'analyse des valeurs propres montre qu'un seul facteur a une valeur propre supérieure à 1 (critère de Kaiser) dans le tableau ci-dessus. Il faut donc retenir le premier facteur.

L'ACP des 4 items montre que le premier facteur totalise (51,8 %) de la variance totale expliquée. Afin d'obtenir une structure factorielle plus claire, nous effectuons une rotation varimax qui permet d'optimiser les corrélations de ces variables sur les quatre facteurs retenus. Dans ce qui suit, on va voir un tableau qui représente les coordonnées de chaque item sur le premier facteur retenu.

Tableau 102: Structure factorielle de la variable « degré d'implication des CGS »

Rotation de la matrice des composantes		
	Communalité	Facteur 1
Degré d'implication du CGS dans la prise de décision	0,459	0,678
Degré d'implication du CGS après la remise de rapport	0,436	0,661
Degré d'implication du CGS dans l'application des recommandations	0,575	0,759
Degré d'implication du CGS dans le suivi des recommandations	0,601	0,775

Tous les items présentent des communalités supérieures à 0,4 et des coefficients de corrélation supérieurs à 0,5. Donc, nous gardons l'ensemble des items et nous relançons l'analyse.

- 2) Les résultats de l'étude confirmatoire de la variable « degré d'implication des contrôleurs de gestion sociale ».

Tableau 103: Analyse factorielle confirmatoire de la variable « degré d'implication ».

Dimensions	Facteur	Coefficients de régression standardisés	Coefficients de corrélation multiples
Degré d'implication du CGS dans le suivi de la recommandation (q88_suiv_recommandation_H10)	Facteur1	0,749	0,561
Degré d'implication du CGS dans l'application des recommandations (q87_application_recommandation_H10)	Facteur1	0,712	0,506
Degré d'implication du CGS après la remise de rapport (q94_H10)	Facteur1	0,539	0,513
Degré d'implication du CGS dans la prise de décision (q93_H10)	Facteur1	0,564	0,516

Tous les items dans l'analyse factorielle confirmatoire ont des coefficients de régression standardisés et des coefficients de corrélation multiples supérieurs au seuil fixé (0,5). Donc, on garde l'ensemble des items dans le modèle global.

- **Échelle de mesure de la variable « le contrôleur de gestion sociale et risque d'entreprise.»**

1) Les résultats de l'étude exploratoire de la variable « le contrôleur de gestion sociale et risque d'entreprise ».

Les résultats indiquent que nous pouvons poursuivre l'analyse car l'indice KMO est de (0,69) et le test de sphéricité de Bartlett est significatif.

Tableau 105: Statistiques de fiabilité de la variable « CGS et risque de l'entreprise ».

Indice KMO et test de Bartlett		
Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.		0,69
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approximé	48,60
	ddl	10,00
	Signification de Bartlett	0,00

Une ACP est lancée sur l'ensemble des items, sans préciser le nombre de facteurs demandés.

Tableau 106: Variance expliquée relative à la variable « CGS et risque d'entreprise ».

Composante	Variance totale expliquée		
	Valeurs propres initiales		
	Total	% de la variance	% cumulés
1	3,064	43,777	43,777
2	1,123	16,045	59,822
3	,993	14,189	74,011
4	,756	10,793	84,804
5	,557	7,951	92,755
6	,507	7,245	98,000
7	0,22	1,74	100,000

L'analyse des valeurs propres montre que deux facteurs ont une valeur propre supérieure à 1 (critère de Kaiser) dans le tableau ci-dessus. Il faut donc retenir les deux premiers facteurs.

Tableau 107 : Structure factorielle de la variable « CGS et risque d'entreprise ».

	Composante		
	Communalité	Facteur 1	Facteur 2
Assurer la flexibilité de son organisation	0,953	0,963	0,162
Motiver et impliquer le personnel de l'entreprise	0,410	0,531	0,358
Gérer le risque de liquidité	0,408	0,315	0,555
Anticiper l'importance et la nature des besoins en personnel;	0,355	0,273	0,529
Limiter l'évolution de la masse salariale	0,640	0,040	0,799
Assurer la flexibilité des coûts	0,453	0,563	0,162
Réduire, et si possible éviter, l'activité des syndicats, quels qu'ils soient	0,468	0,132	0,671

À la lecture de ce tableau, nous remarquons que tous les items, ont des coefficients de corrélation supérieurs à (0,5) et des communalités supérieures au seuil fixé (0,4). Donc nous gardons tous les items et nous relançons l'analyse. Nous constatons qu'il y a une légère corrélation entre tous les items des dimensions.

Après avoir mené l'analyse exploratoire, il est permis de procéder à l'épuration des items non retenu afin d'améliorer la qualité d'instrument.

2) Les résultats de l'étude confirmatoire de la variable «contrôle de gestion sociale et risque d'entreprise ».

Tableau 108: Analyse confirmatoire de la variable « CGS et risque d'entreprise ».

Dimensions	Facteur	Coefficients de régression standardisés	Coefficients de corrélation multiples
Motiver et impliquer le personnel de l'entreprise (q67_H10).	Facteur 1	0,631	0,399
Assurer la flexibilité de son organisation (q66_H10).	Facteur 1	0,682	0,466
Réduire et éviter, l'activité des syndicats (q71_H10).	Facteur 2	0,503	0,253
Limiter l'évolution de la masse salariale (q70_H10).	Facteur 2	0,542	0,294
Anticiper l'importance et les besoins en personnel (q69_H10).	Facteur 2	0,542	0,258
Gérer le risque de liquidité (q68_H10).	Facteur 2	0,571	0,326

Tous les items dans l'analyse factorielle confirmatoire ont des coefficients de régression standardisés supérieurs au seuil fixé (0,5) et des coefficients de corrélation multiples supérieurs au seuil fixé (0,25). Donc, on garde l'ensemble des items dans le modèle global.

13.2.2. Echelle de mesure de la variable « style de management ».

La variable « style de management » est mesurée par le biais des items suivants: quatre items mesurent le degré préférences en matière d'information; six items sont censés mesurer le degré de mission et outils du contrôleur de gestion sociale; dix items mesurent le degré d'utilité du contrôle de gestion sociale et le bilan social; neuf items sont consacrés aux facteurs clés de rentabilité et d'indépendance. Notons que l'ensemble des items est mesuré sur une même échelle en 5 points (Echelle de LIKERT).

1. Degré de préférences en matière d'information

- **Les résultats de l'étude exploratoire de la variable « degré de préférences en matière d'information ».**

Nous vérifions si les données sont factorisables avec l'indice de KMO et le test de spécificité de Bartlett. Les résultats indiquent que nous pouvons poursuivre l'analyse, car l'indice KMO est de 0,663, ce qui est une valeur moyennement bonne; le test de sphéricité de Bartlett étant significatif.

Tableau 110: Statistiques de fiabilité de la variable « préférences en matière d'information ».

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.	0,663	
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	62,597
	ddl	6
	Signification	0,000

Afin d'obtenir une structure factorielle plus claire, nous effectuons une rotation varimax qui permet d'optimiser les corrélations de ces variables sur les quatre facteurs retenus. Dans ce qui suit, on va voir un tableau qui représente les coordonnées de chaque item sur le premier facteur retenu.

Tableau 111: Variance expliquée de la variable « préférence en matière d'information »

Variance totale expliquée			
Composante	Valeurs propres initiales		
	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,147	53,667	53,667
2	1,035	25,879	79,545
3	0,443	11,085	90,631
4	0,375	9,369	100

L'ACP des 4 items montre que les 2 premières composantes cumulent (79 %) de la variance totale expliquée.

L'analyse des valeurs propres montre que deux facteurs ont une valeur propre supérieure à 1 (critère de Kaiser) dans le tableau ci-dessus. Il faut donc retenir les deux premiers facteurs.

Dans ce qui suit, on va voir un tableau qui représente les coordonnées de chaque item sur les 2 premiers facteurs retenus.

Tableau 112 : Structure factorielle de la variable « préférence en matière d'information »

Rotation de la matrice des composantes			
Dimensions	Communalité	Facteurs	
		Facteur 1	Facteur 2
Je préfère disposer d'une faible quantité d'informations et que celles-ci soient résumées, agrégées, synthétisées.	0,949	0,034	0,974
Je préfère une information écrite (compte-rendu, rapports, chiffres, etc.).	0,738	0,779	0,363
Je préfère une information prétraitée, structurée, présentée de manière standard.	0,759	0,87	0,051
A l'issue du traitement de l'information, j'élabore plusieurs solutions que je confronte ensuite en vue de la décision finale.	0,736	0,849	-0,123

À la lecture de ce tableau, nous remarquons que tous les items présentent des communalités supérieures au seuil fixé (0,4) et des coefficients de corrélation supérieurs à (0,5), donc on va garder l'ensemble des items.

- Les résultats de l'étude confirmatoire de la variable « préférences en matière d'information ».

Tableau 113: Analyse factorielle confirmatoire de la variable « préférence d'information».

Dimensions	Facteur	Coefficients de régression standardisés	Coefficients de corrélation multiples
Degré de préférence d'information (traitement de l'information, solutions confrontées pour décision) q46_H11	F1	0,512	0,262
Degré de préférence d'informations (prétraitée, structurée et standard) q45_H11_	F1	0,659	0,434
Degré de préférence d'informations (écrites, comptes-rendus, rapports, chiffres). q44_H11	F1	0,893	0,797
Degré de préférence d'information (fiable, résumée, agrégée synthétisée). q43_H11	F2	0,64	0,41

Tous les items dans l'analyse factorielle confirmatoire ont des coefficients de régression standardisés supérieurs au seuil fixé (0,5) et des coefficients de corrélation multiples supérieurs au seuil fixé (0,25). Donc, on garde l'ensemble des items dans notre modèle de recherche.

Figure 44: Modèle factoriel initial de mesure de la variable « préférence d'information »

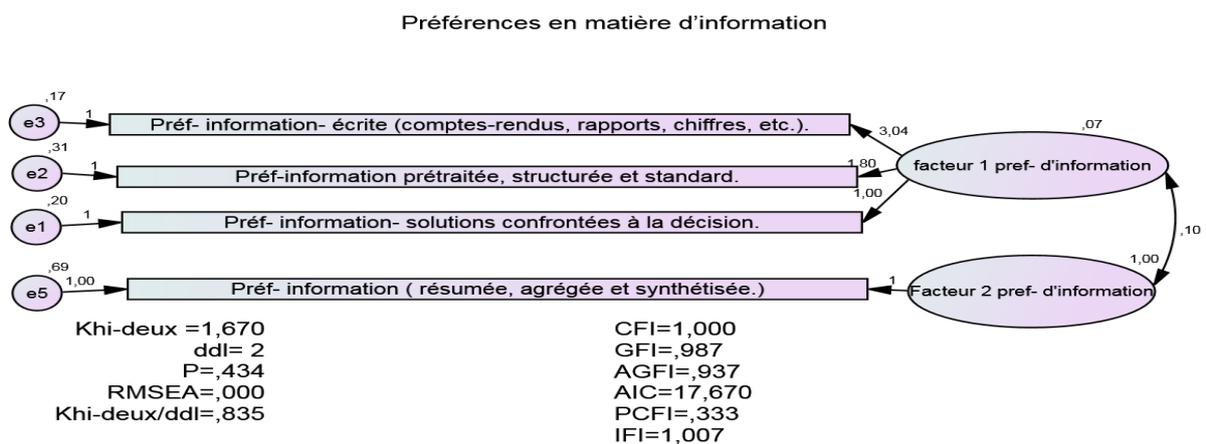


Tableau 114: Indices du modèle de mesure de la variable « préférence d'information ».

	Indices absolus				Indices incrémentaux		Indices de parcimonie		
	P	GFI	AGFI	RMSEA	IFI	CFI	χ^2 /ddl	AIC	PCFI
Valeur obtenue	0,434	0,987	0,937	0,000	1,007	1	0,835	17,670	0,333
Critère retenu	> 0,05	Proche de 0,9	Proche 0,9	< 0,1	> 0,9	> 0,9	< 2	<1 modèle saturé	Proche de 1

Les indices absolus, incrémentaux et de parcimonie respectent les normes d'un bon ajustement les plus communément utilisées. Le modèle assure donc une bonne représentation des données empiriques. Nous décidons alors de garder l'ensemble des items afin d'améliorer le modèle final.

2. Activités prioritaires du contrôleur de gestion sociale

- **Les résultats de l'étude exploratoire de la variable « activités prioritaires du contrôleur de gestion sociale ».**

Nous vérifions si les données sont factorisables, avec l'indice de KMO et le test de sphéricité de Bartlett. Les résultats indiquent que nous pouvons poursuivre l'analyse, car l'indice KMO est de 0,704, ce qui est une valeur moyennement bonne et le test de sphéricité de Bartlett est significatif.

Tableau 115: Statistiques de fiabilité des variables « activités prioritaires du CGS »

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage		0,704
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	141,876
	ddl	10
	Signification	0,000

Une ACP est lancée sur l'ensemble des items sans préciser le nombre de facteurs demandés.

Tableau 116: Variance expliquée relative aux variables « activités prioritaires du CGS »

Variance totale expliquée			
Composante	Valeurs propres initiales		
	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,79	55,81	55,81
2	0,99	19,83	75,64
3	0,61	12,15	87,79
4	0,48	9,67	97,46
5	0,13	2,54	100,00

L'analyse des valeurs propres montre qu'un seul facteur a une valeur propre supérieure à 1 (critère de Kaiser), il faut donc retenir le premier facteur. Dans ce qui suit, on va voir un tableau qui représente les coordonnées de chaque item sur le premier facteur retenu.

Tableau 117: Structure factorielle de la variable « activité prioritaire du CGS »

Matrice des composantes		
Activité prioritaire du CGS	Communalité	Facteur 1
La masse salariale, car c'est un point critique de l'équilibre financier.	0,794	0,891
la formation, car la compétence du personnel est déterminante.	0,807	0,898
La politique salariale, car c'est l'élément central de la motivation.	0,513	0,716
Activité prioritaire aux relations professionnelles (délégués, syndicats, négociations) car, il n'y pas de bonne politique sociale sans dialogue social actif	0,287	0,536
La gestion participative car on ne peut rien réussir sans l'implication du personnel.	0,389	0,624

À la lecture de ce tableau, on constate que deux items présentent des communalités inférieures à 0,4. L'item (activité prioritaire aux relations professionnelles délégués, syndicats), et l'item (la gestion participative car on ne peut rien réussir sans l'implication du personnel). Donc, nous supprimons ces deux items.

- Les résultats de l'étude confirmatoire de la variable « activité prioritaire du CGS ».

Tableau 118: Analyse factorielle confirmatoire de la variable « activité prioritaire du CGS »

Dimensions	Facteur	Coefficients de régression standardisés	Coefficients de corrélation multiples
La politique salariale, car c'est l'élément central de la motivation (q58_H12).	Facteur1	0,958	0,917
La formation, car la compétence du personnel est déterminante (5q57_H12).	Facteur1	0,025	0,001
La masse salariale, car c'est un point critique de l'équilibre financier (q56_H12).	Facteur1	-0,1	0,01

On constate que l'item (la formation, car la compétence du personnel est déterminante (5q57_H12)) et l'item (la masse salariale, car c'est un point critique de l'équilibre financier (q56_H12)) dans l'analyse factorielle confirmatoire ont des coefficients de régression standardisés inférieurs au seuil fixé (0,5) et des coefficients de corrélation multiples inférieurs au seuil fixé (0,25). Donc, on supprime ces deux items dans le modèle global.

Figure 45:Modèle factoriel initial de mesure des variables « activités prioritaires du contrôleur de gestion sociale ».

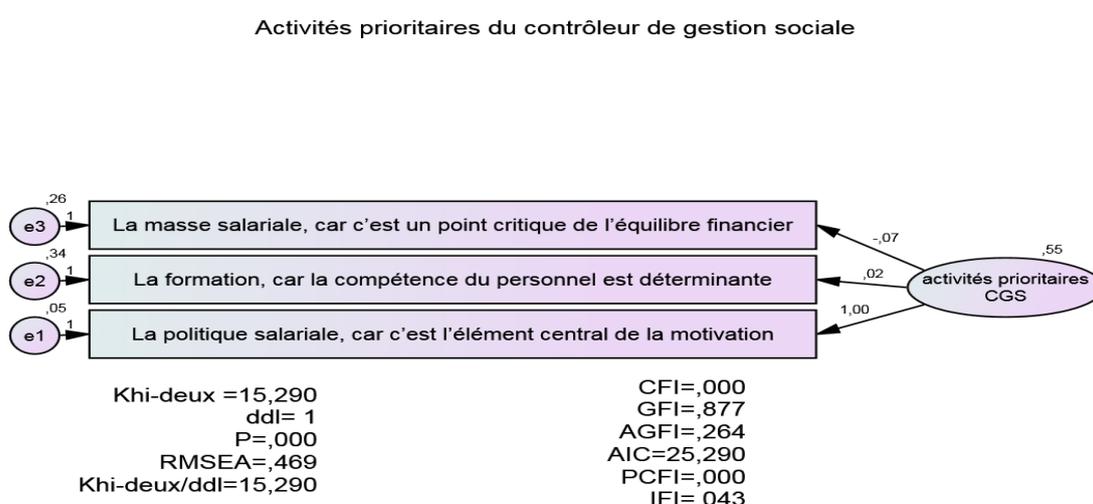


Tableau 119: Indices du modèle de mesure des variables « activités prioritaires du CGS ».

	Indices absolus				Indices incrémentaux		Indices de parcimonie		
	P	GFI	AGFI	RMSEA	IFI	CFI	χ^2 /ddl	AIC	PCFI
Valeur obtenue	0,000	0,877	0,264	0,469	0,043	0,00	15,290	25,290	0,00
Critère retenu	> 0,05	Proche de 0,9	Proche 0,9	< 0,1	> 0,9	> 0,9	< 2	< 1 modèle saturé	Proche de 1

Les indices absolus, incrémentaux et de parcimonie ne respectent pas les normes d'un bon ajustement les plus communément utilisées.

Le modèle n'assure donc pas une bonne représentation des données empiriques. En conclusion, suite à des analyses exploratoires et confirmatoires portant sur les variables «activités prioritaires du contrôleur de gestion sociale », nous confirmons la suppression des deux items et donc nous gardons un seul item (La politique salariale, car c'est l'élément central de la motivation (q58_H12)), dans le modèle global de note recherche.

3. Outils du contrôle de gestion sociale.

1) Les résultats de l'étude exploratoire des variables «outils du contrôle de gestion sociale».

Nous vérifions si les données sont factorisables, avec l'indice de KMO et le test de spécificité de Bartlett. Les résultats indiquent que nous pouvons poursuivre l'analyse, car l'indice KMO est de 0,544, ce qui est une valeur moyennement bonne et le test de sphéricité de Bartlett est significatif.

Tableau 120: Statistiques de fiabilité des variables « outils du contrôle de gestion sociale ».

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage	0,544	
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	88,990
	ddl	6
	Signification	0,000

Afin d'obtenir une structure factorielle plus claire, nous effectuons une rotation Varimax qui permet d'optimiser les corrélations de ces variables sur les deux facteurs retenus.

Dans ce qui suit, on va voir un tableau qui représente les coordonnées de chaque item sur les deux facteurs retenus.

Tableau 121: Variance expliquée relative aux variables « Outil du CGS ».

Variance totale expliquée				
Composante	Valeurs propres initiales			Total
	Total	% de la variance	% cumulé	
1	2,081	52,028	52,028	2,081
2	1,287	32,179	84,206	1,287
3	0,412	10,295	94,502	
4	0,22	5,498	100	

L'ACP des 4 items montre que les 2 premières composantes cumulent (84%) de la variance totale expliquée. L'analyse des valeurs propres montre que deux facteurs ont une valeur propre supérieure à 1 (critère de Kaiser) dans le tableau ci-dessus. Il faut donc retenir les deux facteurs.

Dans ce qui suit, on va voir un tableau qui représente les coordonnées de chaque item sur les 2 premiers facteurs retenus.

Tableau 122 : Structure factorielle de la variable « outils du contrôle de gestion sociale »

Qualités de représentation	Communalité	Facteur	
		facteur 1	Facteur 2
Outil d'extraction, d'analyse et de test	0,796	0,092	0,887
Outil de gestion et de planification des missions	0,792	0,114	0,883
Outil d'évaluation et d'analyse des risques	0,892	0,941	0,078
Outil de détection et de prévention de la fraude	0,888	0,932	0,14

Nous constatons que tous les items présentent des communalités supérieures à (0,4) et des coefficients de corrélation supérieurs à (0,5). Donc, nous gardons l'ensemble des items et nous relançons l'analyse.

2) Les résultats de l'étude confirmatoire des variables « outils du contrôle de gestion sociale ».

Tableau 123: Analyse factorielle confirmatoire des variables « outils du CGS »

Dimensions	Facteur	Coefficients de régression standardisés	Coefficients de corrélation multiples
Outil de gestion et de planification des missions (q82_H11).	Facteur1	0,796	0,633
Outil d'extraction, d'analyse et de test (q81_H11).	Facteur1	0,739	0,546
Outil de détection et de prévention de la fraude (q84_H11).	Facteur2	0,994	0,987
Outil d'évaluation et d'analyse des risques (q83_H11).	Facteur2	0,783	0,614

On constate que tous les items ont des coefficients de régression standardisés supérieurs à (0,5) et des coefficients de corrélation multiples supérieurs au seuil fixé de (0,25). Donc, on garde l'ensemble des items dans le modèle global.

Figure 46:Modèle factoriel initial de mesure des variables « outils du CGS».

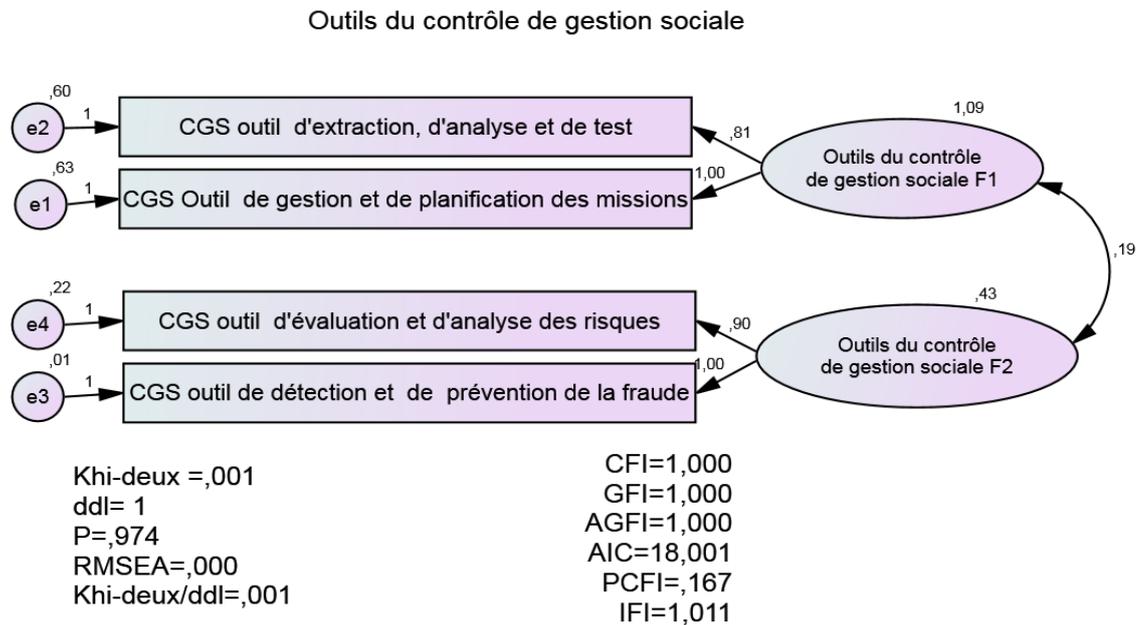


Tableau 124: Indices du modèle de mesure des variables « outils du CGS »

	Indices absolus				Indices incrémentaux		Indices de parcimonie		
	P	GFI	AGFI	RMSEA	IFI	CFI	χ^2 /ddl	AIC	PCFI
Valeur obtenue	0,974	1	1	0,00	1,011	1	0,001	18,001	0,167
Critère retenu	> 0,05	Proche de 0,9	Proche 0,9	< 0,1	> 0,9	> 0,9	< 2	< 1 modèle saturé	Proche de 1

Les indices absolus, incrémentaux et de parcimonie respectent les normes d'un bon ajustement les plus communément utilisées. Le modèle assure donc une bonne représentation des données empiriques. Nous décidons alors de garder l'ensemble des items.

4. Le bilan social

- **Les résultats de l'étude exploratoire de la variable « bilan social ».**

Nous vérifions si les données sont factorisables, avec l'indice de KMO et le test de spécificité de Bartlett. Les résultats indiquent que nous pouvons poursuivre l'analyse, car l'indice KMO est de 0,728 ce qui est une valeur moyennement bonne et le test de sphéricité de Bartlett est significatif.

Tableau 125: Statistiques de fiabilité de la variable « bilan social ».

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage		0,728
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx	68,930
	ddl	6
	Signification	0,000

Une ACP est lancée sur l'ensemble des items, sans préciser le nombre de facteurs demandés.

Tableau 126: Variance expliquée relative à la variable « bilan social »

Variance totale expliquée			
Composante	Valeurs propres initiales		
	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,309	57,737	57,737
2	0,824	20,599	78,336
3	0,544	13,602	91,939
4	0,322	8,061	100

L'analyse des valeurs propres montre qu'un seul facteur a une valeur propre supérieure à 1 (critère de Kaiser) dans le tableau ci-dessus. Il faut donc retenir le premier facteur.

Dans ce qui suit, on va voir un tableau qui représente les coordonnées de chaque item sur le premier facteur retenu.

Tableau 127: Variance expliquée relative à la la variable « bilan social »

Qualités de représentation		
	Communalité	Facteur 1
Le bilan social est une bonne synthèse de la politique sociale	0,28	0,529
Le bilan social est une affaire des spécialistes	0,565	0,752
Le bilan social contient trop de chiffres pour être vraiment exploitable	0,738	0,859
Le bilan social est une information qui n'est pas fiable	0,725	0,852

Nous procédons par la suite à un examen des communalités, un seul item (le bilan social est une bonne synthèse de la politique sociale) présente une communalité inférieure à (0,4) et nous remarquons que d'autres items ont des coefficients de corrélation inférieurs à (0,5). Donc, un seul item va être supprimé de notre analyse.

Après l'analyse exploratoire que nous avons menée, il est permis de procéder à l'épuration des items non retenus afin d'améliorer la qualité d'instrument.

- **Les résultats de l'étude confirmatoire de la variable « Bilan social »**

Tableau 128: Analyse factorielle confirmatoire de la variable « Bilan social »

Dimensions	Facteur	Coefficients de régression standardisés	Coefficients de corrélation multiples
Le bilan social contient trop de chiffres pour être vraiment exploitable (q74_H11).	Facteur 1	0,709	0,502
Le bilan social est une affaire des spécialistes (q73_H11).	Facteur 1	0,529	0,28
Le bilan social est une information qui n'est pas fiable. (75_H11).	Facteur 1	0,966	0,933

On constate que tous les items ont des coefficients de régression standardisés supérieurs à (0,5) et des coefficients de corrélation multiples supérieurs au seuil fixé de (0,25). Donc, on garde l'ensemble des items dans le modèle global.

Figure 47: Modèle factoriel initial de mesure de la variable « Bilan social ».

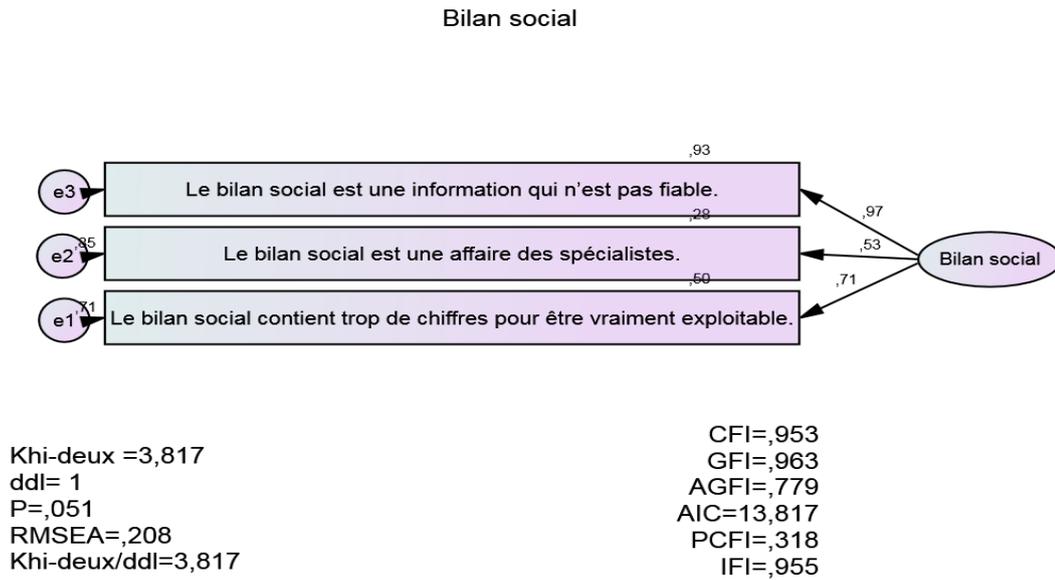


Tableau 129: Indices du modèle de mesure de la variable « Bilan social »

	Indices absolus				Indices incrémentaux		Indices de parcimonie		
	P	GFI	AGFI	RMSEA A	IFI	CFI	χ^2 /ddl	AIC	PCFI
Valeur obtenue	0,051	0,963	0,963	0,208	0,955	0,953	3,817	13,817	0,318
Critère retenu	> 0,05	Proche de 0,9	Proche 0,9	< 0,1	> 0,9	> 0,9	< 2	< 1 modèle saturé	Proche de 1

On constate que les indices IFI et CFI sont supérieurs au seuil d'acceptabilité de 0,9 mais l'indice de Khi 2 normé du modèle est supérieur à 2 et l'indice RMSEA est supérieur à 0,10.

Donc, certains indices respectent les normes d'un bon ajustement les plus communément utilisées et les autres n'assurent pas un bon ajustement. Nous décidons alors de garder l'ensemble des items et nous allons voir l'impact sur le modèle global.

5. Les facteurs clés de rentabilité.

- **Les résultats de l'étude exploratoire de la variable « facteurs clés de rentabilité».**

Nous vérifions si que les données sont factorisables, avec l'indice de KMO et le test de spécificité de Bartlett. Les résultats indiquent que nous pouvons poursuivre l'analyse, car l'indice KMO est de (0,56), ce qui est une valeur moyennement bonne et le test de sphéricité de Bartlett est significatif.

Tableau 130: Statistiques de fiabilité de la variable « facteurs clés de rentabilité »

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage		0,56
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	14,03
	ddl	6,00
	Signification	0,03

Une ACP est lancée sur l'ensemble des items, sans préciser le nombre de facteurs demandés.

Tableau 131: Variance expliquée relative à la variable « facteurs clés de rentabilité ».

Variance totale expliquée			
Composante	Valeurs propres initiales		
	Total	% de la variance	% cumulé
1	1,545	38,626	38,626
2	1,958	23,955	62,581
3	0,889	22,224	84,805
4	0,608	15,195	100,000

L'analyse des valeurs propres montre que deux facteurs ont une valeur propre supérieure à 1 (critère de Kaiser) dans le tableau ci-dessus. Il faut donc retenir les deux premiers facteurs.

Dans ce qui suit, on va examiner un tableau qui représente les coordonnées de chaque item sur les 2 premiers facteurs retenus.

Tableau 132 : Structure factorielle de la variable « facteurs clés de rentabilité ».

	Communalité	Facteur
La rigueur de gestion et du contrôle	0,571	0,756
La qualité du produit	0,509	0,713
La compétence du personnel	0,263	,512
La qualité du climat social	0,202	-0,450

À la lecture de ce tableau, nous remarquons que l'item (la compétence du personnel) présente une communalité inférieure à 0,4, et l'item (la qualité du climat social) a un coefficient de corrélation inférieur à 0,5 et une communalité inférieure au seuil fixé de (0,4). Nous avons décidé donc de supprimer les deux items et nous relançons l'analyse.

▪ **Les résultats de l'étude confirmatoire des variables « facteurs clés de rentabilité ».**

Tableau 133: Analyse factorielle confirmatoire des variables « facteurs clés de rentabilité »

Dimensions	Facteur	Coefficients de régression standardisés	Coefficients de corrélation multiples
La qualité du produit (q49_H11).	F1	0,942	0,888
La rigueur de gestion et du contrôle (q48_H11).	F1	0,891	0,794

On constate que tous les items ont des coefficients de régression standardisés supérieurs à (0,5) et des coefficients de corrélation multiples supérieurs au seuil fixé de (0,25). Donc on garde l'ensemble des items dans le modèle global.

Figure 48: Modèle factoriel initial de mesure de la variable « facteurs clés de rentabilité ».

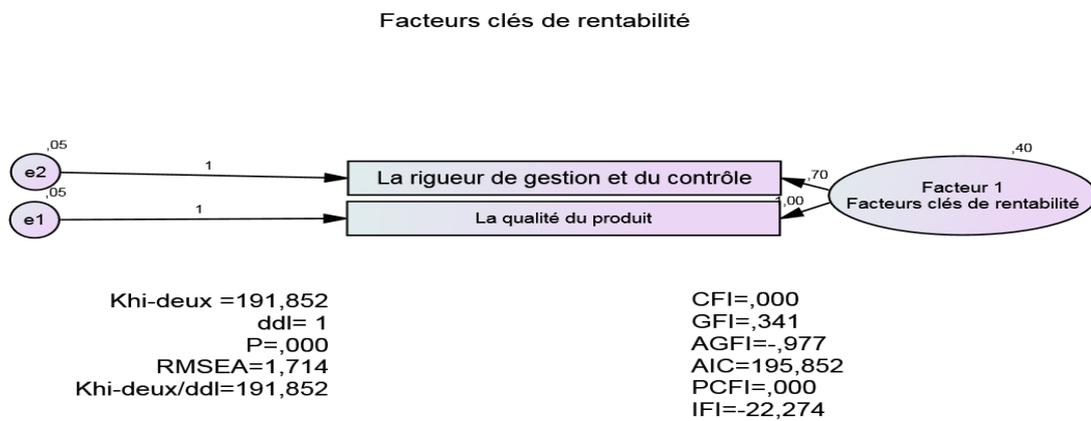


Tableau 134: Indices du modèle de mesure des variables « facteurs clés de rentabilité »

	Indices absolus				Indices incrémentaux		Indices de parcimonie		
	P	GFI	AGFI	RMSE A	IFI	CFI	χ^2 /ddl	AIC	PCFI
Valeur obtenue	0,000	0,341	0,977	1,714	22,274	0,000	191,852	195,852	0,000
Critère retenu	> 0,05	Proche de 0,9	Proche 0,9	< 0,1	> 0,9	> 0,9	< 2	< 1 modèle saturé	Proche de 1

Les indices absolus, incrémentaux et de parcimonie ne respectent pas les normes d'un bon ajustement les plus communément utilisées. Le modèle n'assurant pas une bonne représentation des données empiriques, nous décidons alors de garder l'ensemble des items dans le modèle global.

6. Le principe d'objectivité

- **Les résultats de l'étude exploratoire de la variable « principe d'objectivité ».**

Nous vérifions si les données sont factorisables, avec l'indice de KMO et le test de sphéricité de Bartlett. Les résultats indiquent que nous pouvons poursuivre l'analyse, car l'indice KMO est de (0,589), ce qui est une faible valeur et le test de sphéricité de Bartlett est significatif.

Tableau 135: Statistiques de fiabilité de la variable « principe d'objectivité ».

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage		0,589
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	19,324
	ddl	10
	Signification	0,036

Une ACP est lancée sur l'ensemble des items, sans préciser le nombre de facteurs demandés.

Tableau 136: Variance expliquée relative à la variable « principe d'objectivité »

Variance totale expliquée						
Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	1,658	33,151	33,151	1,658	33,151	33,151
2	1,084	21,672	54,823	1,084	21,672	54,823
3	0,918	18,367	73,19			
4	0,735	14,703	87,893			
5	0,605	12,107	100			

L'analyse des valeurs propres montre que deux facteurs ont une valeur propre supérieure à 1 (critère de Kaiser) dans le tableau ci-dessus. Il faut donc retenir les deux premiers facteurs.

L'ACP des 5 items montre que les deux premiers facteurs cumulent (54,82 %) de la variance totale expliquée.

Afin d'obtenir une structure factorielle plus claire, nous effectuons une rotation varimax qui permet d'optimiser les corrélations de ces variables sur le facteur retenu. Dans ce qui suit, on va observer un tableau qui représente les coordonnées de chaque item sur les deux premiers facteurs retenus.

Tableau 137: Structure factorielle après rotation de la variable « principe d'objectivité ».

Rotation de la matrice des composantes			
	Communalité	Facteur 1	Facteur 2
Respect du code de déontologie.	0,398	0,615	-0,14
Indépendance de jugement.	0,713	,426	0,73
Procédures contradictoires formalisées.	0,619	0,77	0,164
Appréciations fondées sur les faits et preuves.	0,322	0,567	0
Indépendance d'esprit.	0,689	0,427	0,712

À la lecture de ce tableau, nous remarquons que les deux items (appréciations fondées sur les faits et preuves et respect du code de déontologie) présente une communalité inférieure à 0,4. Nous avons décidé donc de supprimer les autres items et nous relançons l'analyse

- **Les résultats de l'étude confirmatoire de la variable « principe d'objectivité ».**

Tableau 138: Analyse factorielle confirmatoire de la variable « principe d'objectivité »

Dimensions	Facteur	Coefficients de régression standardisés	Coefficients de corrélation multiples
Procédures contradictoires formalisées (q27_H11).	facteur 1	0,247	0,121
Indépendance d'esprit (q29_H11).	facteur 2	0,969	0,94
Indépendance de jugement (q26_H11)	facteur 2	-0,348	0,061

On constate qu'un seul item a un coefficient de régression standardisé supérieur au seuil fixé (0,5) et un coefficient de corrélation multiple supérieur au seuil fixé de (0,25). Donc on garde un seul item (Indépendance d'esprit (q29_H11)) et on supprime l'ensemble des items dans le modèle global.

Figure 49: Modèle factoriel initial de mesure de la variable « principe d'objectivité ».

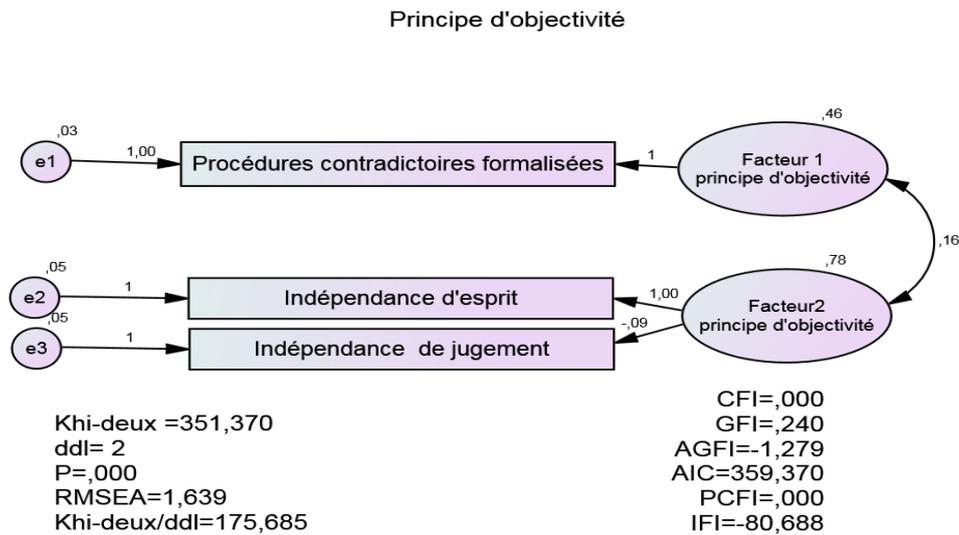


Tableau 139: Indices du modèle de mesure de la variable « principe d'objectivité ».

	Indices absolus				Indices incrémentaux		Indices de parcimonie		
	P	GFI	AGFI	RMSEA A	IFI	CFI	χ^2 /ddl	AIC	PCFI
Valeur N obtenue	0,00	0,240	1,279	1,639	80,688	0,00	175,68	359,37	0,000
Critère retenu	> 0,05	Proche de 0,9	Proche 0,9	< 0,1	> 0,9	> 0,9	< 2	< 1 modèle saturé	Proche de 1

Les indices absolus, incrémentaux et de parcimonie ne respectent pas les normes d'un bon ajustement les plus communément utilisées. Le modèle n'assure pas donc une bonne représentation des données empiriques. Nous décidons alors de garder un seul item dans le modèle global.

7. Fréquences de réalisation des objectifs et les indicateurs utilisés.

- **Les résultats de l'étude exploratoire de la variable « fréquences de réalisation des objectif ».**

Nous vérifions si les données sont factorisables, avec l'indice de KMO et le test de sphéricité de Bartlett. Les résultats indiquent que nous pouvons poursuivre l'analyse, car l'indice KMO est de 0,606, ce qui est une valeur moyennement bonne et le test de sphéricité de Bartlett est significatif.

Tableau 140: Statistiques de fiabilité de la variable « fréquences de réalisation des objectifs »

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		0,606
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	229,078
	Ddl	28
	Signification	0,00

Une ACP est lancée sur l'ensemble des items, sans préciser le nombre de facteurs demandés. Afin d'obtenir une structure factorielle plus claire, nous effectuons une rotation varimax qui permet d'optimiser les corrélations de ces variables sur le facteur retenu. Dans ce qui suit, on va examiner un tableau qui représente les coordonnées de chaque item.

Tableau 141: Variance expliquée de la variable « fréquence de réalisation des objectifs »

Variance totale expliquée			
Composante	Valeurs propres initiales		
	Total	% de la variance	% cumulé
1	3,012	37,647	37,647
2	1,605	20,057	57,703
3	1,172	14,653	72,356
4	0,977	12,211	84,567
5	0,56	6,995	91,562
6	0,329	4,117	95,679
7	0,252	3,147	98,826
8	0,094	1,174	100

L'analyse des valeurs propres montre que trois facteurs ont une valeur propre supérieure à 1 (critère de Kaiser) dans le tableau ci-dessus. Il faut donc retenir les trois premiers facteurs.

L'ACP des huit items montre que les trois premiers facteurs cumulent (72,35 %) de la variance totale expliquée. Dans ce qui suit, on va voir un tableau qui représente les coordonnées de chaque item sur les 3 premiers facteurs retenus.

Tableau 142 : « Fréquences de réalisation des objectifs et les indicateurs utilisés ».

	Facteur			
	Communalité	Facteur 1	Facteur 2	Facteur 3
Avec quelle fréquence arrêtez-vous des objectifs?	0,494	0,003	0,059	-0,301
Calcul des coûts basés sur les activités	0,868	0,917	0,164	0,004
Suivi de la masse salariale	0,917	0,922	0,248	0,074
Tableaux de bord sociaux	0,766	0,866	0,095	0,077
La comptabilité analytique sociale	0,777	0,182	-0,177	0,844
Budgets de frais du personnel	0,844	-0,016	0,253	0,883
La gestion prévisionnelle des emplois et compétences	0,817	0,147	0,891	-0,054
La détermination d'un indicateur synthétique de performance	0,706	0,243	0,803	-0,046

Nous constatons que tous les items présentent des communalités supérieures à (0,4) et des coefficients de corrélation supérieurs à (0,5) sauf pour l'item (avec quelle fréquence arrêtez-vous des objectifs?) qui a un coefficient de corrélation inférieur à (0,5). Donc, nous gardons l'ensemble des items sauf (le premier item) et nous relançons l'analyse.

- **Les résultats de l'étude confirmatoire de la variable « fréquences de réalisation des objectifs et les indicateurs utilisés ».**

Tableau 143:Analyse confirmatoire de la variable « fréquences de réalisation des objectifs »

Dimensions	Facteur	Coefficients de régression standardisés	Coefficients de corrélation multiples
q36_H11	Facteur 1	0,743	0,964
q35_H11	Facteur 2	1	0,328
q34_H11	Facteur 3	0,884	0,482
q41_H11	Facteur 2	0,789	0,623
q40_H11	Facteur 2	0,694	0,781
q39_H11	Facteur 3	0,573	0,999
q38_H11	Facteur 3	0,982	0,552

On constate que tous les items ont des coefficients de régression standardisés supérieurs au seuil fixé (0,5) et des coefficients de corrélation multiple supérieurs au seuil fixé de (0,25). Donc on garde l'ensemble des items dans le modèle global.

Figure 50: Modèle factoriel initial de mesure de la variable « *fréquences de réalisation des objectifs et les indicateurs utilisés* ».

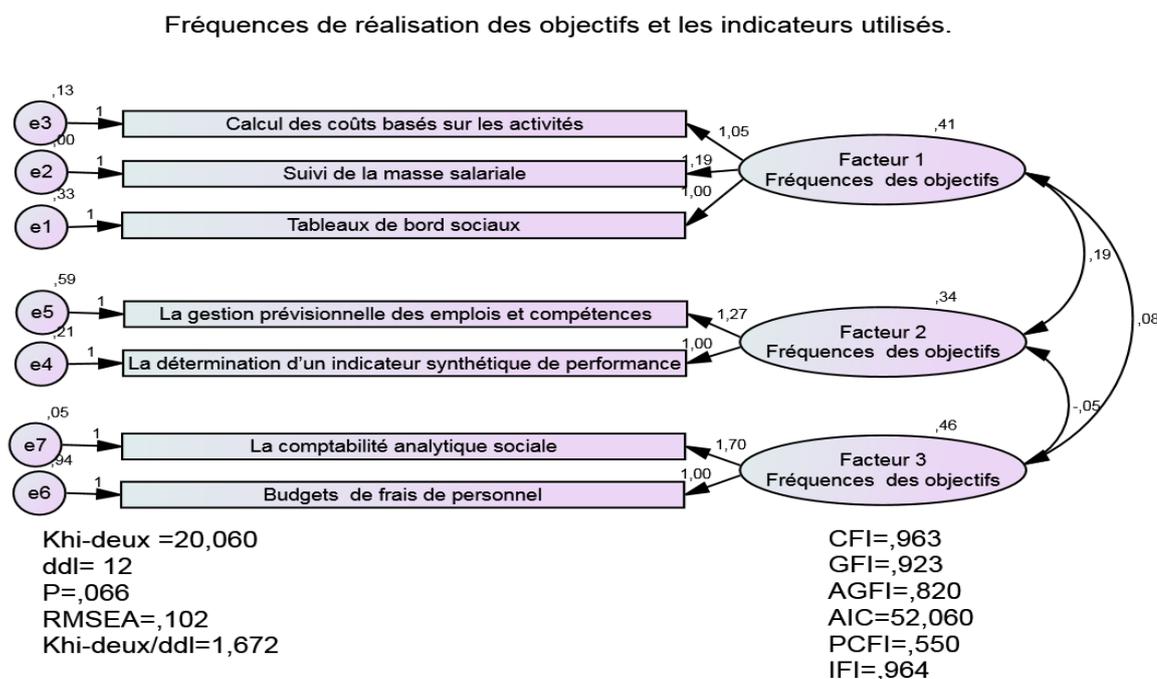


Tableau 144: Indices du modèle de la variable « fréquence de réalisation des objectifs ».

	Indices absolus				Indices incrémentaux		Indices de parcimonie		
	P	GFI	AGFI	RMSEA A	IFI	CFI	χ^2 /ddl	AIC	PCFI
Valeur obtenue	0,66	0,923	0,820	0,102	0,964	0,963	1,672	52,06	0,550
Critère retenu	> 0,05	Proche de 0,9	Proche 0,9	< 0,1	> 0,9	> 0,9	< 2	< 1 modèle saturé	Proche de 1

On constate que le Khi 2 normé du modèle est inférieur à 2, que les indices IFI, CFI et GFI sont supérieurs au seuil d'acceptabilité de 0,9, que l'indice RMSEA est au niveau de 0,10 et de surcroit, l'indice PCFI est proche de 1.

Nous avons obtenu de meilleurs critères d'ajustement et donc un bon modèle structurel selon les indices obtenus.

13.2.3. Échelle de mesure des variables « conditions de travail »

La variable « conditions de travail » est mesurée par le biais de douze items : six items mesurant les problèmes concentrés par les contrôleurs de gestion, huit items censés mesurer le degré du risque de l'entreprise, trois items mesurant le degré de relation entre les contrôleurs et les cabinets externes, 4 items consacrés aux problèmes rencontrés par les contrôleurs de gestion, et finalement 4 items consacrés aux facteurs de motivation des contrôleurs de gestion sociale. Notons que l'ensemble des items est mesuré sur une même échelle en 5 points (Echelle de LIKERT).

1) Les résultats de l'étude exploratoire de la variable « conditions de travail ».

Les résultats indiquent que nous pouvons poursuivre l'analyse, car l'indice KMO est de 0,541. Ce qui est une valeur moyennement bonne et le test de sphéricité de Bartlett est significatif.

Tableau 145: Statistiques de fiabilité de la variable « conditions de travail ».

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		0,541
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	126,942
	ddl	45
	Signification	0,00

Une ACP est lancée sur l'ensemble des items, sans préciser le nombre de facteurs demandés.

Tableau 146: Variance totale expliquée relative à la variable « conditions de travail »

Composante	Variance totale expliquée		
	Valeurs propres initiales		
	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,32	23,199	23,199
2	1,614	16,14	39,339
3	1,459	14,593	53,932
4	1,054	10,538	64,471
5	0,948	9,484	73,954
6	0,751	7,508	81,462
7	0,688	6,879	88,341
8	0,546	5,463	93,803
9	0,434	4,341	98,145
10	0,186	1,855	100

L'analyse des valeurs propres montre que quatre facteurs ont une valeur propre supérieure à 1 (critère de Kaiser) dans le tableau suivant. Il faut donc retenir les quatre premiers facteurs.

L'ACP des dix items montre que les quatre premiers facteurs cumulent (64,47%) de la variance totale expliquée. Afin d'obtenir une structure factorielle plus claire, nous effectuons une rotation varimax qui permet d'optimiser les corrélations de ces variables sur le facteur retenu. Dans ce qui suit, on va voir un tableau qui représente les coordonnées de chaque item sur les deux premiers facteurs retenus.

Tableau 147: Matrice des composantes des variables « conditions de travail ».

Rotation de la matrice des composantes					
		Composante			
	COMM	1	2	3	4
Echange des documents et d'informations	,675	,274	,769	-,013	-,092
Coordination des missions	,653	,110	,794	-,044	,092
Techniques	,839	,883	,125	-,036	,206
De coopération	,847	,912	,075	,065	-,078
De disposition d'information	,600	-,027	,321	-,019	,704
De temps	,578	,409	,041	-,070	,636
La connaissance de l'ensemble du processus de l'entreprise	,681	,060	-,082	,813	,101
Le tremplin vers d'autres postes de responsabilités	,645	-,037	,116	,794	-,027
La formation	,520	-,317	,570	,129	,279
La rémunération	,409	-,085	-,208	,315	,509

À la lecture de ce tableau, nous remarquons que les dix items présentent des communalités supérieures au seuil fixé (0,4) et des coefficients de corrélation supérieurs à (0,5); donc, nous allons garder l'ensemble des items.

2) Les résultats de l'étude confirmatoire des variables « conditions de travail »

Tableau 148: Analyse factorielle confirmatoire de la variable « conditions de travail ».

Dimensions	Facteur	Coefficients de régression standardisés	Coefficients de corrélation multiples
Problèmes de coopération (q90_H12).	Facteur1	0,953	0,908
Problèmes techniques (q89_H12).	Facteur1	0,8	0,64
Problèmes de la formation (q12_H12).	Facteur2	0,248	0,061
Problèmes de coordination des missions (q32_H12).	Facteur2	0,654	0,427
Problèmes d'échange des documents et d'informations (q31_H12).	Facteur2	0,799	0,638
La connaissance de l'ensemble du processus de l'entreprise (q11_H12).	Facteur3	0,923	0,852
Problèmes de rémunération (q10_H12).	Facteur4	0,124	0,015
Problèmes de disposition d'information (q91_H12).	Facteur4	0,239	0,057
Problèmes de temps (q92_H12).	Facteur4	0,967	0,935

On constate que trois items (problèmes de la formation, problèmes de rémunération et problèmes de disposition d'information), ont des coefficients de régression standardisés inférieurs au seuil fixé (0,5). Donc, on supprime les trois items cités.

Figure 51: Modèle factoriel initial de mesure de la variable « conditions de travail ».

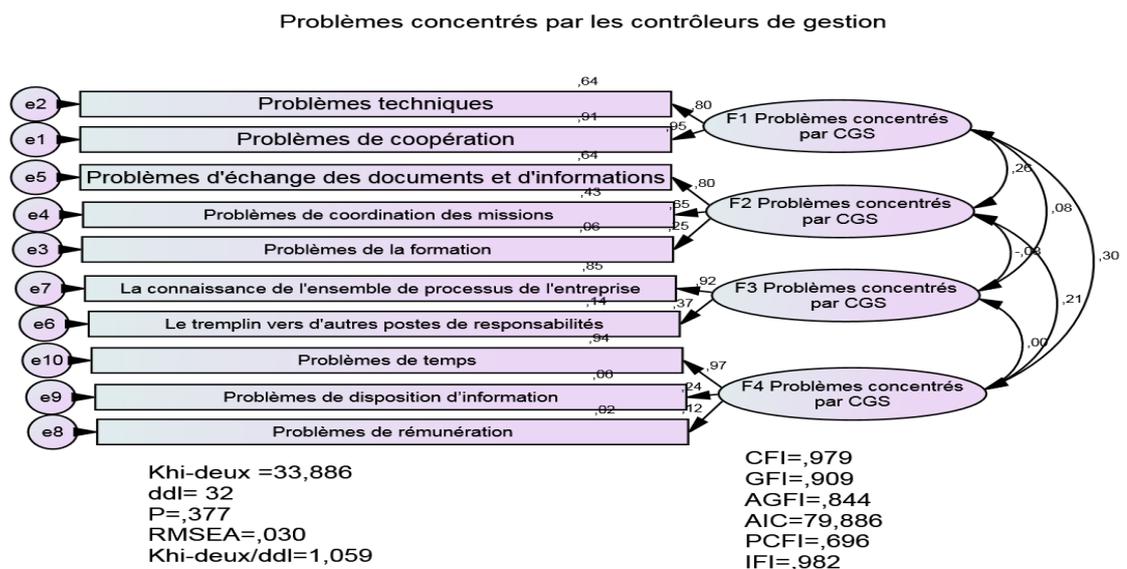


Tableau 149: Indices du modèle de mesure des variables «conditions de travail ».

	Indices absolus				Indices incrémentaux		Indices de parcimonie		
	P	GFI	AGFI	RMSEA	IFI	CFI	χ^2 /ddl	AIC	PCFI
Valeur obtenue	0,377	0,909	0,844	0,030	0,982	0,979	1,059	79,88	0,696
Critère retenu	> 0,05	Proche de 0,9	Proche 0,9	< 0,1	> 0,9	> 0,9	< 2	< 1 modèle saturé	Proche de 1

On constate que le χ^2 normé du modèle est inférieur à 2, les indices IFI, CFI et GFI sont supérieurs au seuil d'acceptabilité de 0,9, l'indice RMSEA est inférieur à 0,10. De surcroit, l'indice PCFI est proche de 1.

Nous avons obtenu des meilleurs critères d'ajustement et donc un bon modèle structurel pour la variable «conditions de travail » selon les indices obtenus.

13.2.4. Échelle de mesure de la variable « la pratique du contrôle de gestion sociale et l'amélioration des performances » :

La variable « la pratique du contrôle de gestion sociale et l'amélioration des performances » est mesurée par le biais de six items. Toutes les variables contribuent à la mesure du degré d'amélioration de la performance après la mise en place du contrôle de gestion sociale.

- 1) Les résultats de l'étude exploratoire de la variable « la pratique du contrôle de gestion sociale et l'amélioration des performances ».

Notons que l'ensemble des items est mesuré sur une même échelle en 5 points (Echelle de LIKERT).

L'indice KMO est de 0,558 ce qui est une valeur moyennement bonne et le test de sphéricité de Bartlett est significatif.

Tableau 150: Statistiques de fiabilité de la variable « pratique du contrôle de gestion sociale et l'amélioration des performances ».

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		0,558
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	11,661
	Ddl	6
	Signification	0,070

Afin d'obtenir une structure factorielle plus claire, nous effectuons une rotation varimax qui permet d'optimiser les corrélations de ces variables sur le facteur retenu.

Une ACP est lancée sur l'ensemble des items, sans préciser le nombre de facteurs demandés.

Tableau 151: variance totale expliquée relative à la variable « pratique du contrôle de gestion sociale et l'amélioration des performances »

Composante	Variance totale expliquée		
	Valeurs propres initiales		% cumulé
	Total	% de la variance	
1	1,858	37,169	37,169
2	1,249	24,984	62,153
3	0,803	16,055	78,208
4	0,617	12,343	90,551
5	0,472	9,449	100

L'analyse des valeurs propres montre que les deux premiers facteurs ont une valeur propre supérieure à 1 (critère de Kaiser). Il faut donc les retenir.

Dans ce qui suit, on va voir un tableau qui représente les coordonnées de chaque item sur les deux premiers facteurs retenus.

Tableau 152: variance totale expliquée relative à la variable « pratique du contrôle de gestion sociale et l'amélioration des performances ».

Rotation de la matrice des composantes			
	Communalité	Facteurs	
		1	2
Est-ce qu'il y a eu amélioration de la performance après la mise en place du contrôle de gestion sociale?	0,706	-0,177	0,78
Amélioration du climat social.	0,64	0,412	-0,059
Amélioration de la performance GRH.	0,627	0,218	0,761
Amélioration du résultat net de l'entreprise.	0,625	0,787	-0,075
Amélioration de la rentabilité de l'entreprise.	0,511	0,763	0,352

En nous basant sur le critère des communalités, tous les items ont des communalités supérieures au seuil fixé 0,4. Aussi, les contributions factorielles sont supérieures à 0,5 sauf pour l'item « niveau d'amélioration du climat social » qui a un coefficient de corrélation inférieur à (0,5). Donc, on l'élimine de notre étude et on garde les autres items.

2) Les résultats de l'étude confirmatoire de la variable « la pratique du contrôle de gestion sociale et l'amélioration des performances ».

Figure 52: Modèle factoriel initial de mesure de la variable « la pratique du contrôle de gestion sociale et l'amélioration des performances ».

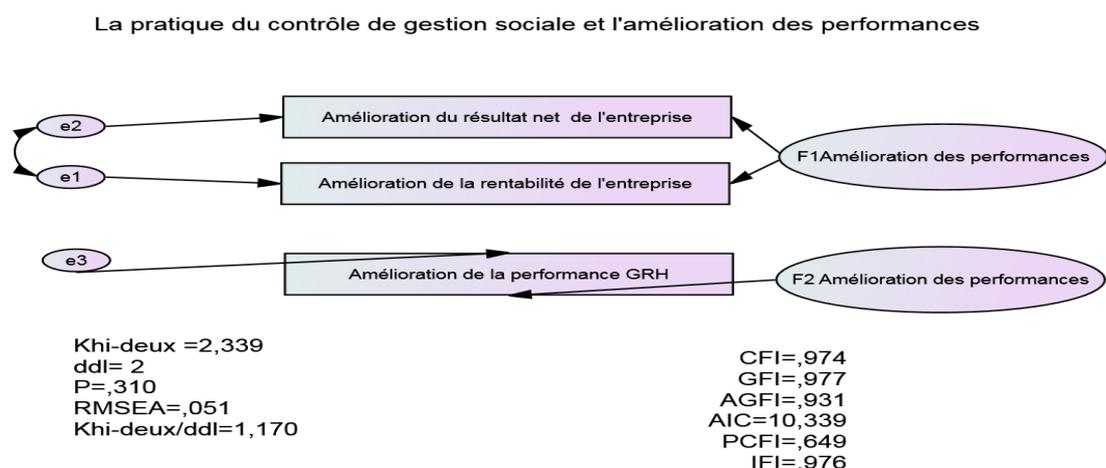


Tableau 153: Indices du modèle de mesure de la variable « la pratique du contrôle de gestion sociale et l'amélioration des performances ».

	Indices absolus				Indices incrémentaux		Indices de parcimonie		
	P	GFI	AGFI	RMSEA	IFI	CFI	χ^2 /ddl	AIC	PCFI
Valeur obtenue	0,310	0,977	0,931	0,51	0,976	0,974	1,170	10,339	0,649
Critère retenu	> 0,05	Proche de 0,9	Proche 0,9	< 0,1	> 0,9	> 0,9	< 2	< 1 modèle saturé	Proche de 1

On constate que le Khi 2 normé (χ^2 /ddl) du modèle est inférieur à 2, les indices IFI, GFI, AGFI et CFI sont supérieurs au seuil d'acceptabilité de 0,9 et l'indice PCFI est proche de 1.

Nous avons obtenu des meilleurs critères d'ajustement et donc un bon modèle structurel pour la variable de « la pratique du contrôle de gestion sociale et l'amélioration des performances » selon les indices obtenus.

Les indices de qualité d'ajustement du modèle des variables de la contingence comportementale affichent des résultats satisfaisants et donc un modèle fiable de la contingence comportementale.

13.2.5. Modèle structurel des variables de la contingence comportementale.

13.2.1.1. La signification des relations établies dans le modèle de la contingence comportementale.

Notre objectif consiste à vérifier si certaines relations établies dans le modèle ne sont pas significatives.

Tableau 154: les relations entre les variables de la contingence comportementale du modèle et les caractéristiques du contrôle de gestion sociale.

Relations entre les variables de la contingence comportementale du modèle et les caractéristiques du contrôle de gestion sociale.			Estimation	S.E. Ecart type	C.R. test de student (T > 2)	P (P < 0,05)	Significatif au seuil de 0,05
CARACTERISTIQUES_CGS	<-- -	FORMATION_CGS	-0,232	0,267	-0,871	0,384	Non significatif
CARACTERISTIQUES_CGS	<-- -	DEGRE_IMPLIC_CGS	0,035	0,127	0,276	0,783	Non significatif
CARACTERISTIQUES_CGS	<-- -	CODIT_TRAVAIL_CGS	0,369	0,353	1,045	0,296	Non significatif
CARACTERISTIQUES_CGS	<-- -	FORMATION_DIRIG	0,702	0,242	0,2835	0,0404	Significatif
CARACTERISTIQUES_CGS	<-- -	STYLE_MANAG	1,879	2,164	0,868	0,047	Significatif
degré_motiv_CGS_remunération_H12	<-- -	CODIT_TRAVAIL_CGS	0,841	0,105	8,018	***	Significatif
degré_problèmes_informations_H12	<-- -	CODIT_TRAVAIL_CGS	0,693	0,103	6,745	***	Significatif
degré_problèmes_cooperation_H12	<-- -	CODIT_TRAVAIL_CGS	0,858	0,099	8,672	***	Significatif
degré_particip_décideur_objectifs_H11	<-- -	STYLE_MANAG	0,969	0,142	6,816	***	Significatif
info_structurée_chiffrée_dd_décideur_H11	<-- -	STYLE_MANAG	2,125	0,245	8,69	***	Significatif
Fréquence_suivi_objectifs_H11	<-- -	STYLE_MANAG	2,274	0,266	8,552	***	Significatif
la_formation_du_dirigeant_H9	<-- -	STYLE_MANAG	0,854	0,135	6,315	***	Significatif

Nous constatons que l'analyse des corrélations entre les variables de la contingence comportementale et les caractéristiques du contrôle de gestion sociale sont significatives ($P < 0,05$) et le test de student ($CR > 2$), sauf pour les variables (la formation des contrôleurs de gestion sociale, le degré d'implication des contrôleurs de gestion sociale et les conditions de travail des contrôleurs de gestion sociale) qui ont un seuil non significatif ($P > 0,05$) et un ($CR < 2$) et donc une corrélation non significative entre ces variables et les caractéristiques du contrôle de gestion sociale.

En effet, les résultats montrent l'existence de trois relations non significatives (**la formation des contrôleurs de gestion sociale, le degré d'implication des contrôleurs de gestion sociale et les conditions de travail des contrôleurs de gestion sociale**) dans le modèle structurel des variables de la contingence comportementale du modèle.

13.2.1.2. Modèle structurel des variables de la contingence comportementale

Figure 53: Modèle factoriel final de mesure des variables de la contingence comportementale

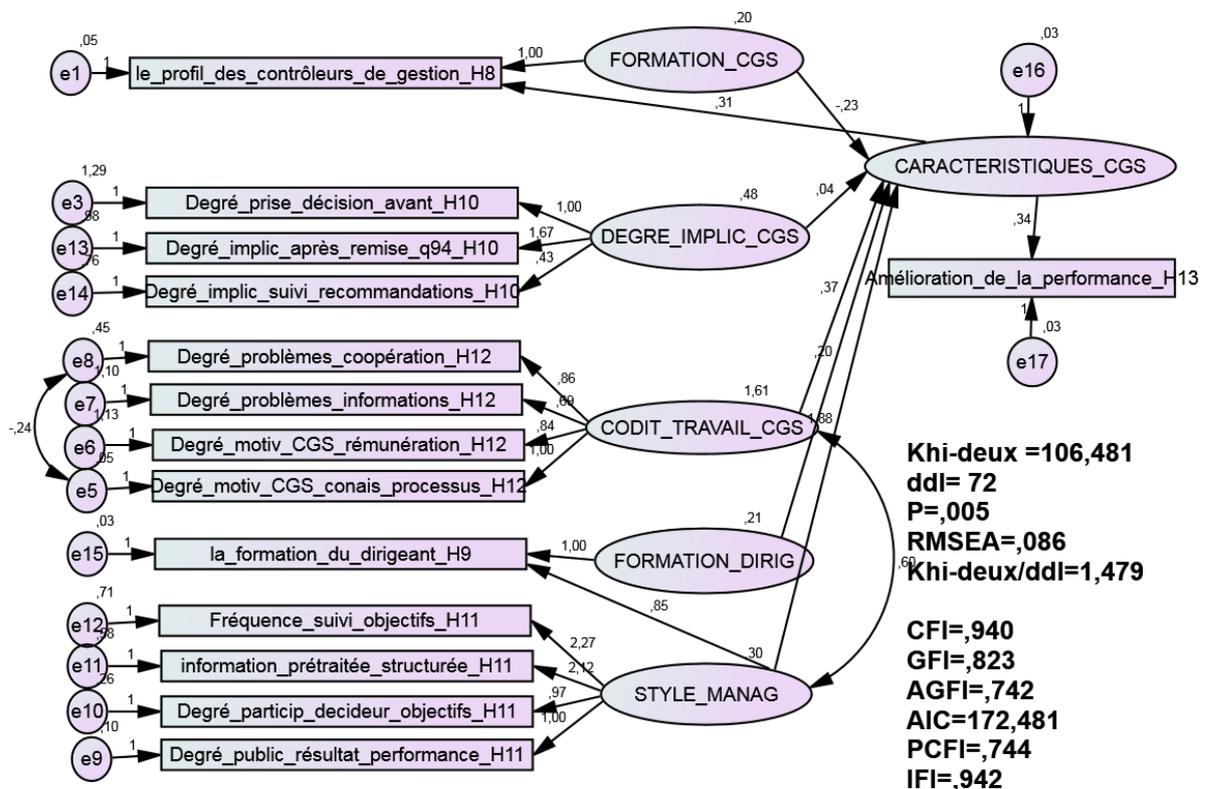


Tableau 155: Indices du modèle de la contingence comportementale

	Indices absolus				Indices incrémentaux		Indices de parcimonie		
	P	GFI	AGFI	RMSEA	IFI	CFI	χ^2 /ddl	AIC	PCFI
Valeur N obtenue	0,05	0,823	0,742	0,86	0,942	0,940	1,479	172,481	0,744
Critère retenu	> 0,05	Proche de 0,9	Proche 0,9	< 0,1	> 0,9	> 0,9	< 2	< 1 modèle saturé	Proche de 1

On constate que la valeur P du modèle est égale à 0,05, que le Khi 2 normé (χ^2 /ddl) du modèle est inférieur à 2, que les indices IFI et CFI sont supérieurs au seuil d'acceptabilité de 0,9 et que l'indice RMSEA est inférieur à 0,10. De surcroit, l'indice PCFI est proche de 1.

Nous avons obtenu de meilleurs critères d'ajustement et donc un bon modèle structurel pour les variables de la contingence comportementale selon les indices obtenus.

Les indices de qualité d'ajustement du modèle des variables de la contingence comportementale affichent des résultats satisfaisants et donc un modèle fiable.

13.3. Modèle de recherche de l'apport du contrôle de gestion sociale à la performance des entreprises

13.3.1. Modèle structurel de recherche

13.3.1.1. Modèle structurel de recherche avant ajustement

Figure 54: Modèle structurel de recherche avant ajustement

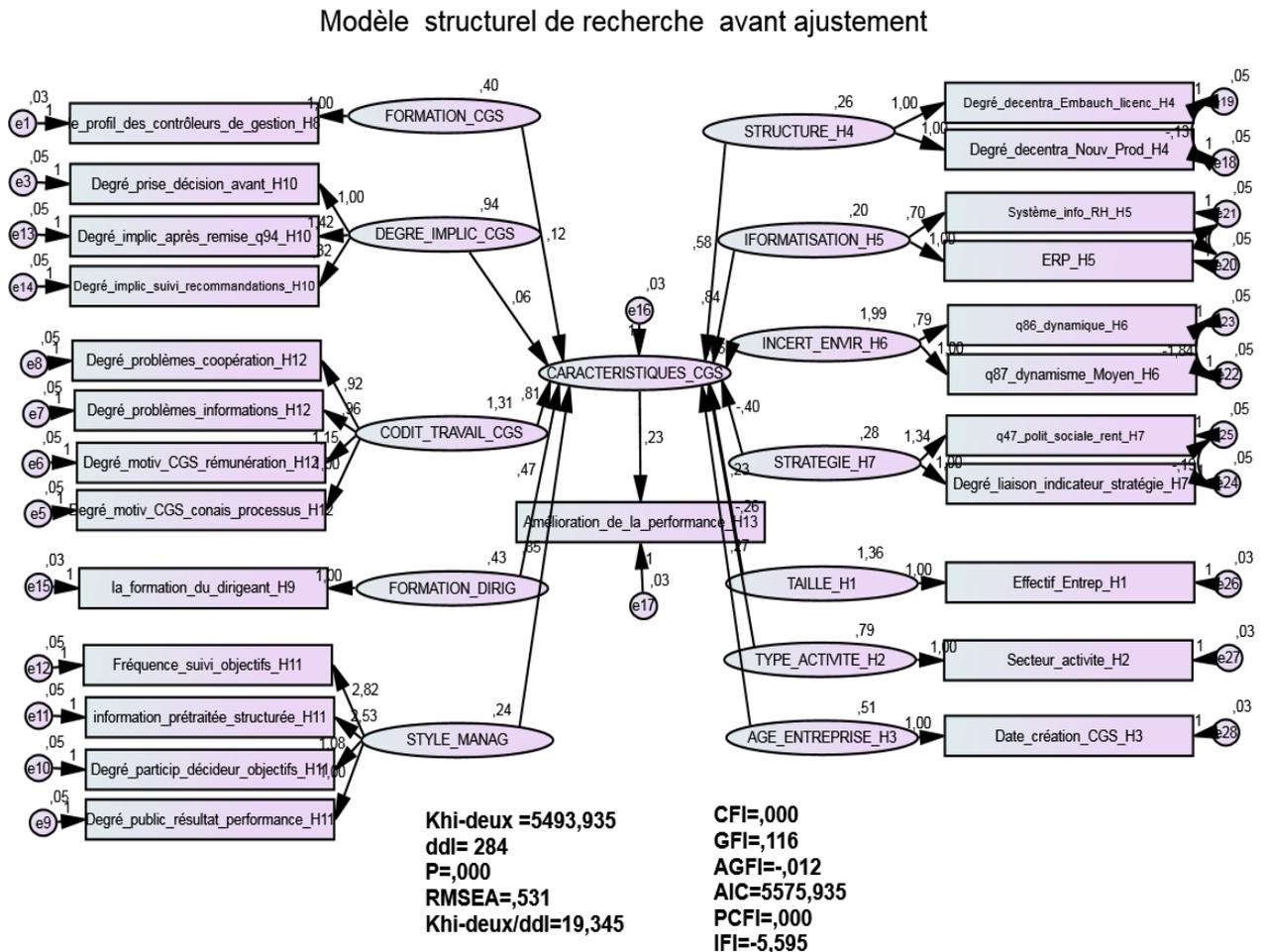


Tableau 156: Indices du modèle de mesure des variables du modèle structurel de recherche

	Indices absolus				Indices incrémentaux		Indices de parcimonie		
	P	GFI	AGFI	RMSEA	IFI	CFI	χ^2 /ddl	AIC	PCFI
Valeur obtenue	0,00	0,116	0,012	0,531	5,595	0,00	19,345	5575,935	0,000
Critère retenu	> 0,05	Proche de 0,9	Proche 0,9	< 0,1	> 0,9	> 0,9	< 2	< 1 modèle saturé	Proche de 1

On constate que la valeur P du modèle est inférieure à 0,05, que le Khi 2 normé (χ^2 /ddl) du modèle est supérieur au seuil fixé de 2, que les indices IFI et CFI sont inférieurs au seuil d'acceptabilité de 0,9 et que l'indice RMSEA est supérieur à 0,10. Donc, les indices absolus, incrémentaux et de parcimonie ne respectent pas les normes d'un bon ajustement les plus communément utilisées.

Le modèle n'assure pas donc une bonne représentation des données empiriques. Nous décidons alors de supprimer les variables qui ont des relations non significatives dans le modèle structurel initial des facteurs de contingence organisationnelle (**incertitude de l'environnement, la stratégie de l'entreprise et l'âge d'entreprise**) et des relations non significatives dans le modèle structurel initial des facteurs de contingence comportementale (**la formation des contrôleurs de gestion sociale, le degré d'implication des contrôleurs de gestion sociale et les conditions de travail des contrôleurs de gestion sociale**) afin d'améliorer la qualité d'ajustement de notre modèle.

13.3.1.2. Modèle structurel après ajustement

Figure 55: Modèle structurel après ajustement

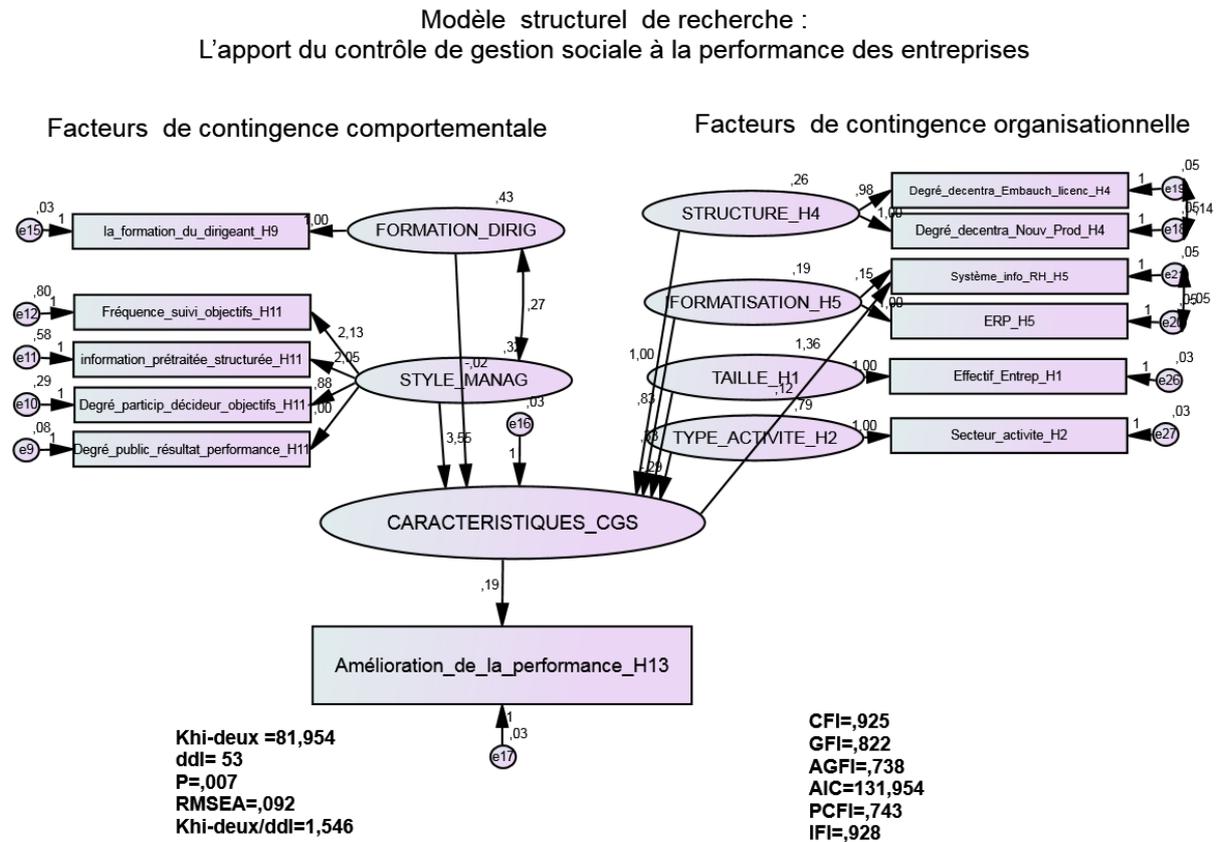


Tableau 157: Indices du modèle de mesure des variables du modèle structurel de recherche après ajustement

	Indices absolus				Indices incrémentaux		Indices de parcimonie		
	P	GFI	AGFI	RMSEA	IFI	CFI	χ^2 /ddl	AIC	PCFI
Valeur N obtenue	0,07	0,822	0,738	0,092	0,928	0,925	1,546	131,95	0,743
Critère retenu	> 0,05	Proche de 0,9	Proche 0,9	< 0,1	> 0,9	> 0,9	< 2	< 1 modèle saturé	Proche de 1

Après ré-spécification du modèle, nous obtenons de meilleurs critères d'ajustement. En effet, la valeur de p associée est devenue supérieure à 0,05, la valeur des indices, CFI a dépassé le seuil d'acceptation en passant de 0,00 à 0,925, pour le IFI est passé de 5,595 à 0,928, la valeur de l'indice PCFI a augmenté en passant de 0,000 à 0,743 et l'indice de GFI a augmenté de 0,116 à 0,822.

On constate donc que Le Khi 2 normé (χ^2 /ddl) du modèle est inférieur à 2, les indices IFI et CFI sont supérieurs au seuil d'acceptabilité de 0,9, l'indice RMSEA est inférieur à 0,10. De surcroit, l'indice PCFI est proche de 1.

Nous avons obtenu de meilleurs critères d'ajustement et donc un bon modèle structurel pour les variables de la contingence organisationnelle et comportementale après élimination des variables non significatives.

Les indices de qualité d'ajustement du modèle global des variables de la contingence organisationnelle et comportementale affichent des résultats satisfaisants et donc un modèle fiable.

Après la présentation des résultats du test des hypothèses de recherche relatives aux facteurs de la contingence organisationnelle et comportementale, nous pouvons présenter une synthèse des résultats des tests des hypothèses de recherche.

13.3.2. La signification entre les variables du modèle et les items après l'analyse confirmatoire.

La première étape consiste à vérifier si certaines relations établies dans le modèle global ne sont pas significatives.

Tableau 158: les relations entre les variables de la contingence organisationnelle et comportementale du modèle et les items participant à ces mesures

Relations entre les variables de la contingence organisationnelle et comportementale du modèle et les caractéristiques du contrôle de gestion sociale.			Estimation	S.E. Ecart type	C.R. test de student T > 2	P <0,05	Significatif au seuil de 0,05
CARACTERISTIQUES_CGS	<-- -	FORMATION_DIRIG	-0,017	0,337	-0,049	0,961	Non significatif
CARACTERISTIQUES_CGS	<-- -	STYLE_MANAG	3,548	0,992	3,575	***	significatif
CARACTERISTIQUES_CGS	<-- -	STRUCTURE_H4	1,168	0,546	3,029	0,045	significatif
CARACTERISTIQUES_CGS	<-- -	IFORMATISATION_H5	0,826	0,386	2,142	0,032	significatif
CARACTERISTIQUES_CGS	<-- -	TAILLE_H1	0,334	0,141	2,364	0,018	significatif
CARACTERISTIQUES_CGS	<-- -	TYPE_ACTIVITE_H2	-0,285	0,167	-2,013	0,048	significatif
degré_particip_décideur_objectifs_H11	<-- -	STYLE_MANAG	0,884	0,137	6,463	***	significatif
info_structurée_chiffrée_dd_décideur_H11	<-- -	STYLE_MANAG	2,053	0,223	9,196	***	significatif
Fréquence- suivi_objectifs_H11	<-- -	STYLE_MANAG	2,129	0,25	8,514	***	significatif
Amélioration_de_la_performance_H13	<-- -	CARACTERISTIQUES_CGS	0,195	0,049	3,962	***	significatif
Degré_Decentra_Embauch_licens_H4	<-- -	STRUCTURE_H4	0,98	0,133	7,388	***	significatif
Système_info_RH_H5	<-- -	IFORMATISATION_H5	0,146	0,134	1,087	0,277	significatif
Système_info_RH_H5	<-- -	CARACTERISTIQUES_CGS	0,12	0,033	3,615	***	significatif

Les résultats montrent l'existence d'une relation non significative entre la variable « formation du dirigeant et les caractéristiques du CGS » dans le modèle structurel final.

13.4. Les résultats des tests des hypothèses de recherche

Nous présentons d'abord les résultats du test des hypothèses relatives à l'influence des facteurs de contingence organisationnelle (la taille, le type d'activité, l'âge d'entreprise, la structure, l'informatisation et l'incertitude d'environnement) sur les caractéristiques du contrôle de gestion sociale.

Ensuite, les résultats du test des hypothèses relatives à l'influence des facteurs de contingence comportementale (formation des contrôleurs de gestion sociale, formation des dirigeants, degré d'implication des contrôleurs de gestion sociale, le style de management et les conditions de travail) sur les caractéristiques du contrôle de gestion sociale.

Enfin, les résultats du test de l'hypothèse relative à l'influence des caractéristiques du contrôle de gestion sociale sur la variable expliquée (amélioration de la performance des entreprises).

13.4.1. Test des hypothèses relatives aux facteurs de contingence organisationnelle

13.4.1.1. L'influence de la taille d'entreprise sur les caractéristiques du contrôle de gestion sociale.

Cette hypothèse propose de tester que la taille d'entreprise ayant une influence positive sur les caractéristiques du contrôle de gestion sociale. La corrélation entre les deux variables est significative au seuil de 0,018. La valeur du test T de Student (CR) est de 2,364. Il ressort de ces résultats que l'hypothèse H1 est validée.

En conclusion, plus la taille d'entreprise est grande, plus les pratiques du contrôle de gestion sociale tendent à être sophistiquées.

13.4.1.2. L'influence de type d'activité sur les caractéristiques du contrôle de gestion sociale.

La deuxième hypothèse stipule que les pratiques du contrôle de gestion sociale dans les entreprises industrielles marocaines sont plus sophistiquées que celles des entreprises du secteur commercial ou des services. Les résultats montrent que la corrélation entre les deux variables est significative au seuil de 0,048, et que la valeur du test T de Student (CR) est de 2,013, ce qui signifie que l'hypothèse H2 est validée.

En conclusion, les pratiques du contrôle de gestion sociale dans les entreprises industrielles marocaines sont plus sophistiquées que celles des entreprises du secteur commercial ou des services.

13.4.1.3. L'influence de l'âge d'entreprise sur les caractéristiques du contrôle de gestion sociale.

Cette hypothèse propose de s'assurer si l'âge d'entreprise a une influence sur les caractéristiques du contrôle de gestion sociale.

Les résultats montrent que la corrélation entre les deux variables n'est pas significative au seuil de 0,05, la valeur du test T de Student (CR) est de - 0,103 et le poids de la corrélation est de 0,918 (voir tableau 98). Par conséquent, l'hypothèse H3 est rejetée.

En conclusion, les entreprises marocaines les plus âgées ne disposent pas d'outils de contrôle de gestion sociale plus sophistiqués que ceux des entreprises les plus jeunes.

13.4.1.4. L'influence de la structure d'entreprise sur les caractéristiques du contrôle de gestion sociale.

Cette quatrième hypothèse stipule que plus la structure des entreprises marocaines est décentralisée, plus le degré de sophistication des pratiques de contrôle de gestion sociale est élevé. En effet, la corrélation entre les deux variables est significative au seuil de 0,045, la valeur du test T de Student (CR) est de 3,029. Par conséquent, l'hypothèse H4 est validée.

En conclusion, plus la structure des entreprises marocaines est décentralisée, plus le degré de sophistication des pratiques de contrôle de gestion sociale est élevé.

13.4.1.5. L'influence de l'informatisation sur les caractéristiques du contrôle de gestion sociale.

Cette cinquième hypothèse suggère que l'utilisation des outils informatiques (ERP, SIRH) influence positivement la diversité d'utilisation des indicateurs sociaux de performance. La corrélation entre les deux variables est significative au seuil de 0,032, la valeur du test T de Student (CR) est de 2,142. Par conséquent, l'hypothèse H5 est validée.

En conclusion, l'utilisation des outils informatiques (ERP, SIRH) influence positivement la diversité d'utilisation des indicateurs sociaux de performance.

13.4.1.6. L'influence de l'incertitude de l'environnement sur les caractéristiques du contrôle de gestion sociale.

Cette hypothèse stipule que plus l'environnement des entreprises marocaines est incertain et complexe, plus le degré de sophistication des pratiques de contrôle de gestion sociale est élevé. Les résultats montrent que la corrélation entre les deux variables n'est pas significative au seuil de 0,05, la valeur du test T de Student (CR) est de -1,25 et le poids de la corrélation est de 0,211 (voir tableau 98). **Par conséquent l'hypothèse H6 est rejetée.**

13.4.1.7. L'influence de la stratégie sur les caractéristiques du contrôle de gestion sociale.

Cette hypothèse suggère qu'il existe une relation significative entre les stratégies de contrôle social suivies par les dirigeants et le degré de sophistication des pratiques de contrôle de gestion sociale. Les résultats montrent que la corrélation entre les deux variables n'est pas significative au seuil de 0,05, la valeur du test T de Student (CR) est de (0,789) et le poids de la corrélation est de (0,43) (voir tableau 98). **Par conséquent, l'hypothèse H7 est rejetée.**

L'analyse des relations entre les variables qui ont été définies pour représenter les facteurs de contingence organisationnelle d'une part, et les caractéristiques du contrôle de gestion sociale d'autre part, montre que la taille, le type d'activité, la structure et l'informatisation influencent les pratiques du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines. Par contre, l'analyse des corrélations entre les variables (âge d'entreprise, incertitude de l'environnement et la stratégie de l'entreprise) et les caractéristiques du contrôle de gestion sociale ne sont pas significatives.

Les relations qui ont été mises en évidence entre les facteurs de contingence organisationnelle et les caractéristiques du contrôle de gestion sociale de notre échantillon permettent d'évaluer dans quelle mesure les hypothèses relatives aux facteurs de contingence organisationnelle sont confirmées ou infirmées (Tableau suivant).

Tableau 159: Synthèse des résultats des tests des hypothèses de recherche

Hypothèses		Enoncé de l'hypothèse	Résultat du test
<i>Hypothèses des variables des facteurs de la contingence organisationnelle</i>			
H1	La taille	Plus la taille d'entreprise est grande, plus les pratiques du contrôle de gestion sociale tendent à être sophistiquées.	Validée
H2	le type d'activité	Les pratiques du contrôle de gestion sociale dans les entreprises industrielles marocaines sont plus sophistiquées que celles des entreprises du secteur commercial ou des services.	Validée
H3	l'âge de l'entreprise	Les entreprises marocaines les plus âgées disposent d'outils de contrôle de gestion sociale plus sophistiqués que ceux des entreprises les plus jeunes.	Rejetée
H4	la structure	Plus la structure des entreprises marocaines est décentralisée, plus le degré de sophistication des pratiques de contrôle de gestion sociale est élevé.	Validée
H5	l'informatisation	L'utilisation des outils informatiques (ERP, SIRH,) influence positivement la diversité d'utilisation des indicateurs sociaux de performance.	Validée
H6	l'incertitude de l'environnement	Plus l'environnement des entreprises marocaines est incertain et complexe, plus le degré de sophistication des pratiques de contrôle de gestion sociale est élevé.	Rejetée
H7	la stratégie de l'entreprise	Il existe une relation significative entre les stratégies de contrôle social suivies par les dirigeants et le degré de sophistication des pratiques de contrôle de gestion sociale.	Rejetée

Après avoir présenté les résultats des tests des hypothèses relatives aux facteurs de contingence organisationnelle sur les caractéristiques du contrôle de gestion sociale, nous abordons maintenant ceux des tests des hypothèses liées aux facteurs de contingence comportementale.

13.4.2. Test des hypothèses relatives aux facteurs de contingence comportementale

Nous présentons les résultats du test des hypothèses relatives à l'influence des facteurs de contingence comportementale (formation des contrôleurs de gestion sociale, formation des dirigeants, degré d'implication des contrôleurs de gestion sociale, le style de management et les conditions de travail) sur les caractéristiques du contrôle de gestion sociale.

13.4.2.1. L'influence de type de formation du contrôleur de gestion sociale sur les caractéristiques du contrôle de gestion sociale

Cette hypothèse suggère que les pratiques du contrôle de gestion sont plus sophistiquées lorsque les contrôleurs de gestion sociale disposent d'une formation de type ressources humaines. Les résultats montrent que la corrélation entre les deux variables n'est pas significative au seuil de 0,05 (voir tableau 158), que la valeur du test T de Student (CR) est de (-0,871) et que le poids de la corrélation est de (0,384). Par conséquent, **l'hypothèse H8 est rejetée.**

13.4.2.2. L'influence de type de formation du dirigeant sur les caractéristiques du contrôle de gestion sociale

Cette hypothèse stipule que les pratiques du contrôle de gestion sociale sont plus sophistiquées lorsque les dirigeants disposent d'une formation de type gestionnaire. Les résultats montrent que la corrélation entre les deux variables n'est pas significative au seuil de 0,05, que la valeur du test T de Student (CR) est de (-0,049) et que le poids de la corrélation est de (0,961). **Par conséquent, l'hypothèse H9 est rejetée.**

13.4.2.3. L'influence du degré de motivation des contrôleurs de gestion sociale sur les caractéristiques du contrôle de gestion sociale

Cette hypothèse stipule que les pratiques du contrôle de gestion sont plus sophistiquées lorsque les contrôleurs de gestion sociale sont motivés. Les résultats montrent que la corrélation entre les deux variables n'est pas significative au seuil de 0,05 (voir tableau 158), que la valeur du test T de Student (CR) est de (-0,276) et que le poids de la corrélation est de (0,783). Par conséquent, **l'hypothèse H10 est rejetée.**

13.4.2.4. L'influence du style de management sur les caractéristiques du contrôle de gestion sociale

Cette hypothèse stipule qu'il existe une relation significative entre le style de management du dirigeant et le degré de sophistication des pratiques du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines. En effet, la corrélation entre les deux variables est très significative au seuil de 0,000, la valeur du test T de Student (CR) étant de 3,575. Par conséquent, **l'hypothèse H11 est validée.**

En conclusion, Il existe une relation significative entre le style de management du dirigeant et le degré de sophistication des pratiques du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines.

13.4.2.5. L'influence des conditions de travail des contrôleurs de gestion sociale sur les caractéristiques du contrôle de gestion sociale

Cette hypothèse suggère que plus les conditions de travail ne sont pas favorables aux salariés, plus la performance de l'entreprise n'est pas élevée. Les résultats montrent que la corrélation entre les deux variables n'est pas significative au seuil de 0,05 (voir tableau 158), que la valeur du test T de Student (CR) est de 1,045 et que le poids de la corrélation est de 0,296. Par conséquent, **l'hypothèse H12 est rejetée.**

L'analyse des relations entre les variables qui ont été définies pour représenter les facteurs de contingence comportementale d'une part, et les caractéristiques du contrôle de gestion sociale d'autre part, montre une cohérence entre la variable **style de management dirigeant** et le degré de sophistication des pratiques du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines.

Par contre, l'analyse des corrélations entre les variables (**formation des contrôleurs de gestion sociale, la formation des dirigeants, le degré de motivation des contrôleurs de gestion sociale et les conditions de travail des contrôleurs de gestion sociale**) et les caractéristiques du contrôle de gestion sociale ne sont pas significatives.

Les relations qui ont été mises en évidence entre les facteurs de contingence comportementale et les caractéristiques du contrôle de gestion sociale de notre échantillon permettent d'évaluer dans quelle mesure les hypothèses relatives aux facteurs de contingence comportementale sont confirmées ou infirmées (Tableau suivant).

Tableau 160: Synthèse des résultats des tests des hypothèses de recherche (suite).

<i>Hypothèses des variables des facteurs de la contingence comportementale</i>			
H8	Formation des contrôleurs de gestion sociale.	Les pratiques du contrôle de gestion sont plus sophistiquées lorsque les contrôleurs de gestion sociale disposent d'une formation de type ressources humaines	Rejetée
H9	Formation des dirigeants.	Les pratiques du contrôle de gestion sociale sont plus sophistiquées lorsque les dirigeants disposent d'une formation de type gestionnaire.	Rejetée
H 10	Degré de motivation des contrôleurs de gestion sociale.	Les pratiques du contrôle de gestion sont plus sophistiquées lorsque les contrôleurs de gestion sociale sont motivés	Rejetée
H 11	Style de management	Il existe une relation significative entre le style de management du dirigeant et le degré de sophistication des pratiques du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines	Validée
H 12	Conditions de travail des contrôleurs de gestion sociale.	Plus les conditions de travail sont favorables aux salariés, plus la performance de l'entreprise est élevée	Rejetée

13.4.3. Test des hypothèses relatives à l'influence des caractéristiques du contrôle de gestion sociale sur l'amélioration de la performance des entreprises marocaines.

Cette hypothèse suggère que la performance des entreprises est plus importante lorsque les pratiques du contrôle de gestion sociale sont plus sophistiquées.

En effet, la corrélation entre les deux variables est très significative au seuil de 0,000, la valeur du test T de Student (CR) est de 3,962. Par conséquent, l'hypothèse H13 est validée.

En conclusion, la performance des entreprises est plus importante lorsque les pratiques du contrôle de gestion sociale sont plus sophistiquées.

Les relations qui ont été mises en évidence entre les caractéristiques du contrôle de gestion sociale et l'amélioration de la performance des entreprises marocaines de notre échantillon permettent d'évaluer dans quelle mesure l'hypothèse relative à l'influence du contrôle de gestion sociale sur l'amélioration de la performance des entreprises marocaines est confirmée ou infirmée. (Tableau suivant).

Tableau 161: Synthèse du test d'hypothèse concernant l'influence des pratiques du contrôle de gestion sociale sur l'amélioration de la performance des entreprises marocaines.

L'hypothèse concernant l'influence des pratiques du contrôle de gestion sociale sur l'amélioration de la performance des entreprises marocaines			
H 13	l'influence des pratiques du contrôle de gestion sociale sur l'amélioration de la performance des entreprises marocaines	la performance des entreprises est plus importante lorsque les pratiques du contrôle de gestion sociale sont plus sophistiquées.	Validée

Après avoir synthétisé les résultats des tests des hypothèses de notre recherche, on peut affirmer que la place du contrôle de gestion sociale dans l'amélioration de la performance est contingente. Elle doit être adaptée aux exigences des facteurs organisationnelle (taille, le type d'activité, la structure et l'informatisation) et comportementale (style de management) de l'entité.

Dans des conditions contingentes favorables, la performance des entreprises est plus importante lorsque les pratiques du contrôle de gestion sociale sont plus sophistiquées. En revanche dans des conditions contingentes incompatibles, le contrôle de gestion sociale est moins sophistiqué, son apport dans l'amélioration de la performance des entreprises marocaines est donc moins important.

Notre recherche a été conçue comme une étude adoptant une approche hypothético-déductive. La collecte et l'exploitation des données collectées nous ont permis de répondre à notre question de recherche. Ainsi, ont été confirmées les hypothèses sur :

- (1) la validité du lien entre les facteurs de contingence (organisationnelle et comportementale) et l'amélioration de performance au sein des entreprises marocaines,**
- (2) l'impact positif des pratiques de contrôle de gestion sociale sur l'amélioration de la performance des entreprises marocaines (impact direct),**

(3) l'impact positif de l'utilisation des pratiques de contrôle de gestion sociale sur ses résultats sociaux et par conséquent de sa performance (impact indirect).

Après avoir synthétisé les résultats des tests des hypothèses de notre recherche, on peut affirmer que la présence du contrôle de gestion sociale dans le pilotage et l'amélioration de la performance est contingente.

Certains impacts des facteurs de contingence sur les pratiques du contrôle de gestion sociale apparaissent inattendus. C'est le cas des facteurs « l'âge de l'entreprise », « l'incertitude de l'environnement », « la stratégie de l'entreprise », « la formation des contrôleurs de gestion sociale », « la formation des dirigeants », « le degré de motivation des contrôleurs de gestion sociale » et « les conditions de travail des contrôleurs de gestion sociale ».

Les résultats du test de notre échantillon montrent que ces facteurs n'influencent pas les caractéristiques du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines. Ces résultats inattendus mériteront une attention particulière dans les recherches futures.

Conclusion de la treizième section

Comme nous venons de le démontrer, il semble évident qu'il n'existe pas encore de standard de pratiques du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines. La contingence, tant au niveau des jeux de pouvoirs des acteurs, que des structures, de la taille d'entreprise ou du rattachement hiérarchique semble avoir des influences non négligeables sur la place et l'influence du contrôle de gestion sociale sur la performance des entreprises. Actuellement, le contrôleur de gestion sociale semble, dans la majorité des cas, un générateur d'indicateurs facilitant la prise de décision des managers opérationnels malgré les contraintes citées.

Les défaillances constatées dans la pratique du contrôle de gestion sociale dans les entreprises interrogées ne sont pas seulement liées aux facteurs de contingence organisationnelle les plus importants, ceux relatifs à la taille, au type d'activité, à l'âge de l'entreprise, à la structure, à l'informatisation, au système de mesure de performance et enfin à l'environnement dans lequel l'entreprise évolue, mais aussi aux facteurs de la contingence comportementale susceptibles d'influencer les pratiques de contrôle de gestion des entreprises. Il s'agit de divers obstacles et difficultés liés à la fonction contrôle de gestion sociale et aux contrôleurs de gestion sociale et qui agissent directement et d'une manière considérable sur son efficacité.

Nous avons observé les contraintes suivantes inhérentes à la fonction contrôle de gestion sociale :

- l'insuffisance des moyens matériels et humains ;
- le statut de la fonction ;
- les limites afférentes à la recherche scientifique ;
- les contraintes organisationnelles et déontologiques.

Et les contraintes inhérentes aux opérationnels qui sont :

- la méfiance des opérationnels à l'égard des contrôleurs de gestion sociale ;
- la méfiance des responsables de ressources humaines à l'égard des contrôleurs de gestion sociale ;
- l'image négative des contrôleurs de gestion sociale.

Face à ces différentes contraintes : la fonction RH doit faire preuve de vigilance, conserver une proximité avec les salariés et dynamiser le lien social. Le contrôleur de gestion sociale, bénéficiant d'une position stratégique, ne doit pas perdre de vue qu'à travers la mise en place d'indicateurs, il doit participer à la gestion d'individus, savoir anticiper les évolutions et contribuer au déploiement de la performance économique et sociale.

Les variables sociales peuvent varier d'une période à une autre, ce qui impose au contrôleur de gestion sociale de viser le perfectionnement et l'adaptation des outils. Nous pensons que la mesure de la performance dans les entreprises marocaines ne se limite plus à la rentabilité et aux résultats financiers ; d'autres facteurs qualitatifs doivent être pris en considération.

La problématique du contrôle de gestion sociale dans ces entreprises marocaines doit être résolue par une réorganisation du service contrôle de gestion sociale et par les techniques et les méthodes utilisées, d'où le recours à des recommandations que nous jugeons nécessaires pour une meilleure amélioration de la performance des entreprises marocaines. Il s'agit notamment des :

- recommandations destinées à la direction générale ;
- recommandations destinées aux contrôleurs de gestion.

14. Propositions d'amélioration de la pratique du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines.

Introduction de la quatorzième section

En partant des observations, des analyses et des interprétations des résultats de la pratique du contrôle de gestion sociale dans les entreprises étudiées à la première et à la deuxième section, nous allons proposer certaines recommandations qui nous paraissent intéressantes pour rendre la pratique du contrôle de gestion sociale efficace afin d'améliorer la performance des entreprises marocaines. Le développement du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines ne relève pas seulement de la responsabilité des contrôleurs de gestion sociale mais aussi et surtout de celle de la direction générale qui doit faire preuve de bonne volonté et d'engagement, afin de donner au contrôle de gestion sociale sa vraie place, en lui permettant de jouer le rôle qui lui est assigné.

C'est pour cette raison que nous présenterons des recommandations pour la direction générale, des recommandations pour les contrôleurs de gestion sociale et des recommandations pour les directeurs des ressources humaines. Il s'agit, notamment de rendre le système d'information plus fiable et surtout celui de la fonction ressources humaines; d'organiser le service de contrôle de gestion sociale, d'identifier, d'analyser et d'évaluer des zones de risques sociaux, de créer de la valeur ajoutée, de gérer le knowledge management et de définir un référentiel de qualité des relations dans le programme de contrôle de gestion sociale.

14.1. Recommandations pour la direction générale.

Nous recommandons à la direction générale d'initier toute action corrective qui s'avère nécessaire pour corriger les dysfonctionnements identifiés et rester dans le périmètre des risques acceptés et de procéder à une surveillance continue des systèmes de contrôle de gestion sociale et de gestion des risques sociaux dans l'objectif d'améliorer la fonction ressources humaines, notamment, en les adaptant aux changements d'organisation et d'environnement.

14.1.1. Limiter les résistances au changement.

Le contrôle de gestion sociale est une activité de veille sociale. Il s'agit d'un système d'aide au pilotage social de l'organisation ayant pour objectif de contribuer à la performance de la gestion des ressources humaines et la maîtrise de ses coûts. Il utilise des outils tels que les tableaux de bord et accompagne ainsi l'ensemble des activités ressources humaines de l'entreprise dans une démarche de performance continue c'est pour cette raison qu'il a besoin d'informations fiables qui couvrent l'ensemble des processus RH. Dans ce cas, il est important de prévaloir la démarche suivante avant la mise en place du SIRH:

- sensibiliser et professionnaliser les équipes à la gestion du changement ;
- garantir l'appropriation des nouvelles pratiques du SIRH ;
- innover des méthodes de formation et d'apprentissage ;
- anticiper et limiter les résistances au changement ;
- définir la stratégie d'accompagnement la plus adaptée en fonction de chaque processus du SIRH.
- Mobiliser les acteurs métiers dans la mise en place du SIRH;
- définir les impacts du projet (nature et population impactée) .

L'exploitation de l'ensemble des fonctionnalités du SIRH facilite l'autonomie et la responsabilité des collaborateurs : ils leur permettent de prendre des initiatives, de mettre en avant leurs compétences et leurs aspirations auprès des décideurs de l'entreprise. La gestion des talents est ainsi facilitée et mise au service de la performance de l'entreprise. Responsabiliser le collaborateur, il devient acteur de sa carrière. Une telle évolution requiert toutefois un niveau de maturité suffisant de sa part, mais aussi de la part de l'organisation à laquelle il appartient. Le fait de travailler avec un SIRH peut amener le contrôleur de gestion sociale à rompre le lien humain entre les ressources humaines et les salariés. Il est cependant légitime pour une entreprise de se doter d'un SIRH permettant de construire une base de données commune.

14.1.2. Instauration d'un système d'information des ressources humaines.

Près de la moitié (47%) des entreprises interrogées qui ont instauré un SIRH dans le cadre de notre enquête ont déclaré qu'ils exploitent juste les processus de la paie et de la gestion administrative. Par contre, les autres processus majeurs comme : la performance, les entretiens, la gestion prévisionnelle des emplois et compétences, le recrutement, le pilotage et le contrôle de gestion sociale ne sont pas exploités. C'est pour cette raison que nous proposons aux dirigeants des entreprises marocaines d'anticiper et limiter les résistances au changement avant la mise en place d'un SIRH.

Dans l'environnement concurrentiel d'aujourd'hui, les entreprises ne peuvent plus fonctionner sans système informatique efficace. Quelle que soit leur taille, elles dépendent de plus en plus de l'informatique pour rester performantes et conserver leur avantage sur la concurrence. L'installation d'une solution de gestion intégrée apporte une flexibilité totale dans la gestion opérationnelle de l'entreprise. Son architecture modulaire, ses outils de développement et ses interfaces adaptées permettent au système d'être aisément configuré pour refléter le processus de gestion propre à l'entreprise, et donnent ainsi la possibilité d'évoluer au gré des changements de l'activité.

La solution intégrée offre au contrôleur de gestion sociale, non seulement un accès rapide et simple à toutes les informations de l'entreprise, mais également les états et documents nécessaires à la prise de décisions à tous les niveaux de la société. En quelques clics, le contrôleur de gestion sociale peut accéder à un instrument idéal pour une prise en charge efficace et rentable des opérations quotidiennes; qu'il s'agisse des éléments de ressources humaines, de la comptabilité, etc. Tous les départements de l'entreprise sont intégrés en temps réel. La solution de gestion intégrée fournit toutes les fonctions requises pour personnaliser et sauvegarder rapidement les données, définir les cours de change des devis, configurer les autorisations et les alertes et accéder aux informations provenant des autres logiciels. La solution intégrée dépasse les limites des systèmes d'information traditionnels en apportant une gestion de la performance d'entreprise (company performance management ou CPM). C'est une solution de business-intelligence qui donne la possibilité aux utilisateurs de visualiser et d'analyser leurs données via des feuilles de calcul Excel.

Les indicateurs de performance clé permettent un contrôle en temps réel de l'activité de l'entreprise (Business activity monitoring ou BAM) identifient automatiquement les exceptions de gestion et génèrent des alertes immédiatement.

Les ERP soulèvent de nombreux problèmes organisationnels et conceptuels. Lorsque leur installation est un succès, la mise en place d'un ERP permet :

Au contrôle de gestion sociale :

- l'élimination des tâches routinières (paye, une partie de la budgétisation, etc.) ;
- le transfert de connaissances RH aux managers de terrain ;
- l'utilisation d'indicateurs avancés plus nombreux (éléments physiques précurseurs des performances plutôt que mesures financières les constatant) ;
- Arbitrer un rôle plus large des contrôleurs de gestion au contrôleur de gestion sociale.

Aux managers :

- un moyen pour faciliter la remontée d'information (le reporting) et pour rendre celle-ci plus transparente; plus disponible, plus fiable (en minimisant la marge d'erreur due à la complexité de sa production); et donc plus exploitable pour améliorer la performance de l'entreprise.

En effet, le pilotage mensuel de la performance, par exemple sur la base d'un tableau de bord d'indicateurs sociaux , permet aux acteurs de prendre conscience de leur situation actuelle (à travers la performance réalisée) et de celle vers laquelle ils veulent aller (à travers les objectifs cibles de performance). Cette source de structure présente pour les acteurs à la fois une ressource (une motivation, un objectif à atteindre...) et une contrainte à leur action (cadre de leurs actions, obligation d'atteinte des objectifs...). Elle est ainsi utilisée comme une action d'accompagnement du changement.

En effet, le CGS est en grande partie tributaire de la fiabilité et de l'efficacité du système d'information dont il dispose. D'ailleurs, comme nous l'avons vu précédemment dans la section 1, certains CGS sont également responsables du SIRH.

L'efficacité du système d'information doit permettre un bon suivi du domaine de la gestion sociale:

- l'état et l'évolution prévisible de l'effectif ;
- la justification du coût des dysfonctionnements sociaux (absentéisme, turn-over, conflits, etc.) ;
- la valorisation des performances individuelles et collectives ;

- l'évolution de la masse salariale à court terme ;
- les conséquences sociales et financières des transformations, etc.

Cela permet aux managers de piloter, en toute autonomie, le système qui leur favorise la coordination et la communication verticalement et horizontalement. Ainsi, avec ce genre d'outils de management, l'entreprise assure sa politique et sa stratégie visant une croissance en dépit de tout événement conjoncturel. Ses objectifs doivent répondre clairement aux demandes des directions générales : obtenir plus de transparence sur les activités et les coûts des RH, sur l'emploi et les métiers, mais aussi, formuler des prévisions plus fiables sur les évolutions de la masse salariale.

14.1.3. Mettre en place des procédures claires , précises avec une définition des tâches et des responsabilités.

Afin d'assurer une conduite ordonnée et efficace des opérations de l'entreprise , garder une trace pour les dossiers antérieurs qui sont incomplets (manque de documents permettant d'avoir l'historique des contrôles antérieurs selon les personnes interrogées dans notre échantillon) , une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'organisation et une conformité des décisions avec la politique de la direction, nous proposons la mise en place du manuel des procédures et la séparation de la vie professionnelle de la vie privée des opérationnels.

Le manuel des procédures définit les modalités d'exécution des activités en codifiant les actes et les tâches de chaque intervenant aux procédures. Il aide à la compréhension et à l'interprétation des procédures de contrôle concernant l'utilisation des fonds et des biens inscrits au patrimoine de l'entreprise.

Disposer de manuels de procédures et d'une documentation sur les dispositifs mis en place au sein des organisations est une obligation de la loi. Les procédures doivent mentionner les imperfections relevées ainsi que les actions correctrices engagées.

La direction générale doit être impliquée tout au long du déroulement du projet de la mise en place de manuels de procédures, et il lui appartient en dernier ressort d'approuver les procédures avant leur mise en application. Il s'agit d'une démarche en plusieurs étapes :

- il faut procéder à une identification des procédures à formaliser. Il s'agit d'une des phases les plus délicates. Chaque département a l'obligation d'examiner toutes ses activités et de déterminer précisément les risques qu'elles génèrent ;

- les écarts constatés doivent être identifiés et analysés. Cela suppose que les procédures d'évaluation des résultats soient homogénéisées au maximum ; ces procédures devront de plus, être précisément documentées, et tout ce changement de méthode devra faire l'objet d'un processus précis d'élaboration et de validation ;
- le développement des synergies avec les contrôleurs externes rend nécessaire la formalisation des rapports périodiques. Il faut que ces derniers soient pertinents et clairs.

La mise en place de ces différentes mesures, tant au niveau des intervenants du contrôle interne, qu'au niveau de la transparence au sein de l'organisation, va permettre une meilleure maîtrise des risques. La procédure doit à la fois répondre aux exigences de l'entreprise et créer les conditions d'une application efficace. Pour cela, deux conditions doivent être remplies conjointement :

- Le fond : le contenu de l'information doit être approprié, pertinent et suffisant.
- La forme : elle participe à la bonne compréhension de l'information et par conséquent à la mise en œuvre de la procédure. La forme participe également à la gestion de la procédure (identification, élaboration, diffusion, révision...).

La mise en place de procédures et l'amélioration des méthodes de travail favorisent l'ordre, l'efficacité, la prévisibilité et la clarification de la mission du contrôleur de gestion sociale. Ce redressement lui permet de créer de la valeur ajoutée et amène les acteurs à mettre en œuvre des actions concrètes permettant d'exploiter les ressources dégagées dans un processus qui s'attache à la fois à la réduction des coûts et à la réallocation des ressources économisées. Nous recommandons, aussi, la définition des responsabilités et des pouvoirs qui doivent être accordés aux personnes appropriées en fonction des objectifs de la société, lesquels peuvent être formalisés et communiqués au moyen de descriptions de tâches ou de fonctions, d'organigrammes hiérarchiques et fonctionnels, de délégations de pouvoirs et devraient respecter le principe de séparation des tâches.

14.1.4. Organiser le service de contrôle de gestion sociale

L'organisation du service contrôle de gestion sociale fait partie des actions essentielles qui garantissent la compétence des contrôleurs de gestion et l'amélioration des conditions de travail.

1) Améliorer la compétence des contrôleurs de gestion sociale par la formation continue.

Suite aux lacunes constatées dans les compétences en contrôle de gestion sociale dans les entreprises interrogées, nous proposons aux contrôleurs de gestion sociale d'améliorer leurs connaissances, leur savoir-faire et autres compétences par une formation professionnelle continue en culture des ressources humaines pour être capables de faire des recommandations stratégiques et bien comprendre les enjeux d'une étude ; mais aussi, pour avoir une maîtrise parfaite des outils bureautiques courants (notamment Excel et Access), voire de certains outils statistiques pour les postes les plus techniques (SPAD, SPSS, SAS) permettant l'amélioration du contenu du travail pour les contrôleurs de gestion sociale, un objectif considéré comme étant un facteur de motivation. Le travail devenant intéressant, varié, épanouissant ; présente une opportunité de faire marcher ses méninges et de continuer à apprendre, évitant, ainsi, le travail sans intérêt, routinier et rébarbatif.

C'est une démarche de base pour améliorer la compétence des contrôleurs de gestion sociale à travers des séminaires, journées, colloques, repartis tout au long de l'année et animés par des intervenants professionnels de contrôle de gestion sociale et des experts en la matière.

L'amélioration de la compétence des contrôleurs de gestion sociale aura pour conséquence directe l'orientation vers la pratique de contrôle de gestion sociale au sens moderne du terme. Autrement dit, il sera conçu aussi bien par les contrôleurs de gestion sociale que par les directeurs des ressources humaines comme une fonction d'assistance au service de l'ensemble des départements de l'entreprise et non seulement de la direction des ressources humaines.

La formation va permettre au contrôleur de gestion d'améliorer ses compétences et de fixer les indicateurs et outils de pilotage (tableaux de bord, suivi budgétaire, SIRH...) pour mesurer toutes les composantes de la politique RH et évaluer précisément les impacts financiers des décisions RH.

De ce fait, l'activité de la fonction CGS va être rythmée par le calendrier des échéances sociales et opérationnelles qui comportent les opérations suivantes:

- le reporting social (mensuel, trimestriel et annuel) ;
- Compte rendu, bilan social, rapport égalité H/F, etc.
- GPEC, budget d'effectifs, masse salariale, etc.
- accompagnement RH, managers, organisation, SIRH, fiabilisation des données, etc.
- assurer la gestion du référentiel de l'organisation et des postes pour l'entité, etc.

2) Améliorer les conditions de travail, l'espace de travail et l'ergonomie du lieu de travail pour les contrôleurs de gestion sociale.

Suite à l'absence de conditions de travail adéquates, de motivation et de moyens matériels suffisants respectant le rapport coût /performance pour les responsables interrogés, il est impératif de procéder à l'amélioration des conditions de travail, d'espace et d'ergonomie .

Les conditions de travail sont des facteurs de motivation ou de démotivation. Les contrôleurs de gestion sociale peuvent jouir de beaucoup d'autonomie pour organiser leur travail comme bon leur semble, avoir des horaires raisonnables et réguliers leur permettant de préserver un équilibre entre leur vie professionnelle et leur vie privée, travailler dans des locaux agréables et spacieux. Le contrôleur de gestion sociale lors de son arrivée à l'endroit, objet de mission, devra être bien accueilli par des responsables et des acteurs principaux avec lesquels il aura un contact direct ou indirect.

Pour garantir le déroulement de sa mission dans de meilleures conditions, il faut réunir un ensemble de facteurs (conditions de travail, espace de travail et l'ergonomie) qui facilitent et améliorent la qualité des travaux réalisés par le contrôleur de gestion sociale ainsi :

- le contrôleur de gestion sociale doit bénéficier de conditions d'ordre matériels pratiques telles que : le téléphone, l'ordinateur, le branchement avec l'internet pour toute information externe à l'entreprise et un SIRH ,
- le contrôleur de gestion sociale doit avoir un accès facile à l'information recherchée et l'obtenir dans un temps réel ;

De même, la démarche ergonomique permet d'améliorer la qualité de travail pour le contrôleur de gestion , d'ajuster l'organisation et l'environnement de travail au contrôleur de gestion sociale. Elle a pour objectifs d'apporter des solutions pratiques et concrètes à des problèmes concrets:

- réduire les contraintes et efforts physiologiques ;
- optimiser les positions et postures de travail ;
- améliorer l'environnement de travail ;
- construire une communication stable et pérenne au sein de l'entreprise .

L'ergonomie traite de l'adaptation des conditions de travail aux capacités et caractéristiques du contrôleur de gestion sociale , et des capacités d'adaptation à sa fonction.

De ce fait, l'amélioration de l'ergonomie permet au contrôleur de gestion sociale:

- d'avoir du matériel qui fournisse l'adoption de la position idéale dans le travail;
- d'améliorer l'éclairage dans son bureau; une bonne lumière permet de rendre heureux;
- d'éviter les nuisances sonores;
- de protéger des températures extrêmes par un climatiseur.

14.2. Recommandations pour les contrôleurs de gestion

Une bonne identification des contraintes permet de recommander des solutions et des méthodes de contrôle appropriées en vue d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise. Le contrôleur de gestion sociale, en tant que veilleur de risques doit respecter dans sa démarche un certain nombre de recommandations que nous jugeons nécessaires.

14.2.1. Assurer le suivi de l'application des recommandations

Conformément à ce que nous avons identifié dans la première section ; à savoir que les recommandations validées trouvent quelques difficultés de mise en application, parce que les opérationnels ne s'engagent pas à mettre en œuvre les recommandations telles qu'il serait souhaitable. Nous proposons donc les recommandations suivantes :

- renforcer la participation des opérationnels dans le suivi des recommandations en améliorant l'information mise à leur disposition dans le but de la rendre plus lisible, compréhensible et globale.
- revoir les délais de restitution des informations, et mettre en place un dispositif de pilotage dont l'objectif est d'améliorer l'efficacité de département en orientant la gestion vers l'atteinte des résultats dans le cadre de moyens prédéterminés.

- instaurer la notion de performance chez les opérationnels comme la capacité à atteindre des objectifs préalablement fixés, exprimés en termes d'efficacité socio-économique, de qualité de service et d'efficience de la gestion.

Le suivi de l'application des recommandations va permettre au contrôleur de gestion sociale d'optimiser et de contrôler les recrutements, la formation, la paie, de même que les relations sociales à travers le règlement des litiges, la négociation, et toute autre activité tenant lieu de sociale

Le contrôleur de gestion est en relation directe avec différentes personnes de l'entreprise. Il doit démontrer qu'il apporte une aide à tous les services, tout en se montrant suffisamment ferme pour obtenir les réponses voulues et assurer l'application des actions correctives . Une certaine aisance relationnelle est donc indispensable. les activités de contrôle doivent être déterminées en fonction de la nature des objectifs auxquels elles se rapportent et être proportionnées aux enjeux de chaque processus.

Nous recommandons au contrôleur de gestion sociale de contribuer à la sensibilisation et à la formation des opérationnels sur l'application des actions correctives recommandées dans le reporting. Dans ce cadre un plan de travail de suivi des recommandations approuvé par la direction générale est nécessaire pour s'assurer de l'application effective des instructions de la direction générale et vérifier le bon fonctionnement des processus internes de la société, relatifs aux dysfonctionnements.

14.2.2. Réaliser l'ensemble des missions programmées

Conformément à ce que nous avons identifié dans la première section, les contrôleurs de gestion sociale nous informent qu'ils n'ont ni le temps, ni les moyens et les compétences nécessaires pour réaliser l'ensemble des tâches et missions programmées. Dans ce cadre, nous proposons les recommandations suivantes au contrôleur de gestion sociale :

- établir un plan pour atteindre les objectifs (niveau de tâches à réaliser, ressources à mettre en œuvre, etc.).
- analyser en permanence les résultats de son activité, en rédigeant des rapports pour son supérieur hiérarchique. Lorsque les prévisions ne sont pas tenues, il les réajuste et préconise des mesures correctives.

- maîtriser les techniques de gestion de l'information (un exemple) ; mettre en place un système d'information RH basé sur les indicateurs sociaux les plus pertinents ;
- organiser la collecte des informations qui alimenteront la base de données, sous une forme automatisée qui n'alourdisse pas le travail administratif, puis les fiabiliser, notamment en conseillant les opérationnels sur les méthodes de prévision et de calcul des indicateurs de gestion et de performance ;
- connecter les systèmes d'information entre eux pour communiquer en temps réels et donc assurer une amélioration de la lisibilité et de l'efficacité de l'information fournie par les opérationnels,
- avoir une bonne résistance au stress.
- bénéficier d'une organisation du planning de travail.

14.2.3. Gommer l'image négative du contrôleur de gestion sociale et apporter de la valeur ajoutée

Le comportement du contrôleur de gestion semble constituer une des clés non seulement de la qualité des relations qu'il entretient avec les responsables opérationnels, mais aussi de la réussite de la mise en place des systèmes de contrôle.

La valeur ajoutée d'un contrôleur de gestion sociale consiste à garantir l'intégrité de l'entreprise par l'exactitude des états, le respect des règles, des documents, et des rapports. Ce qui permet d'éviter les pertes par la mise en place d'un contrôle efficace des risques sociaux. et de s'assurer que le comportement de tous est propice à l'intérêt général. C'est dans la capitalisation de la relation interactive avec les collaborateurs que le service de contrôle de gestion sociale est co-produit et que la valeur ajoutée est construite.

Le contrôle de gestion sociale doit sortir de l'ombre, se faire connaître, expliciter ce qu'il fait, gommer l'image négative qui lui est parfois encore attachée, apporter la preuve de la positivité de son action, piloter les activités de la fonction ressources humaines en lien avec la performance de l'entreprise ainsi qu'avec les orientations, les plans stratégiques et les frais de fonctionnement de la DRH. Le contrôle de gestion sociale doit savoir vendre son activité pour atteindre ses objectifs qui sont principalement de promouvoir le gouvernement d'entreprise et de satisfaire ses clients par des actions concrètes telles que :

- vérifier la bonne adéquation de la fonction RH par rapport aux objectifs qu'elle s'est fixés, et au-delà, de mettre en évidence la bonne participation de la fonction RH aux objectifs de l'entreprise elle-même ;
- faire fonctionner les bases de données et tableaux de bord permettant de suivre les activités des salariés, leurs performances et les coûts qu'ils engendrent).
- conduire les analyses économiques ou socioéconomiques qu'impose un pilotage rationnel (exemples : analyse des évolutions de la masse salariale, analyse des évolutions de la performance, étude des écarts sur les budgets de frais du personnel, détermination des coûts sociaux cachés...).
- présenter au regard de la stratégie de l'entreprise, des informations quantitatives détaillées et pertinentes sur les éléments dont la mobilisation est à l'origine de sa réussite.

Nous avons observé que la réussite du contrôle de gestion sociale dépend largement de la qualité des contacts entre les opérationnels et les contrôleurs de gestion sociale. Une bonne collaboration permet à ces derniers d'identifier facilement les problèmes de l'entité contrôlée, d'en analyser les causes, d'en évaluer les conséquences et d'en proposer les recommandations nécessaires. Une mauvaise collaboration risque de vider le contrôle de gestion sociale de son contenu et de rendre les interventions des contrôleurs de gestion sociale extrêmement difficiles. Or, le face-à-face entre le contrôleur de gestion sociale et les collaborateurs est généralement caractérisé par une double crainte exprimée par ces derniers : crainte de changement en raison de son caractère déstabilisant du contrôle et crainte de sanction en raison de la conception « policière » formulée à l'encontre du responsable de ressources humaines.

Le contrôleur de gestion sociale doit avoir le sens d'esprit d'équipe, être un catalyseur de motivation et de création des bonnes conditions de travail, et être à la disposition des autres services en matière de conseil et consultations. Il doit établir de bonnes relations soit avec l'ensemble des parties internes à l'entreprise soit avec les parties prenantes.

14.2.4. Définir un référentiel de qualité des relations dans le programme de contrôle de gestion sociale

Conformément à ce que nous avons identifié dans la section première sur le manque de méthodes formelles pour évaluer les relations, nous proposons au contrôleur de gestion sociale de définir les éléments qui rendent une relation fructueuse, leur procure un référentiel grâce auquel ils peuvent systématiquement suivre les relations dans le temps, porter un diagnostic sur les relations, et développer des stratégies pour rétablir celles qui se sont détériorées. En outre, nos interrogés nous ont révélé que l'injustice perçue peut donner lieu à tout un ensemble de réactions néfastes pour l'entreprise telles que la réduction de l'implication du salarié, le ressentiment, le sabotage, le vol, ou même l'intention de quitter l'entreprise.

De ce fait, le contrôleur de gestion sociale doit se mettre d'accord avec la direction générale sur la liste des relations clés à contrôler, et planifier des interviews avec chaque partenaire de ces relations pour identifier les conditions et les sources potentielles de difficultés dans les relations. Après avoir analysé chaque relation, le contrôleur de gestion sociale peut rechercher les points récurrents et les tendances dans les réponses et trouver des solutions pour faciliter le maintien de bonnes relations internes.

Toutefois, le contrôleur de gestion sociale doit s'orienter plus vers les compétences relationnelles, notamment, de communication permettant de développer la confiance interpersonnelle et facilitant, conjointement, le règlement des conflits et l'alignement des perceptions et des attentes. L'attitude des managers est significativement plus favorable lorsque le contrôleur de gestion sociale met en pratique des techniques de communication dites ouvertes que lorsqu'il utilise des moyens de pression.

Les pratiques de bonne gestion incluent notamment les actions suivantes:

- favoriser une communication interpersonnelle respectueuse ;
- gérer les membres de son personnel avec équité ;
- faire une gestion précoce et appropriée des conflits afin d'éviter la détérioration des situations conflictuelles ;
- définir clairement les responsabilités et les tâches de chacun ;
- instaurer un mécanisme connu, efficace, crédible et adapté à la réalité de son entreprise.

14.3. Recommandations pour la direction des ressources humaines

14.3.1. Améliorer le contexte culturel et la recherche du bien commun

Nous avons vu dans la première section que le contexte culturel des entreprises marocaines fait apparaître la configuration culturelle suivante : une distance hiérarchique assez grande, une culture à orientation collectiviste, une culture à contrôle d'incertitude faible et le degré de masculinité prédominant. C'est pour cette raison que nous proposons les recommandations suivantes pour la direction des ressources humaines :

L'amélioration du contexte culturel de l'entreprise marocaine par la mise en place d'un langage commun qui facilite la circulation de l'information, la communication sociale et la prise de décision.

Ce langage unique se manifeste non seulement par un vocabulaire spécifique, mais également par les formulaires adaptés en type de communication interne retenu (lettres, rapports, ordres écrits), ainsi que par les procédures de contrôle. L'amélioration de la culture d'entreprise marocaine peut constituer un patrimoine social offrant d'excellentes bases d'évolution et de reconstruction d'un modèle social pertinent, durable et conforme aux attentes des clients.

L'instauration d'une culture managériale basée sur-l'éthique (respect, souci de l'échange et du « construire ensemble »...) favorise le co-développement et l'apprentissage, ce qui consolide l'implication et la confiance des individus et accroît encore davantage l'efficacité économique de l'entreprise. La dynamique de ce cercle vertueux, engendrée par « un pilotage par le bien commun », permet de monter des projets compétitifs et renforce la solidarité des acteurs face aux ruptures de l'environnement. L'utilisation de tous les outils de management RH est souhaitable pour unifier le groupe et lui donner une cohésion. Cela peut passer par du marketing interne, du team building ou tout autre activité visant à rappeler les références communes. Il ne doit pas soulever des débats, ni générer des conflits, tous doivent aller dans le même sens.

Améliorer le mode de fonctionnement des entreprises marocaines , de la direction jusqu'au dernier collaborateur, en passant par le management ; c'est-à-dire la définition de contributions complémentaires, en contre partie des rétributions proportionnées. La recherche du bien commun est source de pérennité. Elle donne une orientation et un sens de la bonne gestion.

L'intégration d'une dimension « bien commun » à un produit (ou à un service) constitue pour une entreprise un avantage concurrentiel certain (biens recyclables...). Facteur de performance, la recherche du bien commun ne revient pas à soumettre la liberté individuelle à un ordre moral mais conduit à créer un espace propice à la délibération sur le sens que les acteurs d'une organisation souhaitent donner à leur action. C'est un processus collectif dans lequel chacun apprend de l'autre sans perdre son identité.

14.3.2. Créer un climat de travail et améliorer l'image des contrôleurs de gestion

Conformément à ce que nous avons identifié dans la première section à propos du comportement des collaborateurs basé essentiellement sur l'esprit de distance et de refus délibéré de communiquer et surtout de collaborer avec les contrôleurs de gestion sociale, nous proposons des recommandations à la direction des ressources humaines de créer un climat de travail marqué par la confiance génératrice d'entrain et d'enthousiasme .

La réputation, la compétence et l'image du contrôleur de gestion sociale semblent, jouer un rôle déterminant dans la création d'un tel climat alors que les rencontres et les contacts fréquents participent au développement de cette confiance.

Le comportement du contrôleur de gestion sociale semble constituer une des clés non seulement de la qualité des relations qu'il entretient avec les responsables opérationnels, mais aussi de la réussite de la mise en place des systèmes de contrôle. Le comportement humain dans les organisations est souvent affecté par la confiance qui joue un rôle essentiel, notamment dans la coopération entre les acteurs comme le confirme un courant important de la littérature (Deutsch, 1958, Axelrod, 1984 ; Gambetta, 1988 ; Mc Allister, 1994 ; Ferrin, Bligh et Kohles, 2008).

Pour garantir l'adhésion des opérationnels au système de contrôle de gestion sociale et la qualité des relations entre les contrôleurs de gestion sociale et les opérationnels ; le soutien de la direction générale et des ressources humaines est nécessaire. L'adaptation des outils de contrôle de gestion sociale aux besoins des opérationnels, la performance locale de ces outils, l'image véhiculée par la direction générale semblent jouer un rôle important dans l'émergence d'un tel climat.

De même, le partage permanent de l'information est un élément indispensable pour la réalisation des objectifs du contrôle social. Il s'exerce au bénéfice de plusieurs types de responsables : financiers, trésoriers, contrôleurs de gestion, gestionnaires d'entités opérationnelles, les professionnels des fonctions RH mais aussi les partenaires sociaux.

14.3.3. Améliorer le système de mesure de performance.

Nous proposons, l'amélioration des indicateurs de performance qui consiste à créer une liste d'indicateurs correspondant aux objectifs spécifiques afin d'indiquer à tous les collaborateurs ce qu'ils doivent faire pour participer à la réalisation de la stratégie générale.

Le management a besoin de s'appuyer sur l'expertise des professionnels de la fonction RH pour relever ces nouveaux challenges. Il s'agit de mettre en œuvre des concepts et outils RH, répondant aux évolutions économiques, sociales et sociétales, dont la valeur ajoutée est indéniable.

Nous recommandons que chaque processus de gestion des ressources humaines soit optimisé et doté d'instruments de mesure qui en démontrent l'efficacité. Le système de pilotage de GRH doit permettre de contrôler la pertinence des solutions tout en préparant et préservant les ressources humaines nécessaires au développement de l'entreprise. Un salarié qui n'a aucune connaissance de la stratégie de la société doit être en mesure de la déduire de l'ensemble des indicateurs de performances. La mise en place des nouveaux outils de contrôle RH qui vont avoir pour objet non pas de mesurer le passé, comme le faisait le bilan social, mais de fournir des informations les plus fiables possibles sur le résultat des actions RH en cours, d'analyser les dérives ou les tendances et d'opérer les changements qui s'imposent.

L'évaluation est utile à plusieurs stades de la vie du salarié pour mesurer, entre autres, le niveau des compétences acquises et celles restant à acquérir. Pour être utile et efficace dans les entreprises marocaines, il est nécessaire d'expliquer le 'pourquoi de l'évaluation' : s'agit-il de rémunérer, promouvoir, recruter, former, favoriser la communication, collecter des données, créer un dialogue, social...? L'objectif de l'évaluation doit être clair. De même, l'évaluation doit porter sur les compétences d'après un référentiel établi sur les résultats d'une mission, elle n'est pas arbitraire et illimitée mais circonscrite à un domaine défini au préalable et portée à la connaissance de la personne évaluée.

En suite, il est nécessaire de légitimer l'évaluateur: est-ce un supérieur hiérarchique direct? Éloigné? Exerce-t-il une mission proche de celle de la personne évaluée?

L'évaluation des indicateurs de performance permettront à l'entreprise marocaine de soutenir la compétitivité de l'entreprise en renforçant sa capacité à créer et à innover. Dans ce sens, l'entreprise doit également apprécier la qualité et le potentiel de ses hommes à travers l'évaluation de leurs connaissances.

L'entreprise est un système complexe. De nombreux facteurs économiques et organisationnels influencent la réalisation des résultats. C'est ce qui fait renoncer les responsables RH à mesurer la rentabilité d'une action RH dans la plupart des cas. Parmi les variables pesant sur un résultat, il est cependant possible d'identifier celles relevant spécifiquement des actions RH telles que : l'impact d'un programme de formation sur la productivité, l'impact d'un programme de recrutement sur le chiffre d'affaires et l'impact d'un système de prime sur la satisfaction client... Il ne s'agit pas d'exiger des professionnels RH une analyse économique systématique de toute action réalisée. L'analyse économique ne se justifie que lorsque l'action RH fait partie des paramètres d'influence majeurs. Cette démarche poursuit plusieurs objectifs. Elle permet :

- de juger de l'intérêt de l'action engagée ;
- de contrôler son retour sur l'investissement ;
- d'adapter l'action lorsque le résultat n'est pas suffisant ;
- d'orienter les professionnels RH sur le résultat économique ;
- de motiver et mobiliser les équipes RH en leur faisant prendre conscience des conséquences économiques de leurs actions.

Nous recommandons aux contrôleurs de gestion sociale de participer à l'amélioration de la performance de l'entreprise marocaine par des rapports et des analyses pour :

- apporter un retour d'information au salarié : un retour constructif d'où résulte une amélioration de la performance ;
- participer au changement des prévisions de performance : acceptation mutuelle des nouveaux objectifs de performance ou de plans d'actions ;
- développer les compétences de performance : acceptation mutuelle de plans d'actions de développement ;
- soutenir des actions ressources humaines par des informations fiables : évaluations valables pour étayer des décisions relatives au salaire, à l'emploi ou à la promotion.

Il revient au contrôleur de gestion sociale de diffuser la vision, d'inciter les individus à fixer leurs objectifs en lien avec la stratégie des ressources humaines, à définir les indicateurs utiles au pilotage de leur propre activité et à bien analyser leurs résultats en vue d'actions correctrices. De la sorte, il permet aux opérationnels de décrypter les processus de création de valeur, de situer leur propre action au sein de ces processus.

Nous pouvons conclure que d'après les réponses des personnes interrogées, le contrôle gestion sociale dans les entreprises marocaines influence la performance des entreprises par l'exploitation des outils de pilotage RH qui sont adaptés à chaque entreprise. C'est pour cette raison que son lien et son impact perçus sur la performance semblent être conséquents.

Nos résultats indiquent que la mise en place du contrôle de gestion sociale semble avoir des effets positifs sur la performance perçue par les répondants. Cet outil de pilotage mis à la disposition des gestionnaires joue un rôle important dans l'atteinte des objectifs sociaux escomptés.

14.3.4. Intégrer et développer la maîtrise des Big Data RH dans les entreprises marocaines

Intégrer et développer la maîtrise des Big Data dans les entreprises marocaines permet au contrôleur de gestion sociale, d'utiliser des masses considérables de données, interpréter des résultats et de les traduire en actions concrètes. Cette maîtrise du big data va permettre à la fonction des ressources humaines d'augmenter son pouvoir de décision dans l'entreprise. Cela permet aussi de fluidifier, d'optimiser la gestion des talents. En d'autres termes, cela permet aux ressources humaines de suivre le rythme de mutation du marché.

Intégrer et développer la maîtrise des Big Data dans les entreprises marocaines, permet au contrôleur de gestion sociale d'améliorer de façon souple la qualité et la quantité des informations (les architectures des SIRH étant toujours difficiles à faire évoluer) et de faire émerger de nouvelles passerelles entre les métiers. Une telle approche permet de renforcer la proactivité des collaborateurs, qui y voient un moyen d'action sur leur parcours de carrière. Cet élément d'attractivité n'est pas à négliger dans le cadre d'une démarche de transformation.

Le contrôleur de gestion sociale marocain est amené à dépasser la production de chiffres sur la fonction sociale pour passer une autre étape de développement des analyses et l'aide à la décision. C'est une constante du contrôle de gestion sociale qui doit en permanence prouver sa valeur ajoutée et sa légitimité en donnant du sens aux empilements de données sociales et RH.

Le contrôleur de gestion sociale marocain peut évidemment tirer partie du big Data :

- identification plus rapide des risques sociaux pour le pilotage social,
- intégration de nouvelles informations de pilotage, benchmarking, amélioration de la qualité des données de gestion sociale.

Pour le contrôleur de gestion sociale marocain, le Big Data est une véritable opportunité pour faire de lui le collaborateur qui facilite de nouveaux Social Business Models et qui reconfigure le mode de fonctionnement de l'entreprise sur un mode piloté par les données (Data-driven).

Le Big Data permet à la direction des ressources humaines dans les entreprises marocaines de trouver de nouvelles sources de valeurs ajoutées. Pour cela, le contrôleur de gestion sociale peut :

- changer les bases du SIRH en silo pour inciter les collaborateurs de l'entreprise, encore plus à travailler de façon transversale ;
- adapter les suivis du contrôle de gestion sociale pour suivre ces expérimentations et la création de valeur associée ;
- piloter les impacts organisationnels adaptés à ces nouveaux Social Business Models .

L'arrivée du big data dans les entreprises marocaines est une bonne nouvelle pour le pilotage social de performance. Les contrôleurs de gestion sociale au Maroc vont, enfin, pouvoir se consacrer à l'essentiel de leur mission : exploiter l'information sociale et la mettre au service des opérationnels afin qu'ils puissent prendre les bonnes décisions.

Le métier du contrôleur de gestion sociale demande une bonne compréhension des systèmes d'information RH . Les ERP, les « Big Data » internes structurent l'information de gestion . confrontés à une explosion de la quantité d'informations potentiellement disponibles, les contrôleurs de gestion sociale dans les entreprises marocaines doivent être en mesure d'utiliser, mais également d'interagir sur ces systèmes de façon à construire une information pertinente pour leurs analyses:

- définition des KPI et tableaux de bords RH ,
- analyse des effectifs, du turn over, de la formation, de l'absentéisme, ...
- simulation de la masse salariale (reporting légal : bilan social, RSE, ...)
- pilotage des rémunérations et gestion prévisionnelle des compétences (référentiels métiers, modélisation et cartographie, analyse des écarts et montée en compétences).

Conclusion de la quatorzième section

Le contrôle de gestion sociale s'est considérablement développé au cours des récentes années à travers notamment des systèmes de pilotage et de reporting mettant en œuvre un ensemble structuré d'indicateurs sociaux. Au-delà du contrôle de gestion sociale, c'est aujourd'hui le contrôle de gestion dans une problématique globale et stratégique qui intègre de plus en plus la dimension ressources humaines dans ses modèles. La gestion des ressources humaines est un des éléments de la performance globale que l'entreprise cherche à atteindre. Le contrôle de gestion sociale, de son côté, atteste l'élargissement d'une démarche de pilotage à des éléments non seulement économiques (contrôle de la masse salariale), mais aussi organisationnels et sociaux (carrières, formations, conditions de travail).

Le modèle des balanced scorecards, initié par Kaplan et Norton témoigne de cette évolution du contrôle de gestion dont l'apport majeur réside dans sa représentation équilibrée de la performance et son alignement de l'organisation sur la stratégie des dirigeants ; de même, il permet d'éviter des comportements opportunistes de la part des managers qui peuvent être tentés de privilégier la performance financière à court terme, sur laquelle, bien souvent, est indexée leur rémunération au détriment de la performance à long terme.

les indicateurs sociaux trouvent, aujourd'hui, un terrain d'application particulièrement prometteur à travers les systèmes de reporting et de pilotage de la responsabilité sociale de l'entreprise et du développement durable.

Il est important de rappeler que les indicateurs de performance sociale, dont il faut suivre l'évolution, sont évidemment propres à chaque organisation, compte tenu de son schéma organisationnel et des objectifs stratégiques qu'elle s'est assignée. La mesure des effets des pratiques de gestion des ressources humaines illustre les nécessités d'une politique RH mesurée.

Conclusion du chapitre IV

La gestion des ressources humaines est un des éléments de la performance globale que l'entreprise cherche à atteindre. Le contrôle de gestion sociale, de son côté, atteste l'élargissement d'une démarche de pilotage à des éléments non seulement économiques (contrôle de la masse salariale), mais aussi organisationnels et sociaux (carrières, formations, conditions de travail).

Les attributions du contrôleur de gestion sociale dans les entreprises marocaines sont multiples. En homme de chiffres, il conçoit et anime les tableaux de bord sociaux de l'entreprise et réalise régulièrement des reportings pour la direction des ressources humaines, la direction générale ou la maison mère lorsqu'il travaille dans un groupe. Il participe à l'élaboration des objectifs sociaux, met en place les budgets et établit des indicateurs de performances. Il calcule les écarts entre les prévisions et les réalisations et recherche les causes de ces écarts. Une fois celles-ci déterminées, il suggère les mesures à apporter afin d'améliorer les performances. A ce titre, le contrôleur de gestion sociale joue un rôle stratégique. Il s'assure que l'ensemble des conditions est mis en œuvre pour que l'entreprise dégage les résultats escomptés, compte tenu des moyens engagés, conformément à la stratégie définie,

Le contrôleur de gestion sociale doit être en mesure d'apporter aux administrateurs par l'intermédiaire des rapports et de suivi des actions, un regard impartial et professionnel sur les risques sociaux de l'entreprise, et de contribuer ainsi à améliorer l'information du conseil sur le niveau de risques sociaux de l'entreprise. Et pour lever toute ambiguïté qui entoure le rôle de contrôleur de gestion sociale et des collaborateurs dans les entreprises, une définition des tâches et des responsabilités du contrôleur de gestion sociale doit être élaborée et diffusée à tous les niveaux hiérarchiques. A ce titre, les tâches doivent préciser les devoirs et les pouvoirs des contrôleurs de gestion sociale et des collaborateurs et leurs comportements qui s'inscrivent dans l'environnement du contrôle de gestion sociale.

Conclusion de la partie II

Cette deuxième partie de notre thèse s'est attachée d'une part, à souligner la méthodologie de recherche adoptée afin de mettre à l'épreuve notre modèle théorique et d'autre part, à présenter les résultats de notre investigation empirique.

Ainsi, dans le cadre du chapitre 3 de ce travail, nous avons expliqué notre méthode de recherche adoptée : les variables explicatives, intermédiaires et la variable expliquée, afin d'explicitier l'impact des facteurs de contingence organisationnelle et comportementale sur les pratiques du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines et de mettre en évidence leur influence sur l'amélioration de la performance de ces entités.

Le chapitre 4, quant à lui, a été consacré à la restitution de l'ensemble des résultats relatifs à notre investigation empirique. Ainsi, dans une première étape, nous avons présenté nos observations et constats du traitement de notre échantillon. Dans un deuxième temps, nous avons analysé et interprété les différentes analyses exploratoires et confirmatoires réalisées afin de valider nos échelles de mesure. Dans une troisième étape, nous avons proposé des recommandations pour une bonne pratique du contrôle de gestion sociale .

A l'issue de cette partie, nous avons constaté que ;

- le système d'information des ressources humaines et le contrôle de gestion sociale laissent apparaître certaines défaillances qui entravent la bonne pratique de cette fonction ;
- le contrôleur de gestion sociale aimerait ne pas être considéré comme un simple producteur de chiffres dans l'entreprise. Il aspire à ce que son travail soit reconnu en tant qu'aide à la décision ;
- une liaison indirecte entre la pratique du contrôle de gestion sociale et l'amélioration des performances de l'entreprise.

Par conséquent, l'effort qui doit être fait concerne les conditions favorables et nécessaires à tout contrôle de gestion sociale pour que celui-ci puisse assumer le rôle qui lui est assigné.

C'est dans la perspective d'une réponse à cette question que nous avons émis certaines recommandations. Elles se résument, dans le renforcement de la fonction contrôle de gestion sociale au sein de ces entreprises.

Ce renforcement passe d'abord par la définition des fonctions et tâches du contrôleur de gestion sociale pour mieux sensibiliser le personnel à l'intérêt du contrôle de gestion sociale et à l'amélioration des conditions de travail et des compétences des contrôleurs de gestion sociale; Puis, par la mise en place des procédures claires et précises et par l'amélioration du contexte culturel, et ce, en y intégrant la notion du bien commun.

Au Maroc, le recours au contrôle de gestion sociale, peut participer à la bonne diffusion des bonnes pratiques **GRH** dans les entreprises. Le contrôle de gestion sociale peut concerner le contrôle de la qualité de l'information relative au personnel, celui de l'application des procédures internes ou externes, où encore celui de la conformité à la GRH.

Un contrôle de gestion sociale orienté vers le développement durable désigne alors un système de pilotage intégrant la finalité de développement durable. Il s'agit d'un dispositif visant à améliorer la performance durable et équilibrée d'une firme, à accroître de manière permanente sa richesse et sa valeur, ainsi que celles de tous ses partenaires, tout en lui apportant la garantie qu'elle contribue effectivement au développement de la « société-monde », que son action vise au « bien commun ».

Par rapport à notre question de départ, à savoir : **Dans quelles mesures le contrôle de gestion sociale peut-il améliorer la performance d'une entreprise ?** Nous avons été surpris de constater que la fonction contrôle de gestion sociale occupe une place plus importante que ce que nous pensions. Elle est reconnue et connue par la majorité des personnes que nous avons interviewées. Elle est utilisée avec plus ou moins d'efficacité par les entreprises enquêtées.

Il convient aussi de noter que l'amélioration de la pratique de contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines relève en premier lieu de la responsabilité de la direction générale, des contrôleurs de gestion et de la direction des ressources humaines.

Le développement du pilotage social s'est imposé pour faire face aux transformations de l'environnement économique et social de l'entreprise qui l'influence.

L'amélioration globale et durable de ses performances passe par une identification certaine des opportunités tout en se préservant des menaces qui pèsent sur son avenir.

Conclusion

Le principal but de cette recherche est de vérifier si la pratique du contrôle de gestion sociale influence l'amélioration de la performance dans les entreprises marocaines. En se basant sur les facteurs de la contingence organisationnelle et comportementale.

Nous avons testé trois hypothèses:

La première hypothèse correspond à la liaison positive entre la pratique du contrôle de gestion sociale et l'amélioration de la performance des entreprises au Maroc.

La seconde hypothèse suppose qu'il existe un lien significatif entre les deux facteurs de contingence (organisationnelle et comportementale) et l'amélioration de performance au sein des entreprises marocaines.

La troisième hypothèse suppose une entreprise marocaine qui utilise davantage des pratiques de contrôle de gestion sociale, connaîtra une amélioration de ses résultats sociaux et par conséquent de sa performance.

Notre recherche vise notamment un objectif majeur: une meilleure compréhension de l'influence des pratiques de contrôle de gestion sociale sur l'amélioration de la performance dans les entreprises marocaines. Pour ce faire, nous avons élaboré notre modèle conceptuel de recherche en s'appuyant sur la théorie de la contingence et en suivant une méthodologie hypothético-déductive.

Nous nous proposons en conclusion, d'évaluer et de mettre en perspective les résultats de cette thèse, en présentant les apports, les limites et les prolongements possibles.

1. Les apports théoriques

Les apports théoriques majeurs de la présente recherche sont résumés en deux volets :

Le premier apport théorique lié à notre recherche réside dans l'aspect explicatif de l'analyse de la relation entre le contrôle de gestion sociale et la performance à travers l'approche contingente.

Dans le but de comprendre et résoudre cette problématique complexe, cette étude s'inscrit dans une logique cumulative permettant aussi d'enrichir les travaux antérieurs qui étudient la problématique relative aux nouveaux défis du système de mesure de la performance sociale. En effet, peu d'études académiques ont été publiées sur la fonction contrôle de gestion sociale, en particulier dans le contexte marocain. En revanche, des enquêtes sur l'influence des pratiques de la GRH sur la performance ainsi que des articles de réflexion sur l'évolution de la fonction contrôle de gestion sociale paraissent à intervalles réguliers dans des revues professionnelles.

Le contrôle de gestion sociale au Maroc est un domaine très peu exploré par la recherche universitaire. La promotion du contrôle de gestion sociale est toujours laissée à la seule initiative des entreprises, des formateurs et animateurs. Aucun contrôle réglementaire ou professionnel n'est prévu. La pratique du contrôle de gestion sociale n'a pas connu une grande amélioration par la constitution d'un cadre juridique et l'enseignement spécifique à la formation dans les écoles de commerce ou dans les universités.

Le **deuxième apport théorique** de notre recherche s'attache à l'élaboration d'un modèle théorique intégrateur explicatif des pratiques du contrôle de gestion sociale. En analysant une littérature riche et variée portant sur les pratiques du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines, nous avons identifié douze variables explicatives et une variable intermédiaire. Ces variables ont été intégrées dans notre modèle conceptuel. Après la première partie théorique, nous avons procédé à une étude empirique.

L'étude a porté sur 4 régions composées de plusieurs villes marocaines. Après le recueil des données auprès de 66 entreprises marocaines, celles-ci ont été soumises à une analyse exploratoire opérée sous le logiciel SPSS 22. Cette analyse nous a permis de vérifier la qualité de nos échelles. L'étude révèle que les contingences, sont généralement reliées à la pratique de cette fonction. Ces facteurs de contingences déterminent donc l'apport du contrôle de gestion sociale, et influencent l'amélioration de la performance dans les entreprises marocaines.

L'évolution de ses outils et du champ d'application du contrôle de gestion sociale montre bien qu'il s'agit d'une technique qui n'a pas épuisé toutes ses potentialités. Ainsi, en présentant au préalable le cadre de référence de la pratique du contrôle de gestion sociale, sa méthodologie et ses outils, nous avons pu mettre l'accent sur ses différents aspects (conceptuel, humain, technique). Par conséquent, nous avons pu mettre en évidence les contraintes qui entravent la bonne application du contrôle de gestion et les conditions d'efficacité.

2. Les apports managériaux

D'un point de vue managérial, cette recherche peut aboutir à plusieurs enseignements, tant pour les managers d'entreprises, les contrôleurs de gestion sociale que pour les DRH. Un gestionnaire peut trouver des pratiques innovantes, différenciées et hétérogènes en matière de contrôle de gestion sociale et indicateurs sociaux de performance, notamment en intégrant de nouvelles préoccupations sociales organisationnelles dans le management des entreprises.

Cette étude peut intéresser plusieurs acteurs, notamment et d'une manière générale, les entreprises, et les entreprises qui souhaitent suivre et mesurer leur politique sociale en particulier. Sur le plan pratique, la contribution de ce travail apporte aux praticiens les apports suivants :

Le premier apport pratique relatif à notre travail concerne notre outil d'investigation.

En effet, le questionnaire de recherche que nous avons développé à partir des travaux antérieurs, peut être considéré comme un outil de diagnostic et d'évaluation de la pratique du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines. Il permettra d'obtenir des informations variées sur les moyens à mettre en place pour la recherche de la performance, sur les indicateurs sociaux, le calcul des coûts sociaux, les budgets sociaux etc.

Le deuxième apport pratique de notre recherche porte sur l'explication des pratiques de contrôle de gestion sociale. En effet, notre travail, grâce à une enquête théorique et une validation empirique, a contribué à mieux comprendre les pratiques de contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines, en mettant en avant les facteurs qui les influencent et les expliquent. Cette compréhension est importante dans la mesure où elle permet aux dirigeants, aux DRH et aux contrôleurs de gestion sociale de mieux cibler leurs actions incitatives pour piloter la performance de ces entités et mesurer la performance sociale, en fonction des objectifs.

Dans ce cadre, les contrôleurs de gestion sociale voient leur métier comme un métier exigeant et faisant appel à des compétences diverses telles que la capacité d'analyse et de synthèse, le sens du contact, l'écoute, la rigueur, la connaissance de l'activité et le respect des engagements. L'expérience, la maturité personnelle, la curiosité intellectuelle, l'ouverture d'esprit et la rigueur morale permettront au contrôleur de gestion sociale de s'adapter aux environnements, internes et externes ainsi qu'à des organisations hiérarchiques ou matricielles.

Nous souhaitons que nos résultats puissent apporter un éclairage aux contrôleurs de gestion sociale aux DRH et au manager au Maroc et qu'ils puissent avoir la possibilité de s'appuyer sur les pratiques du contrôle de gestion sociale qui se distinguent dans cette étude afin de gérer leurs défis en matière de politique sociale RH. Il s'agit de l'amélioration des services rendus par la fonction RH, l'informatisation des processus RH, l'amélioration des SIRH, le pilotage de la masse salariale, etc.

Pour les managers de ces entreprises, comme pour les autres managers au Maroc, il est important pour nous qu'ils saisissent l'importance du contrôle de gestion sociale dans l'amélioration de la performance et l'importance de l'adapter à leurs stratégies sociales.

Dans un essai de rapprochement de la pratique du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines prises dans ce cadre de référence, nous avons abouti à un certain nombre de constats à travers l'enquête concernant les 66 entreprises :

- le contrôleur de gestion sociale souffre d'une insuffisance de moyens et de temps pour la réalisation de sa mission de contrôle et de pilotage du système d'informations sociales. Cette situation persistera tant que l'entreprise privilégiera une vision économique mécaniste excluant l'intelligence et la compétence humaines, et tant que les gestionnaires ne prendront pas conscience de l'importance de la fixation des objectifs pertinents et de l'élaboration d'une politique de planification sociale.
- une certaine défaillance du système de contrôle de gestion sociale qui apparaît à travers les défaillances du système d'information des ressources humaines et des procédures internes de l'entreprise.

Par conséquent, cette situation ne facilite pas la tâche aux contrôleurs de gestion sociale qui sont encore au stade de l'élaboration des procédures face aux grandes lacunes des procédures existantes.

- si, dans certaines entreprises marocaines, le contrôle de gestion sociale s'exerce correctement, un grand nombre d'entre-elles restent influencées par la méfiance des opérationnels qui font de la résistance contre la mise en place du système de contrôle de gestion sociale.
- la fonction contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines est pratiquée à mi-chemin entre la finance et les ressources humaines. Le contrôleur de gestion sociale collecte, analyse et synthétise des informations et des données sociales qui permettront à l'entreprise d'optimiser la politique des ressources humaines et ses coûts financiers.
- nous avons noté la prédominance des contrôles de la masse salariale, les budgets des frais de personnel, l'absence des contrôles de stratégie et de la gestion prévisionnelle des emplois et compétences. Ce qui ne permet pas au contrôleur de gestion sociale de donner une aide au pilotage des ressources humaines dans ses multiples dimensions.

Le recours au contrôle de gestion sociale se produit souvent par un événement déclencheur qui peut être par exemple : un besoin de changer, un changement de dirigeant, la mise en place d'un nouveau management, un malaise dans le climat social, des dysfonctionnements sociaux, la prévention des conflits, le souci d'amélioration de l'image et la mise en œuvre d'une politique sociale.

Notre recherche a été conçue comme une étude adoptant une approche hypothético-déductive. La collecte et l'exploitation des données collectées nous ont permis de répondre à notre question de recherche. Ainsi, ont été confirmées les hypothèses sur :

- (1) la validité du lien entre les facteurs de contingence (organisationnelle et comportementale) et l'amélioration de performance au sein des entreprises marocaines,**
- (2) l'impact positif des pratiques de contrôle de gestion sociale sur l'amélioration de la performance des entreprises marocaines (impact direct),**
- (3) l'impact positif de l'utilisation des pratiques de contrôle de gestion sociale sur ses résultats sociaux et par conséquent de sa performance (impact indirect).**

Après avoir synthétisé les résultats des tests des hypothèses de notre recherche, on peut affirmer que la présence du contrôle de gestion sociale dans le pilotage et l'amélioration de la performance est contingente. Elle doit être adaptée aux exigences des facteurs de la contingence organisationnelle (taille, le type d'activité, la structure et l'informatisation) et la contingence comportementale (style de management) de l'entité.

Dans des conditions contingentes favorables, la performance des entreprises est plus importante lorsque les pratiques du contrôle de gestion sociale sont plus sophistiquées.

En revanche, dans des conditions contingentes incompatibles, le contrôle de gestion sociale est moins sophistiqué et son apport dans l'amélioration de la performance des entreprises marocaines est donc moins important. Dans cette situation, l'efficacité de contrôle de gestion sociale passe nécessairement par le respect d'un certain nombre de conditions :

- les conditions d'efficacité relatives à la fonction contrôle de gestion sociale;
- les conditions d'efficacité relatives aux contrôleurs de gestion sociale;
- les conditions d'efficacité relatives à la direction générale.

Le recours au contrôle de gestion sociale peut permettre aux entreprises marocaines de continuer à façonner des stratégies de ressources humaines cohérentes, c'est à dire, capables d'utiliser et de développer le potentiel humain afin d'être plus performantes. Cet outil est au service du pouvoir décisionnel de l'entreprise.

Il fournit des constats, des reporting sociaux, des indicateurs sociaux, des analyses objectives, des recommandations et des commentaires utiles, faisant apparaître des écarts et risques de différentes natures tels que : le non-respect des procédures de ressources humaines, l'inadéquation de la politique sociale aux attentes du personnel, l'inadéquation aux besoins des ressources humaines.

Ce diagnostic peut permettre aux entreprises d'assumer leur responsabilité sociale en améliorant les conditions de travail. Cette amélioration passe par la crédibilité et les compétences du management, la transparence de la communication interne, le respect des budgets de la fonction ressources humaines, la répartition équitable des opportunités telles que la rémunération, la formation, le contrôle de gestion sociale. Il s'agit d'un instrument d'évaluation de la compétitivité des ressources humaines, actrices des performances de l'entreprise et créatrices de valeurs.

Ainsi, la fonction contrôle de gestion sociale a un impact sur la performance et la mesure des indicateurs sociaux à savoir : l'importance des conflits et des crises sociales (nombre, gravité, dureté...), le niveau de satisfaction des salariés, le turn over (indicateur de la fidélisation des salariés de l'entreprise) , l'absentéisme et les retards au travail (signes de démotivation ou de travail ennuyeux, dangereux ou difficile) et le climat social de l'entreprise révélateur de l'ambiance au sein de l'entreprise et des groupes qui la composent.

Il convient de souligner que la prise de conscience croissante de l'importance du contrôle de gestion sociale dans le pilotage de l'entreprise est à l'origine de l'intérêt accordé à l'analyse de l'effet des pratiques de GRH sur la performance des entreprises. Le contrôle de gestion sociale par le maintien d'un bon climat social constitue une source de compétitivité de l'entreprise et un avantage concurrentiel sur les concurrents puisqu'il donne lieu à des performances financières supérieures à celles des entreprises d'un même secteur.

Dès lors, les gestionnaires s'efforcent d'identifier **la manière dont** l'entreprise peut construire et développer une culture des compétences, de contrôle et des routines organisationnelles performantes. Le contrôle de gestion sociale joue un rôle fondamental dans la mesure où, d'une part, il mesure la compétence du personnel ; et d'autre part, il permet de développer et d'améliorer les procédures de gestion sociale notamment par ses outils.

Les objectifs du contrôle de gestion sociale visent, d'une part, l'évaluation et le développement des performances des ressources humaines au sein de l'entreprise et d'autre part, la maîtrise des coûts.

« En aucun cas, il ne peut se résumer à une vision de la performance des ressources humaines uniquement centrée sur l'efficacité, c'est-à-dire sur l'amélioration de la productivité, la réduction des coûts voire des effectifs. Il est donc une aide au pilotage des ressources humaines dans ses multiples dimensions. »²¹⁹.

L'apport du contrôle de gestion sociale à la performance dépend donc du style de leadership, de la définition des tâches et procédures, des systèmes de récompenses, de l'incertitude de l'environnement et de la culture organisationnelle .

Le contrôle de gestion sociale permet au manager :

- d'améliorer et de contrôler tous le processus RH pour créer et maintenir l'avantage concurrentiel ;
- stimuler le développement des employés, valoriser et utiliser leurs talents de manière optimale ;
- piloter le perfectionnement à l'aide du tableau de bord prospectif (TBP) ;
- traduire en objectifs, en prévisions, en décisions les propositions issues des analyses sociales ou socio-économiques ;
- favoriser le pilotage d'une organisation moderne en présentant des informations quantitatives sur les éléments dont la mobilisation est la source de sa réussite : ses ressources humaines.

En analysant la relation existant entre le contrôle de gestion sociale et la mesure de performances, on remarque que les choix faits par la direction générale, en matière d'organisation et de prises de décisions, impliquent obligatoirement les différents acteurs dans l'animation du système d'information des ressources humaines.

En effet, dans leurs conceptions pratiques, les entreprises enquêtées perçoivent la performance comme un indicateur de mesure et un système d'excellence. Les facteurs nécessaires à la réalisation de cette performance sont entre autres : la croissance des activités, une stratégie bien pensée, une culture d'entreprise dynamique, une forte motivation des membres de l'organisation ou un système de volonté visant le long terme, la capacité de l'organisation à créer de la valeur pour ses clients, la qualité du management et du produit pour les clients et la maîtrise de l'environnement.

Il peut donc être judicieux de définir ce que l'on peut qualifier de contrôle de gestion sociale comme un outil permettant :

- d'influencer la performance administrative de la fonction RH par un contrôle et un suivi des dossiers du personnel , par le respect de la réglementation juridique du travail, par l'administration des conventions collectives et par la paye,

²¹⁹ Burlaud A, Jouglaux M, Livian Y-F (2007) ," « Management et contrôle de gestion: manuel et applications », éditions foucher,page266.

- d'influencer la performance opérationnelle de la fonction RH, par la mise en place des indicateurs relatifs aux activités de gestion opérationnelle décrites, à savoir : la gestion des personnes, la gestion des compétences, la gestion prévisionnelle, le recrutement, la formation, la rémunération, l'évaluation, la gestion de la santé et de la sécurité au travail, et les conflits interpersonnels et collectifs,
- d'influencer la performance stratégique de la fonction RH, par l'analyse de l'environnement RH de l'entreprise, par la formulation de la stratégie de GRH, sa mise en oeuvre et l'évaluation de ses résultats.

Certes, les entreprises marocaines utilisent le contrôle de gestion sociale pour mesurer leur performance. Toutefois, chaque entreprise met en place son contrôle de gestion sociale selon ses particularités et ses besoins propres.

3. Les limites de la recherche

Nous devons évaluer les résultats produits et leurs interprétations tout en tenant compte des faiblesses suivantes :

La première limite réside dans la prise en compte des facteurs de contingence organisationnelle et comportementale pour expliquer l'apport du contrôle de gestion sociale à l'amélioration de la performance. Ces derniers ont été essentiellement analysés à partir des réponses des personnes interrogées. La méthodologie employée ne permet pas de mesurer cet apport de façon précise, avec des indicateurs et des chiffres. Elle ne permet pas d'évaluer les dysfonctionnements et leurs coûts cachés, la réduction de l'inefficience sociale, c'est-à-dire une amélioration de la qualité du management et des compétences, vu le manque d'information sur le résultat net des entreprises mises à contribution avant et après la mise en place du système de contrôle de gestion sociale. De plus, la restriction du nombre des facteurs de contingence peut apparaître comme une limite à la recherche.

La deuxième limite concerne l'hétérogénéité des secteurs d'activités, qui rend plus difficile le contrôle de nombreuses variables pouvant affecter les résultats de notre recherche. Dans le même ordre d'idées, le petit nombre d'entreprises sondées, qui constitue notre échantillon représente une limite statistique, qui ne permet pas la généralisation à l'ensemble des entreprises marocaines. Dans le même sens, la diversité de ces entreprises, en particulier au niveau des postes occupés, peut être considérée comme une source d'erreurs possibles. En effet, bien que nous ayons adressé les questionnaires à des contrôleurs de gestion sociale, à des directeurs des ressources humaines et à des gestionnaires, chacun répond selon sa conviction personnelle et selon la culture et le contexte de son entreprise. Le risque est d'avoir des réponses subjectives.

La troisième limite concerne la non prise en compte des relations inter-factorielles dans le modèle de recherche. Néanmoins, l'objectif annoncé de cette recherche était d'expliquer l'apport du contrôle de gestion sociale à la performance des entreprises et d'évaluer dans quelle mesure les facteurs de contingence organisationnelle et comportementale peuvent influencer la pratique du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance. Cependant, l'étude des relations inter-factorielles pourrait peut-être permettre de compléter les résultats de notre recherche. Malgré ces limites, cette étude fournit aux chercheurs des preuves empiriques appuyant l'idée d'une corrélation entre le contrôle de gestion sociale et la gestion de la performance perçue par les entreprises. Ces limites ouvrent la voie à des prolongements et à des pistes de recherche.

4. Prolongement et pistes de recherche

Les résultats de cette recherche confirment la nécessité d'appréhender la fonction contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines comme un outil du pilotage social dans tous le processus RH. Un des prolongements naturels de ce travail serait donc de collecter davantage d'informations et d'en diversifier les sources pour mieux appréhender de façon plus précise la place de la fonction contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines. Ce travail ouvre donc la voie à la réalisation d'études de cas longitudinales, intégrant de longues périodes d'observation et/ou d'entretiens menés auprès de différents types de population au sein de chacune de ces entreprises. En effet, pour repousser les limites des résultats empiriques, la réalisation d'une recherche analogue sur un échantillon plus important serait également d'un grand intérêt.

La mise à l'épreuve de notre modèle de recherche, au niveau empirique, a révélé que certains facteurs ont un impact significatif sur les pratiques du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines. Alors que d'autres ne contribuent pas à l'explication de celles-ci. Les résultats de notre recherche ont donc montré que nous n'avons expliqué que partiellement les pratiques de contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines.

Afin d'améliorer l'explication de ces pratiques, il serait intéressant d'enrichir notre modèle validé en intégrant d'autres facteurs de contingence influençant les pratiques de contrôle de gestion sociale. Nous suggérons également aux futurs chercheurs de poursuivre sur la voie de l'intégration de la performance financière à titre de variable médiatrice, mais en proposant aux personnes interrogées des choix de réponses offrant des indicateurs mesurables. Ceci faciliterait grandement la mesure de l'apport de la performance de façon précise.

Une autre voie de recherche à notre travail consisterait à étudier les relations inter-factorielles dans le modèle de recherche. Cela permettrait de compléter les résultats de notre recherche. Enfin, à la lumière des résultats de cette étude, il serait souhaitable que des travaux ultérieurs s'intéressent plus particulièrement à mesurer l'inefficience managériale et les vulnérabilités en compétences qui se traduisent par des dysfonctionnements et qui engendrent des pertes de valeur ajoutée et des coûts cachés mal reflétés par le système comptable.

Bibliographie

Ouvrages imprimés

A

Alazard C et Separi S.(2010) , « *Contrôle de gestion, manuel et applications* », Paris:2 éditions dunod,p. 408-523.

Alazard C et Separi S.(2007), « *Contrôle de gestion, manuel et applications* », Paris: édition dunod, p. 4-539

Amar P.(2008),« *Psychologie du manager, pour mieux réussir au travail* », Paris, les éditions, dunod, p. 56- 156.

Anthony, R.N. et Dearden, J .(1976),« *Management control systems* », Richard D. Irwin, Homewood, hlinois, p. 8.

Ardoin J.L. et Jordan H . (1979) , « *Le contrôleur de gestion* », Paris, Flammarion, p.101.

Autissier D., Delaye V.(2008),« *Mesurer la performance du système d'information* », Paris, éditions d'organisation, p.33.

Autissier, D., Simonin, B. (2009) ,« *Mesurer la performance des ressources humaines*», Paris, éditions d'organisation ,p.36-75.

B

Barouche .G . (2010), « *Booster la performance de son entreprise ,la boîte à outils de votre succès !* », afnor et éditions livres à vivre, p. 4.

Benoit G et Florent N. (2014), « *Ressources humaines.*», 2 ° édition Vuibert, page 41.

Bertin. E (2007) ,« *Audit interne : enjeux et pratiques à l'international* », Paris: édition d'organisation, p.91-299.

Bescos P. et al. (1995), « *Contrôle de gestion et management* », Montchrétien, Paris, p.36.

Bollecker M. et Naro G . (2014), « *Le contrôle de gestion aujourd'hui, débat, controverses et perspective* », Paris: édition Vuibert, p.189.

Bouin X. et Simon F.X (2004) , « *Les nouveaux visages du contrôle de gestion* », Paris: les éditions dunod, p.12-57.

Burlaud A. Jougleux M. et Livian Y.-F.(2007), « *Management et contrôle de gestion: manuel et applications* », Malakoff , éditions foucher, p.117- 356.

C-F-S-H-H

Carricano M et Poujol F .(2009), « *Analyse de données avec SPSS* », Pearson Education France, page 53.

- Collins L, Vallin G .(1992) ,« *Audit et contrôle interne* », Paris: édition Dalloz , p.5.
- Combes J.M et Labrousse M-Ch. (1997),« *Audit financier et contrôle de gestion* », Paris: éditions Publi- union, p.156-266.
- Coopers et Lybrand.(2000) ,« *La nouvelle pratique du contrôle interne* », Paris: édition d'organisation , p.24.
- Fernandez.A.(1999) ,« *Les nouveaux tableaux de bord pour piloter l'entreprise* », Paris, les éditions d'organisation, p.26-235.
- Selmer,C. (2003), « *Concevoir le tableau de bord* », éditions dunod, paris, page 7.
- Strategor. (2004), « *Politique générale de l'entreprise* », Paris, édition d'unod, page 17.
- Galambert,P.(2007),« *Les leviers de la performance* », Paris, éditions d'organisation, p.59-68.
- Gallaire J-M.(2008) ,« *Les outils de la performance industrielle* », Paris, éditions d'organisation , p.4- 29.
- Grasser B.et Noël F.(2014),« *Ressources humaines* », Paris: 2eme éditions Vuibert ,p.70-41.
- Grenier ,C. (1990) ,« *les pratiques et recherches en contrôles de gestion* », Ceram Sophia Antipolis, p. 16.
- Hermel, P. (1988),« *Management participatif, sens-réalité-action* », paris: édition d'organisation, page 10.
- Horngren C.T., Bhimani A., Datar S.M. et Foster G. (2006),« *Contrôle de gestion et gestion budgétaire* », Paris, 3ème édition, Pearson Education, page 35-38.
- Hubert K. Rampersad .(2005)),« *Total performance Scorecard, réconcilier l'homme et l'entreprise* », Paris, édition springer, p. 28- 42.

I-k-L

- Igalens J. (2000) ,« *Audit des ressources humaines* », Paris, éditions liaisons, p.114-125.
- Imbert.J. (2014) ,« *Les tableaux de bord RH. Construire, mettre en œuvre et évaluer le système de pilotage* », paris: éditions eyrolles, p.19-163.
- Imbert.J.(2007) ,« *Les tableaux de bord RH, construire, mettre en œuvre et évaluer le système de pilotage* », Paris: éditions d'organisation, p.19- 48.
- Kaplan R., Norton D. (2000) ,« *Comment utiliser le tableau de bord prospectif* », Paris: les éditions d'organisation, p.380-390,
- Kerlan.(2007),« *Guide pour la GPE* », Paris, éditions d'organisation, p. 43.
- Lequeux.J.L .(2008) ,« *Manager avec les ERP* », Paris ,éditions d'organisation, p. 33
- Löning, H., Malleret, v., Méric, J., Pesqueux, Y., Chiapello, E., Michel, D., et al.(2008) ,« *Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratique* », Paris, éditions dunod, page :70- 263.

M-N

- Mahé de Boislandelle H.(1998) ,« *Gestion des ressources humaines dans les PME* », Paris: édition Economica , p. 315.
- Martory B. (2015) ,« *Contrôle de gestion sociale, salaires, masse salariales, effectifs, compétences, performances* », Paris, 8 éditions Vuibert, page: 18-260.
- Martory B. (2009) ,« *Contrôle de gestion sociale, salaires, masse salariales, effectifs, compétences, performances* », : 6 eme éditions Vuibert, page:232-338.
- Martory,B, Delay.C, Siguier.F,(2008) ,« *Piloter les performances RH: la création de valeur par les ressources humaines* », éditions Liaisons, page: 126.
- Martory B et Crozet D . (2005) ,« *Gestion des ressources humaines, pilotage social et performances.* », Paris: édition dunod, page 192.
- Martory, B.(2005),« *Tableaux de bord sociaux : pilotage, animation, décision* » Wolters Kluwer France, page 140.
- Martory B. (1990) ,« *Contrôle de gestion sociale, salaires, masse salariales, effectifs, compétences, performances* », Paris, éditions vuibert,p. 215 .
- Mendoza, C., Cauvin, E., Delmond, M.-H., Dobler, P., Malleret, V., Zilberberg, E..(2004), « *Coûts et décisions* », Paris: 2ème édition. Gualino éditeur, page 11-107.
- Meier O. (2009) ,« *Dico du Manager* », Paris, éditions dunod, p. 44-95.
- Mikol , A. et Stolowy,H. (1987) ,« *Cas pratiques de comptabilité analytique, contrôle de gestion et budgets* », Paris, éditions banque, p.19 - 229.
- Mintzberg, H. (1982) ,« *Structure et dynamique des organisations* », Paris: les éditions d'organisation, p. 274-320.
- Molho D. et Fernandez-Poisson D .(2009) ,« *Tableaux de bord, outils de performance* », Paris, éditions d'organisation ,p.27-104- 188.
- ## **P**
- Peretti. J.M . (2015) ,« *Ressources humaines* », Paris:15 édition vuibert, p.34-58 .
- Peretti J. M. (2013) ,« *Gestion des ressources humaines* », Paris 19 ème édition Vuibert, p.61-241.
- Peretti J.M. et Piètrement,G. (2013) ,« *Gestion de l'information sociale* », Paris: édition Vuibert, p. 127- 138.
- Peretti J. M. (2010) ,« *Ressources humaines* », Paris, 12 ème édition, vuibert , p. 83-395.
- Peretti J.M et Igalens J. (2008) , « *Audit social: Meilleures pratiques, méthodes, outils* », éditions d'organisation, p 20.

Ouvrages électroniques

Brun J.P. (2009), « *Management d'équipe, 7 leviers pour améliorer bien-être et efficacité au travail* », Paris, Éditions d'Organisation, <https://drive.google.com/file/d/0BykWF>.

Cornet, B. (2014) , « *24 heures pour être heureux au travail* », éditions edi.pro
<http://www.livrespourtous.com/e-books/detail/24-heures-pour-etre-plus-heureux-au-travail>.

Cornet B. (2012), « *Mieux gérer votre entreprise grâce à la mise en place d'outils e management* », éditions edi.pro , <http://ihaveto.be/livre.html>.

Dugage M,R. (2008),« *le knowledge management nouvelle génération* » ,paris, Groupe Eyrolles, , <http://ebook-ehec.jimdo.com/management/>.

Gazier, B.(2004), « *Les stratégies des ressources humaines* », paris, la découverte,
https://drive.google.com/file/d/0BykWF_TWXXIQLW96QI9BLS1ndkk/view?pref=2&pli=1

Hassid ,O. (2008), « *La gestion des risques* », Dunod, Paris,
https://drive.google.com/file/d/0BykWF_TWXXIQISXZCTzIxM01fZkE.

Henat C et Hemicci, F.(2007), « *Contrôle de gestion* », Éditions Bréal,
<https://drive.google.com>

Kahn M . (2009), « *Franchise et Partenariat, développer ou intégrer un réseau d'enseigne en commerce organisé indépendant* », 5e édition dunod, <https://drive.google.com/file>.

Renard, J (2010) ,« *Théorie et pratique de l'audit interne* », paris, Éditions d'Organisation ,
<http://ebook-ehec.jimdo.com/comptabilit%C3%A9/>.

Lemire, L et Martel, G(2007),« *Gestion des ressources humaines* », presses de l'Université du Québec, <http://ebook-ehec.jimdo.com/grh/>.

Le Saget. M. (2006), « *Le Manager Intuitif* », Paris, édition Dunod,
<https://drive.google.com/file/d/0BykWF>

Leboyer,CL .(2009) ,« *La gestion de la compétence* », paris, Groupe Eyrolles, <http://ebook-ehec.jimdo.com/grh/>.

Mintzberg, H (2005) , « *Des managers, des vrais! Pas des MBA* », Éditions d'Organisation,
<http://ebook-ehec.jimdo.com/management>.

Mintzberg, H . (2004), « *Pouvoir et gouvernement d'entreprise* », Éditions d'organisation,
<http://ebook-ehec.jimdo.com/management>.

Strategor. (2004), « *politique générale de l'entreprise* »,4 eme edition, paris, dunod,
<https://sbensrhir.files.wordpress.com/2012/08/strategor.pdf>.

Travaux universitaires

Amrani, O.(2012) « *Elaboration de la gestion prévisionnelle des emplois et des compétences (GPEC) de la Direction des Domaines de l'Etat* », Thèse de doctorat, Université Mohammed V, Souissi - Rabat, page 22.

Barnia M. (2015), « *La création de valeur ajoutée socio-économique par l'Audit Interne: Cas d'Entreprises Marocaines* » , Thèse de doctorat, école doctorale Abbé Grégoire (ED 546).p,9.

Belhaj N. (2007). « *Impacts des pratiques de gestion participative sur la performance organisationnelle et financière de certaines entreprises manufacturières..*». Mémoire présenté à l'université du Québec à Trois -Rivières, page 18.

Ben Elmaati,A. (2013),« *Les Technologies de l'information et de la Communication (TIC), facteurs de développement humain : cas de la région Méknès - Tafilalet au Maroc.* », Thèse de Doctorat En Sciences de l'Information et de la Communication, Université Paris Ouest Nanterre La Défense, page 266.

Bouamama .M. (2015) ,« *Nouveaux défis du système de mesure de la performance : cas des tableaux de bord* »,Thèse de doctorat en Sciences de Gestion ,Université de bordeaux.P.57.98

El adraoui H . (2015) ,« *Les effets des pratiques de la GRH sur la performance des entreprises* »,Thèse de doctorat en Sciences Economiques et de Gestion, faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales , p. 213-215.

El Ammar Y.(2015),« *Classement des entreprises agroalimentaires marocaines selon les 13 catégories de l'ISO 22003 v 2007 analyse des contraintes relatives a la sécurité des aliments.*», *Thèse de doctorat national*, Faculté des Sciences de Kénitra CED Sciences et techniques FD Chimie fondamentale et appliquée, p. 57-59.

Gallouj N .(2015), « *Conception d'un système d'audit au sein des collectivités territoriales : aspects méthodologiques et instrumentaux* », *Thèse de doctorat en Sciences Economiques et de Gestion*, faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales - Oujda, Maroc, soutenue le 25/07/2015, p.48-217.

Gosselin A.(2009),« *Le lien GRH-performance intégrant la performance sociale a titre de variable médiatrice: une étude exploratoire* », Mémoire présenté au programme de maitrise en administration en vue de l'obtention du grade de maitre es sciences université Sherbrooke, p. 28.

Hulin A.(2010), « *Les pratiques de transmission du métier : de l'individu au collectif. Une application au compagnonnage.*», Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université François -Rabelais de Tours , soutenue le 27/04/2010, p. 52-53.

Kabbaj.S.(2005),« *Système d'information et comptabilité analytique : Elément de compétitivité de l'entreprise marocaine* », Thèse de doctorat en sciences économiques, Faculté des sciences juridiques économiques et sociales, Casablanca, Maroc, soutenue le 20 septembre 2005,p.70- 348.

Lambert, C. (2005), « *La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation.* », Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, université Paris Dauphine, Paris IX, 2. soutenue le 25 mars 2005,p.298

Motti. N.(2008), « *les modes de résolution des conflits interpersonnelles en gestion des ressources humaines: essai d'analyse de cas d'entreprises marocaines* », Thèse de doctorat d'État es-sciences économiques .Université ain chock casablanca,Maroc,Maroc, soutenue le 15 octobre 2008,p. 75- 111.

Quarrote S.(2014) , « *Impact des pratiques de GRH sur la performance organisationnelle : Cas des entreprises marocaines.* », Thèse de doctorat en Sciences Economiques et de Gestion, faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales-Oujda,Maroc, soutenue le 12 septembre 2014, p.108- 107.

Jakobowicz E. (2007), « *Contributions aux modèles d'équations structurelles à variables latentes* », Thèse de doctorat 13 Soutenue Publiquement le 22 octobre 2007 au conservatoire National des Arts et Métiers, page 13.

Ziani H .(2013), « *Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances* »,Thèse de doctorat en Sciences de Gestion ,université Montesquieu - Bordeaux IV, soutenue le 28 janvier 2013,p. 25.

Taoukif, F-Z. (2014),« *Analyse perceptuelle des déterminants de l'engagement sociétal des entreprises marocaines labellisées RSE : de la performance au développement durable-cas du maroc* »,Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, université de Toulon, page 22.

Articles de périodiques imprimés

A-B

Arcand. M.,Baldegger.R.(2005).« *L'influence des systèmes de gestion des ressources Humaines sur la performance organisationnelle* », Revue économique et sociale n°1, janvier, p.81.

Belghazi .N (2010), « CGEM/Responsabilité sociale », l'économiste N°:3397, le 03/11/2010.

De Lima. P .(2015), « big-data et-rh », Economiste, le 21/07/2015.

Belghazi N (2008) ,« Les premiers pas de l'audit social dans les entreprises », l'économiste Edition N°:165.

Bennani, H., Igalens, J., Bertaleb, C. (2008), « Gouvernance socialement responsable et implication organisationnelle », Revue Marocaine d'Audit et de Développement , n° 26.

Benlakouiri A. (2009) , « *Le contrôle de gestion, un rôle stratégique* », La revue marocaine de contrôle de gestion, premier numéro, p.71.

Bernatchez,J.C .(2008).« *Les pratiques de gestion des ressources humaines et la performance organisationnelle dans le secteur manufacturier québécois* », Revue internationale sur le travail et la société. n°1, p.73.

Besson. P et Bouquin.H (1991) ,« *Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion* », Revue Française de gestion, n° 82, janvier-février, p.64.

Bouayad A. (2011),« *L'organisation du travail en contrôle de gestion* », la revue marocaine de contrôle de gestion numéro double (2-3), p.483.

Bourguignon A.(1995) , « *Peut -on définir la performance* », In Revue française de Comptabilité, n° 269-Juillet/Aout 1, pages 61-65.

Bourque j. NoémieP, Cleaver A (2006), « Évaluation de l'utilisation et de la présentation des résultats d'analyses factorielles et d'analyses en composantes principales en éducation », revue des sciences de l'éducation, vol. 32, n° 2, 2006, p. 328. .

Brillet.F et Sauviat.I.(2013), « *La GPEEC dans les universités françaises : quels enjeux pour la valeur publique ?* », Revue Gestion et management public , (V. 2/n°1), p. 26.

Brillet.F et Sauviat.I.(2012) , « *L'évaluation des compétences : enjeux et effets en termes de changement Le cas d'un EPST* », Revue recherches en sciences de Gestion ,(N° 88), p. 80-183 .

Brillet.Fet Hulin,A.(2010), « *Vers un renouvellement des dispositifs prévisionnels des ressources humaines : la question de la complémentarité entre prévision et prospective.* », Revue Management et Avenir 2010/6 (n° 36), p. 245-251.

Brillet.F,Gavoill F.(2012) « *L'image métier, une notion au cœur du choix professionnel ? Résultats d'une recherche exploratoire.* », 14 ème Université de Printemps IAS Oran ,page 181.

C

Claire,Wet Greta,T.(2007),« *Occupational Health, How to participate in Appraisals* », October 2007,n°59, page 26.

Couret A.(2007), « *L'impact des valeurs mutualistes sur les modes de suivi de la performance.*», étude à la MACIF, à la MAIF et aux ménages prévoyants, Majeure Alternative Management – HEC Paris, page 21.

Chrétien L, Arcand G, Tellier G, Arcand M. (2005), « *Impacts des pratiques de gestion des ressources humaines sur la performance organisationnelle des entreprises de gestion de projets* », Revue internationale des relations de travail. n° 1, février, p.109.

Darnounin K. (2009),« *Gouvernance performance et contrôle de gestion* »,la revue marocaine de contrôle de gestion premier numéro, p.91-92.

D

Decos A. (2009), « *Aux origines du contrôle de gestion: modèles conceptuels de référence et outils incontournables* », La revue marocaine de contrôle de gestion ,premier numéro, p. 22.

Adrienne, F.(2008), « *Prune Employees Carefully* », HR Magazine April 2008, n°53, page 66-70

Dref N. (2009), « *Contrôle de gestion sociale, un outil de performance* », Le matin du Sahara et du Maghreb., p. 8.

Peretti.J.M et Frimousse.S.(2005), « *Apprentissage stratégique des pratiques de GRH, internationalisation des firmes et espace euro-maghrébin* », Revue Management et Avenir,n°5.

F

Fay. H (2005), « *The Turnover Myth* »,juin 2005,n° 84 p. 34-40.

Frauenheim Ed. (2008), « *Software to Smooth Your Restructuring* », Workforce, Management, April 7, 2008,n° 87, p. 19.

Fortun F (1994), « *Propriétés méthodologiques des instruments (fidélité-validité)* », Recherche en soins infirmiers, N°39 -Décembre 1994, page 59.

G-K-L

Gassemi K.(2009), « *Tableau de bord prospectif: concept et démarche générale de mise en œuvre* », La revue marocaine de contrôle de gestion, premier numéro, p.83.

Ghai D . (2003), « *Travail décent: concept et indicateurs* », Revue internationale du Travail ,vol. 142, N° 2, page 122.

Igalens, J. et Gond.(2003), « *La mesure de la performance sociale de l'entreprise : une analyse critique et empirique des données ARESE* », Revue de Gestion des Ressources Humaines, n° 5.

Kasbaoui T et Nechad A.(2011), «. *Mesure et contrôle de gestion du capital immatériel de l'entreprise* », La revue marocaine de contrôle de gestion , numéro double (2-3), p. 301.

Tyler. K. (2005) . « *Performance Art* », HR Magazine, Aout 2005, n° 50 page: 58-63.

Laalai F.(2009), « *Entre conceptualisation de la RSE et naissance de l'audit social: actualisation ou changement des structures de l'entreprise* », Revue marocaine d'audit et de développement ,n°27, p. 51.

M-N

Martory. B.(2003), « *Les autres formes de contrôle* », Revue française de gestion, novembre décembre, p. 238.

Naro G. (2003), « *Compétitivité, rentabilité, productivité, emploi ... face à la variété des critères de performance* », Revue internationale des relations de travail, n°4, décembre, p. 94-95.

Nassimi A. (2011),« *Le design du système de contrôle de gestion en contexte de PME* », la revue marocaine de contrôle de gestion, numéro double (2-3), p. 321.

Nekka. H. (2009), « *Encadrement juridique des salaires: un regard gestionnaire* », Revue marocaine d'audit et de développement, n°27, p.107.

P

Peretti JM, Frimousse S et Ben Lahouel B. (2009), « *La performance sociale et le gouvernement d'entreprise: une mise à l'épreuve empirique de la théorie du pluralisme dans les conseils d'administration français* », Revue marocaine d'audit et de développement 2009, n°27, p. 38.

S

Scouarnec.A.et Silva. F,(2006),« Quel(s) modèle(s) de management des ressources humaines en Euro méditerranée » , Revue française de gestion, 7 no,pp. 129-147.

Scouarnec.A.(2005), Le DRH de demain : Esquisse d'une rétro-prospectivité de la fonction RH, Management & Avenir, 2005/2 n° 4, pp. 42.

Salahddine A. (2009), « *ERP et contrôle de gestion: quel impact* », La revue marocaine de contrôle de gestion, premier numéro, p.123.

T-Z

Temsamani B.(2009), « *Le management des projets SI entre méthodologie et pratique. Revue marocaine d'audit et de développement* », n°27, p.147.

Zaddem.F.(2010),« *Déterminants, conséquences et modes d'approche des dilemmes éthiques* » Revue internationale sur le travail et la société, n°1, p. 55.

Communication dans un congrès

Allouche, J. et Laroche, P. (2005), « *Responsabilité Sociale et Performance Financière : une revue de la littérature* », Colloque : La responsabilité sociétale des entreprises : réalité, mythe ou mystification ?, Université de Nancy 2, 17 et 18 mars.

Allouche, J., Huault, I. et Schmidt, G. (2004), « *La Responsabilité Sociale des Entreprises : la mesure détournée?* », Colloque de l'AGRH, UQAM-Montreal, 4-6 Septembre.

ABRAHAM J., BRILLET F. (2008) , « Gestion prévisionnelle des ressources humaines et fonction publique : une nécessité qui s'impose », 17ème Colloque international Politiques et Management Public, IEP de Lyon, 13-14 mars.

Aït Razouk .A (2010), « *Pratiques mobilisatrices des ressources humaines et innovation des PME : existe-t-il un lien ?* », Colloque GRH, PME et Entrepreneuriat : Regards croisés ;Montpellier, FRANCE, le 1er avril.

Baccouche Y et Gherib J .(2012) , « Les perceptions managériales et les pratiques de la responsabilité sociétale des entreprises dans les entreprises familiales : cas des PME tunisiennes » Colloque International : Management de la performance des organisations : Quelles Spécificités et Quelles Pratiques ?», juin 2012 Tanger, maroc.

Ben Boubaker Gherib, J., Spence, M., Biwolé, V-O. (2007), « *Développement durable et PME, entre pro activité, opportunisme et compromis* », Colloque international sur la RSE et le DD, Agadir, Avril.

Davister. C « *L'audit social dans l'économie sociale : un moyen d'évaluer la complémentarité entre performance économique et sociale ?* » 7ème Université de Printemps de l'Audit Social « Performances économiques & performances sociales à l'heure de la RSE » Institut International de l'Audit Social, Marrakech, Maroc 5 au 7 mai 2005.

Doukkali.A.(2016), « *Fonction RH et défis de compétitivité durable de l'entreprise marocaine* », colloque AGEF, le 20 et 21 Mai 2016 - Marrakech.

Elfesaz.S,Bouanani,Det Benhida .K.,(2007), « *Balanced Scorecard pour l'elaboration des tableaux de bord maintenance : etude de cas d'une PME Marocaine* », 5ème Colloque International Conception et Production Intégrées (CPI), Rabat, Maroc, octobre.

El kandoussi, F. (2012), « *Les coopératives de l'huile d'argan : une perspective de la création de la valeur partenariale par la démarche RSE* », Actes du colloque scientifique le mangement responsable et la création de la valeur.

Maghnaoui .Z et Siraji F (2016) , « *La marque employeur comme déterminant de choix des entreprises par les chercheurs d'emploi de la Génération Y* », Colloque international de recherche en économie et en gestion, mai 12-14, Marrakech, MAROC.

Naro.G.(2006) , « *Responsabilité sociale de l'entreprise et développement durable. Management et gestion des ressources humaines: stratégies, acteurs et pratiques* », les actes de la DGESCO, Actes du séminaire national 23, 24, 25 et 26 août 2005, Cité internationale universitaire, Paris, juin.

Fabi.B et Lacoursière. B, et L. Raymond, Processus de fidélisation des employés : une analyse structurelle de certaines variables sous-jacentes, Communication présentée au 47e Congrès de l'ACRI, Colloque international du CRIMT, 2010

Patrice Laroche. (2015) , « *GRH et performance* », 26 ème congrès AGRH à Montpellier mercredi 4, jeudi 5 et vendredi 6 novembre.

Peretti J-M et Niculescu .M (2016) , « *Audit social et mutations des organisations* », 18 e université de printemps de l'audit social Organisée par l'IAS et ESFAM Sofia (Bulgarie) les 5 et 6 mai.

Peretti J-M et Niculescu .M (2015) , « *Audit social et gestion des ressources humaines* », 33 e Université d'été de l'Audit Social Montréal, le 27 et 28 août .

Peretti J-M et Scouarnec A. (2009) , « *Audit social et renouvellement de la GRH* », 11 e Université de Printemps de l'Audit Social,Algérie, du 30 au 31 mai .

Peretti J-M.(2008) , « *Audit social et gouvernance des entreprises* », Tanger (Maroc) du 8 au 10 mai .

Peretti J-M et Cerdin J-L.(2005) , « *Performances économiques et performances sociales à l'heure de la R.S.E* », 7e Université de Printemps de l'Audit Social Marrakech,5, 6 et 7 mai.
Savoie.A et Brunet.L, *Représentations de l'efficacité chez des cadres supérieurs d'une institution universitaire, Politiques et management*, Vol. 12, N° 2, 1994, Administrer les savoirs : leur production, leur transmission, leur application, leur contrôle - Actes du Sixième Colloque International, Genève - 25/26 mars 1993.

Rharmili M. (2007), « *Système de mesure de la performance dans les PME : Cas des PME Marocaines* », 28ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC), Poitier, 23-24-25 mai, 21 p.

Simard, G. et Lévesque, G.(2004) , « *Contribution de la GRH à la performance organisationnelle*», tome 1, Actes du 15e congrès de l'AGRH, Montréal,

Villette M.A.I. (2010),« *Le recrutement de travailleurs à temps partagé est-il un outil transférable de GRH en PME ? Le cas de la France et du Maghreb.* », Colloque GRH, PME et Entrepreneuriat : Regards croisés 1er avril , Montpellier, France .

Xavier H.(2007), « *Effet modérateur de la présence d'administrateurs salariés sur la relation actionnariat salarié – performance : une analyse empirique* », XVI ème Conférence Internationale de Management Stratégique. Montréal, 6-9 Juin.

webographie

www.auditsocial.net/wp-content/uploads/2011/06/2015ActesCanada.pdf
<http://base.socioeco.org/docs/2.4.3.ayoub.djerbi.pdf>.
www.cairn.info/revue-sante-publique.
www.creg.ac-versailles.fr/
www.credoc.fr/pdf/Rech/C299.pdf.
www.crefige.dauphine.fr/publish/berland/
www.cig929394.fr/archives/diagnostics/Bilan_soc_4.pdf.
www.dogfinance.com/fr.
<http://eduscol.education.fr/cid46096/>
www.e-rh.org/documents/EMCGS-MRH.
www.essenceconseil.ca/wp-content/pdf/Essence_doc_GPerfo.pdf.
www.focusintl.com/075-intervention_2.pdf.
www.fnep.org/wp-content/uploads/2009/11/Mission-2004
www.foad-mooc.auf.org/IMG/pdf/
www.fonctionpublique.gouv.fr/files/files/publications/etudes_perspectives/performance
<https://hal.archives-ouvertes.fr/halshs-00004006/document>,
www.leblogrh-igs.com/wp-
www.lecese.fr/sites/default/
<http://leg.u-bourgogne.fr/rev/091155.pdf>.
<http://mediation.centrepompidou.fr/education/>
www.memoireonline.com,
http://mba_rh.dauphine.fr/fileadmin/mediatheque/site/mba_rh/pdf/Travaux
www.managmarket.com/_media/dossier6-manager-la-performance.pdf.
www.piloter.org/blog
www.piloter.org/controle-de-gestion/balanced-scorecard-controle-de-gestion.htm.
www.qualite.qc.ca/uploads/files/presentation-tableau-de-bord-et-indicateurs-de-
www.tresor.gouv.qc.ca/cadredegestion/fileadmin/documents/publications/sct/glossaire_

Annexes

L'apport du contrôle de gestion sociale à la performance des entreprises

Cas des entreprises marocaines

QUESTIONNAIRE

Les informations que nous souhaitons obtenir concernent l'entité dans laquelle vous exercez vos fonctions de responsable de contrôle de gestion sociale. Il est bien entendu que vos réponses seront traitées de façon strictement anonyme et confidentielle. Nous nous engageons à préserver, lors de leur exploitation, rigoureusement l'anonymat de votre entreprise et le vôtre.

I. Identification de l'entreprise

- 1.1 Raison sociale.....
- 1.2 Forme juridique de l'entreprise
- 1.3 L'adresse.....
- 1.4 Ville.....
- 1.5 Téléphone.....
- 1.6 Fax.....
- 1.7 Site web.....
- 1.8 Effectifs de l'entreprise (H1).....
- 1.9 Date de création (H3).....
- 1.10 Capital social de l'entreprise.....
- 1.11 Chiffres d'affaires de l'entreprise

II Personne chargée de remplir le questionnaire

- II.1 Nom:
- II.2 Fonction:
- II.3 Téléphone:
- II.4 E-mail:

III Secteur d'activité (H2)

III.1 Quel est le secteur d'appartenance ?

<input type="checkbox"/> Prive	
<input type="checkbox"/> Public	

III.2 Principale activité

Quel est le secteur d'activité de l'entreprise ?

<input type="checkbox"/> Banques	
<input type="checkbox"/> Industrie	
<input type="checkbox"/> Commerce et service	
<input type="checkbox"/> Agro-alimentaire	

IV Structure de l'entreprise (H4)

IV.1 Existence de la fonction contrôle de gestion.

L'entreprise a une cellule de contrôle de gestion ?

<input type="checkbox"/> Oui	
<input type="checkbox"/> Non	

Si oui quant a-t-elle été mise en place ? :

IV.2 Existence de la fonction contrôle de gestion sociale.

L'entreprise a une cellule de contrôle de gestion sociale?

<input type="checkbox"/> Oui	
<input type="checkbox"/> Non	

Si oui quant a-t-elle été mise en place ?

IV.3 Nomination du contrôle de gestion sociale.

Quelle est la dénomination du contrôle de gestion sociale ?

<input type="checkbox"/> Contrôle de gestion sociale;	
<input type="checkbox"/> Contrôle des ressources humaines	
<input type="checkbox"/> Audit social	
<input type="checkbox"/> Autres à préciser	

IV.4 Rattachement hiérarchique de la fonction contrôle de gestion sociale.

Le rattachement hiérarchique de la fonction contrôle de gestion sociale est au niveau :

<input type="checkbox"/> La direction générale	
<input type="checkbox"/> Direction financière et comptable	
<input type="checkbox"/> Direction des ressources humaines	
<input type="checkbox"/> Direction de contrôle de gestion	
<input type="checkbox"/> Président du conseil d'administration.	
<input type="checkbox"/> Autres	

IV.5 Objectif de la création de la fonction contrôle de gestion sociale.

Sur une échelle d'accord noté les questions ci-après

Niveau d'accord				
1 : Pas du tout d'accord	2	3	4	5 : Absolument d'accord

VI.6 La création de la fonction contrôle de gestion sociale permet .

	Niveau d'accord				
	1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/> Contrôler la décision sociale					
<input type="checkbox"/> Le pilotage des opérations de formation					
<input type="checkbox"/> Réduire les conflits sociaux					
<input type="checkbox"/> L'appréciation du climat social de l'entreprise					
<input type="checkbox"/> Le pilotage des performances socio-économique					
<input type="checkbox"/> Respect des procédures					
<input type="checkbox"/> Découverte de fraude					
<input type="checkbox"/> Le contrôle de la masse salariale					
<input type="checkbox"/> L'élaboration des budgets de frais de personnel					
<input type="checkbox"/> Autres					

IV.7 Les décisions suivantes sont généralement prises à quel niveau de direction ?

plusieurs cases peuvent être cochées.

	Cadres Opérationnels	Cadres fonctionnels	Direction générale	Autres
<input type="checkbox"/> Développement ou lancement de nouveaux produits ou services				
<input type="checkbox"/> Embauche et licenciement				
<input type="checkbox"/> Fixation des prix de vente				
<input type="checkbox"/> Choix des investissements				
<input type="checkbox"/> Décisions opérationnelles				
<input type="checkbox"/> Autres				

NB. Voici des exemples de ce que l'on peut retrouver dans chacune des catégories :

(1) Cadres opérationnels : les chefs d'équipe, chef d'atelier, responsable de service, etc.

(2) Cadre fonctionnels : responsable commercial, financier, de ventes, des achats, etc.

(3) Direction générale (DG) ou au-dessus de la DG : dirigeant, propriétaire, conseil d'administration, comite de gestion, etc.

V L'informatisation (H5)

V.1 L'entreprise a un système d'information des ressources humaines

<input type="checkbox"/> Oui	
<input type="checkbox"/> Non	

V.2 L'entreprise a un E.R.P

<input type="checkbox"/> Oui	
<input type="checkbox"/> Non	

V.3 Sur une échelle de 5, pouvez-vous évaluer le degré d'informatisation dans votre société :

inexistant	Faible	Moyen	Fort	Puissant

IV. l'incertitude de l'environnement (H6)

Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est :

	Niveau d'accord				
	1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/> Très stable (évolutions lentes)					
<input type="checkbox"/> Moyen (évolutions moyennes)					
<input type="checkbox"/> Très dynamique (évolutions rapides)					

IV. la stratégie de l'entreprise (H7)

IV. Quel est le degré de liaison entre les indicateurs de performance et la stratégie de votre entreprise ?

Liaison très forte	Liaison forte	Liaison très faible	Liaison faible	Aucune

IV2. La politique sociale de l'entreprise est elle, selon vous, un facteur important de sa Rentabilité ?

Pas du tout	moyennement	Important	Très important	Absolument important

IV2. Quel est le degré de liaison entre le contrôle de gestion sociale et le pilotage stratégique de l'entreprise.

Liaison très forte	Liaison forte	Liaison très faible	Liaison faible	Aucune

VIII. La formation des contrôleurs de gestion sociale (H8)

Quels est le nombre des contrôleurs de gestion dans l'entreprise ? (Si possible avec précision de leurs profils)

Profil du contrôleur	Nombre
<input type="checkbox"/> Ingénieurs	
<input type="checkbox"/> Diplômés des hautes écoles de commerce	
<input type="checkbox"/> Diplômés de l'université	
<input type="checkbox"/> Autres	

IX. La formation des dirigeants (H9)

La formation du dirigeants est :

- De type gestionnaire
- De type non gestionnaire,
- Autres.

X. Degré d'implication des contrôleurs de gestion sociale (H10)

X.1 Les contrôleurs de gestion sont impliqués dans ?

	Niveau d'accord				
	1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/> La prise de décision					
<input type="checkbox"/> Après la remise de rapport					

X.2 Quels sont les destinataires des rapports ?

- Le comité d'entreprise ;
- Le conseil d'administration ;
- La direction générale;
- La direction des ressources humaines.

X.3 Les rapports établis sont :

	Oui	Non
Des rapports formalisés		
Des lettres		
Rapports oraux		

X.4 Quels types de recommandations sont émises par les contrôleurs de Gestion sociale ? : Sont – elles appliquées ?

Pas du tout	moyennement	Important	Très important	Absolument important

X.5 Y'a-t-il un suivi de la mise en œuvre de ces recommandations ?

Pas du tout	moyennement	Important	Très important	Absolument important

X.6 Pensez-vous que pour limiter le risque de l'entreprise, le contrôleur de gestion sociale doit absolument savoir:

	Niveau d'accord				
	1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/> Anticiper les évolutions du marché et de la demande					
<input type="checkbox"/> Assurer la flexibilité des coûts					
<input type="checkbox"/> Assurer la flexibilité de son organisation					
<input type="checkbox"/> Motiver et impliquer le personnel de l'entreprise					
<input type="checkbox"/> Gérer le risque de liquidité					
<input type="checkbox"/> Anticiper l'importance et la nature des besoins en personnel;					
<input type="checkbox"/> Limiter l'évolution de la masse salariale					
<input type="checkbox"/> Réduire, et si possible éviter, l'activité des syndicats, quels qu'ils soient					

X.7 Quels sont les domaines prioritaires pour les contrôleurs de gestion sociale ?

	Niveau d'accord				
	1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/> Domaine du système d'information des ressources humaines					
<input type="checkbox"/> Domaine comptable et financier					
<input type="checkbox"/> Domaine managérial					
<input type="checkbox"/> Domaine social					
<input type="checkbox"/> Domaines des ressources humaines					
<input type="checkbox"/> Autres					

XI. Style de Management (H11)

XI.1 Veuillez préciser vos préférences en matière d'information pour chacune des propositions ci-dessous :

	Niveau d'accord				
	1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/> Je préfère disposer d'une faible quantité d'informations et que celles-ci soient résumées, agrégées, synthétisées.					
<input type="checkbox"/> Je préfère une information écrite (compte-rendu, rapports, chiffres, etc.)					
<input type="checkbox"/> Je préfère une information prétraitée, structurée, présentée de manière standard					
<input type="checkbox"/> À l'issue du traitement de l'information, j'élabore plusieurs solutions que je confronte ensuite en vue de la décision finale					

XI.2 Pour vous, le contrôleur de gestion sociale doit faire très attention à :

	Niveau d'accord				
	1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/> la masse salariale, car c'est un point critique de l'équilibre financier					
<input type="checkbox"/> la formation, car la compétence du personnel est déterminant;					
<input type="checkbox"/> la politique salariale, car c'est l'élément centrale de la motivation					
<input type="checkbox"/> aux relations professionnelle (délégués, syndicats, négociations) car, il n'y pas de bonne politique sociale sans dialogue social actif,					
<input type="checkbox"/> Aux suivi et au traitement de la confidentialité latente (absentéisme, démissions, accident du travail) car on peut sentir le climat social et prévenir le conflit ouvert.					
<input type="checkbox"/> la gestion participative car on ne peut rien réussir sans l'implication du personnel.					

XI.3 Est-ce que le contrôle de gestion sociale est un

	Niveau d'accord				
	1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/> Outil d'extraction, d'analyse et de test					
<input type="checkbox"/> Outil de gestion et de planification des missions					
<input type="checkbox"/> Outil d'évaluation et d'analyse des risques					
<input type="checkbox"/> Outil de détection et de prévention de la fraude					

XI.4 Existence du bilan social

Avez-vous déjà parcouru ce type de document ?

- Oui
- Non

XI.4.1 L'avez-vous déjà utilisé pour mener une analyse ou une évaluation financière ?

<input type="checkbox"/>	Oui	
<input type="checkbox"/>	Non	

XI.4.2 le bilan social est :

	Niveau d'accord				
	1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/> Est une bonne synthèse de la politique sociale					
<input type="checkbox"/> Est une affaire des spécialistes					
<input type="checkbox"/> Contient trop de chiffres pour être vraiment exploitable.					
<input type="checkbox"/> Est une information qui n'est pas fiable					

XI.4 Les éléments suivants sont-ils, selon vous, des facteurs clés de rentabilité

	Niveau d'accord				
	1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/> La rigueur de gestion et du contrôle					
<input type="checkbox"/> La qualité du produit					
<input type="checkbox"/> La compétence du personnel					
<input type="checkbox"/> La qualité du climat social					
<input type="checkbox"/> La qualité de la gestion prévisionnelle des ressources humaines					
<input type="checkbox"/> Autres					

XI.6 Le principe d'indépendance

Est-ce que les contrôleurs de gestion disposent d'une liberté dans ?

	Niveau d'accord				
	1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/> Le choix des missions					
<input type="checkbox"/> L'accès aux informations					
<input type="checkbox"/> L'interview des personnes					
<input type="checkbox"/> La rédaction et la communication.					
<input type="checkbox"/> Autres					

XI.7 Le principe d'objectivité (H12)

Les moyens utilisés pour assurer l'objectivité dans la fonction contrôle de gestion

	Niveau d'accord				
	1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/> Indépendance d'esprit					
<input type="checkbox"/> Indépendance de jugement					
<input type="checkbox"/> Procédures contradictoires formalisées					
<input type="checkbox"/> Appréciations fondées sur les faits et preuves					
<input type="checkbox"/> Respect du code de déontologie de l'audit.					

XI.8 Evaluation du rendement

	Oui	Non
<input type="checkbox"/> A-t-on établi par écrit, une politique concernant l'évaluation du rendement ?		
<input type="checkbox"/> Procède-t-on à une mise à jour des descriptions des postes ?		
<input type="checkbox"/> Procède-t-on au moins une fois par an, à l'évaluation du rendement des collaborateurs ?		
<input type="checkbox"/> Informe-t-on les collaborateurs des résultats des évaluations ?		
<input type="checkbox"/> Conserve-t-on les fiches ou les rapports d'évaluation ?		

XI.9 Avec quelle fréquence arrêtez-vous des objectifs ?

<input type="checkbox"/> Tous les mois	
<input type="checkbox"/> Tous les trois mois	
<input type="checkbox"/> Tous les six mois	
<input type="checkbox"/> Chaque année	
<input type="checkbox"/> Tous les deux ans.	
<input type="checkbox"/> Autres	

XI.10 Dans quelle mesure utilisez-vous ces dispositifs pour récompenser ou sanctionner les employés?

Pas du tout	Très peu	Fréquemment	souvent	Tout le temps

XI.11 Veuillez indiquer les indicateurs utilisés dans votre société sur une échelle allant de pas du tout à absolument tout le temps.

	Niveau de fréquence				
	1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/> Calcul des coûts basé sur les activités					
<input type="checkbox"/> Suivi de la masse salariale					
<input type="checkbox"/> Tableaux de bord sociaux					
<input type="checkbox"/> Indicateurs sociaux					
<input type="checkbox"/> Bilan social					
<input type="checkbox"/> La comptabilité analytique sociale					
<input type="checkbox"/> Budgets de frais de personnel					
<input type="checkbox"/> La gestion prévisionnelle des emplois et compétences					
<input type="checkbox"/> La détermination d'un indicateur synthétique de performance					

IV.12 Dans quelle mesure les décideurs participent-ils à la détermination des objectifs?

Pas du tout	Très peu	Fréquemment	souvent	Tout le temps

IV.13 Dans quelle mesure publiez-vous les résultats de mesure de performance ?

Pas du tout	moyennement	Important	Très important	Absolument important

XII. Conditions de travail des contrôleurs de gestion sociale (H 12)

XII.1 Les contrôleurs de gestion sociale utilisent-ils les travaux des auditeurs sociaux?

<input type="checkbox"/> Oui	
<input type="checkbox"/> Non	

Si oui dans quel but ?:

XII.2 Quelle est la relation entre les contrôleurs de gestion sociale et les cabinets externes

	Niveau d'accord				
	1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/> Echange de document et d'information					
<input type="checkbox"/> Coordination des missions;					
<input type="checkbox"/> Autres					

XII.3 Au cours des missions, les contrôleurs de gestion rencontrent des problèmes :

	Niveau d'accord				
	1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/> Techniques					
<input type="checkbox"/> De coopération					
<input type="checkbox"/> De disposition d'information					
<input type="checkbox"/> De temps					

VII.2 Quelle est la rémunération pour ?

Profil du contrôleur	Rémunération
<input type="checkbox"/> Les contrôleurs de gestion sociale juniors	
<input type="checkbox"/> Les contrôleurs de gestion sociale senior	
<input type="checkbox"/> Les directeurs de contrôle de gestion.	

XII.4 Les facteurs de motivation des contrôleurs de gestion sociale

	Niveau d'accord				
	1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/> La rémunération					
<input type="checkbox"/> La connaissance de l'ensemble de processus de l'entreprise					
<input type="checkbox"/> Le tremplin vers d'autres postes de responsabilités					
<input type="checkbox"/> La formation					

XIII. La pratique du contrôle de gestion sociale et l'amélioration des performances (H13)

XIII.1 Est-ce qu'il y a eu amélioration de la performance après la mise en place du contrôle de gestion sociale?

faible	moyenne	important
1	2	3

XIII.2 A quels niveaux ?

	1	2	3	4	5
Climat social					
Performance GRH					
Résultat financier					
Rentabilité de l'entreprise					
Résultat de l'entreprise					

Seriez-vous intéressé(e) par une synthèse des résultats de notre enquête ? OUI NON

Annexe 2: Liste des abréviations

ABC	: Activity Based Costing
ABM	: Activity Based Management
AFE	: Analyse factorielle exploratoire
ASC	: Analyse de la structure de covariance
AFE	: Analyse factorielle confirmatoire
ACP	: Analyse en composante principale
AIC	: Informations Akaike Critère (Akaike information Criterion)
BSC	: Balanced scorecard ou tableau de bord équilibré.
C	: Cadres
CE	: Comité d'entreprise
CS	: Cadres supérieur
CGS	: Contrôle de gestion sociale
CDI	: Contrat a durée indéterminé
CDD	: Contrat a durée indéterminé
CNIL	: Commission nationale de l'informatique et des libertés.
D.R.H	: Directeur des ressources humaines
D.G	: Direction générale
DPPO	: Direction participative par objectifs.
DSI	: Direction des systèmes d'information
ERP	: Entreprise Resource Planning
E	: Employés
EVA	: La valeur ajoutée économique (economic value added)
ERP	: Entreprise ressource planning ou PGI en français (progiciel de gestion intégré).
E-RH	: Regroupe les applications de gestion des RH pouvant être géré sur Internet.
GIAC	: Groupement Interprofessionnels d'Aide au Conseil
GE	: Grande Entreprise
GPEC	: Gestion prévisionnelle des emplois et des compétences
GPRH	: Gestion prévisionnelle des ressources humaines
GRH	: Gestion des ressources humaines
<i>GRHAO</i>	: <i>Gestion des ressources humaines assistées par ordinateur</i>
GL	: Atelier de génie logiciel
GTA	: Gestion des temps et activité

KPI :Key Performance Indicator
I.I.A : Institue of Internal Auditors
I.F.A.C.I : Institut Français des auditeurs Consultants Internes
INSEE : Institut Nationalde la Statistique et des Etudes Economiques
M : Maitrise
MOA : Maîtrise d'ouvrage
MRP : Manufacturing Resource Planning
Nb Cas : Nombre de cas
NTIC : Nouvelles technologies de l'information et de la communication
O. M .C : Organisation mondiale du commerce
OCIAM : Observatoire de la Compétitivité Internationale de l'Economie Marocaine
PGI : Progiciels de gestion intégrés
PGI : Progiciel de gestion intégré
PLS : Partial Least Square (partiellement moins carré).
PME : Petite et Moyenne Entreprise
RSE : Responsabilité sociale des entreprises
ROI : Rendement des capitaux investis
RH : Ressources Humaines.
RRH : Responsable des Ressources Humaines
SIRH : Système d'Information des Ressources Humaines
TPE : Très Petite Entreprise
TBP : Tableau de bord prospectif
ACP : Analyse en composantes principales
AFC : Analyses factorielles confirmatoires
ASC : Analyse de la structure de covariance
KMO : Indice Kaiser-Meyer-Olkin
BIG DATA : Grosses données

Annexe 3 Listes des entreprises enquêtées

N°	Entreprise	Secteur d'activité	Effectifs
1	Société MAROC Stylo	Industrie	150 salariés
2	Société Tria	Industrie	250 salariés
3	Société DOLIDOL	Industrie	1400 salariés
4	Société ENO MAROC	Industrie	35 salariés
5	Société le plastique	Industrie	165 salariés
6	Société NEXANS	Industrie	26607 salariés
7	Société KCIBIYA	Industrie	152 salariés
8	Société MAROC STYLO	Industrie	128 salariés
9	Société A2ME Industrie	Industrie	132 salariés
10	Société OMP	Industrie	143 salariés
11	Société : NATIMEX	Industrie	156 salariés
12	Société LA ROUTE MAROCAINE	Industrie	2500 salariés
13	Société Samir	Industrie	1350 salariés
14	Société des tabacs	Industrie	350 salariés
15	Groupe Managem	Industrie	5000 salariés
16	Société Cosumar	Industrie	1600 salariés
17	Société OCP	Industrie	23000 salariés
18	Lafarge Ciments Maroc	Industrie	1200 salariés
19	Société Holcim	Industrie	250 salariés
20	MAROC MODIS	Industrie	245 salariés
21	Société mondiale maille	Industrie	67 salariés
22	Flache Print	Industrie	120 salariés
23	Agrofina Holding	Industrie	140 salariés
24	AEMAG SAR	Industrie	238 salariés
25	Société LAFARGE CIMENT	Industrie	1035 salariés
26	AUTOMOTIVE CABL, CTR	Industrie	236 salariés
27	AIN ZAHRAN	Industrie	220 salariés
28	Société TRAREM	Industrie	237 salariés
29	Banque populaire	Banque	12 424 salariés
30	Attijari wafa banque	Banque	16.081 salariés
31	BMCE	Banque	12 391 salariés
32	Crédit agricole	Banque	3 553 salariés
33	Société SUDUMEX	Commerce et service	52 salariés
34	Société MENZAH SOUSS	Commerce et service	65 salariés
35	Société VETIR	Commerce et service	47 salariés
36	société METRACO	Commerce et service	42 salariés
37	société COFACEL	Commerce et service	122 salariés
38	Marjane Holding	Commerce et service	3711 salariés
39	Office national des aéroports	Commerce et service	2321 salariés
40	Société TRAREM	Commerce et service	103 salariés
41	Pc Plus	Commerce et service	51 salariés

42	Regus Maroc	Commerce et service	75 salariés
43	Société DHL	Commerce et service	135 salariés
44	Société FERTIMA	Commerce et service	145 salariés
45	Société AICHA	Commerce et service	147 salariés
46	Société BAFELA	Commerce et service	126 salariés
47	Société WAFCO	Commerce et service	182 salariés
48	LEADER FOOD SA	Commerce et service	195 salariés
49	SOMADIR	Commerce et service	167 salariés
50	Société SOPIMAZAR	Commerce et service	32 salariés
51	OCG	Commerce et service	25 salariés
52	ALS DISTRIBUTION	Commerce et service	158 salariés
53	Société NAJILA	Commerce et service	176 salariés
54	SMEE	Commerce et service	159 salariés
55	Logis Damana Sarl	Commerce et service	97 salariés
56	Société DOUNIA pêche	Commerce et service	95 salariés
57	CONITAL	Commerce et service	200 salariés
58	Société ARGALIM	Commerce et service	186 salariés
59	Société MANAZIL	Commerce et service	220 salariés
60	Société CHARAF	Commerce et service	750 salariés
61	Société agricole ARGANA	AGRO Alimentaire	250 salariés
62	Société GARAPRO	AGRO Alimentaire	225 salariés
63	Société VERDALIM	AGRO Alimentaire	60 salariés
64	Société VITA MAROC	AGRO Alimentaire	175 salariés
65	Société Agroslim	AGRO Alimentaire	182 salariés
66	Société LIMOUNASOUSS	AGRO Alimentaire	580 salariés

Annexe 4: Les résultats des tests du modèle de recherche

1) Les résultats des statistiques descriptives produits par le logiciel (SPSS)

*** Quel est le secteur d'activité de l'entreprise ?**

		Quel est le secteur d'activité de l'entreprise ?				Total
		AGRO ALIMENTAIRE	BANQUE	COMMERCE ET SERVICE	INDUSTRIE	
Quel est le secteur d'appartenance ?	Privé	5	3	24	20	52
	Public	1	1	4	8	14
Total		6	4	28	28	66

Région de l'entreprise

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
CASA	31	47,0	47,0	47,0
FES	5	7,6	7,6	54,5
MEKNES	4	6,1	6,1	60,6
RABAT	9	13,6	13,6	74,2
TANGER	9	13,6	13,6	87,9
AGADIR	8	12,1	12,1	100,0
Total	66	100,0	100,0	

*** Effectifs par intervalles**

Secteur d'activité de l'entreprise	effectifs par intervalles					Total
	De 10 à 49 salariés	De 50 à 99 salariés	De 100 à 150 salariés	De 150 à 200 salariés	Plus de 200 salariés	
AGRO ALIMENTAIRE	0	1	0	2	3	6
BANQUE	0	0	0	0	4	4
COMMERCE ET SERVICE	4	6	6	8	4	28
INDUSTRIE	1	1	6	3	17	28
Total	5	8	12	13	28	66

*** Initiative de création de la fonction contrôle de gestion sociale**

Secteur d'activité de l'entreprise	Initiative de création de la fonction contrôle de gestion sociale			Total
	La direction générale	Cabinet externe	Les administrateurs non dirigeants	
AGRO ALIMENTAIRE	6	0	0	6
BANQUE	4	0	0	4
COMMERCE ET SERVICE	22	6	0	28
INDUSTRIE	20	5	3	28
Total	52	11	3	66

*** Objectifs de création de la fonction de contrôle de gestion sociale**

Secteur d'activité de l'entreprise	Objectifs de la création de la fonction de contrôle de gestion sociale					Total
	Contrôler la décision sociale	le pilotage des performances socio-économiques	respect des procédures	le contrôle de la masse salariale	le contrôle des budgets de frais de personnel	
AGRO ALIMENTAIRE	0	2	0	1	3	6
BANQUE	0	0	0	0	4	4
COMMERCE ET SERVICE	4	2	3	9	10	28
INDUSTRIE	2	0	2	4	20	28
Total	6	4	5	14	37	66

*** Rattachement hiérarchique de la fonction contrôle de gestion sociale**

Secteur d'activité de l'entreprise	rattachement hiérarchique de la fonction contrôle de gestion sociale			Total
	Direction de contrôle de gestion	Direction des ressources humaines	La direction générale	
AGRO ALIMENTAIRE	5	1	0	6
BANQUE	0	4	0	4
COMMERCE ET SERVICE	9	15	4	28
INDUSTRIE	20	8	0	28
Total	34	28	4	66

*** Rémunérations annuelles des contrôleurs de gestion**

Secteur d'activité de l'entreprise	Rémunérations annuelles des contrôleurs de gestion			Total
]100000;120000]]120000;199000]]199000;350000]	
	0]	0]		
AGRO ALIMENTAIRE	0	3	3	6
BANQUE	0	4	0	4
COMMERCE ET SERVICE	11	13	4	28
INDUSTRIE	18	8	2	28
Total	29	28	9	66

*** Facteurs de motivation**

Secteur d'activité de l'entreprise	Facteurs de Motivation				Total
	La rémunération	La connaissance de l'ensemble de processus de l'entreprise	Le tremplin vers d'autres postes de responsabilités	La formation	
AGRO ALIMENTAIRE	0	0	6	0	6
BANQUE	4	0	0	0	4
COMMERCE ET SERVICE	5	18	5	0	28
INDUSTRIE	7	8	9	4	28
Total	16	26	20	4	66

*** Principe d'indépendance**

Secteur d'activité de l'entreprise	Principe d'indépendance				Total
	Choix des missions	Accès aux informations	Interview des personnes	Rédaction et communication	
AGRO ALIMENTAIRE	1	1	1	3	6
BANQUE	0	2	0	2	4
COMMERCE SERVICE	7	4	2	15	28
INDUSTRIE	9	2	4	13	28
Total	17	9	7	33	66

*** Principe d'objectivité**

Secteur d'activité de l'entreprise	Principe d'objectivité					Total
	Indépendance d'esprit	Indépendance de jugement	Procédures contradictoires formalisées	appréciations fondées sur les faits et preuves	Respect du code de déontologie	
AGRO ALIMENTAIRE	2	2	2	0	0	6
BANQUE	2	2	0	0	0	4
COMMERCE ET SERVICE	3	0	3	22	0	28
INDUSTRIE	8	10	5	3	2	28
Total	15	14	10	25	2	66

*** Relations entre les contrôleurs de gestion et l'audit sociale**

Secteur d'activité de l'entreprise	Relations entre les contrôleurs de gestion et l'audit social		Total
	Echange de document et d'information	Coordination des missions	
AGRO ALIMENTAIRE	4	2	6
BANQUE	4	0	4
COMMERCE ET SERVICE	16	12	28
INDUSTRIE	22	6	28
Total	46	20	66

*** Avec quelle fréquence arrêtez-vous des objectifs?**

Secteur d'activité de l'entreprise	Avec quelle fréquence arrêtez-vous des objectifs				Total
	Tous les mois	Tous les trois mois	Tous les six mois	Chaque année	
AGRO ALIMENTAIRE	0	4	2	0	6
BANQUE	4	0	0	0	4
COMMERCE ET SERVICE	5	5	17	1	28
INDUSTRIE	6	8	10	4	28
Total	15	17	29	5	66

*** Dans quelle mesure les décideurs participent-ils à la détermination des objectifs?**

Secteur d'activité de l'entreprise	Dans quelle mesure les décideurs participent-ils à la détermination des objectifs?				Total
	Très peu	Fréquemment	souvent	Tout le temps	
AGRO ALIMENTAIRE	0	1	3	2	6
BANQUE	0	0	2	2	4
COMMERCE ET SERVICE	2	2	14	10	28
INDUSTRIE	0	2	11	15	28
Total	2	5	30	29	66

*** Facteurs clés de la rentabilité**

Secteur d'activité de l'entreprise	Facteurs clés de la rentabilité					Total
	La rigueur de gestion et du contrôle	La qualité du produit	La compétence du personnel	La satisfaction des clients	La qualité du climat social	
AGRO ALIMENTAIRE	0	2	1	3	0	6
BANQUE	1	2	0	0	1	4
COMMERCE ET SERVICE	0	10	0	3	15	28
INDUSTRIE	10	4	4	0	10	28
Total	11	18	5	6	26	66

*** Rôle du contrôle de gestion sociale dans la prévention des risques**

Secteur d'activité de l'entreprise	Le rôle du contrôle de gestion sociale dans la prévention des risques			Total
	Anticiper les évolutions du marché et de la demande	Assurer la flexibilité des coûts	Motiver et impliquer le personnel de l'entreprise	
AGRO ALIMENTAIRE	1	0	5	6
BANQUE	0	4	0	4
COMMERCE ET SERVICE	9	7	12	28
INDUSTRIE	12	8	8	28
Total	22	19	25	66

*** Dans quelle mesure publiez-vous les résultats de mesure de performance ?**

Secteur d'activité de l'entreprise	Dans quelle mesure publiez-vous les résultats de mesure de performance ?			Total
	pas du tout	moyennement	important	
AGRO ALIMENTAIRE	2	1	3	6
BANQUE	0	4	0	4
COMMERCE ET SERVICE	11	13	4	28
INDUSTRIE	13	11	4	28
Total	26	29	11	66

l'utilité du bilan social

Secteur d'activité de l'entreprise	l'utilité du bilan social			Total
	Le bilan social est une bonne synthèse de la politique sociale	Le bilan social n'est pas fiable	L'analyse du bilan social est une affaire des spécialistes	
AGRO ALIMENTAIRE	6	0	0	6
BANQUE	4	0	0	4
COMMERCE ET SERVICE	18	4	6	28
INDUSTRIE	20	0	8	28
Total	48	4	14	66

*** Objectifs des outils du CGS**

Secteur d'activité de l'entreprise	Objectifs des outils		Total
	Outils d'évaluation et d'analyse des risques	Outils de détection et de prévention de la fraude	
AGRO ALIMENTAIRE	0	6	6
BANQUE	4	0	4
COMMERCE ET SERVICE	20	8	28
INDUSTRIE	17	11	28
Total	41	25	66

*** Suivi des recommandations**

Secteur d'activité de l'entreprise	Suivi recommandation					Total
	Pas du tout	Moyen	Important	Très important	Absolument important	
AGRO ALIMENTAIRE	1	0	2	3	0	6
BANQUE	0	0	2	2	0	4
COMMERCE ET SERVICE	0	2	19	7	0	28
INDUSTRIE	1	3	7	15	2	28
Total	2	5	30	27	2	66

Les problèmes rencontrés par les contrôleurs de gestion

Secteur d'activité de l'entreprise	Au cours des missions, les contrôleurs de gestion rencontrent des problèmes			Total
	Difficultés Techniques	Difficultés de coopération	Difficultés de disposition d'information	
AGRO ALIMENTAIRE	1	2	3	6
BANQUE	0	0	4	4
COMMERCE ET SERVICE	0	18	10	28
INDUSTRIE	4	10	14	28
Total	5	30	31	66

*** L'entreprise est informatisée ?**

Secteur d'activité de l'entreprise	L'entreprise est informatisée ?				Total
	pas du tout d'accord	3	4	absolument d'accord	
AGRO ALIMENTAIRE	0	0	1	5	6
BANQUE	0	0	4	0	4
COMMERCE ET SERVICE	0	2	7	19	28
INDUSTRIE	2	5	7	14	28
Total	2	7	19	38	66

*** L' implication des contrôleurs de gestion**

Secteur d'activité de l'entreprise	Les contrôleurs de gestion sont impliqués dans		Total
	Implication dans la prise de décision	Concerné après la remise de rapport	
AGRO ALIMENTAIRE	2	4	6
BANQUE	0	4	4
COMMERCE ET SERVICE	4	24	28
INDUSTRIE	2	26	28
Total	8	58	66

*** Quels sont les destinataires des rapports du CGS ?**

Secteur d'activité de l'entreprise	Quels sont les destinataires des rapports ?				Total
	Le comité d'entreprise	Le conseil d'administration	La direction générale	La direction des ressources humaines	
AGRO ALIMENTAIRE	3	2	1	0	6
BANQUE	0	0	0	4	4
COMMERCE ET SERVICE	4	2	20	2	28
INDUSTRIE	12	0	11	5	28
Total	19	4	32	11	66

*** Nature des rapports des CGS**

Secteur d'activité de l'entreprise	Les rapports établis sont :		Total
	Des rapports formalisés	Rapports oraux	
AGRO ALIMENTAIRE	4	2	6
BANQUE	4	0	4
COMMERCE ET SERVICE	27	1	28
INDUSTRIE	27	1	28
Total	62	4	66

*** Est-ce qu'il y a eu amélioration de la performance après la mise en place du contrôle de gestion sociale?**

Secteur d'activité de l'entreprise	Est-ce qu'il y a eu amélioration de la performance après la mise en place du contrôle de gestion sociale?			Total
	faible	moyenne	importante	
AGRO ALIMENTAIRE	0	2	4	6
BANQUE	0	0	4	4
COMMERCE ET SERVICE	1	10	17	28
INDUSTRIE	1	5	22	28
Total	2	17	47	66

*** l'entreprise a un ERP**

Secteur d'activité de l'entreprise	l'entreprise a un ERP		Total
	OUI	NON	
AGRO ALIMENTAIRE	6	0	6
BANQUE	2	2	4
COMMERCE ET SERVICE	23	5	28
INDUSTRIE	20	8	28
Total	51	15	66

*** Le dynamisme de l'environnement externe**

Secteur d'activité de l'entreprise	Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est:					Total
	Très stable (évolutions lentes)					
	pas du tout d'accord	2	3	4	absolument d'accord	
AGRO ALIMENTAIRE	1	2	2	0	1	6
BANQUE	0	0	0	0	4	4
COMMERCE ET SERVICE	0	0	1	7	20	28
INDUSTRIE	0	3	5	10	10	28
Total	1	5	8	17	35	66

*** Le dynamisme de l' environnement externe (évolutions rapides)**

Secteur d'activité de l'entreprise	Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est: Très dynamique (évolutions rapides)					Total
	pas du tout d'accord	2	3	4	absolument d'accord	
AGRO ALIMENTAIRE	1	2	2	0	1	6
BANQUE	0	0	1	0	3	4
COMMERCE ET SERVICE	0	7	8	8	5	28
INDUSTRIE	0	3	5	10	10	28
Total	1	12	16	18	19	66

*** Quel est le degré de liaison entre les indicateurs de performance et la stratégie de votre entreprise ?**

Secteur d'activité de l'entreprise	Quel est le degré de liaison entre les indicateurs de performance et la stratégie de votre entreprise ?				Total
	très faible	faible	forte	très forte	
AGRO ALIMENTAIRE	2	2	2	0	6
BANQUE	0	0	4	0	4
COMMERCE ET SERVICE	0	2	24	2	28
INDUSTRIE	0	0	23	5	28
Total	2	4	53	7	66

*** La politique sociale de l'entreprise est-elle, selon vous, un facteur important de sa rentabilité ?**

Secteur d'activité de l'entreprise	La politique sociale de l'entreprise est-elle, selon vous, un facteur important de sa Rentabilité ?				Total
	moyennement	Important	Tris important	Absolument important	
AGRO ALIMENTAIRE	5	1	0	0	6
BANQUE	0	0	4	0	4
COMMERCE ET SERVICE	0	5	18	5	28
INDUSTRIE	0	13	14	1	28
Total	5	19	36	6	66

*** la formation du dirigeant**

Secteur d'activité de l'entreprise	la formation du dirigeant		Total
	gestionnaire	non gestionnaire	
AGRO ALIMENTAIRE	6	0	6
BANQUE	3	1	4
COMMERCE ET SERVICE	26	2	28
INDUSTRIE	24	4	28
Total	59	7	66

*** indiquez les indicateurs utilisés dans votre société**

Secteur d'activité de l'entreprise	indiquez les indicateurs utilisés dans votre société					Total
	Calcul des coûts basé sur les activités	Suivi de la masse salariale	Tableaux de bord sociaux	Indicateurs sociaux	Bilan social	
AGRO ALIMENTAIRE	2	1	3	0	0	6
BANQUE	1	1	1	0	1	4
COMMERCE ET SERVICE	8	6	14	0	0	28
INDUSTRIE	8	7	9	2	2	28
Total	19	15	27	2	3	66

*** le contrôleur de gestion doit faire attention à**

Secteur d'activité de l'entreprise	Le contrôleur de gestion doit faire attention à						Total
	la masse salariale, car c'est un point critique de l'équilibre financier	la formation, car la compétence du personnel est déterminante	la politique salariale, car c'est l'élément central de la motivation	aux relations professionnelles	aux suivi et au traitement de la confidentialité latente (absentéisme, démissions, accident du travail)	la gestion participative car on ne peut rien réussir sans l'implication du personnel.	
AGRO ALIMENTAIRE	2	0	2	0	2	0	6
BANQUE	2	1	0	0	1	0	4
COMMERCE ET SERVICE	6	1	10	1	9	1	28
INDUSTRIE	9	1	8	1	8	1	28
Total	19	3	20	2	20	2	66

*** Niveau d'amélioration du climat social**

	Niveau d'amélioration du climat social				Total
	Faible	Moyen	Fort	Puissant	
AGRO ALIMENTAIRE	1	4	0	1	6
BANQUE	1	1	1	1	4
COMMERCE ET SERVICE	3	11	11	3	28
INDUSTRIE	3	11	9	5	28
Total	8	27	21	10	66

*** Niveau d'amélioration du résultat financier**

	Niveau d'amélioration du Résultat Financier					Total
	inexistant	Faible	Moyen	Fort	Puissant	
AGRO ALIMENTAIRE	0	1	2	2	1	6
BANQUE	0	2	2	0	0	4
COMMERCE ET SERVICE	0	7	8	12	1	28
INDUSTRIE	2	6	10	8	2	28
Total	2	16	22	22	4	66

*** Niveau d'amélioration de la rentabilité de l'entreprise**

	Niveau de la rentabilité de l'entreprise					Total
	inexistant	Faible	Moyen	Fort	Puissant	
AGRO ALIMENTAIRE	0	0	0	5	1	6
BANQUE	0	0	1	3	0	4
COMMERCE ET SERVICE	0	6	5	11	6	28
INDUSTRIE	1	3	7	9	8	28
Total	1	9	13	28	15	66

*** Niveau d'amélioration du résultat de l'entreprise**

	Niveau d'amélioration du résultat de l'entreprise				Total
	Faible	Moyen	Fort	Puissant	
AGRO ALIMENTAIRE	0	0	2	4	6
BANQUE	1	1	2	0	4
COMMERCE ET SERVICE	1	4	9	14	28
INDUSTRIE	2	3	12	11	28
Total	4	8	25	29	66

2) *Les résultats du test de fiabilité des échelles de mesures relatives aux facteurs de la contingence organisationnelle*

- la structure

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,711	,701	14

Statistiques des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Développement ou lancement des nouveaux produits ou services	48,79	10,570	,412	,686
Embauche ou licenciement	48,74	10,686	,454	,685
Fixation des prix de ventes	48,88	10,908	,288	,700
choix des investissements	49,39	11,689	,088	,716
Décisions opérationnelles	47,59	11,938	,038	,716
Contrôler la décision sociale	46,03	11,691	-,026	,748
le pilotage des opérations de formation	45,79	11,431	,123	,716
réduire les conflits sociaux	45,95	11,121	,135	,721
l'appréciation du climat social de l'entreprise	45,80	10,130	,513	,673
le pilotage des performances socio-économiques	45,85	10,500	,370	,690
respect des procédures	45,94	9,935	,430	,681
découverte de fraude	46,08	9,456	,527	,665
l'élaboration des budgets de frais de personnel	46,09	9,592	,517	,667

- L'informatisation

Statistiques des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
L'entreprise est informatisée ?	9,00	2,369	,027	,765
l'entreprise a un système d'information des ressources humaines	4,79	,785	,580	,013
l'entreprise a un ERP	4,55	,990	,573	,052

- L'incertitude de l'environnement

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,650	,650	3

Statistiques des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélation multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est: Moyen	7,85	3,331	,433	,203	,593
Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est: Très stable (évolutions lentes)	7,79	3,708	,418	,192	,608
Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est: Très dynamique (évolutions rapides)	8,36	3,035	,536	,288	,444

La stratégie : Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,676	,685	3

Statistiques des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélacion multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Quel est le degré de liaison entre les indicateurs de performance et la stratégie de votre entreprise ?	6,92	1,302	,537	,290	,533
Quel est le degré de liaison entre le contrôle de gestion sociale et la stratégie de votre entreprise ?	6,68	1,297	,472	,235	,602
La politique sociale de l'entreprise est-elle, selon vous, un facteur important de sa rentabilité ?	6,30	1,045	,478	,235	,616

3) *Les résultats du test de fiabilité des échelles de mesures relatives aux facteurs de la contingence comportementale*

– Implication des contrôleurs de gestion sociale

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,643	,688	4

Statistiques des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélation multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
La prise de décision	9,97	5,784	,455	,221	,554
Après la remise de rapport	9,41	5,107	,440	,205	,593
Application de recommandations émises par les contrôleurs de Gestion sociale	9,35	7,800	,454	,341	,579
Suivi des recommandations	9,36	7,804	,473	,356	,573

– Contrôle de gestion sociale et risque d'entreprise.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,770	,775	7

Statistiques des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélacion multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Assurer la flexibilité de son organisation	24,65	15,307	,673	.	,704
Assurer la flexibilité des coûts	24,65	15,307	,673	.	,704
Limiter l'évolution de la masse salariale	24,64	16,850	,414	.	,757
Réduire, et si possible éviter, l'activité des syndicats, quels qu'ils soient	24,83	16,664	,395	.	,763
Anticiper l'importance et la nature des besoins en personnel;	24,80	16,714	,396	.	,762
Gérer le risque de liquidité	24,36	17,250	,455	.	,749
Motiver et impliquer le personnel de l'entreprise	24,61	16,273	,473	.	,745

– Les domaines prioritaires pour le contrôle de gestion sociale

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,680	,684	5

Statistiques des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélacion multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Domaine du système d'information des ressources humaines	17,47	4,868	,436	,304	,629
Domaine comptable et financier	17,52	4,838	,435	,369	,630
Domaine managérial	17,47	4,622	,372	,305	,663
Domaine social	17,50	4,685	,443	,335	,625
Domaine des ressources humaines	17,44	4,619	,498	,254	,602

Style de Management

- Préférences en matière d'information

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,594	,670	4

Statistiques des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélacion multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Je préfère disposer d'une faible quantité d'informations et que celles-ci soient résumées, agrégées, synthétisées.	13,58	4,094	,155	,099	,781
Je préfère une information écrite (compte-rendu, rapports, chiffres, etc.)	11,32	3,636	,607	,433	,334
Je préfère une information prétraitée, structurée, présentée de manière standard	11,11	4,466	,518	,460	,448
a l'issue du traitement de l'information, j'élabore plusieurs solutions que je confronte ensuite en vue de la décision finale	11,14	4,766	,405	,386	,516

- Les activités prioritaires du contrôleur de gestion sociale

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,810	,824	6

Statistiques des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélacion multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
la masse salariale, car c'est un point critique de l'équilibre financier	21,26	8,871	,673	,757	,768
la formation, car la compétence du personnel est déterminante	21,27	8,786	,653	,782	,769
la politique salariale, car c'est l'élément central de la motivation	21,80	8,961	,423	,397	,812
aux relations professionnelles (délégues, syndicats, négociations) car, il n'y pas de bonne politique sociale sans dialogue social actif,	22,11	8,404	,490	,337	,800
Au suivi et au traitement de la confidentialité latente (absentéisme, démissions, accident de travail) car on peut sentir le climat social et prévenir le conflit ouvert.	22,02	7,646	,655	,667	,760
la gestion participative car on ne peut rien réussir sans l'implication du personnel.	22,00	7,600	,622	,614	,769

– Outils du contrôle de gestion sociale

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,653	,689	4

Statistiques des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélacion multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Outil d'extraction, d'analyse et de test	12,26	4,286	,501	,352	,534
Outil de gestion et de planification des missions	12,12	3,739	,498	,357	,555
Outil d'évaluation et d'analyse des risques	10,26	6,040	,382	,606	,624
Outil de détection et de prévention de la fraude	10,05	6,106	,456	,615	,600

- Le bilan social

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,653	,689	4

Statistiques des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélacion multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Outil d'extraction, d'analyse et de test	12,26	4,286	,501	,352	,534
Outil de gestion et de planification des missions	12,12	3,739	,498	,357	,555
Outil d'évaluation et d'analyse des risques	10,26	6,040	,382	,606	,624
Outil de détection et de prévention de la fraude	10,05	6,106	,456	,615	,600

- les facteurs clés de rentabilité

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,611	,648	4

Statistiques du total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélacion multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
La rigueur de gestion et du contrôle	13,29	3,254	,348	,295	,589
La qualité du produit	12,95	3,490	,656	,473	,390
La compétence du personnel	13,27	3,894	,382	,264	,550
La qualité du climat social	13,44	3,635	,282	,107	,632

- Le principe d'indépendance

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,255	,264	4

Statistiques des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélacion multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Le choix des missions	12,98	1,861	,178	,274	,159
L'accès aux informations	13,61	1,412	,333	,261	-,087 ^a
L'interview des personnes	13,59	1,445	,063	,011	,342
La rédaction et la communication.	13,32	2,159	-,015	,166	,343

- Le principe d'objectivité

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,665	,665	5

Statistiques des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélacion multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Indépendance d'esprit	17,77	4,209	,344	,131	,645
Indépendance de jugement	17,80	4,191	,329	,145	,651
Procédures contradictoires formalisées	17,73	3,771	,455	,248	,597
Appréciations fondées sur les faits et preuves	17,71	3,716	,506	,263	,575
Respect du code de déontologie de l'audit	18,02	3,246	,474	,237	,590

- Evaluation du rendement

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,919	,930	4

Statistiques des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélacion multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Procède-t-on au moins une fois par an, à l'évaluation du rendement des collaborateurs	,29	,639	,868	.	,884
Procède-t-on à une mise à jour des descriptions des postes ?	,29	,639	,868	.	,884
Informe-t-on les collaborateurs des résultats des évaluations	,24	,556	,818	.	,896
Conserve-t-on les fiches ou les rapports d'évaluation	,23	,548	,770	.	,920

- Les indicateurs sociaux utilisés dans la société.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,729	,766	8

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélation multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Calcul des coûts basés sur les activités	23,89	17,881	,589	,802	,679
Suivi de la masse salariale	23,91	17,099	,725	,855	,656
Tableaux de bord sociaux	24,12	17,124	,615	,618	,668
Bilan social	24,70	15,999	,465	,405	,695
La comptabilité analytique sociale	26,65	18,077	,282	,505	,736
Budgets de frais de personnel	26,71	17,962	,289	,441	,735
La gestion prévisionnelle des emplois et compétences	24,62	18,485	,286	,458	,731
La détermination d'un indicateur synthétique de performance	24,15	19,269	,379	,425	,712

– Les problèmes rencontrés par les contrôleurs de gestion

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,616	,637	5

Statistiques des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélation multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Echange de documents et d'informations	15,86	6,212	,466	,296	,527
Coordination des missions	16,21	7,339	,479	,305	,497
Techniques	13,91	9,530	,459	,642	,535
De coopération	14,03	10,430	,357	,622	,581
De disposition d'information	14,41	11,045	,198	,191	,631

- Les facteurs de motivation des contrôleurs de gestion sociale.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,361	,389	4

Statistiques des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélacion multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
la rémunération	13,36	1,620	,135	,044	,363
la connaissance de l'ensemble de processus de l'entreprise	13,20	1,484	,330	,151	,153
Le tremplin vers d'autres postes de responsabilités	13,08	1,548	,279	,127	,209
la formation	13,27	1,617	,073	,013	,449

- La pratique du contrôle de gestion sociale et l'amélioration des performances

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,600	,557	6

Statistiques des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélacion multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Est-ce qu'il y a eu amélioration de la performance après la mise en place du contrôle de gestion sociale?	18,39	8,642	,022	,091	,640
Niveau d'amélioration du climat social	17,58	6,833	,288	,209	,575
Niveau d'amélioration de la performance GRH	17,24	7,233	,250	,162	,587
Niveau d'amélioration du Résultat Financier	17,92	6,040	,427	,263	,512
Niveau de la rentabilité de l'entreprise	17,36	4,973	,656	,442	,380
Niveau du résultat de l'entreprise	16,88	6,754	,320	,256	,561

4) Les résultats de l'étude exploratoire produits par le logiciel(SPSS)

- la structure

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.		,671
	Khi-deux approximé	250,183
Test de sphéricité de Bartlett	ddl	78
	Signification de Bartlett	,000

	Initial	Extraction
le pilotage des opérations de formation	1,000	,636
réduire les conflits sociaux	1,000	,699
l'appréciation du climat social de l'entreprise	1,000	,680
le pilotage des performances socio-économiques	1,000	,598
respect des procédures	1,000	,667
découverte de fraude	1,000	,684
le contrôle de la masse salariale	1,000	,732
l'élaboration des budgets de frais de personnel	1,000	,697
Développement ou lancement des nouveaux produits ou services	1,000	,665
Embauche ou licenciement	1,000	,624
Fixation des prix de vente	1,000	,569
choix des investissements	1,000	,408
Décisions opérationnelles	1,000	,477

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Extraction Somme des carrés des facteurs			Somme des carrés des facteurs retenus pour la		
	Total	% de la variance	% cumulés	retenus			rotation		
				Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés
1	3,584	27,568	27,568	3,584	27,568	27,568	3,261	25,085	25,085
2	2,062	15,864	43,432	2,062	15,864	43,432	2,051	15,775	40,861
3	1,417	10,896	54,329	1,417	10,896	54,329	1,510	11,613	52,473
4	1,072	8,248	62,576	1,072	8,248	62,576	1,313	10,103	62,576
5	,964	7,415	69,992						
6	,840	6,465	76,456						
7	,714	5,489	81,946						
8	,562	4,322	86,267						
9	,527	4,057	90,324						
10	,442	3,399	93,723						
11	,339	2,605	96,328						
12	,301	2,314	98,642						
13	,176	1,358	100,000						

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes après rotation^a

	Composante			
	1	2	3	4
le pilotage des opérations de formation	-,117	,200	,750	-,140
réduire les conflits sociaux	-,003	-,020	,811	,205
l'appréciation du climat social de l'entreprise	,590	-,100	,332	,460
le pilotage des performances socio-économiques	,753	-,005	-,173	-,009
respect des procédures	,775	-,065	-,080	,238
découverte de fraude	,769	,200	,057	-,223
le contrôle de la masse salariale	,813	,261	-,019	-,049
l'élaboration des budgets de frais de personnel	,646	,350	,083	-,387
Développement ou lancement des nouveaux produits ou services	,125	,790	,051	,150
Embauche ou licenciement	,142	,648	,131	,409
Fixation des prix de ventes	,095	,747	,028	,038
choix des investissements	-,032	,248	,137	,571
Décisions opérationnelles	-,128	,321	-,307	,514

- Informatisation

Indice KMO et test de Bartlett

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.		,508
	Khi-deux approximé	15,617
Test de sphéricité de Bartlett	Ddl	3
	Signification de Bartlett	,001

Qualité de représentation

	Initial	Extraction
L'entreprise est informatisée ?	1,000	,287
l'entreprise a un système d'information des ressources humaines	1,000	,520
l'entreprise a un ERP	1,000	,705

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus		
	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés
1	1,511	50,377	50,377	1,511	50,377	50,377
2	,937	31,249	81,627			
3	,551	18,373	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes^a

	Composante
	1
L'entreprise est informatisée ?	-,536
l'entreprise a un système d'information des ressources humaines	,721
l'entreprise a un ERP	,839

- incertitude de l'environnement

Indice KMO et test de Bartlett

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.		,628
	Khi-deux approximé	26,832
Test de sphéricité de Bartlett	ddl	3
	Signification de Bartlett	,000

Qualité de représentation

	Initial	Extraction
Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est: Moyen	1,000	,551
Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est: Très stable (évolutions lentes)	1,000	,536
Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est: Très dynamique (évolutions rapides)	1,000	,681

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus		
	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés
1	1,768	58,936	58,936	1,768	58,936	58,936
2	,714	23,792	82,728			
3	,518	17,272	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes^a

	Composante
	1
Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est: Moyen	,742
Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est: Très stable (évolutions lentes)	,732
Le dynamisme de votre environnement externe (client, concurrence, etc.) est: Très dynamique (évolutions rapides)	,825

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

- La stratégie

Indice KMO et test de Bartlett

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.		,661
	Khi-deux approximé	30,931
Test de sphéricité de Bartlett	ddl	3
	Signification de Bartlett	,000

Qualité de représentation

	Initial	Extraction
La politique sociale de l'entreprise est-elle, selon vous, un facteur important de sa rentabilité ?	1,000	,590
Quel est le degré de liaison entre le contrôle de gestion sociale et la stratégie de votre entreprise ?	1,000	,590
Quel est le degré de liaison entre les indicateurs de performance et la stratégie de votre entreprise ?	1,000	,662

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus		
	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés
1	1,842	61,396	61,396	1,842	61,396	61,396
2	,630	20,998	82,394			
3	,528	17,606	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes^a

	Composante
	1
La politique sociale de l'entreprise est-elle, selon vous, un facteur important de sa rentabilité ?	,768
Quel est le degré de liaison entre le contrôle de gestion sociale et la stratégie de votre entreprise ?	,768
Quel est le degré de liaison entre les indicateurs de performance et la stratégie de votre entreprise ?	,813

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

- les facteurs de contingence organisationnelle

Indice KMO et test de Bartlett

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.		,645
	Khi-deux approximé	46,398
Test de sphéricité de Bartlett	ddl	6
	Signification de Bartlett	,000

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus		
	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés
1	2,073	51,818	51,818	2,073	51,818	51,818
2	,883	22,074	73,892			
3	,630	15,740	89,632			
4	,415	10,368	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes^a

	Composante
	1
La prise de décision	,678
Après la remise de rapport	,661
Application des recommandations sont émises par les contrôleurs de Gestion sociale	,759
Suivi des recommandations	,775

Qualité de représentation

	Initial	Extraction
La prise de décision	1,000	,459
Après la remise de rapport	1,000	,436
Application de recommandations sont émises par les contrôleurs de Gestion sociale	1,000	,575
Suivi du recommandation	1,000	,601

– le contrôleur de gestion sociale et risque d'entreprise

Indice KMO et test de Bartlett

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.		,687
	Khi-deux approximé	48,597
Test de sphéricité de Bartlett	ddl	10
	Signification de Bartlett	,000

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus			Somme des carrés des facteurs retenus pour la rotation		
	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés
1	3,064	43,777	43,777	3,064	43,777	43,777	2,329	33,271	33,271
2	1,123	16,045	59,822	1,123	16,045	59,822	1,859	26,551	59,822
3	,993	14,189	74,011						
4	,756	10,793	84,804						
5	,557	7,951	92,755						
6	,507	7,245	100,000						
7	1,224E-016	1,748E-015	100,000						

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Qualité de représentation

	Initial	Extraction
Assurer la flexibilité de son organisation	1,000	,953
Motiver et impliquer le personnel de l'entreprise	1,000	,410
Gérer le risque de liquidité	1,000	,408
Anticiper l'importance et la nature des besoins en personnel;	1,000	,355
Limiter l'évolution de la masse salariale	1,000	,640
Assurer la flexibilité des coûts	1,000	,953
Réduire, et si possible éviter, l'activité des syndicats, quels qu'ils soient	1,000	,468

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes après rotation^a

	Composante	
	1	2
Assurer la flexibilité de son organisation	,963	,162
Motiver et impliquer le personnel de l'entreprise	,531	,358
Gérer le risque de liquidité	,315	,555
Anticiper l'importance et la nature des besoins en personnel;	,273	,529
Limiter l'évolution de la masse salariale	,040	,799
Assurer la flexibilité des coûts	,963	,162
Réduire, et si possible éviter, l'activité des syndicats, quels qu'ils soient	,132	,671

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser.

– Préférence en matière d'information

Indice KMO et test de Bartlett

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,663
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	62,597
	ddl	6
	Signification	,000

Qualités de représentation

	Initiales	Extraction
Je préfère disposer d'une faible quantité d'informations et que celles-ci soient résumées, agrégées, synthétisées.	1,000	,949
Je préfère une information écrite (compte-rendu, rapports, chiffres, etc.)	1,000	,738
Je préfère une information prétraitée, structurée, présentée de manière standard	1,000	,759
a l'issue du traitement de l'information, j'élabore plusieurs solutions que je confronte ensuite en vue de la décision finale	1,000	,736

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Composant e	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements			Sommes de rotation du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
	1	2,147	53,667	53,667	2,147	53,667	53,667	2,085	52,113
2	1,035	25,879	79,545	1,035	25,879	79,545	1,097	27,433	79,545
3	,443	11,085	90,631						
4	,375	9,369	100,000						

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Rotation de la matrice des composantes^a

	Composante	
	1	2
Je préfère disposer d'une faible quantité d'informations : résumées, agrégées, synthétisées.	,034	,974
Je préfère une information écrite (compte-rendu, rapports, chiffres, etc.)	,779	,363
Je préfère une information prétraitée, structurée, présentée de manière standard	,870	,051
à l'issue du traitement de l'information, j'élabore plusieurs solutions que je confronte ensuite en vue de la décision finale	,849	-,123

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Varimax avec normalisation Kaiser.

a. Convergence de la rotation dans 3 itérations.

– **Activité prioritaire**

Indice KMO et test de Bartlett

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.	,704
Test de sphéricité de Bartlett	141,876
Khi-deux approx.	
ddl	10
Signification	,000

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,790	55,809	55,809	2,790	55,809	55,809
2	,992	19,833	75,643			
3	,607	12,147	87,790			
4	,483	9,667	97,456			
5	,127	2,544	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Qualités de représentation

	Initiales	Extraction
la masse salariale, car c'est un point critique de l'équilibre financier	1,000	,794
la formation, car la compétence du personnel est déterminante	1,000	,807
la politique salariale, car c'est l'élément central de la motivation	1,000	,513
aux relations professionnelles (délègues, syndicats, négociations) car il n'y pas de bonne politique sociale sans dialogue social actif,	1,000	,287
la gestion participative car on ne peut rien réussir sans l'implication du personnel.	1,000	,389

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

– Outils du contrôle de gestion sociale

Indice KMO et test de Bartlett

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,544
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	88,990
	ddl	6
	Signification	,000

Qualités de représentation

	Initiales	Extraction
Outil d'extraction, d'analyse et de test	1,000	,796
Outil de gestion et de planification des missions	1,000	,792
Outil d'évaluation et d'analyse des risques	1,000	,892
Outil de détection et de prévention de la fraude	1,000	,888

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements			Sommes de rotation du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,081	52,028	52,028	2,081	52,028	52,028	1,776	44,396	44,396
2	1,287	32,179	84,206	1,287	32,179	84,206	1,592	39,811	84,206
3	,412	10,295	94,502						
4	,220	5,498	100,000						

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Rotation de la matrice des composantes^a

	Composante	
	1	2
Outil d'extraction, d'analyse et de test	,092	,887
Outil de gestion et de planification des missions	,114	,883
Outil d'évaluation et d'analyse des risques	,941	,078
Outil de détection et de prévention de la fraude	,932	,140

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Varimax avec normalisation Kaiser.

- Bilan social

Indice KMO et test de Bartlett

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,728
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	68,930
	ddl	6
	Signification	,000

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,309	57,737	57,737	2,309	57,737	57,737
2	,824	20,599	78,336			
3	,544	13,602	91,939			
4	,322	8,061	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Qualités de représentation

	Initiales	Extraction
Est une bonne synthèse de la politique sociale	1,000	,280
Est une affaire des spécialistes	1,000	,565
Contient trop de chiffres pour être vraiment exploitable.	1,000	,738
Est une information qui n'est pas fiable	1,000	,725

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes^a

	Composante
	1
Est une bonne synthèse de la politique sociale	,529
Est une affaire des spécialistes	,752
Contient trop de chiffres pour être vraiment exploitable.	,859
Est une information qui n'est pas fiable	,852

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

- Les facteurs clés de rentabilité

Indice KMO et test de Bartlett

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,561
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	14,028
	ddl	6
	Signification	,029

Qualités de représentation

	Initiales	Extraction
La rigueur de gestion et du contrôle	1,000	,571
La qualité du produit	1,000	,509
La compétence du personnel	1,000	,263
La qualité du climat social	1,000	,202

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	1,545	38,626	38,626	1,545	38,626	38,626
2	,958	23,955	62,581			
3	,889	22,224	84,805			
4	,608	15,195	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes^a

	Composante
	1
La rigueur de gestion et du contrôle	,756
La qualité du produit	,713
La compétence du personnel	,512
La qualité du climat social	-,450

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

- Le principe d'objectivité

Indice KMO et test de Bartlett

Indice KMO et test de Bartlett

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,589
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	19,324
	ddl	10
	Signification	,036

Qualités de représentation

	Initiales	Extraction
Indépendance d'esprit	1,000	,398
Indépendance de jugement	1,000	,713
Procédures contradictoires formalisées	1,000	,619
Appréciations fondées sur les faits et preuves	1,000	,322
Respect du code de déontologie de l'audit	1,000	,689

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements			Sommes de rotation du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
	1	1,658	33,151	33,151	1,658	33,151	33,151	1,656	33,112
2	1,084	21,672	54,823	1,084	21,672	54,823	1,086	21,711	54,823
3	,918	18,367	73,190						
4	,735	14,703	87,893						
5	,605	12,107	100,000						

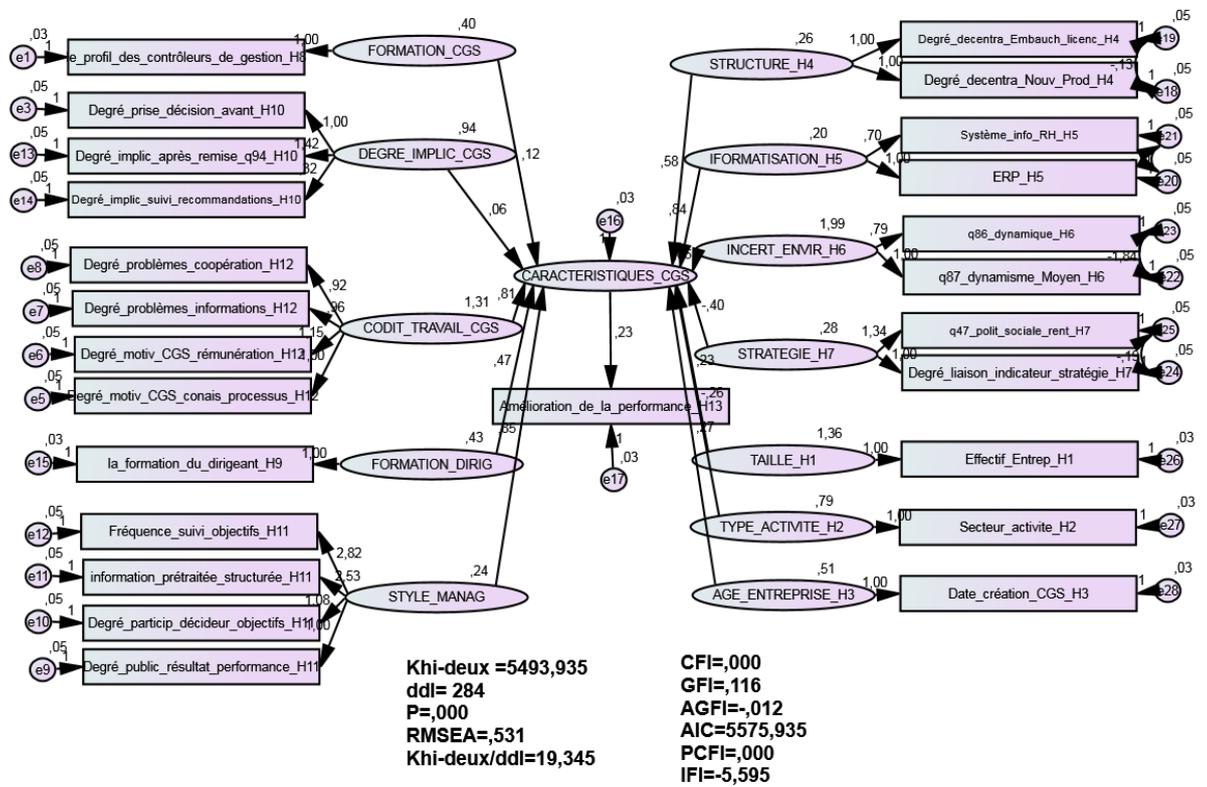
Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Rotation de la matrice des composantes^a

	Composante	
	1	2
Indépendance d'esprit	,615	-,140
Indépendance de jugement	,426	-,730
Procédures contradictoires formalisées	,770	,164
Appréciations fondées sur les faits et preuves	,567	,000
Respect du code de déontologie de l'audit	,427	,712

5) Les résultats de l'étude confirmatoire produits par le logiciel d'équations structurelles (AMOS)

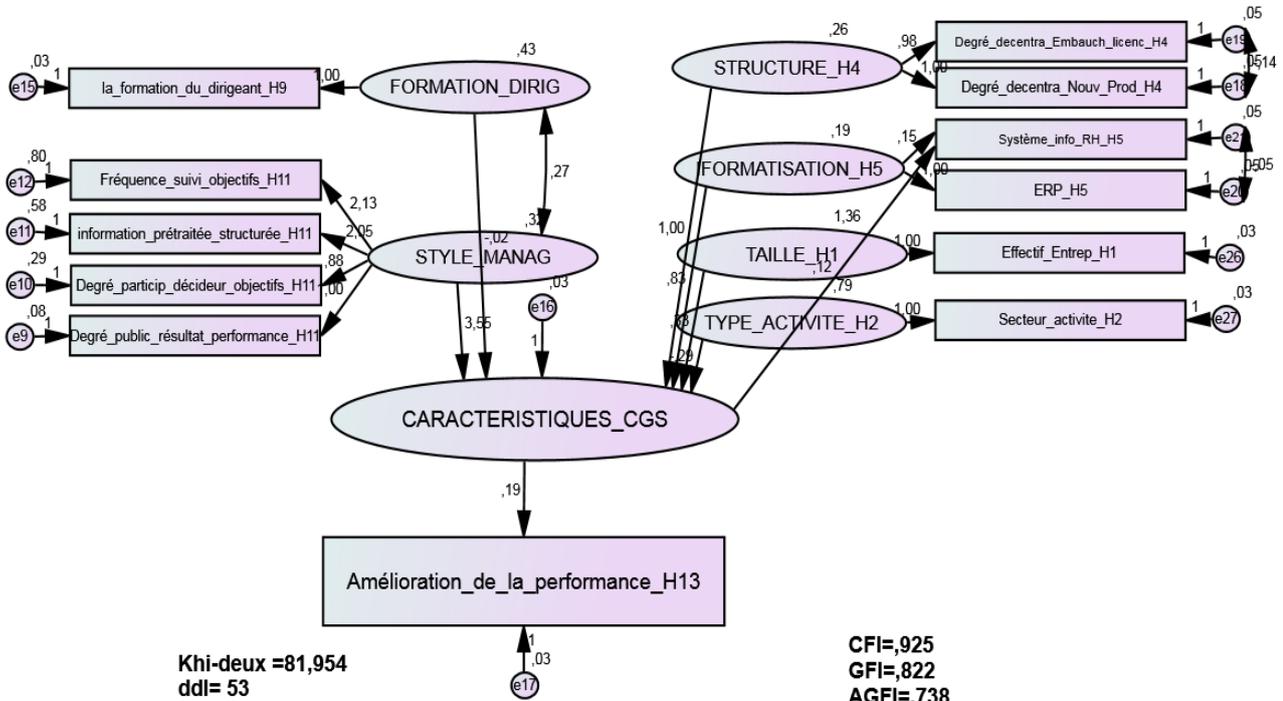
Modèle structurel de recherche avant ajustement



**Modèle structurel de recherche :
L'apport du contrôle de gestion sociale à la performance des entreprises**

Facteurs de contingence comportementale

Facteurs de contingence organisationnelle



Khi-deux =81,954
ddl= 53
P=,007
RMSEA=,092
Khi-deux/dl=1,546

CFI=,925
GFI=,822
AGFI=,738
AIC=131,954
PCFI=,743
IFI=,928

SIDI AHMED ELBAQQALY
L'apport du contrôle de gestion sociale à
la performance des entreprises
[Cas des entreprises marocaines]

Résumé

Toute entreprise ambitieuse et évolutive ne pourra nier la contribution cruciale de la fonction contrôle de gestion sociale dans sa performance. Cependant, cet apport est encore le sujet de multiples recherches. Plusieurs auteurs se sont mobilisés pour tenter d'éclairer cette "boîte noire". En dépit de ce qui a été validé, il reste encore beaucoup d'aspects à découvrir. Dans la littérature, on trouve différentes approches théoriques à travers lesquelles plusieurs auteurs ont tenté de valider la pertinence de ce lien. Nous avons retenu l'approche de contingence pour identifier les facteurs qui influencent les pratiques du contrôle de gestion sociale dans les entreprises marocaines et qui peuvent par conséquent améliorer la performance de ces entités. Suivant un raisonnement hypothético-déductif, un modèle explicatif des pratiques de contrôle de gestion sociale est proposé. Notre modèle intègre une variable à expliquer « amélioration de la performance », douze variables explicatives de type organisationnel et comportemental, et une variable intermédiaire « Caractéristiques du contrôle de gestion sociale ». Ce modèle est ensuite testé empiriquement. Les données collectées sont traitées en utilisant une analyse exploratoire et une autre confirmatoire par les méthodes des équations structurelles.

L'analyse retenue est qualitative et réalisée en coupe instantanée. Nous nous sommes basés sur les retours d'un panel de 66 entreprises nationales et multinationales choisies parmi les plus performantes au Maroc. Un contexte où les managers ont encore un regard hésitant envers le rôle du contrôle de gestion sociale car ce lien est mal compris. Ceci peut s'expliquer entre autres par le faible nombre des recherches empiriques menées sur cette discipline au Maroc.

Bien que plusieurs études aient tenté de valider l'influence des pratiques du contrôle de gestion sociale sur l'amélioration de la performance dans les pays développés. Cependant, peu d'études ont été menées sur les entreprises des pays en voie de développement comme le Maroc.

Les résultats permettent de confirmer que les pratiques de contrôle de gestion sociale étudiées exercent un impact positif sur l'amélioration de la performance des entreprises. Nonobstant certaines limites, les résultats obtenus permettent ainsi, sur le plan théorique, d'enrichir les travaux antérieurs portant sur le CGS ; et sur le plan pratique, de fournir aux contrôleurs de gestion et aux dirigeants un cadre explicatif des pratiques du CGS.

Mots clés (français): Contrôle de gestion sociale, gestion des ressources humaines, performance, contrôle social, indicateurs de performances, performance durable.

Résumé en anglais

Even if the role of the function social management control in the improvement of the performance of companies are more and more recognized more than before, this link is still subject of several searches. Several authors tried to light this "black box". In spite of what was validated, many still remain to discover. In literature, we find various theoretical approaches through which several authors tried to validate the relevance of this link. We held the approach of possibility to identify the factors which influence the practices of the social management control in the Moroccan companies and which can consequently improve the performance of these entities.

According to a hypothetical-deductive reasoning, an explanatory model of the practices of social management control is proposed. Our model integrates(joins) a variable to be explained "improvement of the performance", twelve explanatory variables of organizational and behavioral type(chap), and an intermediate variable " Characteristics of the social management control ". The collected data are handled(treated) by using methods of structural equations.

The results are quantitative and instantaneously realized. We based on the feed-back of 66 national and multinational most successful companies in Morocco. We found out that the managers still doubt about the role of the social management control because of the misunderstanding of this link. This can be referred to the Number of empirical researches conducted on this subject in Morocco. Despite the different studies which tried to validate the impact of the application of the social management control on the performance in developed Countries, only few studies were done in developing countries like Morocco. companies that have been in progress, since the 80s, in a strong competition due to technological acceleration and globalization. however certain limits, the obtained results that allow us to formalize the scope of social management control and combine of practices on the performance of domestic Firms.

key words : social management control, Human resource management, performance, control social, performance indicators, sustainable performance.