

Les enjeux de la mise en place du contrôle de gestion sociale : vers une amélioration de la performance des entreprises marocaines

The challenges of implementing social management control: towards improving the performance of Moroccan companies

Soukaina GHAZI, (Doctorante)

Laboratoire d'Économie et de Gestion (LEG)

Faculté polydisciplinaire de Khouribga

Université Sultan Moulay Slimane, Beni Mellal, Maroc

Mostafa OUBRAHIMI, (Enseignant chercheur)

Laboratoire d'Économie et de Gestion (LEG)

Faculté polydisciplinaire de Khouribga

Université Sultan Moulay Slimane, Beni Mellal, Maroc

Adresse de correspondance :	Faculté Polydisciplinaire de Khouribga BP : 145 Khouribga principale, 25000 Université Sultan Moulay Slimane Beni Mellal, Maroc, 23000 Téléphone : +212 523490359/ Fax : +212 523490354
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	GHASI, S., & OUBRAHIMI, M. (2023). Les enjeux de la mise en place du contrôle de gestion sociale : vers une amélioration de la performance des entreprises marocaines. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(5-1), 477-496. https://doi.org/10.5281/zenodo.10047702
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: September 27, 2023

Accepted: October 27, 2023

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 4, Issue 5-1 (2023)

Les enjeux de la mise en place du contrôle de gestion sociale : vers une amélioration de la performance des entreprises marocaines

Résumé

L'intégration du contrôle de gestion sociale au sein des entreprises marocaines est considérée aujourd'hui comme un élément clé de toutes les décisions et stratégies des ressources humaines. Il s'agit, en effet, de piloter et de contrôler la fonction des ressources humaines, en produisant des données et indicateurs sociaux permettant aux dirigeants de prendre les meilleures décisions. Cela conduit l'entreprise à l'amélioration de sa performance sociale, financière et à la création de la valeur.

Le présent article met l'accent sur la fonction du contrôle de gestion sociale au sein des entreprises marocaines, et sur sa relation avec la performance sociale et financière de ces dernières. Dans ce sens, nous allons présenter les résultats d'une revue de littérature des théories et travaux existants (état de l'art). Cet article permet ainsi donc d'enrichir la littérature marocaine sur la fonction du contrôle de gestion sociale au sein des entreprises marocaines.

Mots clés : contrôle de gestion sociale ; performance financière ; performance sociale ; entreprises marocaines.

Classification JEL : M00

Type de l'article : article théorique

Abstract

The integration of social management control within Moroccan companies is considered today as a key element of all human resources decisions and strategies. It is indeed a question of piloting and controlling the human resource's function, by producing information and social indicators allowing managers to make the best decisions, thus leading the company to the improvement of its social, financial and to the creation of value.

This article focuses on the function of social management control within Moroccan companies, and on its relationship with the social and financial performance of its last. To this end, we will present the results of a literature review on the link between social management control and company performance through a synthesis of existing theories and works. This article then makes it possible to enrich the Moroccan literature on the function of social management control within Moroccan companies.

Keywords: social management control, financial performance, social performance, Moroccan companies

JEL Classification: M00

Paper type: Theoretical Research

1. Introduction

Actuellement, l'environnement mondial connaît une multitude de crises qui ont sans doute des effets sur l'économie mondiale ainsi que sur les relations économiques internationales. Le Maroc, à l'image des pays du monde, est touché par ces crises en raison de son ouverture sur le commerce international. Ces crises, qui ne cessent de s'accroître, mettent le point sur la nécessité de mettre en place des mesures visant à promouvoir l'économie marocaine en général, et à accompagner les entreprises en particulier. Dans ce sens, face à l'augmentation des risques de défaillance des entreprises, la transformation est devenue une nécessité pour résister aux éventuelles crises et pour garantir leur pérennité sur le marché local et extérieur.

En effet, parmi les fonctions de l'entreprise la plus concernée par le changement, nous citons la fonction des ressources humaines. La fonction des ressources humaines est l'un des acteurs de la mise en œuvre de la stratégie d'entreprise. Elle est partie prenante de la vie d'une organisation et de la déclinaison opérationnelle des ambitions de l'organisation à laquelle elle appartient (Autissier, Simonin 2009). À cet effet, la fonction des ressources humaines s'inscrit, désormais, au cœur de toute stratégie de développement des entreprises en recherche de nouvelles perspectives de croissance. Considérée alors comme la direction clé de l'entreprise, la fonction des ressources humaines se trouve confrontée à une exigence de plus en plus importante, celle de contribuer à l'amélioration de la performance de l'entreprise, à travers, notamment, l'intégration de la fonction du contrôle de gestion sociale.

Dans cette perspective, le contrôle de gestion sociale est une fonction qui s'est créée naturellement, à la demande des organisations et afin de répondre à un besoin d'anticipation et de contrôle. Elle permet alors aux organisations de piloter leurs effectifs et de suivre la performance RH grâce à des indicateurs clés (Collin, 2023).

En outre, le contrôle de gestion sociale constitue un véritable levier de performance et de croissance des entreprises, dans la mesure où il permet la mise en place d'un système d'aide au pilotage social de l'organisation (Martory, 2015) et de contrôle de ses ressources humaines, et ce à travers, entre autres, la réalisation des tableaux de bord sociaux, la réalisation des budgets des ressources humaines et la réalisation des bilans sociaux.

Dans ce sens, le contrôle de gestion sociale trouve son rattachement au sein des entreprises à la croisée des directions du contrôle de gestion, de la gestion ou pilotage social et celle de la gestion financière. « 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 » (Peretti J.M et Piètemment G, 2013).

Dans cette optique, la fonction du contrôle de gestion sociale permet de contribuer à l'optimisation durable des ressources humaines par rapport à leurs coûts, ainsi de contribuer à l'amélioration de la performance sociale et par conséquent financière des entreprises.

Dans l'espace de cet article, nous nous arrêterons sur la problématique suivante : face à deux défis de grande ampleur- faire face aux contraintes de l'environnement externe et améliorer leurs performances- les entreprises marocaines se trouvent dans l'obligation de mener une stratégie de transformation de leurs fonctions sociales, à travers l'outil du contrôle de gestion social :

Dans quelle mesure alors le contrôle de gestion sociale contribue-t-il à l'amélioration de la performance des entreprises marocaines ?

Pour répondre à notre problématique, nous proposons de présenter, dans un premier temps, une revue de littérature sur l'historique, l'évolution et le concept du contrôle de gestion et du contrôle de gestion sociale (section 2). Nous présentons, subséquemment, le cadre théorique

sur la performance financière et la performance sociale des entreprises (section 3) pour discuter, en troisième et dernier lieu, les résultats de l'état de l'art sur la relation existante entre le contrôle de gestion sociale et la performance sociale et financière des entreprises (section 4).

2. Revue de littérature : cadre théorique du contrôle de gestion et du contrôle de gestion sociale

2.1. Le contrôle de gestion

Le rôle du contrôle dans les premières entreprises était de vérifier les procédures industrielles, de sanctionner les individus et de rectifier les erreurs de production. Par ailleurs, l'évolution de l'environnement économique et technologique et l'abandon du système taylorien, ont conduit les organisations à adopter un nouveau mode d'organisation et de gestion des hommes. Il s'agit, en effet, de mettre en place un système d'information évolutif et de nouvelles modalités d'organisation et de contrôle dans les entreprises. Passant par plusieurs étapes, le contrôle des coûts directs de l'organisation avec les modifications organisationnelles de production, la comptabilité industrielle et la comptabilité analytique et le contrôle de gestion a connu alors une évolution énorme.

En 1965, Anthony a proposé une définition 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 efficaces (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation ». Cependant, depuis les années 80, et au-delà du rôle classique du contrôle de gestion, qui se limitait à la maîtrise des coûts de production et l'allocation des ressources, le contrôle de gestion a pris de nouvelles formes, à travers la fixation des objectifs, la réalisation des budgets ainsi que l'élaboration des stratégies et plan d'actions : « 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. » (L ning et al., 2008).

À cet effet, Anthony reviendra par la suite sur sa première définition, en proposant une nouvelle forme de contrôle de gestion dite stratégique : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation » (Anthony, 1988). Selon cette définition le rôle du manager s'avère principal dans le processus du contrôle de gestion. Plus récemment, une autre définition a été donnée au contrôle de gestion (Burlaud & Simon, 2006) : « C'est un système de comportements avec l'existence d'une interface contrôle de gestion et gestion des ressources ou relations humaines et un outil d'observation, d'incitation ou de motivation ».

L'objectif du contrôle de gestion aujourd'hui est d'améliorer les systèmes d'information, les outils, les comportements des individus et la performance de l'organisation. Le contrôle de gestion cherche à piloter les activités managériales, à aider à prendre des décisions stratégiques et à accompagner le changement de l'organisation. (Alazard & Sépari, 2018, p. 32).

De ce fait, le contrôle de gestion n'est pas uniquement le travail d'un contrôleur de gestion qui se limite au calcul des coûts de production, l'allocation des ressources, l'élaboration des budgets et la vérification de la réalisation des objectifs, mais c'est un processus qui implique également les directeurs des ressources humaines qui ont pour mission de mobiliser leurs équipes afin de réaliser les objectifs de leurs entreprises.

Dans ce cadre, les ressources humaines sont considérées comme une ressource clé pour l'entreprise, en participant à la création de la valeur ajoutée et à la réalisation de la performance de l'entreprise, leurs rôles ne se limitent pas à la réalisation des tâches et objectifs définis par

les responsables, mais ils ont de plus en plus un rôle essentiel et déterminant au sein de l'entreprise. C'est avec ces changements que de nouveaux modes de contrôle et de pilotage ont évolué au sein des entreprises, à savoir le développement du contrôle de gestion des ressources humaines: « Il s'agit de passer donc du contrôle de gestion des objets – produits ou machine – au contrôle de gestion des activités et des hommes qui les animent ». (Martory, 2001).

2.2. Le contrôle de gestion sociale

Appelé également le « contrôle sociale » ou le « contrôle des ressources humaines », le contrôle de gestion sociale est apparu pour la première fois aux États-Unis dans les années 60, permettant à la direction des ressources humaines (RH) de produire les données sociales et les indicateurs sociaux, dont le but est d'orienter les décisions de la direction RH et piloter à mieux ses ressources. Par ailleurs, le CGS est une fonction récente au Maroc et ne trouve son existence que durant cette dernière décennie.

Pour Martory (2018), « le contrôle de gestion 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 ». De ce fait, le contrôle de gestion sociale est un processus socio-économique qui accompagne l'entreprise dans la réalisation de sa stratégie de développement, tout en garantissant une meilleure gestion de ses ressources humaines, considérées comme la clé de réussite de sa stratégie de développement. Sa pratique s'inscrit donc entre la fonction de la finance et la fonction des ressources humaines. (Collin, 2019).

Martory (2003) a ainsi proposé de faire un lien entre la fonction du contrôle de gestion sociale et le capital humain. Cela signifie que les ressources humaines de l'entreprise sont envisagées comme un investissement porteur de la valeur ajoutée pour l'entreprise. De ce fait, le contrôle de gestion sociale vise à rééquilibrer le rapport entre la performance économique et la performance sociale de l'entreprise (Cappelletti, 2006).

Dans le même sens, Peretti et Piètrement (2013) affirme que le contrôle de gestion sociale est un outil de pilotage socio-économique permanent qui regroupe les contraintes financières, les modes de prévision et de la gestion sociale au sein de l'entreprise.

Dans ce cadre, Martory (2003) rappelle que la fonction du contrôle de gestion sociale repose sur trois éléments fondamentaux : les systèmes d'information socio-économiques, à travers l'intégration des outils, des bases de données et tableaux de bord permettant de suivre de près les activités et de mesurer la performance des salariés ; les logiques de pilotage socio-économique, en analysant l'évolution de la masse salariale, la performance des salariés et l'analyse des écarts sur les budgets alloués au personnel ; et enfin l'intégration de l'ensemble des paramètres économiques de pilotage des ressources humaines dans les systèmes d'informations, en menant un contrôle budgétaire cohérent.

En outre, Martory cite les méthodes ou les démarches du contrôle de gestion sociale qu'il a scindé en deux niveaux :

- Le premier niveau concerne le contrôle de gestion sociale stratégique, avec une gestion sur le long terme ;
- Le deuxième niveau concerne le contrôle de gestion sociale opérationnel sur le court et le moyen terme :

Tableau 1 : Méthodes et Démarches du contrôle de gestion sociale

NIVEAU STRATEGIQUE PILOTAGE DE DEVELOPPEMENT ET DES GRANDS ÉQUILIBRES SOCIO- ÉCONOMIQUES À LONG TERME		NIVEAU OP RATIONNEL PILOTAGE SOCIO- CONOMIQUE MOYEN ET COURT TERME	
Axes d'action	Démarches- méthodes	Axes d'action	Démarches- méthodes
ORGANISATION	Évolution de l'organisation Mise en œuvre des flexibilités	PILOTAGE SOCIAL	– Gestion individuelle – Suivi des dysfonctionnement – Conditions de travail
EMPLOI- COMPETENCES	Projection des effectifs et compétences Planification des ressources humaines Politique de formation	ALLOCATION ET DÉVELOPPEMENT DES RESSOURCES	– Gestion des effectifs et des temps – Formation – Gestion des compétences et des carrières
IMPACT FINANCIER MASSE SALARIALE	Mesure des coûts sociaux Évolution des systèmes de rémunérations Pilotage de la masse salariale	PILOTAGE ÉCONOMIQUE	– Paie – Rémunérations – Budgets de frais de personnel – Suivi de la masse salariale
PERFORMANCES	Suivi des performances socio-économiques Politique d'intéressement		

Source : (Martory, Contrôle de gestion sociale. Juin 2001, p. 8)

D'après ce tableau, le niveau stratégique du contrôle de gestion sociale c'est celui qui concerne la direction générale et celle des ressources humaines, s'intéressant par conséquent aux processus de contrôle de l'entreprise, aux structures des rémunérations et d'évolution des compétences et des coûts sociaux.

Concernant le niveau opérationnel : il permet alors de comparer le déroulement des actions, de les comparer aux objectifs afin d'identifier les dysfonctionnements. Il concerne également la mise en place et le suivi des rémunérations et des budgets de frais de personnel.

2.2.1 Outils du contrôle de gestion sociale :

Autissier et Simonin (2009) ont résumé la fonction du contrôle de gestion sociale en quatre pratiques : la première concerne la réalisation du budget de la fonction RH ; la construction du tableau de bord de la fonction ressources humaines tout en mesurant les indicateurs de coût, de résultats et de moyens ; la réalisation des prévisions sur les variables humaines et sociales de l'entreprise en formant des outils de suivi et de réalisation de l'activité, et en dernier lieu la construction du bilan social.

Dans la même lignée, Collin (2013) « La mise en place d'un contrôle de gestion sociale permet de renforcer la place du DRH au sein de la stratégie d'entreprise, dans la mesure où il va impacter directement sur la rentabilité et le schéma économiques de l'entreprise ». Cela veut dire que l'entreprise cherche à suivre la réalisation de ses objectifs et par conséquent de sa performance par rapport aux objectifs définis, et ce à travers des outils, des indicateurs et un système d'information.

• Système d'information

« L'informatisation de la GRH a réellement pris son essor avec l'irruption du 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. » (Peretti, 2013).

Le système d'information permet alors de produire dans les meilleurs délais, des données et informations sociales, qui servent à la prise de décisions RH, ainsi de s'assurer de leurs fiabilités

et pertinences. Le système d'information permet également un meilleur traitement des informations produit avec moins de ressources.

- **Le tableau de bord social**

Pour Martory et Crozet (2003) « Le tableau de bord social est un ensemble d'instruments mis à la disposition des responsables, rassemblant et présentant l'information en vue de favoriser la décision sociale ».

Considéré alors comme l'un des outils importants dans la prise rapide et efficace de décisions RH, le tableau de bord social permet de produire des informations synthétiques et des indicateurs peu nombreux, mais essentiels pour le pilotage stratégique de l'entreprise.

La réalisation du tableau de bord social n'est pas une fin en soi, mais c'est un outil de suivi qui permet de communiquer et de vérifier des résultats attendus par rapport à des actions engagées, pour pouvoir agir et prendre les décisions adéquates au bon moment.

- **Les indicateurs sociaux**

Le suivi et l'évaluation de la performance de l'entreprise nécessitent un jugement objectif sur l'évolution et les résultats réalisés, et cela à travers des variables de caractère qualitatif et quantitatif, d'où la nécessité alors des indicateurs de performances :

Les indicateurs de structure : il s'agit de mesurer la contribution économique des RH.

Les indicateurs de recrutement : ils permettent de vérifier le respect de certaines conditions liées à l'intégration des RH au sein de l'entreprise ; à savoir les profils, les coûts et les délais de recrutement.

Les indicateurs de formation : mesure l'effort de formation déployé par l'entreprise, le taux de salariés qui y participent et les moyens financiers mis en place.

Les indicateurs de rémunération : le contrôle de gestion sociale contrôle la politique de rémunération en analysant le taux de redistribution des salaires, leurs évolutions par rapport à la performance des salariés.

Les indicateurs du climat social : mesure la qualité des conditions de travail, le dialogue social au sein de l'entreprise, le taux d'absentéisme, le turnover, le taux de démission...

- **La réalisation des budgets et de la comptabilité analytique sociale**

Cet outil permet aux dirigeants de fixer et suivre une stratégie budgétaire ; concernant spécialement les budgets de la masse salariale, d'effectifs et celui de frais de personnel, de vérifier par la suite les résultats pour pouvoir calculer et analyser les écarts qui en découlent.

Quant à la comptabilité analytique, elle permet de calculer les coûts cachés, de dysfonctionnement en l'occurrence, lié aux personnels, à savoir l'absentéisme, la perte de temps, le turnover....

- **Bilan social**

Selon Peretti et Piètemment (2013), « 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 ».

Le bilan social est donc un document annuel qui décrit les résultats de la politique sociale de l'entreprise tout au long de l'année écoulée. Il est organisé en plusieurs rubriques (emploi, formation, rémunérations, conditions de travail...), et qui contiennent des informations relevant de l'administration du personnel. Il permet, en effet, de réaliser des comparaisons entre les années, pour pouvoir anticiper et mettre en place un plan d'action nécessaire à l'amélioration de la politique sociale de l'entreprise.

2.2.2 Missions et profil du contrôleur de gestion sociale :

Le contrôleur de gestion sociale est décrit selon (Bouin & Simon, 2000) comme un « facilitateur du dialogue de gestion » et un « accompagnateur du changement ». En effet, le contrôleur de gestion sociale, et en plus de son métier classique ; à savoir la production et la transmission des informations sociales nécessaires à la prise de décision, il assure également le rôle d'animateur du processus de pilotage de l'entreprise vers la réalisation de sa performance sociale.

Son rôle alors dans l'organisation ne se limite pas à produire des données sociales, ou élaborer un tableau de bord social, mais plutôt son rôle va au-delà de sa mission classique, notamment en contribuant d'une part à la définition des objectifs, d'autre part à donner le conseil, d'analyser et de s'assurer de la rentabilité des ressources humaines de l'entreprise, et par conséquent de performance sociale.

Généralement la mission du contrôle de gestion sociale consiste à :

- **La conception des budgets et le pilotage des tableaux de bord sociaux :**

La réalisation du tableau de bord social est la principale mission, permettant au contrôleur de gestion sociale de collecter toutes les données sociales à savoir la masse salariale, le salaire moyen, l'absentéisme, l'ancienneté, frais de personnel, embauches, démissions... ; par la suite, exploiter ces données et les convertir en indicateurs sociaux facilement analysables.

- **Porter le rôle de conseil aux responsables et à la direction à partir des indicateurs sociaux :**

Cette mission consiste alors à l'analyse des écarts entre les réalisations et les prévisions, et ce à partir des indicateurs sociaux. Pour alors donner l'information exacte à la direction générale nécessaire et participer ainsi à la prise de décision.

Dans ce sens, le contrôleur de gestion sociale, selon Collin (2019), « fournit aux services ressources humaines des données sociales régulières, optimisées, répondant à leurs besoins ». (Collin, 2019) a déterminé également les missions du contrôleur de gestion sociale comme suit :

Tableau 2 : Missions du contrôleur de gestion sociale

Missions	Descriptifs
Préparer les rapports sociaux et s'assurer de leurs fiabilités ;	Le contrôleur de gestion sociale est certainement le responsable de la production des données sociales de l'entreprise. Son rôle alors est de vérifier la fiabilité de ces données, les interpréter, et les analyser pour pouvoir orienter les responsables, qui leurs sont destinées, à prendre les meilleures décisions nécessaires au pilotage social de l'entreprise.
Analyser et vérifier les données récoltées pouvoir comprendre les résultats obtenus et apporter des éléments de prospective ;	Les données collectées par le contrôleur de gestion sociale feront l'objet d'une véritable analyse, dans le but de vérifier les résultats des objectifs prédéfinis par la direction, et enfin mettre en œuvre des plans d'actions, nécessaires à la réalisation des objectifs dans les meilleurs délais.
Créer et gérer le budget relatif aux frais de personnel	La réalisation et la gestion des budgets sociaux sont l'une des missions principales du contrôleur de gestion sociale, il s'agit alors d'assurer le suivi budgétaire de la fonction RH.

Source : élaboré par nos soins

Les pratiques et les procédures du contrôle de gestion sociale restent pratiquement les mêmes au niveau de toutes les entreprises, par ailleurs le profil du contrôleur de gestion sociale au

Maroc diffère d'une entreprise à l'autre, selon la taille, le nombre de salariés, le secteur d'activité...

Dans ce même cadre, et selon (Geuze, Bultel, Nicolas, Piette, & Ipsoc, 2016), la présence de la fonction du contrôleur de gestion sociale est tributaire de la taille de l'entreprise : « une forte diminution des effectifs peut aboutir à une taille critique qui impliquera la suppression pure et simple du poste de Contrôleur de gestion sociale ».

Tout d'abord, le contrôleur de gestion sociale au Maroc est un métier qui est récent, vu que la fonction du contrôle de gestion sociale date depuis un peu plus de 10 ans au Maroc, ce qui explique la divergence des profils d'une entité à l'autre.

Le rôle du contrôleur de gestion sociale diffère de celui du contrôleur de gestion, dans la mesure où la fonction du contrôleur de gestion sociale est bien la gestion sociale, à travers le pilotage des ressources humaines, leurs activités, leurs rentabilités et ainsi leurs performances. De ce fait, ce métier se trouve entre la fonction des ressources humaines, la fonction finance, la fonction du contrôle de gestion ou même la direction générale. Ce qui explique, en effet, le débat existant quant à son rattachement hiérarchique.

Selon les résultats d'une étude menée par (Guerraou, Elamili, Ellioua, 2020), sur le profil du contrôleur de gestion sociale au Maroc sur un échantillon de 90 entreprises marocaines, Le contrôleur de gestion sociale au Maroc est principalement rattaché à la direction du contrôle de gestion. Ces résultats suivent également la même logique de ceux obtenus par (Elbaqqaly, 2017), qui confirme également le rattachement du contrôleur de gestion sociale à la direction du contrôle de gestion. Ainsi selon lui : « le rattachement à la direction du contrôle de gestion favorise l'indépendance des contrôleurs de gestion sociale, la réduction des risques sur le choix de la mission, la liberté dans la réalisation des missions ».

En ce qui concerne le niveau d'étude ou alors le profil du contrôleur de gestion sociale, généralement ce sont des cadres titulaires d'un BAC+5 en finance ou gestion comptable, puisque le métier nécessite une connaissance de la finance, la gestion et le contrôle de gestion. En outre, et en plus de ses qualités en matière d'analyse, d'interprétation de chiffres, et de connaissance des systèmes d'information, le contrôleur de gestion sociale est amené à développer un esprit de communication, de dialogue et un bon relationnel.

Collin (2019) résume ainsi ses compétences en : la rigueur, l'habilité à récolter des données fiables, l'aisance à analyser et interpréter les chiffres et les tableaux.

3. Cadre conceptuel de la performance

3.1. La performance sociale

En sciences de gestion, le concept de la performance en sa globalité est largement utilisé, bien que sa définition ne fasse pas l'unanimité (Bourguignon, 1995). Selon (Lebas, 1995) la performance, englobe différentes acceptations. Elle est définie comme la mesure selon laquelle les objectifs attendus par l'organisation sont atteints (Machesnay, 1991).

La performance a été toujours mesurée selon une unique dimension celle financière, par ailleurs cette vision classique ou traditionnelle a été largement critiquée, puisqu'elle ne prend en considération que certains facteurs, notamment la rentabilité économique de l'organisation. En effet, cette vision stipule qu'une entreprise performante est celle qui réalise les profits et les gains attendus par les actionnaires.

À la différence de la logique développée par (Bouquin, 2004 ; Kaplan & Norton, 1996 ; Lebas, 1995), qui considèrent la performance, en effet, un concept multidimensionnel et complexe dans sa mesure. Aujourd'hui, elle est devenue plutôt économique, financière, commerciale, sociétale et sociale. Dans ce sens, selon (Louart, 2006), la performance sociale « est liée au

résultats de la gestion des hommes par rapport à des critères d'effectifs, de structures, de modes de fonctionnement, de satisfaction et de mobilisation des salariés... ».

Pour (Bughin & Colot, 2008), une entreprise jugée socialement performante, quand elle est capable de mettre en place des pratiques de gestion des ressources humaines, permettant alors aux salariés d'être motivés, de se sentir valorisés et attachés à leurs organisations. Cette définition va dans le même sens avec celle donnée par (Godard 2004) : « la performance sociale est liée aux retombées sociales et psychologiques positives pour les salariés ».

La performance sociale est exprimée alors par la volonté de l'entreprise, à améliorer les conditions et le bien être des salariés au sein de l'entreprise, et par conséquent augmenter leurs efficacités (Baggio & Sutter, 2013).

Quant à la mesure de la performance sociale ; est considéré une tâche délicate, pour (Croes et Vermeulen, 2015), « la mesure de la performance sociale souffre de problèmes de validité, de fiabilité et de généralisation ».

En revanche, au fil des années, plusieurs études ont contribué à l'avancement de la recherche sur les instruments de mesure de la performance sociale, parmi les plus connus ; on cite les modèles développés par ; (Brayfield et Rother, 1951) ; (Meyer et Allen, 1991) ; (Huselid, Becker et Beatty 2005) :

▪ **Brayfield et Rother (1951) :**

Ce modèle a développé l'index de satisfaction qui a été utilisé dans plusieurs et différents contextes, il a fait ses preuves dans la mesure de la satisfaction des employés au travail ; et il se compose de 18 items où les réponses sont évaluées sur une échelle de type Likert.

Cet index permet son utilisation dans plusieurs contextes et domaines, et ainsi il permet une utilisation rapide et des résultats satisfaisants en matière de sa mesure globale.

D'après les résultats de ce modèle, l'index de satisfaction reflète une excellente homogénéité des items, possédant de ce fait, une valeur du coefficient de Cronbach égale à 0,87. Ainsi, malgré l'ancienneté de cet instrument, son utilisation est encore d'actualité.

▪ **Meyer et Allen (1991) :**

Le modèle proposé par Allen et Meyer permet de mesurer l'engagement affectif, pour ces auteurs, cet instrument se compose de 3 dimensions essentielles :

- L'engagement organisationnel affectif : qui représente l'attachement émotif, et l'identification des employés vis-à-vis de leur organisation ;
- L'engagement de continuité ou calculé : reflète l'évaluation des coûts qui résultent suite au départ d'un employé de l'organisation ;
- L'engagement organisationnel normatif : qui représente le sentiment d'obligation de rester membre de l'organisation.

Plusieurs auteurs ont essayé par la suite d'examiner le lien entre l'engagement et la performance, en se basant sur ce modèle, il s'avère alors que l'engagement affectif est celui qui obtient une plus grande corrélation par rapport aux deux autres composantes.

▪ **Huselid, Becker et Beatty (2005) :**

Le modèle de ces auteurs est la réponse à la principale question qu'ils ont posée : « Que doit-on mesurer chez les salariés pour assurer la bonne exécution de la stratégie ? ». En effet, pour y répondre, ils ont proposé d'élaborer un tableau de bord ; considéré alors comme étant un outil intéressant pour mesurer la performance sociale ; ce tableau de bord appelé prospectif a été développé par (Kaplan et Norton, 1992), permet de mesurer la contribution des salariés à la stratégie organisationnelle de l'entreprise, en se basant sur un ensemble d'indicateurs regroupant des actifs matériels et immatériels qui s'applique à la gestion de la réussite des salariés.

D'autre part et selon les résultats d'une revue de littérature menée par (Boselie et al, 2005) sur l'ensembles des études empiriques menés, entre 1994 et 2003, sur la mesure de la performance sociale, les principaux indicateurs de performance sociale utilisés par la plupart des chercheurs sont :

- Taux de roulement ;
- Engagement ;
- Taux d'absentéisme,
- Satisfaction ;
- Conflit ;
- Climat social et motivation...

Quant à Manon (2009), dans le cadre de sa thèse de doctorat, a étudié l'influence des pratiques de GRH sur la performance sociale en contexte de culture nationale. Ainsi pour mesurer la variable de la performance sociale, a utilisé quatre variables en se basant sur le modèle de (Huselid, Becker et Beatty, 2005) ; à savoir :

- Le comportement positif des employés ;
- L'état d'esprit positif des employés ;
- L'engagement organisationnel ;
- Et la compétence des employés.

Les recherches en matière de la problématique de mesure de la performance sociale continuent toujours, ce qui explique la raison pour laquelle il n'existe pas une seule technique ou un seul indicateur pour mesurer la performance sociale.

3.2.La performance financière :

La performance financière peut être définie comme la survie de l'entreprise ou sa capacité à atteindre ses objectifs (Calori et al, 1994).

Plus récemment, Baudot (2016), a défini la performance financière comme étant la capacité d'une entreprise à créer de la valeur en utilisant les fonds qui lui sont apportés.

La problématique de la mesure de la performance financière est la plus connue au niveau de la recherche scientifique, (Berland & Simon, 2010), puisqu'elle intéresse plus particulièrement les actionnaires, qui cherche la création et la distribution des richesses réalise par l'entreprise sur le court terme (Charreaux, 2006), cependant cette problématique a été largement critiquée par plusieurs chercheurs (Kaplan, Johnson, & Bailey, 1987).

Dans ce sens, selon Alfred Sloan (1963), la performance financière se mesure à l'aide des indicateurs qui mesurent d'une part, la rentabilité économique du capital investi par l'entreprise par rapport au résultat net d'exploitations, et d'autre part, la rentabilité financière des capitaux apportés ou engagés par les propriétaires de l'entreprise ; il s'agit dans ce cas de mesurer le rapport entre le résultat net et les capitaux propres.

Plus généralement, pour mesurer la performance financière, plusieurs indicateurs sont utilisés par les chercheurs et analystes. Parmi ces mesures, on distingue les indicateurs comptables ; résultant d'une perspective comptable, les indicateurs boursiers ; issus d'une perspective de marché.

Nous allons présenter ci-après un tableau récapitulatifs de l'ensemble des indicateurs comptables utilisés :

Tableau 3 : les principales mesures comptables de la performance financière :

Indicateurs	Formules	Auteurs qui l'ont utilisé
ROA Return on Assets : permet de mesurer la rentabilité des actifs ;	ROA = résultat net / l'actif mobilisé dans l'activité.	Kolish (2015), Lin et al, (2015), Ta kın (2015), Rodriguez-Fernandez (2015).
ROE Return on Equity : permet de mesurer la rentabilité financière ou la rentabilité des fonds propres ;	ROE = résultat net / les capitaux propres.	Ta kın, (2015) ; Rodriguez-Fernandez, (2015).
ROS Return on Sales : permet de mesurer la rentabilité commerciale ou le retour sur les ventes ;	ROS = résultat net de l'exercice / le chiffre d'affaire.	Aras et al, (2010); Yang et al, (2010); Arsoy et al, (2012); El Malki, (2014); Simionescu et Gherghina, (2014).
ROIC Return on Investment : permet de mesurer le rendement d'un investissement ;	ROIC = (gains ou perte d'investissement- coût d'investissement) / coût d'investissement	Preston et O'Bannon, (1997).
EPS Earning Per Share : permet de mesurer le bénéfice par action.	EPS = bénéfice net / le nombre d'actions.	Logossah et al, (2014) ; Simionescu et Gherghina, (2014) ; Chetty et al, (2015) ; Jiang et Yang, (2015).

Source : élaboré par nos soins

Quant aux indicateurs boursiers, ils sont généralement utilisés conjointement avec les indicateurs comptables, permettant alors de mesurer la valeur de l'entreprise sur le marché :

▪ **Q de Tobin :**

Ce ratio permet la valorisation du capital investi ; il est mesuré par le rapport entre la valeur boursière de l'entreprise et la valeur de remplacement du capital fixe. Si ce ratio est supérieur à 1, l'entreprise pouvait augmenter son stock de capital fixe, par conséquent la confiance des actionnaires augmente. Ce ratio a été bien utilisé par (Liu et al. (2011) ; Rodriguez Fernandez, (2015).

▪ **MVA (Market Value-Added) :**

Cet indicateur évalue la création de la valeur boursière de l'entreprise cotée en bourse. Il est mesuré par l'addition du montant de la capitalisation boursière et l'endettement net, et on en déduit par la suite le montant comptable de l'actif économique. Cet indicateur a été utilisé par Hillman et Keim (2001).

▪ **MBV (Market to book value)**

Cet indicateur permet alors la comparaison entre la valeur comptable et la valeur boursière de la firme. Ainsi il a été utilisé par : Adenye et Ahmed (2015) ; Hirigoyen et Poulain-Rhem (2014) ; Laskar (2018) ; Masoud et Halaseh (2017).

4. s d'arts des liens entre le contrôle de gestion sociale, performance sociale et la performance financière

4.1.La relation P.F et P.S

Après avoir passé en revue l'ensemble des variables faisant l'objet de notre recherche théorique, Il y a lieu de répondre à notre problématique en analysant l'ensemble des liens entre les variables.

Il s'agit tout d'abord de se poser un ensemble de questions auxquelles on cherchera à répondre du point de vue théorique :

- Existe-il une relation entre la PS et la PF ?
- Quel est le lien entre la PS et la PF ? Est-il positif ou négatif ?
- Est-ce la performance sociale qui influence la performance financière ?
- Ou alors c'est la PF qui a un impact sur la PS ?

En effet, plusieurs recherches se sont intéressées à l'étude de la relation de causalité entre la Performance financière, et la Performance sociale de l'entreprise, certaines études ont montré que la PS est une déterminante de la PF, tandis que d'autre se doutent par rapport à ce lien.

Par ailleurs la performance sociale n'est pas toujours analysée de la même manière, pour certains chercheurs, elle est analysée d'un point de vue interne c'est-à-dire en regard de son personnel, et par d'autres chercheurs, elle est analysée en se basant sur son volet externe, à savoir sa responsabilité sociale et environnementale.

Les résultats de l'ensemble des recherches sur les liens entre la PS et la PF, ont été divisés en trois catégories : le premier groupe a mis en évidence un lien positif ; Anderson et Frankle, (1980); Belkaoui, (1976); Berman et al, (1999), Johnson et Greening, (1999); Preston et O'Bannon, (1997); Turban et Greening, (1996) et Waddock et Graves, (1997).

Le deuxième a montré un lien négatif ; Friedman et Jaggi, (1982); Kedia et Kuntz, (1981) ; Shane et Spicer, (1983); Vance, (1975) ; tandis que le troisième groupe n'a trouvé aucun lien significatif ; Abbott et Monsen, (1979); Buchholz et Alexander, (1978); Aupperle et al, (1985). La combinaison des différentes hypothèses concernant le lien de causalité entre la performance sociale et la performance financière a été illustrée par Preston et O'Bannon (1997).

Selon ce même modèle, nous présenterons sous forme d'un tableau, une synthèse de relations identifiées entre la performance financière et la performance sociale ; cette dernière est représentée comme indicateur de responsabilité sociale et environnementale RSE :

Tableau 4 : relation entre la performance financière et la performance sociale :

Le lien de causalité	Lien positif	Lien négatif
PS → PF	Hypothèse de l'impact social (Freeman, 1984)	Hypothèse de l'arbitrage (Friedman, 1962, 1970; Vance, 1975)
PF → PS	Hypothèse des fonds disponible (Waddock, Graves, 1997)	Hypothèse de l'opportunisme (Preston, O'Bannon, 1997)
PS ↔ PF	Synergie positive (Waddock, Graves, 1997)	Synergie négative (Preston, O'Bannon, 1997)

Source : Preston et O'Bannon (1997)

• Hypothèse de l'impact social : la PS influencerait positivement la PF

Selon cette hypothèse, qui se base sur la théorie des parties prenantes, la satisfaction des besoins de différentes parties prenantes de l'entreprise permettra à cette dernière d'accroître sa

performance financière. Cet impact social représenté par la RSE, est positivement corrélée avec la réputation de l'entreprise et par conséquent sa performance financière. Preston et O'Bannon, (1997).

À contrario, une non satisfaction des besoins des parties prenantes, notamment les employés, les clients.... Entraînera des coûts élevés, des perturbations sur le marché et des pertes pour l'entreprise. Cornell et Shapiro (1987) .

- **Hypothèse de l'arbitrage : la PS influencerait négativement la PF**

Selon Friedman (1962, 1970), cette hypothèse affirme que la mise en place des pratiques socialement responsable pourrait engendrer à l'entreprise des coûts supplémentaires, ce qui peut causer par la suite un désavantage compétitif et une détérioration de la rentabilité financière de l'entreprise.

- **Hypothèse des fonds disponibles : la PF influencerait positivement la PS**

Cette hypothèse confirme qu'il y a une relation positive entre la PF et la PS, dans la mesure les entreprises qui ont une rentabilité financière élevée auront une performance sociale élevée également. En effet, le niveau élevé de la rentabilité permet à ces entreprises d'avoir des ressources disponibles, leur permettant de financer et de s'investir dans des projets sociaux. La performance financière reste alors la principale motivation derrière l'adoption d'un comportement socialement responsable au sein des entreprises.

- **Hypothèse de l'opportunisme ; la PF influencerait négativement la PS**

Pour Preston et O'Bannon (1997), lorsque la performance financière est plus importante, les managers ont tendance à augmenter leur propre profit au détriment des dépenses sociales. Dans le cas contraire, lorsque la PF est en baisse, ce déficit peut être compensé par une augmentation des dépenses sociales, afin de justifier la baisse de la PF, ce qui engendre un accroissement de la performance sociale.

- **Synergie positive :**

Cette hypothèse stipule qu'une performance sociale élevée conduit à une amélioration de la performance financière, ce qui permet de réinvestir dans des projets socialement responsables et augmenter la PF (Waddock et Graves, 1997 ; Preston et O'Bannon, 1997).

- **Synergie négative :**

Contrairement à la synergie positive, une performance sociale faible, entraîne une baisse de la performance financière, ce qui limite les investissements socialement responsables (Preston et O'Bannon, 1997).

Comme nous pouvons constater, il n'existe pas un consensus sur la nature de cette relation, ce qui a permis à d'autres auteurs d'avoir une autre position ; notamment l'existence d'une relation non linéaire ou des liens complexes entre les deux performances ; Moore, (2001), ou alors l'existence d'une relation sous forme de « U » entre les deux performances (Barnett et Salomon, 2002).

Ainsi un autre courant de chercheurs qui ont affirmé l'absence de lien entre ces deux performances, cela est expliqué selon eux, soit par l'absence d'un lien direct entre les deux performances ; (Ullmann, 1985 ; McWilliams & Seigel, 2000 ; Carroll, 2010), ou parce que la performance sociale et la performance financière se sont des variables indépendantes (Aupperle et al. 1985).

Dans ce sens, Strouhal et al. (2015) ont également soutenu l'hypothèse de la relation neutre. En effet, dans le cadre de leur recherche, ils ont étudié l'impact de la communication RSE sur les deux indicateurs de performance financière préalablement cités ; ROA et MVA, en résultat, le reporting RSE n'influence pas la PF des entreprises étudiées.

4.2.Relation contrôle de gestion sociale et performance sociale et financière :

Aujourd'hui, le contrôle de gestion sociale converge vers une optique de mesure de la performance des ressources humaines de l'entreprise : « Aujourd'hui, le contrôle de gestion s'est complété et enrichi, le lien avec le pilotage stratégique s'est renforcé... Par conséquent, la problématique de l'évaluation de la performance s'est largement enrichie. » (Zian, 2013).

En effet, la mesure de la performance de l'entreprise est au centre des préoccupations des décideurs et gestionnaires des ressources humaines, présentant alors une problématique complexe à laquelle plusieurs chercheurs se sont fixés à y répondre.

Plus précisément, on cherche alors à dégager les liens entre le contrôle de gestion sociale et la performance sociale et financière, au sein des entreprises.

Cappelletti et Khouatra (2009), ont étudié l'apport de l'implantation du contrôle de gestion sur des entreprises libérales françaises, l'étude a porté sur un échantillon de 350 offices de notaire, les résultats montrent alors que dans près de 75% de l'échantillon, la mise en place du contrôle de gestion a entraîné des effets positifs, ce qui a amélioré la qualité du management et du fonctionnement des offices. Selon les résultats, ces effets alors ont eu un impact direct sur la performance sociale, économique et stratégique de ces entreprises.

Dans le contexte marocain, et plus récemment, une étude empirique a été menée par Zouidi (2013), sur un échantillon de 21 entreprises publiques marocaines, dans le but de mesurer la contribution de l'utilisation du tableau de bord, comme outil du contrôle de gestion, sur la performance des entreprises.

Tout d'abord, les résultats de cette étude ont montré l'existence d'une relation positive entre la mise en place du contrôle de gestion et la performance, ensuite on a montré que 95% des gestionnaires ont constaté un changement positif après l'instauration du tableau de bord, et ce sur le rendement, l'efficacité et l'efficience.

Dans le cadre de sa thèse de doctorat, Elbaqqali (2017), a mené une enquête sur 128 entreprises marocaines de tous les domaines et secteurs d'activités. travers un questionnaire, il cherchait à valider l'hypothèse relative à l'impact de l'utilisation des pratiques du contrôle de gestion sociale, sur les résultats sociaux de l'entreprise, et sur la performance de l'entreprise. En conclusion, il s'avère que « la performance des entreprises est plus importante lorsque les pratiques du contrôle de gestion sociale sont plus sophistiquées ». Elbaqqali (2017).

Dans le même contexte toujours, une étude menée par Daanoune, Maimouni (2021), sur un échantillon de 71 entreprises, à travers un questionnaire et ensuite une étude exploratoire, ils ont cherché à interpréter la contribution des pratiques du contrôle de gestion sociale sur la performance des entreprises au Maroc.

Les résultats ont dégagé plusieurs interprétations ; premièrement les pratiques du contrôle de gestion sociale sont présentes de façon remarquable au sein des entreprises marocaines.

En outre, les résultats confirment que le contrôle de gestion sociale a permis d'améliorer le climat social et par conséquent la performance sociale, ainsi que le résultat financier et la performance financière des entreprises marocaines.

Finalement, une autre étude réalisée par Guerraou (2021) dans le cadre de sa thèse de doctorat, sur un échantillon composé de 90 entreprises privées sises au Maroc et opérant dans plusieurs secteurs. En fait, l'objectif de sa recherche est d'étudier l'impact des pratiques RH, et du contrôle de gestion sociale sur la performance des entreprises marocaines.

Elle a constaté au final que certaines pratiques du contrôle de gestion sociale influencent positivement la performance sociale de l'entreprise marocaine. Parmi les pratiques citées par Guerraou : le contrôle de la gestion des carrières, le contrôle de gestion des relations sociales et le contrôle du pilotage RH. En plus, elle a remarqué que la performance sociale influence positivement la performance financière dans toutes ses dimensions.

5. Revue de littérature empirique

Comme nous l'avons cité auparavant, la fonction du contrôle de gestion sociale est bien récente au Maroc. Cependant, plusieurs chercheurs se sont intéressés à cette thématique.

Au niveau de cette section, nous allons présenter les articles qui ont étudié l'impact du Contrôle de gestion et du contrôle de gestion sociale sur la performance financière et sociale des entreprises.

Ce tableau est une illustration qui regroupe des articles ayant traité le contrôle de gestion sociale au Maroc:

Tableau 5 : Articles traitant le lien entre le CGS et la PF, PS au Maroc :

Auteurs	Titre de l'article	Nom de la revue	Type de l'article
Ben Dahhane Anouar, Akrich Said, Boumeska Mustapha, El Bettoui Rachid (2022)	« Contrôle de gestion et pilotage de la performance sociale des entreprises du Maroc »	Finance & Finance Internationale	Article empirique
Elktiri Lahoussine et Jaouhari Lhassane (2022)	« Contribution du contrôle de gestion au pilotage de la performance financière à travers les méthodes de calcul des coûts : Cas des banques marocaines »	International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics. (IJAFAME)	Article empirique
El Ayachi Bencheikh Boutachkout Fatima Zahrae (2021)	« Contrôle de gestion et performance dans les organisations publiques : Une Revue de littérature »	Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit	Article théorique
Rachid Daanoune Rachid et Maimouni Soukaina (2021)	Le contrôle de gestion sociale dans les entreprises au Maroc : Pratiques, outils et apport à la performance	International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics. (IJAFAME)	Article empirique
Makhroute Mohamed et Sidqui Abdelali (2021)	« L'impact des outils du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise »	Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit	Article théorique
Guerraou Sanae el El Amili Omar (2020)	«Les pratiques du contrôle de gestion sociale : un facteur d'amélioration de la performance de l'entreprise »	Revue Française d'Économie et de Gestion	Article théorique
Guerraou Sanae el El Amili Omar (2020)	« l'apport du contrôle de gestion sociale dans l'amélioration de la performance sociale des coopératives: revue de littérature »	Revue du contrôle comptabilité audit	Article théorique

El Ghozail M'hamed et El Idrissi Rkia (2020)	« L'apport du contrôle de gestion social à la mesure de la performance du capital humain : revue de littérature »	Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit	Article théorique
Mjidila Botaina, Akhlaffou Mohamed, El Wazani Youssef et Souaf Malika (2017)	« L'analyse de l'apport du contrôle de gestion sociale et de la transposition de la gestion des ressources humaines dans l'amélioration de la performance des organisations »	Revue d'Études en Management et Finance d'Organisation	Article théorique
Daanoune Rachid et Bencheikh El Ayachi (2017)	« Contrôle de gestion et pilotage de la performance de l'Université : une étude exploratoire au sein des Universités Marocaines »	International Review of Economics, Management and Law Research	Article empirique

Source : élaboré par nos soins

Cette liste n'est pas exhaustive. Cependant, elle présente les travaux qui ont pour but d'éclaircir, dans un premier lieu, le concept du CGS et, d'autre part, d'étudier sur le plan théorique et empirique le lien entre le CGS, le CG et la performance financière et sociale. Bien que ces publications soient des recherches théoriques, les résultats de l'ensemble des travaux convergent dans le même sens. De ce fait le contrôle de gestion sociale est bien une solution intéressante afin de garantir l'amélioration de la performance des entreprises. Ainsi, l'hypothèse de l'existence d'un lien positif entre le CGS, la PS et PF a été confirmée.

6. Conclusion

L'objectif principal de notre article est d'étudier sur le plan théorique la mise en place du contrôle de gestion sociale au Maroc, ainsi que son effet sur la performance sociale et financière des entreprises marocaines. Le choix de notre problématique est corroboré par la rareté des recherches et travaux sur ce sujet, étant donné que la fonction du contrôle de gestion sociale est une fonction récente et ne date que depuis une dizaine d'années dans les entreprises marocaines. Pour répondre à notre problématique de recherche, nous avons tout d'abord effectué une revue de littérature portant sur l'origine du contrôle de gestion, le concept de contrôle de gestion sociale et sur la performance sociale et financière des entreprises ainsi que leurs indicateurs de mesures.

Au final, en nous basant sur les constats des auteurs qui se sont intéressés à notre sujet, et en nous référant aux résultats de quelques recherches empiriques, nous avons essayé de dégager, d'un côté, les liens entre la performance sociale et financière des entreprises et de l'autre, la relation entre la fonction du contrôle de gestion sociale et la performance sociale et financière au sein des entreprises.

Il faut dire que notre travail n'est qu'un début d'une recherche empirique que nous pourrions adopter par la suite, en essayant tout d'abord de construire notre propre modèle théorique, en se référant aux théories existantes et aux résultats trouvés. En outre, nous pourrions suivre la même logique adoptée dans la plupart des travaux, pour pouvoir tester les résultats obtenus dans un autre contexte ou dans un secteur d'activité précis, et les comparer avec nos éventuels résultats. L'objectif serait alors de contribuer à l'enrichissement de la littérature marocaine sur

la fonction du contrôle de gestion sociale, ainsi que de créer une base de données qui servira à d'autres travaux scientifiques.

Références

- (1). Aachaach, H., Zghaida, A., & Kharbouch, O. (2022). L'impact de la communication financière sur la performance financière des entreprises : élaboration d'un modèle conceptuel. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 3(5-1), 113-132.
- (2). Ait Alla, A. & Alami Chentoufi, M. (2022). «Contrôle de la Performance Sociale : Essai de Conceptualisation et de Mesure.», *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit* «Volume 6 : Numéro 4» pp : 131 – 155.
- (3). Alazard, C., & Sépari, S. (2018). DCG 11- contrôle de gestion- Manuel et applications (Édition 2). Paris: Dunod.
- (4). Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems, A Framework for Analysis*. Boston: Division of Research, Harvard Business School.
- (5). Anthony, R. N. (1988). *The Management Control Function*. Boston: Harvard Business School Press.
- (6). Arroues, p. (2018). Le déploiement d'un dispositif de contrôle de gestion sociale en établissement de santé : acteurs et enjeux. Mémoire de l'École des hautes Études en Santé Publique.
- (7). Autissier, D., & Simonin, B. (2009). *Mesurer la performance des ressources humaines*. Edition d'Organisation.
- (8). Becker, B., & Gerhart, B. (1996). The impact of human resource management on organizational performance: progress and prospects. *The Academy of Management Journal*, 39 (4), pp. 779-801.
- (9). Bouquin, H., & Pesqueux, Y. (1993). Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. *Association Francophone de Comptabilité* , 3 (5), pp. 93-105.
- (10). Bourguignon, A. (1997). Sous les pavés, la plage ... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable: l'exemple de la performance. *Comptabilité Contrôle Audit*, Association Francophone de Comptabilité. pp. 89-101.
- (11). Cappelletti, L., & Khouatra, D. (2009). L'implantation d'un système de contrôle de gestion au sein d'entreprises libérales: cas des offices de notaires. *Comptabilité, Contrôle, Audit* , 15 (1), pp. 79-103.
- (12). Chiadmi, M. (2023) « Analyse du lien et de l'interaction entre performances sociale et financière des entreprises: une synthèse de la littérature », *Revue Française d'Économie et de Gestion* «Volume 4: Numéro 1 » pp : 245 – 273.
- (13). Collin, E. (2019). *Le contrôle de gestion sociale: effectifs et masse salariale, frais de personnel, couts de la fonction RH* (Édition 3). Gereso. P. 13-15.
- (14). Daanoune, R., & Maimouni, S. (2021). Companies' Social management control in Morocco: Practices, tools and contribution to performance. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, Volume 2, Issue 1 (January, 2021), pp. 460-484.
- (15). El Ghazail, M., & El Idrissi, R. (2020). l'apport du contrôle de gestion social à la mesure de la performance du capital humain: revue de littérature. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit* , 4 (2), pp. 918-939.
- (16). El Idrissi, R. (2017). Le contrôle de gestion sociale dans les PME. *Revue du Contrôle, de la comptabilité et de l'audit* (3), pp. 475-490.

- (17). El Yaagoubi, J. (2019). impact de la responsabilité sociale des entreprises cotées en bourse de Casablanca sur leur performance financière. Université Sidi Mohammed Ben Abdellah.
- (18). Elbaqqaly, S. A. (2017). l'apport du contrôle de gestion sociale à la performance des entreprises : cas des entreprises marocaines. Université François – Rabelais de Tours.
- (19). Freeman, R. E. (1984). Strategic Management: A Stakeholder Approach. Boston: Pitman.
- (20). Gond, G & Méric, J. (2016). L'émergence d'un contrôle de gestion sociale: d'une opportunité de gouvernance à un risque de gouvernance. Comptabilité et gouvernance, Clermont-Ferrand.
- (21). 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 . Faculté d'administration, Université de Sherbrooke.
- (22). Guerraou, S. (2021). Pratiques du contrôle de gestion sociale et amélioration de la performance: Cas des entreprises sises au Maroc. Université Ibn Zohr, Faculté des Sciences Juridiques Économiques et Sociales Agadir.
- (23). Guerraou, S., & Elamili, O. (2020). l'apport du contrôle de gestion sociale dans l'amélioration de la performance sociale des coopératives: revue de littérature. Revue du contrôle comptabilité audit , 4 (2), pp. 302-319.
- (24). Guerraou, S., & ElAmili, O. (2020). Le contrôle de gestion sociale un outil incontournable pour le succès d'un projet de transformation d'une entreprise: Revue de littérature. Revue Internationale du chercheur , 1 (3), pp. 414-437.
- (25). Guerraou, S., & ElAmili, O. (2020). Les pratiques du contrôle sociale: un facteur d'amélioration de la performance de l'entreprise. Revue Française d'Économie et de Gestion , 1 (3), pp. 216-231.
- (26). Guerraou, S., Elamili, O., & Ellioua, H. (2021). Profile and missions of the Moroccan social management controller. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 2(1), 109-123.
- (27). Huselid, M. A. (1995). The impact of human resource management practices on turnover, productivity, and corporate financial performance. Academy of Management Journal , 38 (3), pp. 635-672.
- (28). L ning, H. Malleret, V. Méric, J et Pesqueux, Y. (2008), « le contrôle de gestion. Organisation, outils et pratique », édition 3 Dunod, page 70.
- (29). Mahir. S & Lotfi. M. (2021) «L'évolution du métier de contrôleur de gestion sociale : D'un inspecteur à un conseiller social», Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 4 : Numéro 4» pp : 830 – 854.
- (30). Malot, J & et Mathé, J: « L'essentiel du contrôle de gestion », Édition, d'organisation, paris, 1998, P.46.
- (31). Manon, B. (2009). L'effet des pratiques de ressources humaines sur la performance sociale des employés dans un contexte de culture nationale. Université de Strasbourg.
- (32). Martory, B. (1999). Vingt ans de contrôle de gestion sociale. Association Francophone de Comptabilité. pp 165- 177.
- (33). Martory, B. (2001). Contrôle de gestion sociale: salaires, masse salariale, effectifs, compétences, performances (Édition. 3). Vuibert, pp.6-9
- (34). Martory, B. (2018). Contrôle de gestion sociale: salaires, masse salariale, effectifs, compétences, performances (Édition. 9). Vuibert.
- (35). Martory, B., & Crozet, D. (2013). Gestion des ressources humaines: Pilotage social et performances. Dunod.

- (36). Maskini, N. (2018). Le contrôle de gestion sociale: principes et outils. la Revue Marocaine de Contrôle de Gestion (1).
- (37). Peretti J. M. (2013), « Gestion des ressources humaines. », 19^{ème} édition Vuibert, paris, page 231.
- (38). Peretti, J. M. (1994). Pour un renouvellement des tableaux de bord sociaux. Revue Française de Gestion , 98, pp. 114-119.
- (39). Peretti, J. M. (1998). Ressources humaines. Paris: Vuibert.
- (40). Peretti, J. M., & Piètlement, G. (2013). La gestion de l'information sociale. Vuibert.
- (41). Robles-Elorza, D. Leire, S. Urionabarrenetxea, S. « Deep-diving into the relationship between Corporate Social Performance and Corporate Financial Performance - A comprehensive investigation of previous research». European research on management and business economics 29 (2023) 100209.
- (42). Safy, R. (2020). Les systèmes de contrôle de gestion responsables et la performance globale des PME. Gestion et management. Université Montpellier.
- (43). Taji, H., Radi, B. et Abaoubida, M.A. (2020). Impact de la performance sociale de l'entreprise sur la performance financière : cas des sociétés cotées à la Bourse des Valeurs de Casablanca. Revue Repères et Perspectives Économiques. Vol. 4, N°1.
- (44). Yeh, C. « Social control or bureaucratic control? -The effects of the control mechanisms on the subsidiary performance » Asia Pacific Management Review 26 (2021), PP.67-77.
- (45). Zouidi, L. (2013). la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance dans le secteur public: le cas du Maroc. Université du Québec à Montréal.