

**CONTRÔLE DE GESTION ET MANAGEMENT DES
RESSOURCES HUMAINES : SYNERGIES ET ENJEUX POUR
LA PERFORMANCE ORGANISATIONNELLE A PROPOS D'UN
CAS : SAHEL ET SAHARA**

**MANAGEMENT CONTROL AND HUMAN RESOURCES
MANAGEMENT: SYNERGIES AND CHALLENGES FOR
ORGANIZATIONAL PERFORMANCE A CASE STUDY OF
SAHEL AND SAHARA**

SARAH MAHIR

Docteur en sciences de gestion

ENCG Settat

Université Hassan Premier Settat-Maroc

Date de soumission : 26/07/2024

Date d'acceptation : 20/09/2024

Pour citer cet article :

Mahir S. (2024) «Contrôle de gestion et management des ressources humaines : synergies et enjeux pour la performance organisationnelle a propos d'un cas : Sahel et Sahara », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 8 : numéro 3 » pp : 122-147.

Résumé

À une époque où les organisations doivent répondre à des exigences croissantes en matière de performance financière et de responsabilité sociale, le rôle du contrôle de gestion dépasse les simples indicateurs économiques pour englober des dimensions sociales et humaines. Le pilotage RH est né de la nécessité pour tout DRH de valoriser son action en démontrant sa contribution à la performance globale de l'entreprise. Se doter d'outils de mesure et de pilotage adaptés permet, en effet, de prouver et de renforcer la pertinence d'une politique RH à tous les niveaux de l'entreprise. Parmi les nombreuses facettes du pilotage RH, l'exercice de celui-ci en lien avec le contrôle de gestion joue un rôle de plus en plus décisif pour la légitimité de la fonction Ressources Humaines. L'article explore l'interaction entre le contrôle de gestion et le management des ressources humaines (RH) dans un contexte organisationnel moderne. L'objectif principal est de démontrer à travers notre étude du cas de l'entreprise SAHEL ET SAHARA, comment une approche intégrée et équilibrée du contrôle de gestion peut optimiser non seulement la performance financière mais également le bien-être des employés et l'efficacité des pratiques RH.

Mots Clés : Contrôle de gestion; Ressources humaines; pilotage; performance; pratiques RH

Abstract

In an era where organizations must meet increasing demands for financial performance and social responsibility, management control extends beyond mere economic indicators to encompass social and human dimensions. Human resources (HR) management has emerged from the need for HR directors to demonstrate their contribution to the overall performance of the company. Equipping themselves with appropriate measurement and control tools allows them to prove and enhance the relevance of HR policies at all levels of the organization. Among the many facets of HR management, its alignment with management control plays an increasingly decisive role in legitimizing the Human Resources function. This article explores the interaction between management control and HR management in a modern organizational context. The main objective is to demonstrate, through our case study of the company SAHEL ET SAHARA, how an integrated and balanced approach to management control can optimize not only financial performance but also employee well-being and the effectiveness of HR practices.

Key Word: Management accountancy; human resources; management; performance; HR practices.

INTRODUCTION

Les pratiques innovantes en gestion des ressources humaines (GRH) nourrissent largement la littérature académique et professionnelle. Cette littérature, essentiellement anglo-saxonne, montre que des pratiques innovantes dans le domaine de la GRH produisent des résultats tangibles au niveau organisationnel (Huselid, 1995). La conception des missions et les objectifs de la fonction RH semblent converger en Afrique, mais chaque pays met en œuvre ses politiques RH d'une manière particulière (Cerdin et Peretti, 2001). Ces auteurs rappellent que les pratiques de gestion des ressources humaines sont le résultat de plusieurs contraintes telles qu'une législation spécifique, une démographie particulière, une accélération de l'internationalisation des grandes entreprises et un environnement social perturbé. Les ressources humaines sont aujourd'hui contraintes d'innover pour faire face aux pressions de leur environnement. Jenkins et Van Wijk (1996) constatent que les périodes les plus propices aux changements sont celles de faible croissance et de récession, où les entreprises n'auraient pas d'autres choix.

La création de la valeur ajoutée est aujourd'hui encore le principal moteur du développement économique et social des entreprises. Les ressources humaines ont longtemps souffert, et souffrent encore, de ne pouvoir mesurer avec fiabilité leur contribution à la performance humaine de l'entreprise. C'est la raison pour laquelle elles se sont dotées d'outils de gestion de plus en plus performants. La standardisation des résultats à travers la définition d'objectifs basée sur des indicateurs comptables et financiers de même que la standardisation des procédés à partir de la définition de normes et procédures de gestion, ont longtemps constitué les principaux mécanismes formels de coordination et de contrôle des organisations. C'est dans ce cadre qu'ont été élaborés les principaux concepts et outils classiques de contrôle de gestion dans des formes d'organisation mécanistes et divisionnaires.

Le développement des formes organisationnelles nouvelles, complexes et dynamiques, ne pouvant s'appuyer sur de tels mécanismes formels de coordination et de contrôle, mais au contraire sur des processus informels d'autocontrôle, a révélé le rôle central des acteurs dans le management de la performance et mis en exergue la nécessité de s'intéresser aux modalités d'intégration entre la gestion des ressources humaines et le contrôle de gestion. Aujourd'hui, aussi bien les auteurs que les praticiens voient généralement dans le contrôle de gestion un système de régulation des comportements applicable dans les organisations. Il 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.

Des méthodologies sont à établir, permettant aux entreprises de mettre en place une organisation interne structurée pour gérer efficacement ses ressources humaines, en d'autres termes de convertir des principes en mesures adaptées à leurs activités. Néanmoins, le MRH a vu naître une palette d'outils et de pratiques, qui ont pour objectif de permettre à la Direction des RH de répondre aux enjeux de l'environnement économique, technologique, social et législatif. Parmi ces outils on retrouve le contrôle de gestion social, à travers lequel les entreprises pilotent leurs activités en introduisant dans le MRH, des notions de chiffres, et d'indicateurs qui lui faisaient défaut, et gèrent les interactions de la fonction RH avec l'ensemble des parties prenantes, qui sont de plus en plus exigeantes sur la performance de l'entreprise.

Cela nous mène à réfléchir sur la problématique suivante :

**Quelle est la relation entre le contrôle de gestion et le management des ressources humaines ?
Et quelle est la contribution du contrôle de gestion dans le pilotage des RH ?**

Pour explorer en profondeur l'interaction entre le contrôle de gestion et le management des ressources humaines, cette étude adopte une approche méthodologique qualitative, centrée sur une étude de cas unique de l'entreprise SAHEL ET SAHARA. La recherche repose sur l'analyse détaillée de données internes et d'interviews semi-structurées menées avec les principaux acteurs de l'entreprise, notamment les responsables du contrôle de gestion et les professionnels des ressources humaines. En complément, une revue de la documentation existante sur les pratiques de gestion et les outils de pilotage RH sera effectuée pour contextualiser les résultats. Cette méthodologie vise à offrir une vue d'ensemble approfondie des synergies entre le contrôle de gestion et le management des ressources humaines, en mettant en lumière les pratiques, défis et réussites spécifiques à l'entreprise étudiée.

Nous allons présenter dans un premier temps les concepts de base en évoquant une brève analyse en terme socio-économique, pour ensuite traiter en deuxième partie la relation entre le contrôle de gestion et le management des ressources humaines.

1. Cadre théorique et conceptuel

1.1. Concepts de base

1.1.1. Performance économique et performance sociale

L'efficacité présente pour les économistes la rationalisation et la standardisation du travail. Cela conduit, pour (Veltz, 2000), à deux croyances fausses : premièrement à une vision linéaire et continue de l'efficacité, à laquelle on associe l'idée d'optimisation, deuxièmement à « une séparation entre des logiques d'efficacité pures - technico-économiques - et des formes sociales plus ou moins contingentes avec lesquels les premières devraient composer ».

D'autres parts, il semble que nous vivions encore sur ces référentiels structurants notre perception des organisations. La comptabilité analytique n'est-elle pas fille du taylorisme ? Plusieurs ouvrages méthodes et techniques de gestion approuvent toujours cette vision classique assise sur la rationalisation du travail. Il existe une complémentarité forte entre l'économique et le social. D'une part les formes sociales sont modelées par les schémas d'efficacité économique, et d'autre part, le monde de la production fait partie intégrante du tissu social.

Marx donnait l'importance au capital humain, Keynes la donnait au capital financier. Si nous acceptons le principe que l'argent est le moyen que les hommes se sont donnés pour faciliter les transactions et nous accepterons que la performance de l'entreprise soit avant tout le profit ? Faute de pouvoir objectiver la performance de l'entreprise autrement que par des indicateurs dictés par la logique de profit, ils confortent la représentation économique dominante de la performance.

Pour corriger cela, il suffirait que l'entreprise donne des signaux sociaux à son environnement. La GRH peut certainement intervenir dans le jeu pour proposer des indicateurs qui pèsent sur le marché financier. Aujourd'hui, le critère premier reste la rentabilité, mais en seconde place viennent le management social, l'éthique et même l'environnement. Il y a là une opportunité pour la GRH, mais n'oublions pas les difficultés et les réserves qui entourent la construction de normes sociales.

1.1.2. Un pilotage RH parfaitement stratégique

C'est au prix d'un effort soutenu de transformation et de structuration que la fonction RH est parvenue à devenir, ces dernières années, un acteur stratégique de l'entreprise. Partenaire de la Direction générale, du management et des salariés, elle doit à présent consolider cette nouvelle position et montrer que son rôle n'est pas usurpé. Pour servir de façon optimale leurs priorités stratégiques, de plus en plus de groupes ne peuvent faire l'impasse sur une mise en lien directe entre MRH et contrôle de gestion. À rapprocher de ce que l'on nomme aujourd'hui contrôle de gestion sociale, cette démarche envisage le pilotage et la planification stratégique des effectifs et de la masse salariale sur un modèle équivalent au contrôle de gestion financier.

1.1.3. Objectifs du contrôle de gestion sociale

Anthony et Dearden définissent le contrôle de gestion comme « un processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des buts organisationnels ». À ce titre, les ressources humaines constituent un objet de contrôle à part entière au sein des organisations. Généralement appelé contrôle de gestion sociale, ce contrôle porte sur l'ensemble des données et activités sociales de l'entreprise (recrutement, formation, communication, rémunération...). Pour Bernard Martory « 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 peut être considéré comme 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 les coûts qu'ils engendrent. »

Le contrôle de gestion RH 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 succès du potentiel humain de l'entreprise et fournir les indicateurs de la mesure de leur performance.

Le contrôle de gestion sociale est une activité de veille sociale. Autrement dit, il est 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. Par ailleurs, le contrôle de gestion sociale supervise, contrôle et optimise 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 contrôle de gestion sociale consiste donc à :

- Anticiper des évolutions du climat social, c'est un Instrument de cohésion entre centres de responsabilité et de compréhension des comportements sociaux et le développement du dialogue social.
- Concevoir, mettre en place, animer un système d'information : il s'agit tout simplement de 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 des évolutions de la masse salariale, l'analyse des évolutions de la performance, l'étude des écarts sur budgets de frais de personnel, la détermination des coûts sociaux cachés... ;

Au final le contrôle de gestion sociale doit permettre de présenter des informations quantitatives détaillées et pertinentes au regard de la stratégie de l'entreprise sur les éléments dont la mobilisation est source de sa réussite : ses ressources humaines.

1.2. Impacts du contrôle de gestion sociale

1.2.2. Sur la masse salariale :

La masse salariale représente la totalité des dépenses engagées par l'entreprise au titre de la rémunération du travail, son calcul est lié à la définition précise que l'on en donne, puisqu'on distingue, la masse salariale totale, la masse salariale fiscale et la masse salariale versée aux salariés.

La détermination de la masse salariale totale est fonction de la capacité de l'entreprise à payer des salaires. Cette capacité à payer est étroitement liée, quant à elle, à la valeur ajoutée de l'entreprise (différence entre le total des charges et la valeur des consommations intermédiaires). Car plus l'entreprise dégage de valeur ajoutée par salarié, plus sa capacité à payer est forte.

La Masse Salariale est un outil d'action sur La performance c'est par les évolutions de la masse salariale que passent la plupart des interventions en vue d'améliorer la performance. Le jeu des promotions, le versement de primes, la transformation des systèmes de rémunération en vue de développer la performance s'exprime au niveau des masses salariales individuelles ou collectives. C'est donc par la manipulation de cette variable que passe l'ensemble des actions décisives aujourd'hui d'amélioration de la compétitivité de l'entreprise.

1.2.3. Sur la rémunération :

Le contrôle est à la fois stratégique et tactique ; il concerne :

- Le diagnostic périodique, que l'on qualifiera aussi d'audit des rémunérations quand il est opéré indépendamment de la fonction personnel et suivant des procédures standard.
- Le système de veille environnementale s'analysant comme un suivi permanent de paramètres significatifs des évolutions externes à l'entreprise qui conditionnent l'évolution des rémunérations.

1.2.4. Sur la formation

L'impact du contrôle de gestion sociale sur la formation des hommes et les groupes comprend plusieurs dimensions :

- L'instauration des nouveaux outils du contrôle social obligent les collaborateurs à diffuser leurs connaissances professionnelles et à améliorer leurs technicités.
- Les progrès de la coordination et de l'organisation du travail
- La meilleure circulation de l'information et l'amélioration du climat.

La formation doit donc désormais dépasser la formation traditionnelle pour s'imposer comme un processus de préparation et d'accompagnement des changements voire en tant que facteur d'émergence des ruptures et des cultures nouvelles mais également comme un processus clé.

En effet, Le fait d'adopter les nouveaux outils de gestion sociale constitue un investissement énorme en matière d'adaptation à l'environnement.

1.2.5. Sur la performance ressources humaines

L'évaluation des performances s'affirme comme un instrument de gestion qui participe du processus de pilotage des affaires. Ce processus met généralement en œuvre des outils et systèmes dont le rôle va être de véhiculer la stratégie et les objectifs de l'organisation.

De ce fait, ces instruments collectent, traitent et diffusent des informations qui fournissent aussi bien le support de la décision que celui de sa communication interne, en adéquation avec la stratégie et les objectifs qui la portent. Ils suggèrent ainsi les comportements adéquats pour la mise en œuvre de ces stratégies, dans l'optique définie par le pouvoir managérial.

Le contrôle de gestion sociale s'appuie pour cela sur un ensemble de techniques qui adaptées à l'environnement, à la stratégie, et donc aux objectifs visés par l'organisation, ont en commun de concourir à une régulation et à un contrôle à distance des comportements, sur la base d'indicateurs quantifiés.

Avec la mise en œuvre de son propre contrôle de gestion, la DRH va se doter des moyens d'assurer l'atteinte nominale des objectifs qu'elle s'est fixés et d'en mesurer précisément le retour sur investissement.

C'est pourquoi l'enjeu des DRH, est de montrer, par la mesure et le contrôle, que la gestion optimisée des RH participe bien à la création de valeur ajoutée dans les entreprises performantes.

1.3. Principes et méthodologie du contrôle de gestion sociale

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. S'agissant des principes, nous venons de le voir, il convient de faire évoluer les modes anciens de contrôle vers des systèmes plus complexes et plus ramifiés, avec un souci d'adaptation aux évolutions des mentalités et des modes de production. (Martory, 2004)

S'agissant des méthodes, il faut 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, en développant :

- 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, de la sous-unité ;
- la construction des budgets de frais de personnel et l'analyse des écarts par rapport aux réalisations.

Quant aux responsables, il s'agit de faire entrer les animateurs centraux et décentralisés de la GRH dans une logique de pilotage et de contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion sociale est le pilotage socio-économique d'une entreprise, il se décline autour de trois axes :

1.3.2. Stratégies et analyses en termes socio-économiques :

Il s'agit de dessiner une trajectoire idéale qui intègre les informations socio-économiques suivantes : budget, tableaux de bord et outils de pilotage. Il est également important d'intégrer les incidences de la noria, c'est-à-dire les deux remplacements prévus de départs à la retraite, qui affecteront positivement la masse salariale. 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.

La politique salariale d'une entreprise poursuit généralement trois 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. Les outils de la politique sociale sont liés aux embauches, aux départs, à la variation des rémunérations et aux fluctuations de l'activité. Les outils prioritaires d'action sur la performance restent les systèmes de promotions et de primes. Le contrôle de gestion sociale ne s'impose pas ex-nihilo. Il a comme vocation de réguler ces stratégies. Son implantation relève largement de l'initiative des directions générales, à optimiser les coûts.

1.3.3. Tableaux de bord et reporting

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 de personnel,
- le suivi de la mobilisation des hommes et des équipes.

1.3.4. Les budgets

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 les informations les plus fiables possible.

La démarche budgétaire comprend :

- le budget d'effectifs, qui intéressent 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.

La mise en œuvre de la politique salariale sur le terrain nécessite une collaboration étroite entre les fonctions DRH et DAF.

1.4. Théories mobilisées

1.4.1. Théorie de l'Agence (Agency Theory)

La théorie de l'agence, développée par Jensen et Meckling en 1976, s'intéresse à la relation entre deux acteurs : le principal (l'actionnaire ou le propriétaire) et l'agent (le dirigeant ou le manager). Selon cette théorie, un problème d'agence peut survenir lorsque les intérêts des deux parties divergent. Le principal attend de l'agent qu'il agisse dans le meilleur intérêt de l'entreprise, mais ce dernier peut être tenté de poursuivre ses propres objectifs, parfois en contradiction avec ceux du principal.

Dans le contexte du contrôle de gestion et du management des ressources humaines, cette théorie permet de comprendre comment les mécanismes de contrôle et d'incitation sont utilisés pour aligner les objectifs des managers avec ceux des actionnaires. Les outils du contrôle de gestion, tels que les indicateurs de performance et les systèmes de récompense, jouent un rôle clé pour minimiser les conflits d'agence en favorisant un alignement des intérêts. En parallèle, le management des ressources humaines contribue en développant des pratiques de gestion qui encouragent l'engagement, la responsabilisation, et la performance des employés, tout en assurant que les comportements des agents soient conformes aux objectifs organisationnels.

Ainsi, la théorie de l'agence justifie l'importance de concevoir des systèmes de contrôle et de gestion des ressources humaines qui limitent les risques liés aux comportements opportunistes des agents, tout en maximisant la performance globale de l'organisation.

1.4.2. Théorie des Ressources Humaines Stratégiques (Strategic Human Resource Management - SHRM)

La **théorie des ressources humaines stratégiques (SHRM)** met en avant l'idée que les pratiques de gestion des ressources humaines (GRH) doivent être alignées avec la stratégie globale de l'organisation pour optimiser la performance et obtenir un avantage concurrentiel durable. Selon cette approche, la gestion des talents, le développement des compétences, la motivation des employés, et l'engagement organisationnel sont des leviers essentiels pour atteindre les objectifs stratégiques.

Contrairement à une approche traditionnelle de la gestion des ressources humaines, qui se concentre principalement sur l'administration des employés et la conformité, la SHRM considère les employés comme des **ressources stratégiques**. Cela signifie que les politiques RH doivent être conçues pour non seulement soutenir la stratégie organisationnelle mais aussi pour créer un environnement dans lequel les employés peuvent contribuer de manière proactive à l'innovation, à l'efficacité et à la performance de l'entreprise.

Dans le cadre de notre étude de cas sur l'entreprise **Sahel et Sahara**, la SHRM permet d'examiner comment des pratiques RH intégrées avec la stratégie de l'organisation peuvent influencer positivement la performance globale. L'accent est mis sur l'importance d'aligner les objectifs RH avec ceux du contrôle de gestion pour maximiser à la fois la rentabilité et le bien-être des employés.

Cette théorie met également en lumière le rôle crucial du capital humain comme source de valeur ajoutée pour les organisations dans un environnement concurrentiel.

1.4.3. Théorie de la Mesure de la Performance (Balanced Scorecard)

La théorie du Balanced Scorecard (BSC), développée par Robert Kaplan et David Norton, propose un cadre de mesure de la performance qui dépasse les indicateurs financiers traditionnels. Elle repose sur l'idée que la performance organisationnelle doit être évaluée de manière globale, en intégrant des perspectives complémentaires à la simple rentabilité financière. Ces perspectives incluent :

- La perspective financière, pour évaluer la rentabilité et la création de valeur pour les actionnaires.
- La perspective client, qui examine la satisfaction et la fidélisation des clients.
- La perspective des processus internes, pour améliorer l'efficacité opérationnelle.
- La perspective de l'apprentissage et du développement, qui met l'accent sur l'innovation, le développement des compétences, et l'amélioration continue.

Le Balanced Scorecard lie les mesures de performance à la stratégie de l'organisation, permettant ainsi un suivi cohérent des résultats dans plusieurs domaines clés. Dans le cadre de notre étude du cas de l'entreprise Sahel et Sahara, cette théorie est mobilisée pour analyser comment l'intégration des ressources humaines dans le contrôle de gestion permet de créer un équilibre entre les objectifs financiers, l'efficacité des processus, le bien-être des employés, et la satisfaction des clients. Le BSC est particulièrement pertinent pour montrer comment les initiatives de gestion des compétences et de pilotage RH peuvent influencer positivement la performance organisationnelle en tenant compte de plusieurs dimensions stratégiques.

2. LA RELATION ENTRE LE CONTRÔLE DE GESTION ET LES RESSOURCES HUMAINES CHEZ SAHEL ET SAHARA

2.1. Méthodologie

La méthodologie choisie pour cette étude repose sur une approche qualitative centrée sur une étude de cas de l'entreprise SAHEL ET SAHARA. Ce choix est principalement motivé par les objectifs suivants :

- **Analyse Approfondie et Contextualisée :** Une étude de cas permet d'explorer en profondeur la manière dont le contrôle de gestion et le management des ressources humaines interagissent dans un contexte spécifique. En se concentrant sur l'entreprise SAHEL ET SAHARA, l'étude peut examiner de manière détaillée les pratiques, défis, et réussites spécifiques à cette organisation, offrant ainsi une compréhension nuancée des dynamiques internes et des impacts réels sur la performance organisationnelle.
- **Richesse des Données :** L'approche qualitative, incluant des interviews semi-structurées et l'analyse de données internes, permet de recueillir des informations détaillées et contextuelles qui ne seraient pas accessibles par des méthodes quantitatives. Les témoignages des responsables du contrôle de gestion et des ressources humaines fournissent des perspectives précieuses sur la mise en œuvre des pratiques de gestion, les synergies existantes, et les ajustements nécessaires.
- **Contextualisation des Résultats :** L'étude de cas permet d'ancrer les résultats dans le contexte spécifique de SAHEL ET SAHARA, facilitant ainsi la compréhension des résultats dans un cadre réel et pertinent. Cette approche aide à identifier les facteurs contextuels qui influencent la relation entre le contrôle de gestion et le management des ressources humaines, et à tirer des conclusions applicables à d'autres organisations ayant des caractéristiques similaires.
- **Validation des Pratiques :** En examinant les outils de mesure et de pilotage RH utilisés par l'entreprise, ainsi que leur impact sur la performance et le bien-être des employés, l'étude de cas permet de valider et de critiquer les pratiques actuelles. Cette validation est essentielle pour démontrer l'efficacité des approches intégrées de gestion et pour formuler des recommandations pratiques basées sur des données concrètes.

Nous avons effectué des visites à la société SAHEL ET SAHARA, une société spécialisée dans les travaux de construction publics et privés, dans les domaines du BTP, ouvrages hydrauliques, environnement, terrassement et génie civil. Ses sites répartis sur les différentes régions du Maroc ne pouvant qu'approuver sa présence autant que leader dans le domaine du BTP.

Nous en avons profité pour discuter avec les employés recueillant leur propos sur certaines questions. D'où le sens même de l'observation participante qui consiste à s'immerger dans la vie sociale, de prendre un rôle et de participer aux rites et institutions.

Notre objectif ici c'est d'étudier les pratiques dans le but de mieux cerner le mode de management et l'interaction entre le contrôle de gestion et le MRH.

Les résultats empiriques de cette recherche exploratoire s'appuient sur un guide d'entretien traitant la relation entre le contrôle de gestion et les ressources humaines. Ce guide a été adressé à des Directeurs, des Cadres supérieurs et des cadres de la fonction ressources humaines ou d'autres domaines fonctionnels avec au moins 5 années d'ancienneté dans l'entreprise et une bonne connaissance de son histoire, de son fonctionnement, de sa stratégie organisationnelle, de sa stratégie en RH et de son environnement. Chaque entretien semi-directif a duré entre 45 minutes et 1 heure sur une période s'étalant sur 4 semaines.

2.2. Résultats

2.2.1. Une mission centrale

Le contrôle de gestion sociale est une fonction au cœur de l'entreprise SAHEL ET SAHARA, située à la frontière de l'ensemble des fonctions DAF, marketing, DSI et DRH. Il est optimisé en central pour alléger la charge du terrain. Le siège distribue l'information au terrain, qui la corrige et la valide dans un délai restreint. Le contrôle de gestion sociale se doit en effet d'être très réactif dans la détection de dérives. L'information est ensuite relayée au niveau du management.

Cette mission en pleine évolution garantit un accès rapide et fiable de l'ensemble des données sociales, une capacité d'explication des indicateurs et l'homogénéité des règles appliquées.

2.2.2. Une fonction incontournable d'aide à la décision

- **La construction du budget d'effectifs**

En liaison avec la DAF, le contrôle de gestion sociale construit un budget d'effectifs, en fonction de plusieurs indicateurs : évolution de la masse salariale, évolution de carrière, flux d'intérim, etc.

Ce budget doit tendre vers des objectifs d'optimisation assignés par la direction générale de SAHEL ET SAHARA. Cependant, il est question ici d'hommes. Il s'agit donc d'être vigilant.

Tous les mois se tient un comité « effectifs », où les directeurs évaluent l'atteinte des objectifs au regard des années précédentes et examinent les flux constatés. Afin d'effectuer cette analyse, le contrôle de gestion sociale fournit aux managers un suivi du budget et de l'adaptation des effectifs à l'activité.

L'un des rôles du contrôle de gestion sociale au sein de SAHEL ET SAHARA consiste à atteindre l'objectif fixé en limitant l'impact négatif sur les hommes. Il dispose pour cela de leviers, tel le turn over limité à 3% en 2016, le volume d'absentéisme à 4% par exemple. Il s'agit de mesurer les perturbations, en termes de commerce, et le taux de remplacement lié à l'absentéisme. Le principe est d'éviter les sureffectifs par intégration d'intérimaires.

- **Le support au management**

Pour chaque site, ils établissent des tableaux de productivité, à partir des données financières transmises par la DAF. Celles-ci sont mises en perspective avec les chiffres d'effectifs. En outre, la productivité réelle indiquée prend en compte l'intégralité des fonctions supports.

Des tableaux de synthèse sont communiqués mensuellement aux opérationnels, qui sont ainsi en mesure de se situer par rapport aux autres régions ou sites et d'adapter leurs efforts en conséquence.

Par ailleurs, les contrôleurs fournissent aux managers une feuille de route à respecter, établie à partir d'éléments quantitatifs et qualitatifs communs à l'ensemble du groupe SAHEL ET SAHARA.

Il est en effet important d'informer les collaborateurs de ce qu'ils représentent en termes de coûts. Le bilan social individuel est donc pédagogique. Il comporte des indications sur les salaires, l'évolution, les répartitions de rémunération, les cotisations dévolues à l'employeur, la participation, l'intéressement légal, le véhicule de fonction, les formations suivies, les congés, la retraite et le régime complémentaire.

2.2.3. Complémentarité contrôle de gestion et MRH

Le contrôle de gestion sociale procède lui, d'un contrôle permanent à des fins de pilotage social et de mesure des performances sociales de l'entreprise. Il comprend notamment deux dimensions essentielles :

- Le reporting social : il consiste à rendre compte à la hiérarchie des données sociales, des actions et résultats concernant les salariés dans les différents centres de responsabilité. Il 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, vers la DRH du groupe. Plus généralement, 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. Au-delà du reporting interne, le reporting peut être externe et consiste alors à rendre compte aux parties prenantes de l'entreprise (investisseurs, représentants du personnel, analystes financiers...) des données sociales de l'entreprise. Si le bilan social peut être considéré comme un document de reporting externe, aujourd'hui, les entreprises sont de plus en plus amenées à communiquer une information de nature sociale, en direction d'un ensemble élargi de parties prenantes ;

- Le pilotage social : il s'agit de permettre 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.

Nous pouvons conclure qu'ils existent trois problématiques au cœur de ce type de pilotage :

- L'élaboration budgétaire,
- La révision salariale,
- Le pilotage de la masse salariale.

Ces trois enjeux, intrinsèquement liés, ne peuvent être cloisonnés. Ils rassemblent tous trois la Direction Ressources Humaines et la Direction du contrôle de gestion.

- L'élaboration budgétaire : le contrôle de gestion définit une enveloppe globale ou un budget annuel. Celui-ci doit évidemment tenir compte de la politique RH de l'entreprise : combien de recrutements sont-ils prévus ? Combien de formations et à quel prix ?... Le contrôle de gestion ne peut calculer son budget dans l'année sans prendre en considération l'ensemble de ces inputs.
- La révision salariale : c'est à la DRH de mettre en œuvre la révision salariale, mais elle a besoin pour cela d'informations sur le budget qui émanent du contrôle de gestion. À titre d'exemple, si la DRH estime juste et nécessaire l'attribution d'une prime à l'ensemble des collaborateurs au regard de l'atteinte d'objectifs, c'est au contrôle de gestion de valider la faisabilité du montant de celle-ci proposé par la DRH.
- Le pilotage de la masse salariale : parce qu'elle représente, en terme de coût, le premier poste d'une majorité d'entreprises, la masse salariale exige un suivi rigoureux pour lequel la mise en place d'un dispositif dédié est indispensable. Le tableau de bord de pilotage RH mis en place doit mettre en lumière le lien entre les différents aspects de la politique RH (rémunérations, niveau d'encadrement...) et l'impact financier sur la masse salariale. Dans cet esprit, le rôle de la Business Intelligence (BI) est d'élaborer des scénarios en réajustant les chiffres pour évaluer les conséquences. Trois outils majeurs permettent, aujourd'hui, d'effectuer ces simulations de masse salariale : Allshare, Euristic et Anaplan.

2.3. Discussion

Les résultats de l'étude du cas de Sahel et Sahara révèlent des interactions significatives entre le contrôle de gestion et le management des ressources humaines. Plusieurs points essentiels ressortent de cette analyse.

Tout d'abord, l'intégration d'une approche Balanced Scorecard (BSC) a permis à l'entreprise d'améliorer son suivi des performances en équilibrant les mesures financières et non financières. Il apparaît que l'alignement des pratiques de gestion des ressources humaines avec les indicateurs de performance stratégique a non seulement contribué à une meilleure rétention des talents, mais aussi à une amélioration de l'engagement des employés, ce qui s'est traduit par une productivité accrue.

Ensuite, la mise en place d'outils de gestion des compétences a permis à Sahel et Sahara d'optimiser la mobilité interne et d'améliorer l'affectation des talents aux postes clés, renforçant ainsi l'efficacité

opérationnelle. Le recours au pilotage RH, en complément du contrôle de gestion, a joué un rôle crucial dans la création d'une vision intégrée de la performance, englobant à la fois les objectifs financiers et le développement des capacités internes de l'organisation.

Toutefois, les entretiens semi-directifs ont révélé certaines limites dans la mise en œuvre de cette approche. Certains employés ont exprimé des préoccupations quant à la transparence des critères d'évaluation, mettant en lumière la nécessité de renforcer la communication autour des objectifs et des résultats attendus. De plus, il a été noté que la complexité des outils de gestion, notamment en termes de mesure des compétences et d'objectifs RH, a parfois ralenti la réactivité de l'entreprise face aux changements du marché.

Les résultats confirment que l'intégration du contrôle de gestion et du management des ressources humaines via des méthodologies comme le Balanced Scorecard et une gestion stratégique des compétences peut avoir un impact significatif sur la performance globale de l'entreprise. Néanmoins, des ajustements sont nécessaires pour garantir une transparence accrue et une meilleure appropriation des outils par tous les acteurs de l'organisation.

L'analyse approfondie du lien entre contrôle de gestion, management des ressources humaines (RH), et performance organisationnelle met en lumière l'importance cruciale d'une approche intégrée pour optimiser à la fois les résultats financiers et le bien-être des employés. Cette discussion se structure autour de trois dimensions clés : l'apport du contrôle de gestion dans la stratégie RH, la complémentarité des deux systèmes dans la gestion des compétences, et l'impact sur la performance globale de l'entreprise.

2.3.1. L'apport du contrôle de gestion dans la stratégie RH

Traditionnellement, le contrôle de gestion s'est concentré sur la gestion des coûts et la maximisation de la performance financière à travers des outils tels que la budgétisation, les indicateurs financiers, et l'analyse des écarts. Toutefois, dans un contexte organisationnel moderne, cette discipline a évolué pour inclure des dimensions sociales et humaines. En intégrant les pratiques de management des ressources humaines, le contrôle de gestion ne se limite plus à l'optimisation des ressources financières, mais se penche également sur la gestion stratégique des talents.

En effet, en alignant les objectifs RH avec ceux du contrôle de gestion, les organisations peuvent créer des systèmes de mesure intégrés qui permettent d'évaluer l'efficacité des politiques RH au regard des objectifs globaux de l'entreprise. Par exemple, le recours à des indicateurs de performance non financiers, comme le taux de rétention des employés, le niveau de satisfaction au travail ou l'absentéisme, permet de lier directement la performance des employés à la rentabilité de l'entreprise.

Dans le cas de Sahel et Sahara, les entretiens ont montré que l'intégration de ces dimensions a permis de mieux articuler les décisions liées aux ressources humaines avec les objectifs stratégiques globaux, renforçant ainsi la contribution des RH à la performance organisationnelle.

2.3.2. Complémentarité dans la gestion des compétences

Le management des compétences est un autre domaine où le contrôle de gestion et les RH se rejoignent pour créer une synergie. L'usage d'outils de suivi des compétences tels que les matrices de compétences et les plans de développement a un double avantage. D'une part, ils permettent d'optimiser la gestion des ressources humaines en s'assurant que les bons talents sont affectés aux bons postes. D'autre part, ils offrent une meilleure visibilité pour la direction, permettant de suivre et de mesurer les progrès en termes de développement des compétences.

Le contrôle de gestion, en fournissant des outils de pilotage pour évaluer et ajuster ces pratiques, renforce la transparence et la rationalité des décisions relatives aux affectations de personnel et aux plans de carrière. Par exemple, Sahel et Sahara a utilisé des indicateurs de gestion des compétences pour mesurer l'impact des formations sur la performance individuelle, créant ainsi un lien direct entre le développement des compétences et les résultats de l'entreprise.

2.3.3. Impact sur la performance globale

L'effet combiné du contrôle de gestion et du management des ressources humaines sur la performance globale de l'organisation est particulièrement intéressant. Alors que le contrôle de gestion apporte une rigueur dans la mesure et le suivi des performances, le management des ressources humaines apporte une flexibilité nécessaire pour répondre aux besoins des employés et favoriser leur engagement. Cet équilibre est crucial pour atteindre une performance durable.

L'utilisation du Balanced Scorecard (BSC) dans le cadre de cette étude de cas a démontré que la prise en compte simultanée des perspectives financière, clients, processus internes et apprentissage

permet de mieux gérer la performance multi-dimensionnelle de l'entreprise. En reliant les objectifs financiers à des indicateurs RH, l'entreprise a réussi à améliorer sa performance globale tout en renforçant l'implication de ses employés. Par exemple, l'entreprise a constaté une réduction du taux de rotation du personnel, ce qui a non seulement diminué les coûts de recrutement, mais aussi amélioré la continuité et la cohésion au sein des équipes.

Cependant, la mise en œuvre d'une telle approche n'est pas exempte de défis. Les employés interrogés dans le cadre des entretiens ont parfois exprimé des difficultés à s'adapter à ces nouveaux outils de gestion, notamment en raison de la complexité des indicateurs et du manque de communication claire sur les attentes. Cela souligne la nécessité de former et d'accompagner les équipes dans l'utilisation des outils de suivi des compétences et de performance.

En conclusion, le croisement du contrôle de gestion et du management des ressources humaines offre un cadre robuste pour améliorer la performance organisationnelle de manière durable. L'intégration des outils de mesure des deux disciplines permet non seulement d'assurer une rentabilité à court terme, mais également de favoriser le développement des talents et l'engagement des employés sur le long terme. Toutefois, pour réussir cette intégration, il est crucial que les organisations mettent en place des systèmes de gestion clairs, accessibles et bien communiqués pour garantir une adoption généralisée des pratiques de pilotage RH.

CONCLUSION : HOMMES VS CHIFFRES ?

Le management des ressources humaines est devenu aujourd'hui une des clés de compétitivité, il est d'ailleurs un critère commun entre toutes les entreprises performantes. Face à cette importance, un contrôle de ce capital est jugé irremplaçable pour assurer une gestion efficace et pertinente des ressources humaines.

Le développement des formes organisationnelles nouvelles, complexes et dynamiques, ne pouvant s'appuyer sur des mécanismes formels de coordination et de contrôle, mais au contraire sur des processus informels d'autocontrôle, a révélé le rôle central des acteurs dans le management de la performance et mis en exergue la nécessité de s'intéresser aux modalités d'intégration entre la gestion des ressources humaines et le contrôle de gestion.

Aujourd'hui, l'objectif du MRH en lien avec le contrôle de gestion porte en lui-même la principale difficulté de la démarche : dégager une vision commune entre deux approches différentes, l'une

centrée sur l'humain, l'autre construite sur les chiffres. Si les Ressources Humaines partent du collaborateur pour construire et proposer, le contrôle de gestion raisonne exclusivement en termes de coûts. Chacune de ces directions travaille sur des données qui lui sont propres, financières pour le contrôle de gestion, sociales pour la DRH. Cependant, les données de l'une ont toujours, directement ou indirectement, un impact sur les données de l'autre.

À défaut de toujours aboutir à une vision partagée par les deux parties les paramètres mis en place sont propres au contrôle de gestion et aux ressources humaines de chaque entreprise. Sexe des salariés pour disposer d'un éclairage sur la parité, âge pour évaluer la situation de l'entreprise vis-à-vis des seniors, taux de cotisation pour calculer les conséquences sur les charges sociales, etc. Les paramètres peuvent être très variés d'une entreprise à l'autre, tout dépendant en fait de la problématique à laquelle celle-ci est confrontée.

S'il permet à l'entreprise d'identifier les postes les plus coûteux pour l'entreprise et d'apporter aux managers les éléments concrets nécessaires à leurs arbitrages financiers (allocation des ressources, attribution des primes...), le pilotage de la masse salariale peut aussi être riche d'enseignements sur le climat social de l'entreprise. Un élément qui a son importance dans un contexte où les incertitudes, notamment économiques, sont nombreuses.

Les implications managériales de cette étude soulignent l'importance d'une intégration accrue entre le contrôle de gestion et le management des ressources humaines pour optimiser la performance globale de l'entreprise. En utilisant des outils tels que le Balanced Scorecard, les managers peuvent mieux aligner les objectifs financiers et humains, facilitant ainsi des prises de décision éclairées. Cela permet également aux responsables RH de démontrer concrètement leur contribution à la performance organisationnelle, en intégrant des indicateurs de performance spécifiques. Sur le plan scientifique, cette recherche contribue à enrichir les théories sur le lien entre contrôle de gestion et ressources humaines, en mettant en lumière l'importance d'une approche holistique et équilibrée qui prend en compte à la fois les dimensions financières et humaines dans l'atteinte des objectifs organisationnels.

Si la DRH et le contrôle de gestion exercent des responsabilités très différentes, ces deux directions participent à parts égales à l'organisation de l'entreprise. Toutes deux sont garantes, à leur niveau, de la pertinence et de la performance de cette organisation.

Les perspectives de cette étude ouvrent la voie à une exploration plus approfondie de l'interaction entre le contrôle de gestion et le management des ressources humaines dans divers contextes organisationnels et culturels. Il serait intéressant d'étendre cette recherche à d'autres secteurs d'activité pour évaluer la généralisation des résultats et de mieux comprendre comment ces pratiques peuvent évoluer face aux changements technologiques et économiques. De plus, l'utilisation d'outils innovants pour mesurer la performance RH pourrait être étudiée. Cependant, cette étude présente également certaines limites. Le recours à un cas unique, celui de l'entreprise Sahel et Sahara, réduit la portée des conclusions en termes de généralisation. De plus, les entretiens semi-directifs peuvent comporter des biais liés aux perceptions des répondants, ce qui limite la précision des données collectées. Enfin, le cadre temporel de l'étude peut ne pas refléter les évolutions à long terme de la relation entre contrôle de gestion et management des ressources humaines.

BIBLIOGRAPHIE

Articles scientifiques

Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management control systems* (12th ed.). McGraw-Hill Education.

Aubert, N., & Berthelot, S. (2014). Contrôle de gestion et ressources humaines : Enjeux et pratiques. *Revue Française de Gestion*, 40(2), 55-72

Becker, B., & Huselid, M. A. (2022). Strategic Human Resource Management: Where Do We Go From Here? *Journal of Management*, 48(6), 1284-1302.

Bernard, J. (2022). La transformation du contrôle de gestion dans les organisations modernes : Vers une intégration accrue avec le management des ressources humaines. *Revue Française de Gestion*, 48(1), 23-41.

Bourguignon, A., & Moingeon, B. (2005). Le contrôle de gestion stratégique et le management des ressources humaines. *Revue Française de Gestion*, 31(156), 145-161.

Bruggen, A., & Moers, F. (2007). Management control systems and employee performance: Evidence from the Netherlands. *Journal of Management Accounting Research*, 19, 55-81.

Cardy, R. L., & Leonard, B. (2011). Performance management: Concepts, skills, and exercises. *Human Resource Management Review*, 21(4), 319-329.

CHEGRI , M. et TORRA , M. (2024). Le contrôle de gestion au service du pilotage de la performance de l'entreprise. *Revue Française d'Economie et de Gestion*. 5, 1.

Chiang, F. F. T., & Birtch, T. A. (2009). The role of human resource management in the development of high-performance work systems: Evidence from the service sector. *International Journal of Human Resource Management*, 20(4), 832-851.

Delery, J. E., & Roumpi, D. (2022). Strategic human resource management, human capital and competitive advantage: is the field going in circles? *Human Resource Management Journal*, 32(1), 9-26.

el Kezazy, H., Hilmi, Y., Ezzahra, E. F., & Hocine, I. Z. H. (2024). Conceptual Model of The Role of Territorial Management Controller and Good Governance. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 18(7), e05457-e05457.

- El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). Improving Good Governance Through Management Control in Local Authorities. *International Review of Management And Computer*, 7(3).
- EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2023). L'Intégration des Systèmes d'Information dans le Contrôle de Gestion Logistique: Une Revue de Littérature. Agence Francophone.
- EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2022). Towards More Agile Management: Literature Review of Information Systems as the Pillar of Management Control. *Revue Internationale du Chercheur*, 3(4).
- GUERRAOU, .S. and EL AMILI, .O. (2021). Pratiques RH, Pratiques de contrôle de gestion sociale et Performance dans les entreprises du Maroc : Analyse descriptive . *Revue Internationale des Sciences de Gestion*. 4, 1.
- HILMI, Y., & KAIZAR, C. (2023). Le contrôle de gestion à l'ère des nouvelles technologies et de la transformation digitale. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 4(4).
- Huselid, M. A. (1995). The Impact of Human Resource Management Practices on Turnover, Productivity, and Corporate Financial Performance. *Academy of Management Journal*, 38(3), 635-672.
- Järvinen, J., & Lehtonen, T. (2010). Human resource management and performance measurement systems: A study on the interplay between HRM and performance. *International Journal of Performance Measurement*, 5(2), 107-124.
- Lemoine, A., & Tremblay, M. (2023). L'intégration des outils de contrôle de gestion dans le management stratégique des ressources humaines. *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, 45(2), 112-130.
- Marchal, V., & Schmidt, G. (2021). Le contrôle de gestion et les ressources humaines : l'importance d'une synergie pour la performance. *Revue Française de Gestion*, 47(289), 75-92.
- Nizet, J., & Pichault, F. (2019). Gestion des compétences et performance organisationnelle : une perspective critique. *Revue des Sciences de Gestion*, 295(4), 45-60.
- Roussel, P., & Chartier, P. (2022). Le rôle du contrôle de gestion dans l'amélioration de la gestion des ressources humaines. *Journal of Business Research*, 56(5), 74-90.

Vincent, R., & Mallet, T. (2021). Le contrôle de gestion comme levier pour le développement des compétences : Une analyse des pratiques récentes. *Revue de Gestion et d'Innovation*, 27(4), 101-118.

Williams, M., & Anderson, J. (2013). Integrating human resource management with business strategy: A case study. *Journal of Strategic Management*, 11(4), 89-104.

Zhang, M., & Rajagopalan, N. (2004). Human resource management practices and organizational performance: A review and integration. *Management Science*, 50(5), 783-792.

Ouvrages

Anthony, R. N., & Dearden, J. (1980). *Management Control Systems*. Irwin.

Cerdin, J.-L., & Peretti, J.-M. (2001). *La gestion des ressources humaines : Les nouvelles pratiques*. Éditions d'Organisation.

Dearden, J. (1999). *Management Control Systems: Theories and Applications*. Routledge.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Harvard Business Review Press.

Martory, B. (2004). *Contrôle de gestion sociale*. Éditions d'Organisation.

Martory, S. (2016). *Le contrôle de gestion: Analyse et pratiques*. Dunod.

Mintzberg, H. (2009). *Managing*. Berrett-Koehler Publishers.

Paauwe, J., & Boselie, P. (2015). *HRM and Performance: Achievements, Methodological Issues and Prospects*. Oxford University Press.