

L'apport du contrôle de gestion sociale à la performance du capital humain : revue de littérature

The contribution of social management control to human capital performance: literature review

EL GHOZAIL M'hamed

Doctorant, Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales – Marrakech
Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche et D'Etudes en Management des Organisations et
Droit de l'Entreprise "LIRE-MD"
Université Cadi Ayyad – Marrakech – MAROC
mhamedelghozail@gmail.com

EL IDRISSE Rkia

Enseignante – chercheur, Ecole Supérieure de Technologie – Safi
Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche et D'Etudes en Management des Organisations et
Droit de l'entreprise "LIRE-MD"
Université Cadi Ayyad – Marrakech – MAROC
r.elidrissi@uca.ma

Date de soumission : 07/05/2020

Date d'acceptation : 15/07/2020

Pour citer cet article :

EL GHOZAIL. M & EL IDRISSE. R (2020) « L'apport du contrôle de gestion sociale à la mesure de la performance du capital humain : revue de littérature », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 4 : numéro 2 » pp : 918 - 939

Résumé

Face aux besoins de développement continu des entreprises, et à une économie mondiale caractérisée par son instabilité et son ouverture sur les marchés, la notion de performance a muté pour intégrer les actifs immatériels. Il s'agit aujourd'hui d'outils de mesure et de pilotage de ces actifs en quête d'assurer une performance durable pour ces entreprises.

Le contrôle de gestion de l'immatériel trouve ses arguments à travers cette mutation du concept de la performance. Les entreprises ont pris en considération la possibilité de rester en vie et à se développer à long terme grâce à leurs actifs immatériels et à une performance durable, et non seulement à leur performance financière et économique à court terme.

Grâce à quoi, dans cet article, il sera question de montrer à travers une revue de littérature l'importance du capital immatériel ainsi que l'apport du contrôle de gestion sociale à la mesure et le pilotage de sa performance.

Mots clés : Contrôle de gestion; Contrôle de gestion sociale; Actifs immatériels; Capital humain; Performance

Abstract

Faced with the continuous development needs of companies, and a global economy characterized by its instability and its opening to the markets, the concept of performance has changed to integrate intangible assets. Today, these are tools for measuring and managing these assets in search of ensuring sustainable performance for these companies.

The control of the management of the intangible finds its arguments through this mutation of the concept of performance. Companies have taken into consideration the possibility of staying alive and developing in the long term thanks to their intangible assets and sustainable performance, and not only to their short-term financial and economic performance.

Thanks to which, in this article, it will be a question of showing through a literature review the importance of intangible capital as well as the contribution of social management control to the measurement and management of its performance.

Keywords : Management control; Social management control; Intangible assets; Human capital; Performance

Introduction

Depuis longtemps, les dirigeants et les investisseurs ne s'intéressaient qu'à la performance économique et financière des entreprises, un intérêt qui portait essentiellement sur la réalisation d'objectifs à court terme à travers l'analyse classique des actifs physiques par des indicateurs tels que le chiffre d'affaires, la valeur ajoutée, le résultat d'exploitation, le retour sur investissement, les marges ... (Burns & Waterhouse, 1975). L'intérêt des richesses immatérielles des entreprises était marginalisé tel que les compétences, les savoir-faire, l'image de marque, les brevets, la formation, le capital humain... cette marginalisation n'était pas un grand souci pour les partis prenants, qui se suffisaient des outils tel que la comptabilité et le contrôle pour gérer leurs performances économiques et financières à court terme. Cela a changé depuis les dix dernières années, et surtout après la crise mondiale de 2008 qui a mis en doute la suffisance et la confiance extrême des outils traditionnels du management, du contrôle et de la comptabilité (Matoussi & ZemZem, 2004, Boulerne & Sahut, 2010).

C'est à travers cette mutation du concept de performance que le contrôle de gestion de l'immatériel trouve sa nécessité (Martory, 2015). On parle aujourd'hui d'une performance durable, c'est-à-dire la capacité d'une entreprise à rester en vie et à se développer à long terme grâce à leurs actifs immatériels, et non seulement à leur performance financière et économique. Par ailleurs, le capital humain est un composant important des actifs immatériels nécessitant le plus d'intérêt pour la création de valeurs durables.

Dès lors, le contrôle de gestion social est alors apparu suite à l'évolution des besoins des entreprises ainsi que leurs nouveaux modes d'organisation (Martory, 2015). Sauf que les outils, les méthodes et les dispositifs de gestion des actifs immatériels sont très restreints et font frein aux contrôleurs, financiers, gestionnaires des ressources humaines, actionnaires et managers pour la mesure et le pilotage de leurs performances.

L'objectif de cet article est d'éclaircir la problématique suivante : **comment le contrôle de gestion contribue-t-il la performance de l'immatériel ?**

En réponse à cette question, le premier point comportera une revue de littérature sur l'historique de l'immatériel, son importance et sa composition. Ensuite, il sera question

d'étaler, dans le deuxième point, l'enjeu que porte le capital humain dans la richesse et la performance de l'entreprise en particulier et du pays en général. Finalement, il sera souligné, dans le troisième point, l'apport du contrôle de gestion social dans la mesure et le pilotage des actifs immatériels.

1. Capital immatériel : historique et importance

1.1. Historique du capital immatériel

L'histoire du capital immatériel remonte aux premiers hommes des cavernes, en effet, les dessins inscrits sur leurs grottes ou le feu qu'ils inventèrent en heurtant deux pierres peuvent être considéré comme un actif immatériel. De même, et plus récemment, les premières sociétés agraires travaillaient dans une seule et unique force de production et c'est ce qui peut être considéré comme de l'actif organisationnel. Suivant ce raisonnement, les inventions tels que les chiffres, les mots, le temps, les mois, peuvent aussi être considérées comme de l'immatériel (Cohen, 2011). Le capital immatériel est devenu l'un des sujets les plus importants et les plus sollicités dans le management des entreprises (Roos et al., 2005).

L'intérêt sur le capital immatériel n'est pas nouveau, il est sollicité par Adam Smith dès 1776 dans son livre « An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations ». L'auteur remarque que la production ne dépend pas seulement de ressources physiques mais aussi du capital humain, il note qu'afin d'accroître la productivité, il est important de valoriser les ressources humaines (Adam Smith, 1950).

Durant les années 1970, les fermiers migraient vers la ville en quête de travail créant ainsi un surplus de la main-d'œuvre pour une révolution industrielle qui cherchait à mécaniser la production (Hunt & Sherman, 1972). Les entreprises, face à la disponibilité et la diversité de cette main-d'œuvre, employaient des femmes et des enfants pour des tâches souvent sous des conditions difficiles et en contrepartie de salaires médiocres (Motta, 2004). Durant cette période nommée le taylorisme, les employeurs considéraient la main-d'œuvre comme une ressource humaine qui devait être modelée à perfection pour habiller le besoin de l'entreprise, et ce, pour maximiser son profit.

Cependant, on doit les premiers travaux qui ont porté sur le capital immatériel à Théodor Schultz (1961) et Gary Becker (1964). Les deux chercheurs provenant de l'université de Chicago, peuvent être considérés comme les pionniers des recherches portant sur le capital immatériel, ouvrant ainsi la porte de curiosité à plusieurs chercheurs après eux qui se sont intéressés à cette discipline.

Schultz élabore la notion du capital humain en 1961 dans son ouvrage « investissement en capital humain ». Il tente d'interpréter la productivité de cet actif en le considérant comme tout autre actif nécessitant l'intérêt à travers l'investissement. Ainsi, il se penche sur l'importance de l'investissement dans l'éducation et la formation avec la qualité de production de l'entreprise (Schultz, 1961). Il examine aussi la relation entre le capital humain et la performance économique de l'entreprise et conclut la forte corrélation existante entre ces différentes variables.

Gary Becker (1964) quant à lui, dans son livre « théories du capital humain », s'oriente vers une vision statistique et mathématique de cet actif. Il tente de calculer le retour sur investissement que les ménages dépensent sur eux-mêmes à travers les formations et le niveau d'études.

Pour ces raisons, la révolution industrielle avait engendré une réflexion concernant la gestion des ressources humaines (Taylor, 1911). Les théories de l'école classique émergeront lors de cette révolution avec comme objectif de trouver et de définir des règles pour une gestion optimale de l'entreprise (Amstrong, 2009). Mis à part les critiques dressées à l'encontre du taylorisme pour son manque d'appréciation de l'humain, Taylor (1911) finit par comprendre l'intérêt que chaque entreprise doit consacrer à son capital humain (Caldari, 2007). En effet, il mentionne que de la même façon qu'on attend un retour sur investissement sur une machine acquise pour sa capacité de production, le ménage attend le même retour en matière de salaire des dépenses effectuées en temps et argent lors de son acquisition des formations et de l'éducation nécessaire pour être apte à son poste.

Assimilant l'enjeu de l'immatériel, plusieurs études ont été réalisées comme par exemple le projet MERITUM (MEasuRing Intangibles To Understand and improve innovation

Management), fondé par le TSER (Targeted Socio-Economic Research) et conduit par un groupe de recherche de six pays européens (Danemark, Finlande, France, Norvège, Espagne et la Suède). Ce programme a démarré en 1998 et fut développé sur 30 mois et avait pour objectif de promouvoir l'innovation dans les domaines des sciences et technologies, et ce, à travers la mise en place d'une base incluant un ensemble de directives permettant la divulgation et la mesure du capital immatériel (Petty & Guthrie, 2000).

Plusieurs manifestations ont également introduit le sujet du capital immatériel, la première fut le congrès mondial de McMaster sur la gestion du capital intellectuel et l'innovation (World Congress on the Management of Intellectual Capital and Innovation) lancé en 1996 dans l'université de McMaster à Hamilton au Canada. Ce congrès avait comme objectif d'identifier l'évolution et l'identité du domaine de l'immatériel ainsi que de devenir le premier rassemblement universitaire par excellence sur le sujet (Bontis et al., 2009).

Il faut également mentionner que le mouvement a eu son premier journal en l'an 2000, « The Journal of Intellectual Capital » qui a connu la publication de plusieurs articles académiques et de recherches scientifiques (Bernard & Chris, 2004).

Puis arrivent les années 2000, au cours des dernières décennies, les gestionnaires et les investisseurs se sont principalement concentrés sur la performance financière dans la gestion de leurs entreprises. Cependant, depuis 2008 et la crise financière, l'économie a évolué vers l'intangible, qu'il s'agisse de vendre de plus en plus de services ou d'investir dans des ressources basées sur la connaissance (Matoussi & Zemzem, 2004 ; Boulerne & Sahut, 2010 ; Gonne & Feudjo, 2017).

Il suffit aujourd'hui d'observer le comportement des entreprises envers la gestion de leurs coûts de production (matières premières, machines industrielles...) cherchant à les diminuer au profit d'un investissement dans l'immatériel (marketing, technique de vente, recherche et développement...) qui ne cessent d'accroître (Elarfaoui & Daanoune, 2018).

1.2. Importance du capital immatériel

L'importance de l'immatériel commence alors à prendre sa place dans la stratégie des gestionnaires et des dirigeants alors qu'elle a été longtemps marginalisée et délaissée pour la performance financière à court terme.

Ce passage vers l'intangible a été alimenté par une économie en mutation qui s'est considérablement développée au cours des dernières décennies, en volume et en territoire : le commerce international, le portefeuille de produits et les organisations ont fortement progressé. De plus, les technologies de l'information et de la communication ont accéléré ce changement en fournissant des moyens et des outils grâce auxquels elles se sont développées. Par conséquent, pour que les entreprises prospèrent, il est nécessaire de pouvoir développer, gérer, évaluer et contrôler la création de connaissances au sein de leurs locaux. De plus, il est nécessaire de comprendre pourquoi les entreprises réussissent ou non à observer et expliquer le fonctionnement de leur investissement.

Mesurer et évaluer les biens corporels n'est plus seulement important pour les entreprises, il est nécessaire d'adopter une approche globale du fonctionnement des économies ainsi que des entreprises. Ce phénomène explique en partie comment certaines nations émergentes ont pu développer leurs économies au point de se mêler aux pays développés. Plusieurs études ont souligné que l'intégration des actifs incorporels dans le portefeuille d'investissement des dirigeants et de chefs d'entreprise a contribué à accélérer le développement de leurs sociétés (Gonne & Feudjo, 2017).

D'autre part, les actifs immatériels sont aussi considérés comme un avantage concurrentiel par la théorie basée sur les ressources et les compétences (MacKenzie, 2010). En effet, la théorie souligne que la position concurrentielle, si on se base sur les ressources d'une entreprise, provient spécifiquement d'une différence dans les ressources qu'elle maintient par rapport à ses concurrents. Une entreprise détenant un actif immatériel riche et diversifié est considérée en détention d'un avantage concurrentiel exploitable qui lui fera gagner gros sur le marché face à ses concurrents.

Également, selon Matoussi et Zemzem (2004), les entreprises acquièrent un avantage concurrentiel par le biais de leurs actifs immatériels ou intangibles. Ce qui va à l'encontre de l'analyse concurrentielle classique de Porter (1980) qui compare les entreprises issues de la même industrie qu'à travers la différence de l'offre ou du prix (Dess & Davis, 1984). Ce qui signifie qu'un avantage concurrentiel n'est pas limité qu'aux actifs corporels et tangibles jugés par le biais d'une analyse financière dans un marché classique (offre-demande), mais aussi au capital immatériel qui peut être mesuré, analysé et comparé afin de faire profiter ses détenteurs de son avantage concurrentiel.

L'actif immatériel peut être aussi rapproché par la théorie du signal, selon quoi les investissements immatériels se composent d'éléments sur lesquels reposent souvent les notions du secret et de confidentialité (Gonne & Feudjo, 2017). Dès lors, ces informations créent une divergence entre les détenteurs de l'information et les investisseurs (Shleifer & Vishny, 1989). L'enjeu est alors de savoir comment bien utiliser cet actif immatériel qui est l'information de telle manière à garder le secret professionnel et en même temps, de divulguer le nécessaire afin d'attirer les bons investisseurs.

Le capital immatériel peut également être défini comme : « ... toute la richesse de l'entreprise qui ne se lit pas dans les états financiers ». On retrouve alors dans l'entreprise les stocks de richesses liquides (les actifs circulants), les stocks de richesse solides (les immobilisations) et enfin le capital immatériel qui est le stock gazeux (Dammak, et al., 2010). Cette définition décrit le capital immatériel d'une nature gazeuse parce que cet actif est difficile à voir et à appréhender par l'entreprise en contrepartie des immobilisations et des actifs circulants décrits comme des stocks de richesse solide et liquide.

Un récapitulatif des travaux sur le capital immatériel durant ces vingt dernières années a été réalisé par Ståhle, P., Ståhle, S, & Lin, C. en 2015. Selon les auteurs, on peut distinguer trois courants illustrés dans le tableau ci-dessous :

Tableau 1 : Récapitulatif des travaux réalisés sur le capital immatériel

Courant	Principe	Auteurs
Recherches se référant au capital humain	Impact de l'individu sur la performance tel que : - Savoir-faire technologique - Innovation - Développement de produits	Romer 1986 ; Ikonen 1999 ; Fritsch 2002 ; Yoo 2003 ; Ang 2009 ; IshiseSawada 2009
Recherches se référant à la comptabilité nationale	Les dépenses dans l'immatériel sont considérées comme un investissement plutôt que des charges intermédiaires. Ces investissements peuvent être classés sous trois catégories (cas des Etats-Unis) : - Logiciels-Bases de données - Études techniques-R&D - Formation, organisation, publicité	Corrado 2005 ; Aghion et Howitt 2007 ; Hulten 2008 ; Corrado et al., 2009
Recherches se référant au capital intellectuel	Apparus en Suède vers 1990, les auteurs se focalisent à travers leurs travaux sur la définition, la mesure et la modélisation des actifs immatériels.	Sveiby 1997 et 1998 ; Edvinsson et Malone 1997 ; Andriessen 2004 et 2008 ; Navarro 2011 ; IUS 2012 ; KAM 2012

Source : Ståhle, P., Ståhle, S, & Lin, C. en 2015

Selon le même auteur, lesdits travaux des auteurs précités ont engendré une taxonomie de trois types de capital à savoir le capital humain, le capital organisationnel et le capital relationnel. Cette taxonomie est devenue la plus utilisée et la plus applicable dans la distinction des actifs immatériels. Elle a été initialement présentée par Karl-Erik Sveiby en 1986 dans son livre (Knowledge Management) et développé par la suite par de nombreux chercheurs tel Edvinsson et Malone en 1997 (Ståhle, et al., 2015).

D'un autre côté, de par la complexité et la diversité des définitions et des classifications de l'immatériel, plusieurs intervenants dans ce domaine ont essayé d'appréhender cet actif en tentons de le mesurer. Les approches les plus utilisées sont les méthodes du capital intellectuel directes, du capitalisme boursier, du retour sur actif total et enfin des tableaux de bords (Aâmour & Dargouch, 2020).

La différenciation entre la richesse d'un pays et un autre se joue aujourd'hui sur l'importance du capital immatériel détenu, c'est pourquoi la Banque Mondiale use récemment du CI comme un nouvel outil pour mesurer la richesse des nations (Chauffour, 2017). Cela peut être expliqué à travers la création de valeurs à long terme grâce aux composants du CI, surtout le CH (Capital Humain), le CR (Capital Relationnel) et le CS (Capital Structurel).

2. Capital humain : définitions et composantes

2.1. Définitions du capital humain

Le capital humain se fait de plus en plus important dans chaque société ou entreprise en quête de développement et d'évolution. De ce fait, la problématique de savoir trouver, garder, former et développer cet actif est devenu primordiale de nos jours. Néanmoins, la notion du capital humain n'est pas nouvelle. Il y a deux siècles, Adam Smith a été le premier à reconnaître l'importance de l'humain comme un facteur de richesse individuelle et nationale (Smith, 1937). En effet, Smith a pu voir dans son temps l'importance que l'être humain, autant qu'actif, représente pour l'avenir d'une nation.

Schultz et Becker dans les années soixante ont confirmé ce qu'a dit Smith en expliquant qu'un capital humain est un ensemble de compétences, de connaissances, et d'aptitudes propres à une personne (Schultz, 1961). En effet, chaque individu détient en lui un capital, sous forme de patrimoine, qu'il développe grâce à des investissements dans la formation, l'expérience et l'éducation. De ce fait, l'humain est considéré par les auteurs comme n'importe quel capital nécessitant une gestion et un investissement propre pour en assurer le rendement voulu (Becker, 1964).

Parnes (1984) confirme la notion de capital humain en considérant ce dernier comme un ensemble de compétences et de savoir-faire ayant un prix sur le marché de travail. L'utilité du

capital humain dans la production est telle que sa valeur ajoutée autant qu'actif a un prix en fonction de ce qu'il détient autant qu'individu, et de ce qu'il peut rapporter en termes de richesse en étant considéré comme un investissement.

D'autre part, Richard Freeman ne considère pas le capital humain comme facteur de production et va donc à l'encontre des définitions de Schultz et Becker. En effet, selon Richard, le capital humain est un signe de talent et de capacité dont la responsabilité de former et motiver revient à l'entreprise et non à l'individu (Freeman, 1997).

L'organisation de coopération et de développement économique (OCDE), définit le capital humain comme un patrimoine de connaissances que l'individu acquiert au cours de sa vie. Ce patrimoine lui permettra par la suite de produire des biens, des services, des idées... considérés comme le fruit de son investissement en lui-même (OCDE, 1996). L'OCDE viendra compléter par la suite sa première définition en expliquant que ce patrimoine est l'ensemble de connaissances, habilités, compétences et autres attributs propres à la personne et qui sont en relation avec l'activité économique (OCDE, 1998). En effet, le capital humain est une ressource interne et propre à l'individu, innée ou acquise dans le temps, et qui se doit d'être développée tel qu'un investissement dont on attend un retour futur (Laroche, et al., 1999).

Par la suite, une autre définition du capital humain par l'OCDE en 2001 qui considère cet actif comme l'ensemble des qualifications, des connaissances, des compétences ainsi que toute autre qualité des individus qui favorisent le bien-être personnel, social et économique. Ainsi, le capital humain, selon cet organisme regroupe « les connaissances, les qualifications, les compétences et caractéristiques individuelles qui facilitent la création du bien-être personnel, social et économique » (OCDE, 2001).

2.2. Composantes du capital humain

Le capital humain est un concept large, qui revêt de multiples facettes, et recouvre différents types d'investissements dans les ressources humaines. Mayo explique cette notion comme étant une capacité individuelle, des compétences, des connaissances, de l'expérience et du réseautage. En effet, la capacité individuelle d'auto-motivation, de productivité, de

communication, de leadership, de l'ambition, de partage, de respect et de soutien dans un groupe de travail relèvent selon Mayo du ressort du capital humain (Mayo, 2001). Néanmoins, les composants précités du capital humain restent intangibles et difficiles à mesurer.

A vrai dire, la situation économique des pays de l'OCDE dépend d'une offre suffisante de capital humain hautement qualifié. En effet, c'est grâce aux diplômes que le capital humain et le niveau de compétences d'un individu sont mesurés (OCDE, 2014). Ce sont les personnes avec le plus de diplômes qui présentent les taux d'emploi les plus élevés. Au même temps, les personnes ayant de plus faible qualification sont les plus susceptibles d'être au chômage (ibid.).

D'un autre côté, on assiste de nos jours à un phénomène qui pousse les jeunes étudiants à se cacher dans les écoles et les universités de peur de sortir et de s'affronter à un marché d'emploi de plus en plus rigide. Spécifiquement les jeunes de la région du Moyen Orient et du MENA affichent l'un des taux de chômage les plus élevés au monde (Dadush, 2019).

Le capital humain peut aussi être approché à travers les formations que reçoivent les travailleurs dans les entreprises et qui contribuent à améliorer les compétences et les qualités du capital humain (Zuinen & Varlez, 2004). La formation dans le capital humain est alors un enjeu important qui peut constituer un avantage comparatif pour les entreprises.

Le capital humain diffère alors de par ses compétences et son savoir-faire. « L'aspect-clé du capital humain a trait aux connaissances et compétences possédées par les individus et accumulées au cours de la scolarité, de la formation et des expériences et qui sont utiles pour la production de biens, de services et de connaissances nouvelles » (Ibid.) grâce à quoi, l'investissement en capital humain est une clé pour garantir la performance dans les entreprises.

Si le capital humain est alors tout ce que l'employé emmène avec lui quand il quitte l'entreprise (tel que les compétences, les connaissances, les expériences et les capacités des personnes), cela veut dire qu'il est le propriétaire de cet actif (Meritum, 2002). En effet, les

différents composants de cette ressource dépendent de leur possesseur car nul ne possède l'homme. En différence de tout autre actif, une entreprise n'est jamais propriétaire de ses employés ou de leurs idées, leur vision ou leurs plans futurs. Considérant les clients de l'essor du capital humain, il en va de même de sa relation avec ces derniers. Ce qui compte alors, c'est de savoir tisser une bonne relation avec les employés et les clients afin d'assurer la productivité voulue des employés et la fidélité espérée des clients.

Il faut aussi noter que dans le passé, la principale préoccupation des pays était d'augmenter le niveau moyen de leur capital humain, et ce, sans prendre en considération la manière de répartition du niveau d'éducation et de compétences dans leur population (OCDE, 2014). Il est vrai que ces critères sont importants dans l'amélioration le développement économique d'un pays, néanmoins, depuis que les pays les plus développés s'acharnent à offrir des niveaux d'éducation et de formation supérieure, les agrégats de mesure du capital humain ne sont plus capables d'expliquer les différences de production économique entre les pays (ibid.).

C'est pourquoi, le capital humain doit être considéré comme un actif immatériel difficilement maniable et mesurable. Ce qui renvoie à notre problématique de chercher à accompagner cet investissement à l'aide d'outils et d'agrégats de contrôle de gestion. L'objectif sera alors ; comme pour chaque investissement ; d'élaborer un outil de mesure et de contrôle capable de garantir le retour sur investissement souhaité par les entreprises.

3. Contrôle de gestion sociale : outil de pilotage et de mesure des actifs immatériels

Le contrôle de gestion est une fonction qui s'habille selon le besoin de chaque entreprise. De là, l'évolution des entreprises ainsi que leurs nouveaux modes d'organisation avaient pour raison l'apparition du contrôle de gestion sociale ou contrôle de gestion des ressources humaines. « 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 » (Martory, 2018).

3.1. Naissance du contrôle de gestion sociale

Le contrôle de gestion sociale découle du contrôle de gestion, il faut d'abord rappeler que le contrôle de gestion est défini comme étant « un processus pensé pour intervenir avant, pendant et après l'action afin de permettre une représentation opératoire de la chaîne de création de valeurs dans l'entreprise » (Lauzel & Teller, 1980). Cette fonction garde alors son aspect de contrôle et de gestion des différentes entités de l'entreprise.

Le contrôle de gestion sociale émane spécifiquement de la partie concernant les différents outils et méthodes référant au capital humain. Il est défini par Lauzel comme étant « un processus permanent organisé, qui repose sur l'accompagnement actif de la direction des ressources humaines à l'atteinte des objectifs qu'elle s'est fixés dans le cadre de la stratégie de développement de l'entreprise » (Ibid.). Il s'agit pour le contrôleur de gestion sociale d'utiliser d'un ensemble d'outils et de méthodes lui permettant l'atteinte des objectifs fixés par la direction en ce qui concerne l'aspect social de l'entreprise.

Emilie colline avance que « le contrôle de gestion sociale s'est créé naturellement, à la demande des organisations et afin de répondre à un besoin d'anticipation et de contrôle » (Emilie, 2019). En effet, l'auteur définit le CGS comme étant une composante et une des extensions du contrôle de gestion. C'est un outil de pilotage social dont le rôle est la gestion des performances et des coûts des ressources humaines.

Martory rajoute que le contrôle de gestion sociale est une des composantes et des extensions du contrôle de gestion, il s'agit d'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. D'une autre manière, l'auteur fait également référence à « l'ensemble des modalités du contrôle des salariés dans leurs activités et leurs performances ». C'est une question de transition d'un contrôle de gestion des machines, des objets et des produits à un contrôle de gestion des activités et des humains qui les animent (Ibid.).

En raisonnant ainsi, il faut alors adapter les différentes méthodes et outils du contrôle de gestion classique à la partie sociale de l'entreprise telle que le calcul de la masse salariale, le suivi de la performance du capital humain, la gestion des frais des employés.... Il s'agit

généralement de développer des outils de contrôle de gestion tels que le calcul des coûts, l'établissement du budget ainsi que l'analyse des écarts, l'analyse de l'effectif salarial...

En effet, la définition de Martory inclut la notion du pilotage social qui signifie l'établissement d'une démarche incluant les objectifs à court terme et à long terme ainsi que l'analyse des écarts et la définition de nouveaux objectifs en relation avec le volet social de l'entreprise. La fonction du contrôle de gestion sociale devient alors une fonction primordiale, à part égale d'importance avec les autres fonctions, faisant déployer le capital humain nécessaire pour la garantie de la performance.

3.2. Objectifs et pratiques du contrôle de gestion sociale

Le contrôle de gestion sociale intervient alors pour garantir le bon pilotage social. Selon Lauzel, l'objectif du contrôle de gestion sociale est de permettre, à partir d'une approche quantitative d'un ensemble d'indicateurs sociaux, l'adéquation des pratiques des ressources humaines avec les objectifs fixés par l'entreprise (Lauzel & Teller, 1980). Cette fonction englobe deux composantes essentielles pour l'auteur à savoir le contrôle budgétaire et le contrôle qualitatif de la gestion sociale.

La fonction du contrôle de gestion sociale a également pour objectif l'analyse des coûts des ressources humaines de manière quantitative et l'évaluation des compétences et des comportements des salariés à travers une approche qualitative. Le contrôleur de gestion sociale aura pour mission d'élaborer des outils, de fournir des informations sur les coûts (analyse de la masse salariale) et sur la performance sociale de l'entreprise (analyse de la performance à travers des tableaux de bord) (Alazard & Sépari, 2018)

D'un autre côté, Martory suggère que « le contrôle social favorise le pilotage d'une organisation moderne en présentant des informations quantitatives sur les éléments dont la mobilisation est la source de sa réussite : ses ressources humaines ». Cette fonction consiste dans un travail sur trois volets de l'entreprise qui seront expliqués dans le tableau ci-dessous.

Tableau 2 : Objectifs et pratiques du contrôle de gestion sociale

Champs d'intervention du contrôle de gestion sociale	Objectifs et pratiques du contrôle de gestion sociale
Système d'information	La mise en place et le pilotage du système d'information, et ce à travers la conception des tableaux de bord permettant la gestion et le suivi de la performance des employés, de la masse salariale ainsi que les coûts qu'ils engendrent.
Analyses économiques et socio-économiques	Etablir différentes analyses pour garantir un pilotage rationnel tels que : l'analyse de la masse salariale, de la performance, des coûts cachés, des écarts de budget...
Contrôle budgétaire social	C'est le résultat des analyses économiques et socio-économiques se traduisant par un ensemble de décisions, de prévisions et d'objectifs.

Source : Martory, B. 2018

La fonction du contrôle de gestion sociale a donc pour objectif de « calculer les coûts résultant du travail et des avantages associés et à analyser les variations de la masse salariale. Cette fonction permet aussi de piloter les effectifs et de suivre la performance des ressources humaines grâce à des indicateurs clés » (Emilie, 2019). En résumé, la fonction du contrôle de gestion intervient dans la gestion des ressources humaines, incluant à cela l'aspect social et financier des employés.

3.3. Outils et méthodes du contrôle de gestion sociale

Quand il s'agit de contrôle, peu importe la fonction ou le statut de l'entité en question dans l'entreprise, il faut toujours avoir une balise d'outils et méthodes nécessaires, préétablis et adéquats pour mener à bien cette mission. De la même façon, le contrôle de gestion social nécessite également un ensemble d'outils et de méthodes propre à la fonction pour garantir un bon pilotage social.

Martory propose ces démarches en deux niveaux, à savoir le niveau stratégique où il est question de choix et de décision stratégique dont le résultat est à long terme. Il s'agit en effet

des décisions émises par la direction en ce qui concerne les pôles importants de l'entreprise tels que les structures de rémunération et du fonctionnement de système (processus de contrôle), la variation des coûts sociaux, la gestion et l'évaluation des ressources et des compétences... (Martory, 2018).

D'un autre côté, le contrôle de gestion social s'exerce également à un niveau opérationnel, c'est-à-dire l'ensemble des démarches émises par les responsables afin d'atteindre les objectifs conclus au niveau stratégique. Il est question à ce niveau de contrôle d'adopter des outils tel que la mise en place d'un système de suivi du budget et des frais de personnels, de tableau de bord de gestion des flux d'effectifs et d'ajustement des compétences...etc.

Le tableau ci-dessous inspiré du travail de Martory (2018) résume les différents axes d'action et les démarches et les méthodes y afférent, et ce, concernant les deux niveaux du contrôle de gestion (stratégiques et opérationnels).

Tableau 3 : Les démarches et les méthodes du contrôle de gestion sociale

Axes d'actions	Méthodes et Démarches
Niveau stratégique : Pilotage du développement socioéconomiques et des grands équilibres de l'entreprise à long terme	
Organisation	Évolution de l'organisation et mise en œuvre des flexibilités
Emplois et compétences	Projection des effectifs et compétences Planification des ressources humaines Politique de formation
Impact financier et masse salariale	Mesure des coûts sociaux Évolution des systèmes de rémunérations Pilotage de la masse salariale
Performances	Suivi des performances socio-économiques Politique d'intéressement
Niveau opérationnel : pilotage socio-économique à moyen et à court terme	
Pilotage social	Gestion individuelle Suivi des dysfonctionnements

	Conditions de travail
Allocation et développement des ressources	Gestion des effectifs et des temps Formation Gestion des compétences et des carrières
Pilotage économique	Paie Rémunérations Budgets de frais de personnel Suivi de la masse salariale

Source : Martory, B. 2018

La notion du contrôle de gestion social converge vers une optique de gestion et de mesure de la performance des ressources de l'entreprise « *Aujourd'hui, le contrôle de gestion s'est complété et enrichi. Le lien avec le pilotage stratégique s'est renforcé. La stratégie et le choix des outils de pilotage conditionnent le processus du contrôle de gestion. Par conséquent, la problématique de l'évaluation de la performance s'est largement enrichie.* » (Zian, 2013). La performance est alors au centre d'intérêt des gestionnaires de ressources humaines et présente une problématique complexe à dompter.

La gestion de l'investissement en capital humain suscite aujourd'hui l'intérêt de tout manager soucieux d'assurer la performance de son entreprise. L'importance du contrôle de gestion social dans le monde d'entreprise s'est traduite par la création d'un nouveau poste « contrôleur de gestion sociale ». Ce métier marie entre les pratiques de la fonction sociale et des connaissances financières de l'entreprise afin d'offrir à travers une balise d'outils la meilleure gestion des ressources et des compétences du capital humain.

Conclusion

A travers cet article, il est visible que le capital immatériel occupe une importance primordiale dans l'économie d'aujourd'hui. Cet actif difficile à mesurer et à piloter a su prendre sa place dans la stratégie des gestionnaires et des dirigeants alors qu'elle a été longtemps marginalisée et délaissée en faveur de performance financière à court terme des actifs matériels.

Le capital humain, considéré parmi le plus importants des capitaux immatériels reste néanmoins le plus difficile à manier. En effet, c'est une responsabilité partagée entre l'entreprise et l'employé. Il s'agit de bien se former pour être accepté et rémunéré à sa propre

valeur pour l'employé, et de savoir développer, motiver et garder cet actif humain pour l'employeur.

L'objectif est alors d'avoir les bons éléments de mesure et de pilotage du capital humain pour en tirer une performance à long terme ainsi qu'un avantage concurrentiel. Le contrôle de gestion a muté aussi vers la quête de la performance dans l'immatériel, en proposant un contrôle de gestion sociale à travers des outils de mesure et de pilotage de ces actifs immatériels.

Le contrôle de gestion social est donc une solution intéressante grâce aux méthodes d'analyse et de gestion qu'il met à disposition afin de garantir un pilotage social et économique du capital humain des entreprises. C'est un outil méthodologique qui traduit en décisions les visions des financiers issus d'analyses sociales et socioéconomiques et vérifie l'application des choix stratégiques de la direction sans oublier que c'est un outil de gestion permettant de suivre les salariés, leurs couts, leurs activités ainsi que leurs performances.

La gestion et le pilotage de l'immatériel peut trouver ses solutions à travers le contrôle de gestion sociale. Une priorité pour les entreprises qui ont compris l'importance de développer leurs actifs immatériels afin d'en tirer une performance à long terme ainsi qu'un avantage concurrentiel. De nouveau poste ont vu le jour dans le monde professionnel en réponse de ce besoin tel que le contrôleur de gestion social.

Nonobstant, l'intérêt pour l'immatériel est certes indiscutable de nos jours. Néanmoins, la complexité et la diversité des définitions et des classifications de ces actifs remet en question la pertinence et l'efficacité des outils de mesure et de pilotage du contrôle de gestion qui vont permettre de mieux appréhender le capital immatériel. Également la recherche dans ce domaine reste faible que ça soit sur l'échelle nationale ou internationale.

La plupart des auteurs qui se sont intéressé à la gestion, le pilotage et la mesure du capital immatériel émanent de pays scandinaves. Sans oublier que dans sa composante principale, le capital humain est une variable difficile à manier qui peut changer de comportements d'un pays à l'autre selon plusieurs critères tels que la culture du pays ou la nature du secteur d'activité de l'entreprise.

Les entreprises du 21^{ème} siècle se trouvent alors avec le défi de trouver les outils efficaces et les moyens organisationnels adéquats afin de profiter de la richesse de leur actif immatériel. L'objectif est de garantir une performance à long terme et un avantage concurrentiel sur le marché.

BIBLIOGRAPHIE

AÂMOUM H. & DARGOUCH B. (2020) «Le poids du capital immatériel dans la valeur des entreprises marocaines cotées en bourse: Analyse comparative entre les entreprises agroalimentaires et les entreprises de services», *Revue Internationale des Sciences de Gestion* « Volume 3 : Numéro 2» pp : 1320 - 1338

Alazard, C., & Sépari, S. (2018). DCG 11-Contrôle de gestion-Manuel. Dunod.

Ali, A. A., & Dadush, U. (2018). Deindustrialization and Employment in Morocco.

Armstrong, M., & Taylor, S. (2020). *Armstrong's handbook of human resource management practice*. Kogan Page Publishers.

Becker, G.S., 1964. Human capital theory. Columbia, New York, 1964.

Bontis, N. Bart, C. Serenko, A. and Grant, J. (2009). A scientometric analysis of the Proceedings of the McMaster World Congress on the Management of Intellectual Capital and Innovation for the 1996- 2008 period. *Journal of Intellectual Capital*.

Caldari, K. (2007). Alfred Marshall's critical analysis of scientific management. *The European Journal of the History of Economic Thought*, 14(1), 55-78.

Centre pour la recherche, & innovation dans l'enseignement. (2001). Du bien-être des nations : le rôle du capital humain et social. OCDE Publishing.

Chauffour, J. P. (2017). *Le maroc à l'horizon 2040: Investir dans le capital immatériel pour accélérer l'émergence économique*. The World Bank.

Cohen, J. A. (2011). *Intangible assets: valuation and economic benefit* (Vol. 273). John Wiley & Sons.

Dadush, U. (2019). *Youth unemployment in the Middle East and North Africa, and the Moroccan case* (No. 2019-4). Economics Discussion Papers.

Dammak, S., Triki, M., & Boujelbene, Y. (2010). Towards a measurement scale for the voluntary disclosure of the intellectual capital. *Journal of Advanced Research in Management*, 1(1), 30-44.

Dess, G. G., & Davis, P. S. (1984). Porter's (1980) generic strategies as determinants of strategic group membership and organizational performance. *Academy of Management journal*, 27(3), 467-488.

Elarfaoui, M., & Daanoune, R. (2018). Le concept du capital immatériel: l'ambiguïté d'une terminologie. *Journal of Academic Finance*, 9(1), 119-139.

Emilie, C. (2019). Le contrôle de gestion sociale, effectifs et masse salariale, frais de personnel, coûts de la fonction RH. Gereso,(Ed.3).

Freeman, R. B. (1997). Working for nothing: The supply of volunteer labor. *Journal of Labor Economics*, 15(1, Part 2), 140-166.

Gonne, J., &Feudjo, J. R. (2017). Comportement des entreprises en matière d'investissements immatériels : état des lieux et déterminants en contexte camerounais. *La Revue Gestion et Organisation*, 9(1), 37-50.

Hunt, E. K., & Sherman, H. (1972). Value, Alienation, and Distribution. *Science & Society*, 29-48.

Laroche, M., Mérette, M., &Ruggeri, G. C. (1999). On the concept and dimensions of human capital in a knowledge-based economy context. *Canadian public policy/Analyse de Politiques*, 87-100.

Lauzel, P., & Teller, R. (1980). *Contrôle de gestion et budgets*. Sirey.

MacKenzie Jr, W. I. (2010). *Human capital: The importance of staffing levels*. University of South Carolina.

Marr, B., & Adams, C. (2004). The balanced scorecard and intangible assets: similar ideas, unaligned concepts. *Measuring business excellence.*, 8(3), pp.18-27.

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

Martory, B. (2018). Contrôle de gestion sociale : salaires, masse salariale, effectifs, compétences, performances. Vuibert.

Matoussi, H., & Zemzem, A. (2004, May). Investissements immatériels et création de valeur Etude empirique sur le marché français.

Mayo, A. (2001). The human value of the enterprise: Valuing people as assets - Monitoring, measuring, managing. London : Nicholas Brealey Publishing.

Meritum, P. (2002). Guidelines for managing and reporting on intangibles. Fundación Airtel-Vodafone.

Miller, R. (1996). *Measuring What People Know. Human Capital Accounting for the Knowledge Economy*. OCDE Publications and Information Center, 2001 L Street, NW, Suite 650, Washington, DC 20036-4922..

Motta, M. (2004). *Competition policy: theory and practice*. Cambridge University Press.

OCDE, Centre for Educational Research and Innovation. (1998). *Human capital investment: an international comparison*. OCDE, Paris, France.

Parnes, H. S. (1984). *Peoplepower: Elements of human resource policy*. Sage Publications, Inc.

Petty, R., & Guthrie, J. (2000). Intellectual capital literature review. *Journal of intellectual capital*. 1(2), pp.155-176.

Pike, S., Roos, G., & Marr, B. (2005). Strategic management of intangible assets and value drivers in R&D organizations. *R&D Management*, 35(2), 111-124.

Rodwell, J. J., & Teo, S. T. (2004). Strategic HRM in for-profit and non-profit organizations in a knowledge-intensive industry: The same issues predict performance for both types of organization. *Public Management Review*, 6(3), 311-331.

Roth, F., & Thum, A. E. (2010). Does intangible capital affect economic growth? *CEPS Working Documents*, (335).

Sahut, J. M., & Boulerne, S. (2010). Have IAS (International Accounting Standards) /IFRS improved the information content of intangibles in France?.

Schultz, T. W. (1961). Investment in human capital. *The American economic review*, 1-17.

Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1989). Management entrenchment: The case of manager-specific investments. *Journal of financial economics*, 25(1), 123-139.

Smith, A. (1937). *The wealth of nations*, ed. Edwin Cannan, New York: Modern Library.

Smith, A. (1950). *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, (1776).

Ståhle, P., Ståhle, S., & Lin, C. Y. (2015). Intangibles and national economic wealth—a new perspective on how they are linked. *Journal of Intellectual Capital*. 16(1), pp.20-57.

Ståhle, P., Ståhle, S., & Lin, C. (2015). Récapitulatif des travaux réalisés sur le CI durant ces vingt dernières années. *Journal of Intellectual Capital*.

Taylor, F. W. (1911). *The principles of scientific management*. New York, 202.

Zian, H. (2013). Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances (Doctoral dissertation, Bordeaux 4).

Zuinen, N. (2004). Indicateurs pour un développement durable : aspects méthodologiques et développements en cours-Méthodologies de la Task Force Développement durable. *Dossier du Bureau fédéral du Plan*.