

Le contrôle de gestion socio-économique de la performance : enjeux, conception et implantation

Laurent CAPPELLETTI*

Université Jean Moulin Lyon 3

Classification JEL : M19, M40

Correspondance :

ISEOR

15 Chemin du Petit Bois,

69130 Écully

E-mail : cappelletti@iseor.com

Résumé : Cet article soulève la problématique de la conception et l'implantation d'un contrôle de gestion socio-économique dans une entreprise, d'aide au pilotage de la performance sociale et de mesure de ses impacts sur la performance économique. À partir de recherches-interventions menées dans quatre entreprises de 1999 à 2003, l'article décrit les enjeux d'un pilotage de la performance sociale fondé sur un contrôle de gestion socio-économique. L'article identifie des conditions informationnelles et organisationnelles pour implanter durablement dans l'entreprise un contrôle de gestion socio-économique.

Mots clés : performance sociale – contrôle de gestion socio-économique – indicateurs socio-économiques – décentralisation synchronisée – création de valeur – pilotage.

Abstract : This article raises the issue of introducing socio-economic management control in a company to help steer social performance and measure its economic impacts. Based on intervention-research missions run in four companies from 1999 to 2003, this article shows the importance of steering social performance by socio-economic management control. It also identifies information related, organizational and managerial conditions for introducing socio-economic management control in a company and perpetuating its functioning.

Key words : social performance – socio-economic management control – socio-economic indicators – synchronized decentralization – creating value.

* L'auteur remercie vivement les deux réviseurs pour leurs précieuses remarques.

La performance économique a longtemps été privilégiée par les dirigeants et le gouvernement de l'entreprise comme critère d'appréciation de la performance, au détriment de la performance sociale. Les modèles de contrôle de gestion développés depuis une vingtaine d'années sont centrés le plus souvent sur la maîtrise de la performance économique et la mesure des critères de compétitivité, rentabilité et productivité (Naro, 2004). Pourtant théoriciens et praticiens s'accordent désormais pour considérer la performance sociale comme un avantage stratégique (Price Waterhouse Coopers, 2002), dans la continuité des travaux de la théorie des ressources (Hamel et Prahalad, 1990). La maîtrise de la performance sociale est ainsi devenue un thème majeur des recherches en contrôle de gestion (Burlaud et al., 2004). En gestion des ressources humaines, l'approche configurationnelle, développée par Pfeffer (1995), Mac Duffie (1995) ou Delery et al. (2005), étudie les effets des pratiques de ressources humaines sur la performance économique.

Dans ce cadre, l'article propose un modèle de contrôle de gestion socio-économique centré sur la maîtrise de la performance sociale et la mesure de ses impacts sur la performance économique. Dans un premier temps (sections 1 et 2), l'article étudie les modèles existants de contrôle de gestion à dominante économique et sociale et positionne le modèle de contrôle de gestion socio-économique, qui repose sur la théorie socio-économique de l'entreprise (Savall, 1974, 1975, 1979). Dans un deuxième temps (section 3), l'article étudie les conditions informationnelles et organisationnelles d'implantation durable de ce modèle, en s'appuyant sur les résultats de recherches-interventions menées dans quatre entreprises différentes de 1998 à 2003. Une telle étude de terrain nous semble pertinente, car de nombreux travaux soulignent les écarts entre conception et application d'un modèle de contrôle de gestion, comme ceux de Clarke (1995) sur l'*Activity Based Costing*. De plus, les méthodologies de terrain restent peu utilisées dans la littérature pour aborder des hypothèses touchant à la fois les domaines économiques, sociaux et organisationnels (Decock Good et Georges, 2003).

1. Cadre théorique de la recherche

La performance d'une entreprise est multidimensionnelle (Burlaud et al., 2004) et lie indéfectiblement la performance sociale et la performance économique (Perroux, 1974). Traditionnellement, la performance économique se lit dans les résultats présentés par le système d'information comptable et les indicateurs de compétitivité, qualité, efficacité et efficience. L'analyse de la performance sociale se matérialise le plus souvent en termes de satisfaction des salariés dans le domaine social (Savall, 1974, 1975, 1979). Sur la base de ces définitions, nous montrons pourquoi le pilotage efficace et efficient de la performance sociale demande la conception d'un modèle de contrôle de gestion socio-économique, centré sur la maîtrise de la performance sociale et la mesure de ses effets sur la performance économique.

1.1. *Les modèles de contrôle de gestion centrés sur la maîtrise de la performance économique*

Naro (2004) montre que les modèles de contrôle de gestion développés depuis environ deux décennies sont fondés sur la maîtrise de la performance économique et ses critères de compétitivité, rentabilité et productivité. C'est le cas du contrôle de gestion à dominante financière, centré sur la maîtrise de la rentabilité, qui s'est développé en particulier au niveau des groupes. Le critère dominant est ici la rentabilité des capitaux investis et la création de valeur pour l'actionnaire. Les méthodes d'évaluation de valeur fondées sur les travaux de Copeland (1991), utilisant les techniques de l'*Economic Value Added* (EVA) et de la *Market Value Added* (MVA), sont particulièrement représentatives d'une telle évolution. Cette préférence pour les indicateurs économiques réside, en premier lieu, dans la relative simplicité de mise en pratique d'un processus d'évaluation de la performance économique. L'EVA, par exemple, peut être mise en œuvre dans la plupart des entreprises sans trop de difficultés techniques (Caby et Hirigoyen, 1997). En second lieu, cette domination s'explique par la prégnance du paradigme classique de la firme, celui de la maximisation des profits à court terme pour les actionnaires. Ce paradigme, dont l'outil privilégié est le système d'information comptable d'inspiration systémique (Dupuy, 1995) conduit à une vision de la performance qui laisse dans l'ombre les potentialités sociales et stratégiques de la firme. Dans un

modèle de contrôle de gestion financier, la main d'œuvre est donc davantage représentée comme un coût que comme une ressource stratégique.

Naro (2004) explique également que les modèles de contrôle de gestion fondés sur les approches en termes de chaîne de valeur et d'avantage concurrentiel développées par Porter (1986), restent centrés sur la maîtrise de la performance économique, même s'ils s'accompagnent de représentation forte en matière d'organisation du travail et de gestion des ressources humaines. Il s'agit par exemple des approches en termes de comptabilité et de management par activité (*Activity Based Costing, Activity Based Management*), de la méthode des coûts cibles (*Target Costing*), de la gestion stratégique des coûts de Shank et Govindarajan (1995), du contrôle de gestion fondé sur l'*empowerment* proposé par Johnson (1992) et en France par Lorino (1995). Il s'agit là d'un contrôle de gestion essentiellement orienté vers la recherche de la compétitivité à partir de la maîtrise de la relation valeur-coût. L'une des caractéristiques de ce nouveau contrôle de gestion tient dans la place accordée aux acteurs dans le management des performances. Pour Johnson (1992) les acteurs sont à la source de la compétitivité, par leurs activités créatrices de valeur et génératrices de coûts. Mévellec (1990) montre que ce nouveau contrôle de gestion déplace l'attention du pilotage physico-financier (pilotage par les chiffres) vers la gestion des ressources humaines (pilotage des hommes), même si la performance sociale n'est pas au cœur de ce modèle.

1.2. La demande de pilotage de la performance sociale et de mesure de ses effets économiques

L'évaluation et le pilotage de la performance sociale semblent *a priori* plus difficiles, car ils demandent une définition de l'objet étudié et une méthode d'évaluation. Lorsque les systèmes d'information sociale existent dans les entreprises, par exemple pour construire le bilan social, c'est souvent à l'état embryonnaire. Le bilan social reste un outil peu lisible et peu utile pour le management (Decock Good et Georges, 2003). Pourtant le gouvernement d'entreprise cherche désormais à élargir ses critères d'appréciation de la performance. La valorisation dans les comptes de la qualité et de l'implication du potentiel humain, par exemple pour mieux éclairer le *goodwill*, fait l'objet de recherches en finance (Tournier et Tournier, 2002). Sur ces questions, le courant

de la théorie des ressources stipule que les employés d'une entreprise constituent un avantage compétitif difficile à dupliquer pour la concurrence (Noguera, 2002) ; (Decock Good et Georges, 2003). Cette théorie a surtout été stimulée par l'apparition, dans le champ de la stratégie, de la théorie des ressources internes popularisée par Hamel et Prahalad (1990). Ces auteurs montrent que les employés et la façon dont ils sont gérés jouent un rôle capital dans le succès des organisations et constituent une source d'avantage stratégique durable. Pour Huselid et *al.* (1997), la théorie des ressources contribue fortement à la construction de l'avantage concurrentiel. Pour Wright et *al.* (1994), les ressources humaines présentent potentiellement tous les attributs caractéristiques d'une ressource clé : elles sont rares, créent de la valeur, et sont imparfaitement imitables et difficilement substituables. Pour Kofman et Senge (1993), la vitesse à laquelle les organisations apprennent (sous-entendu plus vite que les firmes rivales...) serait ainsi la seule source d'avantage concurrentiel durable.

Beer et Nohria (2000) développent une conception organisationnelle du changement appelée « Théorie O », fondée sur le renforcement des compétences et sur l'apprentissage organisationnel. Ils opposent cette conception à une conception économique du changement appelée « Théorie E », fondée sur la recherche immédiate de création de valeur pour l'actionnaire, qui ne laisse pas le temps à l'entreprise de développer des compétences spécifiques. Amit et Shoemaker (1993) ont montré, en effet, que le développement de compétences spécifiques dans une entreprise était le résultat d'une expérience assez longue à acquérir. Kaplan et Norton (1998) mettent également en exergue le lien entre la motivation des salariés, la rentabilité des investissements intellectuels, incorporels et immatériels de l'entreprise et les résultats économiques. Les concepts de capital intangible, d'actif intangible, de capital de connaissances (*knowledge capital*), de capital intellectuel interpellent les actionnaires (Cappelletti et Khouatra, 2004). Le terme de capital intellectuel recouvre toutes les formes de ressources intangibles ainsi que leur interaction et dépend donc fortement de la performance sociale (Edvinsson et Malone, 1999).

1.3. Le contrôle de gestion sociale : concepts et outils

En réponse à la problématique du pilotage de la performance sociale, des auteurs comme Martory (2001) étudient le concept de capital

immatériel et les indicateurs clés de la performance sociale. Ils privilégient la mise en place d'un contrôle de gestion sociale, outil du contrôle de gestion (Burlaud et al., 2004). La mise en place d'un tel système passe par la définition d'indicateurs extra-comptables de la performance sociale (Plane, 2003), la mise en place de tableaux de bord et de dispositifs organisationnels, comme dans le cas du contrôle de gestion. Edvinsson et Malone (1999) ainsi que Sveiby (2000) proposent des indicateurs extra-comptables de pilotage de la performance sociale, pour rendre celui-ci plus vivant et stimulant. Par exemple, le modèle d'Edvinsson et Malone, mis en œuvre dans l'entreprise Skandia, décompose le capital immatériel en deux branches : le capital humain et le capital structurel. Edvinsson et Malone proposent un outil appelé le navigateur de Skandia (*Skandia Navigator*) divisé en cinq domaines qui modélisent la valeur du capital immatériel de l'entreprise : les finances, les clients, les *process*, le renouvellement et le développement, et les ressources humaines. Ces dernières sont placées au centre du schéma de création de valeur car elles irriguent les quatre autres domaines.

En raison des liens entre l'investissement immatériel, la performance sociale et la performance économique, Martory (2001) propose de positionner le contrôle de gestion sociale comme composante du contrôle de gestion. Le contrôle de gestion nécessite alors la mise en place d'indicateurs financiers, pour surveiller la survie de l'entreprise, et d'indicateurs sociaux portant sur la motivation des personnes, pour veiller au développement de l'entreprise. Martory montre que la performance sociale s'apprécie à court terme selon des indicateurs d'efficacité (atteinte des résultats) et d'efficience (résultats/moyens), et à long terme selon la qualité des investissements sociaux réalisés (coût historique du recrutement, coût de remplacement pour l'effet d'apprentissage). Il propose d'évaluer les indicateurs de la performance sociale, par les cinq composants du personnel-mix : la politique salariale et sociale, la valorisation sociale des salariés, le climat et le comportement social, les relations paritaires, l'image sociale interne-externe. Ces composants sont des facteurs de la politique des ressources humaines, mesurables par des clignotants (par exemple l'absentéisme et le *turn-over* pour le composant climat et comportements social). Plane (2003) montre que le contrôle de gestion sociale impose de compléter le système comptable par un tableau de bord de pilotage social comprenant des indicateurs de situation (par exemple,

les effectifs) et de mouvement (par exemple le taux de croissance des effectifs) du personnel.

En synthèse, il apparaît que les enjeux d'un pilotage efficace et efficient de la performance sociale sont aujourd'hui d'importance, afin de répondre aux impératifs de création de valeur matérielle et immatérielle. L'analyse des modèles de contrôle de gestion sociale et économique réalisée dans cette section appelle des recherches sur un modèle de contrôle de gestion socio-économique.

2. Méthodologie de la recherche

L'hypothèse centrale posée dans notre étude est que le modèle de contrôle de gestion socio-économique est une réponse possible à la problématique d'un pilotage efficace et efficient de la performance sociale, conciliant satisfactions sociales et impératifs économiques. Le contrôle de gestion socio-économique fondé sur les principes de la théorie socio-économique des organisations est présenté dans cette section, ainsi que la méthodologie de recherche-intervention² utilisée pour étudier les conditions de son implantation dans une entreprise.

2.1. La conception du contrôle de gestion socio-économique

Le modèle d'analyse socio-économique rapproche l'activité d'une organisation à l'équilibration d'une unité active (Perroux, 1974). Pour apprécier la performance de l'activité ainsi définie, une méthode socio-économique de calcul des coûts cachés, c'est-à-dire des coûts non dénommés, non mesurés et non surveillés dans le système d'information comptable classique, est proposée. Elle se fonde sur la notion de fonctionnement attendu ou orthofonctionnement qui fait office de norme de référence dans le calcul (Savall, 1974, 1975, 1979). L'entreprise peut être analysée par rapport à cette norme de fonctionnement qui permet de réaliser les objectifs de l'organisation en tenant compte des contraintes sociales. Les indicateurs de dysfonctionnements, en tant qu'écart constatés et révélés par les acteurs d'entreprise par rapport au

² Pour une présentation et une démonstration détaillée de la théorie socio-économique et de la méthodologie de recherche-intervention appliquée par l'équipe de l'ISEOR sur un millier d'entreprises depuis 1976, nous renvoyons le lecteur à Savall (1974, 1975, 1979) et Savall et Zardet (1987, 1992, 2004).

fonctionnement attendu, sont des variables de synthèse qui révèlent un état de l'efficacité sociale de l'organisation. Les coûts cachés, ou pertes de valeur ajoutée, sont la traduction monétaire des activités de régulation des dysfonctionnements.

Les dysfonctionnements, qui sont révélés par les acteurs dans des entretiens, s'inscrivent dans six domaines, qui constituent des variables explicatives du fonctionnement et modélisent la performance sociale d'une entreprise : organisation du travail, conditions de travail, gestion du temps, Communication-Coordination-Concertation (3C), formation intégrée, mise en œuvre stratégique. Ces dysfonctionnements élémentaires sont ensuite regroupés en cinq indicateurs considérés comme des familles de dysfonctionnement : absentéisme, accidents du travail, rotation du personnel, défauts de qualité, écarts de productivité directe. Pour remédier aux dysfonctionnements, l'entreprise met en place des activités de régulation coûteuses en temps et matière ou en produits et services non rendus (non-production). Le coût de l'ensemble des dysfonctionnements est égal à la somme du coût historique des surconsommations de temps et matière et des coûts d'opportunité (manque à gagner dû aux non-productions). L'ensemble constitue un potentiel d'amélioration de la performance économique à court terme, par la réduction des coûts historiques, à plus long terme par la conversion des coûts d'opportunité en valeur ajoutée. L'analyse socio-économique s'intéresse donc aux coûts des activités, et annonce en particulier les travaux de Miller et Vollman (1985) sur « l'entreprise fantôme » (*The hidden factory*) qui montreront que les coûts de production résultent grandement des coûts des activités et pas seulement des volumes produits. L'analyse socio-économique développe également le concept de qualité intégrale du fonctionnement, qui se distingue du concept de qualité totale de Crosby (1979), en soulignant l'exigence d'un positionnement stratégique des actions d'amélioration de la qualité.

En résumé, le contrôle de gestion socio-économique est centré sur la mesure qualitative, quantitative et financière des dégradations de performance sociale. Il permet à partir de cette mesure initiale, de mesurer les gains de valeur ajoutée, ou réduction des coûts cachés, engendrés par les réductions de dysfonctionnements, qui correspondent à des gains de satisfaction sociale. De même, il permet de mesurer l'impact qualitatif, quantitatif et financier d'une décision touchant la performance sociale. Le contrôle de gestion socio-économique est donc centré sur la maîtrise de la performance sociale et son impact sur la per-

formance économique. Notre hypothèse est qu'il permet d'aider les managers à piloter la performance sociale avec efficacité et efficience, en éclairant de façon qualimétrique les liens entre satisfaction sociale et création de valeur économique. Le contrôle de gestion socio-économique contribue à l'atteinte des objectifs du système de contrôle de gestion de l'entreprise tel que l'a défini Gervais (2005). C'est un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficience, efficacité et pertinence, conformément aux objectifs de l'organisation, et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie.

2.2. *Les terrains de recherche*

Pour étudier les conditions d'implantation du contrôle de gestion socio-économique et son utilité dans le pilotage de la performance sociale, nous avons observé la mise en place des cinq indicateurs de la performance sociale, selon le modèle socio-économique, dans les tableaux de bord de pilotage des managers de quatre entreprises. Pour illustrer la démonstration, l'article présente de façon détaillée les résultats observés sur deux indicateurs, l'absentéisme et la rotation du personnel. En effet, ces deux indicateurs connotent très fortement la satisfaction des salariés au travail (Kaplan et Norton, 1998) et leur lien avec la performance sociale est bien établi (Candau, 1989). Ils contribuent à éclairer le management stratégique des ressources humaines d'une firme, dont l'objet principal est de faire travailler les personnes ensemble dans le sens de la stratégie (Plane, 2003). Les résultats présentés s'appuient sur des recherches-interventions menées auprès d'une entreprise de transport en commun de 600 personnes (entreprise A, durée 1 an, 1999), d'un cabinet d'audit et de conseil de 55 personnes (entreprise B, durée 1 an, 2000), d'une entreprise d'étude et de conseil en mécanique de 700 personnes (entreprise C, durée 1 an, 2001), d'une entreprise de conseil en surveillance et sécurité de 800 personnes (entreprise D, durée 1 an, 2002-2003). Dans les quatre entreprises étudiées, la performance sociale ne faisait pas l'objet d'un pilotage spécifique de la part du contrôleur de gestion et des managers. Seules les informations sociales devant figurer dans le bilan social, telles que l'absentéisme, les entrées et sorties de personnel..., faisaient l'objet d'une collecte et d'un traitement de la part du département des ressources humaines. Consciente néanmoins des coûts engendrés par les dys-

fonctionnements sociaux, la Direction de ces quatre entreprises a souhaité lancer une recherche-intervention sur l'évaluation et le pilotage de la performance sociale.

2.3. *Le protocole et le mode opératoire de la recherche*

Le processus de recherche-intervention est fondé à la fois sur l'induction et la déduction, en alternant les recherches de terrain, appelées phases d'immersion, avec des phases de recul et d'analyse, appelées phases de distanciation (David et *al.*, 2000). Les phases d'immersion donnent naissance, par induction, à des interprétations. Dans un deuxième temps, les phases de distanciation permettent, par déduction, de formuler des hypothèses de recherche, validées ou non par une nouvelle phase d'immersion. Le contraste des deux phases favorise la création de connaissances. Le processus de la recherche est également fondé sur l'interaction cognitive entre le chercheur et les acteurs d'entreprise. Le chercheur utilise l'action qu'il pilote afin de produire des connaissances et les acteurs contribuent à la construction même du processus de recherche (Savall et Zardet, 2004).

Le protocole de recherche a permis de tester la mise en place d'indicateurs de pilotage de la performance sociale (en particulier absentéisme et rotation du personnel) auprès de l'encadrement de micro-espaces spécifiques, leur évaluation qualitative et financière, leur utilisation dans des tableaux de bord de pilotage, et le rôle du contrôleur de gestion dans l'implantation d'un contrôle de gestion socio-économique. Le terme micro-espace désigne un ensemble de personnes constituant un groupe d'activité dans un territoire géographique (service, département, division) et dirigé par un même responsable hiérarchique. Une des hypothèses de l'étude étant que la qualité du pilotage global de la performance sociale dépend de la qualité du pilotage local effectué par chaque manager, la réalisation d'observations à l'échelle du micro-espace nous est apparue pertinente.

Une évaluation qualitative, quantitative et financière des indicateurs d'absentéisme et de rotation du personnel a eu lieu avec l'encadrement d'un département technique de l'entreprise A de 114 personnes (micro-espace A), du cabinet d'audit et de conseil (micro-espace B), d'un département étude et calcul de l'entreprise C de 41 personnes (micro-espace C), d'une région commerciale de l'entreprise D de 63 personnes

(micro-espace D). L'ensemble représente un échantillon de 40 cadres sur un champ d'investigation total de 273 personnes.

Le mode opératoire de la recherche s'est déroulé selon les étapes suivantes :

– Les dysfonctionnements, en particulier ceux liés à l'absentéisme et à la rotation du personnel, ont été identifiés lors d'entretiens avec l'encadrement et le personnel des micro-espaces.

– Puis des entretiens individuels de deux fois une heure ont été menés auprès des cadres des micro-espaces pour évaluer qualitativement (quelles régulations ?), quantitativement (quelle fréquence d'occurrence sur un an ?) et économiquement (quelle perte de valeur ajoutée sur un an ?) l'impact des dysfonctionnements.

– Les régulations ont été regroupées selon deux types d'activité : les activités humaines et les consommations de produits (biens ou services). Les quantités de consommations de produits ou services sont évaluées à partir des coûts effectivement supportés par l'entreprise. Les temps humains sont valorisés à la contribution horaire à la marge sur coût variable (CHMCV) ou contribution horaire à la valeur ajoutée variable. La CHMCV est égale au rapport de la marge sur coûts variables sur le nombre d'heures de travail attendue, la marge sur coût variable étant égale à la différence entre le chiffre d'affaires réalisé et les charges variables avec le niveau d'activité. La CHMCV est un indicateur synthétique de la création de valeur économique dans une organisation, dont les utilisations sont multiples tant pour les décisions d'analyse, de contrôle de gestion, que de pilotage stratégique (Savall et Zardet, 1992).

– Cette classification des régulations a ensuite été valorisée économiquement à l'aide de six composants : les surconsommations, les surtemps, les non-productions, les sursalaires, la non-crédation de potentiel, les risques. En raison du temps imparti à l'étude, les composants non-crédation de potentiel et risques n'ont pas été évalués. Les surconsommations sont évaluées financièrement à partir des coûts d'achat effectivement supportés par l'entreprise. Les surtemps correspondent à des activités de régulation (par exemple refaire un travail), alors que la non-production est une absence d'activité, ou un arrêt de travail provoqué par un dysfonctionnement (une panne informatique par exemple). La CHMCV sert à valoriser les surtemps et les non-productions. On valorise les temps humains en écarts de salaires, lorsqu'une activité est réalisée par une personne titulaire d'une fonction mieux rémunérée que

celle qui devrait l'assumer, ou lorsque des salaires sont versés à des personnes absentes : on dénomme ces composants des sursalaires. Les coûts évalués à l'aide des composants permettent d'évaluer en termes économiques le montant de valeur ajoutée variable perdue sur l'année de référence de l'étude dans un micro-espace. Chaque micro-espace est considéré comme un centre de calcul, c'est-à-dire que le coût d'un dysfonctionnement du micro-espace intègre le coût des régulations mises en œuvre dans le micro-espace et les autres départements.

– Les évaluations réalisées ont été présentées lors d'une séance appelée effet-miroir à l'encadrement et au personnel des micro-espaces, ainsi qu'à la direction de l'entreprise concernée. Dans les quatre cas étudiés, le contrôleur de gestion de l'entreprise a été associé aux travaux d'évaluation, en particulier pour valider la cohérence du calcul de CHMCV.

– Des groupes de projet ont été constitués par micro-espace pour proposer des solutions de réduction des dysfonctionnements et les mettre en œuvre, après validation de la direction de l'entreprise. Le groupe de projet est un groupe de travail hiérarchique animé par le responsable du micro-espace, dénommé chef de projet. Il se décompose en groupe restreint et en groupe plénier. Le groupe restreint s'informe de l'état d'avancement des travaux du groupe plénier, s'assure de la cohérence des ébauches de solutions par rapport aux objectifs-contraintes stratégiques de l'entreprise, et prépare l'ordre du jour du groupe plénier. Le groupe plénier recherche des solutions de transformation du micro-espace et étudie les implications de ces solutions sur les autres micro-espaces de l'entreprise. Le groupe restreint comprend le chef de projet et son responsable hiérarchique. Le groupe plénier comprend le chef de projet, son personnel d'encadrement et des responsables d'autres services à l'interface du micro-espace. Dans les quatre cas étudiés, le contrôleur de gestion a été intégré au groupe plénier. Quatre séances mensuelles de groupe de projet ont été organisées dans chaque micro-espace. Ces séances ont inclus la réalisation d'une étude financière faite par le chef de projet avec l'aide du contrôleur de gestion, et dénommée balance économique, pour évaluer si les solutions proposées dégagent une rentabilité suffisante au regard des moyens nécessaires à leur réalisation.

– L'outil tableau de bord de pilotage a été mis en place auprès des cadres de chaque micro-espace étudié lors d'une séance de formation-concertation, dans l'objectif d'y intégrer les indicateurs permettant de

mieux piloter l'activité. Le tableau de bord de pilotage regroupe les indicateurs qualitatifs, quantitatifs et financiers utiles à la prise de décision et à l'action d'un manager sur son unité.

3. Résultats de la recherche

La recherche a permis d'identifier des conditions informationnelles et organisationnelles d'implantation durable du contrôle de gestion socio-économique dans une entreprise, et d'amélioration du pilotage de la performance sociale. Les observations faites permettent d'apporter des premiers éléments de validation de l'hypothèse centrale posée dans cet article. Ces observations montrent également le rôle que peut jouer le contrôleur de gestion dans l'animation d'une fonction contrôle de gestion socio-économique, et dans la coordination des tableaux de bord de pilotage des managers.

3.1. L'impact du chiffrage financier des indicateurs sociaux

Les résultats sur les quatre micro-espaces montrent que les dégradations de performance sociale liées à l'absentéisme et à la rotation du personnel entraînent des pertes très significatives de valeur ajoutée. L'absence d'un collaborateur peut se traduire par des sursalaires (salaire payé à la personne absente par l'entreprise avant la prise en charge par une mutuelle), des surtemps (temps supplémentaire passé par le remplaçant pour prendre en charge le travail de la personne absente), des surconsommations (recours à des intérimaires), et des non-productions (le travail est laissé en suspens dans l'attente du retour de la personne absente). De même la rotation du personnel peut se traduire par des sursalaires (un nouvel embauché fait des travaux d'un niveau inférieur à son niveau de qualification), des surconsommations (les recrutements manquent d'efficacité et les recours aux missions de recrutement externe sont nombreux), des surtemps (temps passés à former les nouveaux embauchés), des non-productions (temps improductif lié à l'effet d'apprentissage).

En illustration, les résultats économiques des évaluations sur les micro-espaces A et C sont présentés dans les tableaux 1 et 2.

Tableau 1 – *Département technique entreprise A : 114 personnes (en euros par an)*

Indicateurs	Sursalaires	Surtemps	Surconsommations	Non-production	Total
Absentéisme (taux 17,3 %)	183 000	15 000	15 000	747 000	960 000
Rotation du personnel (taux 6,1 %)	NE	30 000	NE	NE	30 000

Source : diagnostic socio-économique du département technique d'une entreprise de transport en commun, ISEOR, février 1999 (NE : Non Évalué compte tenu du temps imparti à l'étude)

Tableau 2 – *Département étude et calcul de l'entreprise C : 41 personnes (en euros par an)*

Indicateurs	Sursalaires	Surtemps	Surconsommations	Non-production	Total
Absentéisme (taux 3,1 %)	53 000	6 000	NE	NE	59 000
Rotation du personnel (taux 4,8 %)	NE	6 000	95 000	125 000	226 000

Source : diagnostic socio-économique du département calcul d'une entreprise d'étude et de conseil en mécanique (Site de S.), ISEOR, avril 2001 (NE : Non Évalué compte tenu du temps imparti à l'étude)

Les résultats des évaluations sur les micro-espaces B et D sont tout à fait comparables à ceux des micro-espaces A et C. L'évaluation réalisée sur le micro-espace A indique, en particulier, des pertes de valeur ajoutée importantes liées à l'absentéisme de 960 000 € par an, soit environ 8 000 € par personne et par an. L'évaluation réalisée sur le micro-espace C fait, en particulier, ressortir des pertes de valeur ajoutée significatives liées à la rotation du personnel de 226 000 € par an, soit 5 000 € par personne et par an.

Au total, les pertes de valeur ajoutée engendrées par les dysfonctionnements sociaux sur les cinq indicateurs du modèle socio-économique ont été évaluées à 30 000 € environ par personne et par an dans chacun des quatre micro-espaces étudiés. Ces résultats permettent de chiffrer les pertes de valeur ajoutée liées à des dégradations sociales et éclairent le lien entre performance sociale et performance économi-

que. Les résultats indiquent également que l'évaluation qualitative, quantitative et financière des indicateurs sociaux stimule auprès des managers l'implantation d'un contrôle de gestion socio-économique, en montrant les enjeux économiques d'un pilotage de la performance sociale. En effet, un indicateur quantitativement faible peut cacher des pertes de valeur ajoutée importantes. Dans le micro-espace C, la rotation du personnel n'est quantitativement que de 4,8 % par an (tableau 2), mais la perte de valeur ajoutée exprimée en euros est plus significative (226 000 € par an soit environ 5 000 € par personne et par an). Les managers du micro-espace A étaient conscients du fort absentéisme touchant leur équipe (17,3 % par an, voir tableau 1), mais absolument pas de son impact économique (960 000 € de perte de valeur ajoutée par an). Le chiffrage financier a poussé le groupe de projet du micro-espace A à proposer et mettre en œuvre des solutions négociées de réduction de l'absentéisme compressible, bref à traiter le problème.

3.2. L'implication politique de la direction de l'entreprise

Les résultats montrent que l'implantation d'un contrôle de gestion socio-économique est fortement liée à l'implication politique de la direction de l'entreprise. Dans le cas des micro-espaces B et D, la direction de l'entreprise a décidé d'intégrer un axe « mise en place d'un contrôle de gestion socio-économique » dans le plan d'action stratégique de l'entreprise. Pour décliner ce plan, les managers ont intégré dans leur tableau de bord les indicateurs d'absentéisme et de rotation du personnel. Dans le cas du micro-espace D, un système simple de *reporting* socio-économique a été implanté dans les équipes : les managers inscrivent chaque semaine sur une fiche d'activité, les heures d'absence des membres de leur équipe avec les motifs, ainsi que les entrées et les sorties de personnel. Cette fiche d'activité est adressée par intranet au responsable hiérarchique du micro-espace, qui peut demander l'aide du contrôleur de gestion pour évaluer l'impact économique de ces indicateurs. Le responsable hiérarchique compare l'évolution de ces indicateurs avec les évolutions prévues, et réagit très rapidement en cas de dérive de ces indicateurs, pour se concerter avec les managers qui connaissent un fort absentéisme ou un turn-over important. La consolidation des *reportings* socio-économiques est réalisée mensuellement par le contrôleur de gestion et présentée en comité de direction. La direction de l'entreprise D, pour pérenniser durablement ce système,

a décidé d'intégrer dans les objectifs personnalisés des managers un objectif de suivi et mise à jour des indicateurs sociaux, dont l'atteinte est sanctionnée par une rétribution économique. Dans le cas du micro-espace B, la direction de l'entreprise n'a pas souhaité sanctionner positivement ou négativement le suivi régulier des indicateurs sociaux par les managers, ce qui s'est traduit chez certains managers par une programmation peu régulière du suivi de ces indicateurs. Dans les micro-espaces A et C, en l'absence d'implication politique de la direction de l'entreprise, l'intégration des indicateurs sociaux dans les tableaux de bord des managers n'a pas eu lieu. Ces indicateurs restent centralisés au service du personnel, et les managers n'agissent pas pour contribuer à réguler l'absentéisme et la rotation du personnel dans leur équipe.

3.3. *La décentralisation synchronisée de la fonction contrôle de gestion*

Les résultats de l'étude montrent que l'implantation durable d'un contrôle de gestion socio-économique est facilitée par une décentralisation vers les managers, qui sont au contact direct de l'activité. Les observations de terrain rejoignent sur ce point de nombreux travaux sur la décentralisation du contrôle de gestion et du pilotage social tels ceux de Martory (2001) ou Plane (2003). En revanche, les observations de terrain montrent que cette décentralisation doit être synchronisée avec les parties prenantes de la fonction contrôle de gestion, ce qui est moins souligné dans ces travaux. Dans les entreprises B et D, où les indicateurs sociaux ont été intégrés dans les tableaux de bord de pilotage, des dispositifs réguliers de synchronisation entre le contrôleur de gestion, la direction de l'entreprise, les managers et la direction des ressources humaines ont été mis en place. Ces dispositifs de synchronisation ont trois effets principaux :

- Ils permettent au contrôleur de gestion de jouer un rôle d'aide et de conseil vers les managers, pour auditer régulièrement les tableaux de bord de pilotage, et s'assurer que les indicateurs sociaux sont évalués avec fiabilité. L'étude confirme que la constitution de tableaux de bord de pilotage simples, dotés d'indicateurs qualitatifs, quantitatifs et financiers, et articulés aux autres tableaux de bord de l'entreprise, nécessite un temps d'apprentissage. Par exemple, sur l'ensemble de l'échantillon testé, il est apparu qu'à peine 10 % des cadres interrogés

maîtrisaient spontanément une méthode de chiffrage qualitatif, quantitatif et financier des indicateurs sociaux.

- Ils permettent de fiabiliser les échanges d'information entre les managers, la DRH et le contrôleur de gestion. L'étude montre que la transparence sur les indicateurs d'absentéisme et de rotation du personnel n'est pas un acte réflexe. Sur les 40 cadres de l'échantillon, environ 75 % se sont montrés *a priori* réticents à mesurer, traiter et diffuser les indicateurs sociaux de leur équipe. L'étude révèle que ces difficultés ont pour cause des résistances aux changements. Pour une majorité de managers de l'échantillon, la gestion de l'absentéisme et de la rotation du personnel relève de la responsabilité du service du personnel. L'étude montre que la tenue de synchronisations régulières entre les managers et le contrôleur de gestion, investi politiquement par la direction de l'entreprise, contribue à diminuer cette résistance.

- Ils sont nécessaires pour des prises de décisions sociales critiques, qui dépassent la délégation des managers. Par exemple, dans le micro-espace D, le taux excessif de rotation du personnel (72 % par an) s'expliquait par une faible attractivité du métier de vendeur proposé dans l'entreprise D (salaire peu motivant, absence de plan de carrière...). Les actions locales du responsable du micro-espace D ne pouvaient suffire à diminuer ce taux, et les actions correctrices (révision des conditions salariales, création d'une filière commerciale...) ont été décidées dans le cadre plus large d'un dispositif impliquant le contrôle de gestion, la DRH et la direction générale de l'entreprise.

3.4. *L'enrichissement du rôle du contrôleur de gestion*

L'étude montre que l'implantation durable d'un contrôle de gestion socio-économique est favorisée par un accompagnement spécifique du contrôleur de gestion auprès des managers. Cet accompagnement, qui vient enrichir le rôle traditionnel du contrôleur de gestion permet de réduire les résistances aux changements, d'améliorer la programmation des actions de suivi des indicateurs sociaux, et de fiabiliser les chiffrages qualitatifs, quantitatifs et financiers et l'utilisation des tableaux de bord. Ce résultat rejoint ceux de Burlaud (2000) pour qui un système de contrôle se gère et s'anime pour qu'il soit utile et efficace. Les résultats observés sur les quatre cas d'entreprise montrent, en particulier, que l'accompagnement du contrôleur de gestion facilite l'homogénéité et l'articulation des tableaux de bord des différentes fonctions de

l'entreprise, ce qui favorise la coordination au sein de l'équipe d'encadrement qui assure le pilotage de l'entreprise. Son action transversale auprès des managers, à condition qu'elle soit politiquement légitimée par la direction de l'entreprise, permet de stimuler la programmation des actions de suivi et mise à jour des indicateurs, que les managers délaissent spontanément au profit de leur activité quotidienne. Les points de contact entre les managers et le contrôleur de gestion servent également à compléter, par des formations intégrées, l'apprentissage des managers au chiffrage des indicateurs sociaux, à l'utilisation des tableaux de bord de pilotage et la prise de décision. Ces actions de formation et d'explication du contrôleur de gestion à destination des managers contribuent également à réduire les résistances au changement. L'action régulière du contrôleur de gestion stimule chez les managers l'acquisition d'une compétence de pilotage de la performance sociale. Ces résultats sur l'enrichissement du rôle du contrôleur de gestion rejoignent ceux de Bouquin (1997) et Burlaud et *al.* (2004) pour qui le contrôleur de gestion devient agent de changement organisationnel. Il doit faire comprendre aux acteurs leur responsabilité dans la création de valeur, permettre la participation au pilotage et promouvoir l'autocontrôle.

Conclusion

L'article a proposé la conception d'un contrôle de gestion socio-économique fondé sur la théorie et l'analyse socio-économique de l'entreprise, et l'étude de son implantation durable dans l'entreprise en s'appuyant sur une recherche de terrain. L'hypothèse centrale développée est que ce modèle offre une réponse à la problématique du pilotage efficace et efficient de la performance sociale. Les résultats de la recherche de terrain ont montré que l'intégration d'indicateurs sociaux qualitatifs, quantitatifs et financiers dans les tableaux de bord des managers, l'implication politique de la direction de l'entreprise, et la décentralisation synchronisée du contrôle de gestion socio-économique, favorisaient l'implantation durable de ce modèle. Ces résultats ont permis d'observer également le rôle que pouvait jouer le contrôleur de gestion dans l'animation d'une fonction contrôle de gestion socio-économique et la coordination des tableaux de bord de pilotage des managers. L'action du contrôleur de gestion auprès de manager permet

de réduire des difficultés d'implantation du modèle, liées à la gestion du temps, aux résistances au changement et au manque de formation des managers.

Cet article est une première approche de l'implantation durable du contrôle de gestion socio-économique. Il demande des travaux complémentaires pour valider les hypothèses posées sur un échantillon plus large d'entreprises, et répondre à des questions qui n'ont pas été abordées ici, par exemple : comment articuler le contrôle de gestion socio-économique au contrôle de gestion déjà existant dans l'entreprise ? Les conditions d'implantation du contrôle de gestion socio-économique et les difficultés d'application observées sont-elles les mêmes que celles repérées pour d'autres modèles de contrôle de gestion ? Comment se positionne le tableau de bord de pilotage socio-économique par rapport à d'autres modèles de tableau de bord, comme le tableau de bord équilibré ?

Bibliographie

- Amit R. et Shoemaker P. (1993), « Strategic Assets and Organizational Rent », *Strategic Management Journal*, vol. 14, p. 33-46.
- Beer M. et Nohria N. (2000), « Cracking the Code of Change », *Harvard Business Review*, May-June, p. 133-141.
- Bouquin H. (1997), *Comptabilité de Gestion*, 2^e éd., Sirey.
- Burlaud A. (2000), « Contrôle et gestion », in B. Colasse (Dir.), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, Economica, p. 521-532.
- Burlaud A., Teller R., Chatelain-Ponroy S., Mignon S. et Walliser E. (2004), *Contrôle de gestion*, Vuibert.
- Caby J. et Hirigoyen G. (1997), *La création de valeur de l'entreprise*, Economica.
- Candau P. (1989), *Audit social*, Vuibert.
- Cappelletti L. et Khouatra D. (2004), « Concept et mesure de la création de valeur organisationnelle », *Comptabilité Contrôle Audit*, juin, tome 10, vol. 1, p. 127-146.
- Hornigren C., Bhimani A., Datar S. et Foster G. (2003), *Comptabilité de gestion*, adaptation française de G. Langlois, 2^e éd., Pearson Education.
- Copeland T., Koller T. et Murrin J. (1991), *La stratégie de la valeur*, InterÉditions.
- Crosby PB. (1979), *Quality is free. The Art of Making Quality Certain*, McGraw-Hill.

- David A., Hatchuel A. et Laufer, R. (2000), *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, Vuibert.
- Decock Good C. et Georges L. (2003), « Gestion des ressources humaines et performance économique : une étude du bilan social », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 9, vol. 2, p. 151-170.
- Delery J.E., Gupta N. et Shaw J.D. (2005), « Alternative Conceptualizations of the Relationship between Voluntary Turnover and Organizational Performance », *Academy of Management Journal*, vol. 48, n° 1, p. 50-68.
- Dupuy Y. (1995), « L'approche par les flux comme pédagogie de la modélisation comptable », in *Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*, Foucher.
- Edvinson L. et Malone M.S. (1999), *Le capital immatériel de l'entreprise : identification, mesure, management*, Maxima/Mazars.
- Gervais M. (2003), *Stratégie de l'entreprise*, 5^e éd., Économica.
- Gervais M. (2005), *Contrôle de gestion*, 8^e éd., Économica.
- Hamel G. et Prahalad C.K. (1990), « The Core Competence of the Corporation », *Harvard Business Review*, n° 68, p. 79-91.
- Huselid M.A., Jackson S.E. et Schuler R.S. (1997), « Technical and Strategic Human Resources Management Effectiveness as Determinants of Firm Performance », *Academy of Management Journal*, vol. 40, n° 1, p. 171-188.
- Johnson H.T. (1992), *Relevance Regained. From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment*, The Free Press.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1998), *Le tableau de bord prospectif*, Éditions d'Organisation.
- Kofman F. et Senge P. (1993), « Communities of Commitment : The Heart of Learning Organizations », in S. Chawla et S. Renesch (Eds), *Learning Organizations*, p. 15-43.
- Lorino P. (1995), *Comptes et récits de la performance*, Éditions d'Organisation.
- Mac Duffie J.P. (1995), « Human Resource Bundles and Manufacturing Performance : Organizational Logic and Flexible Production Systems in the World Auto Industry », *Industrial and Labor Relations Review*, vol. 48, n° 2, p. 197-221.
- Martory B. (2001), *Contrôle de gestion sociale*, 3^e éd., Vuibert.
- Mévellec P. (1990), *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*, Éditions Comptables Malesherbes.

- Miller J.G. et Vollman T.E. (1985), « The Hidden Factory », *Harvard Business Review*, September-October, p. 142-155.
- Noguera F. (2002), « Management stratégique des ressources humaines et instrumentation de l'aménagement-réduction du temps de travail », *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, n° 46.
- Naro G. (2004), « Contrôle de gestion et structuration des politiques sociales des entreprises », in R. Pérez (Coord.), *Management de la compétitivité et de l'emploi*, L'Harmattan, p. 97-123.
- Perroux F. (1974), *Pouvoir et économie*, 2^e éd., Dunod.
- Plane J.M. (2003), *La gestion des ressources humaines*, Économica.
- Pfeffer J. (1995), « Producing Sustainable Competitive Advantage through the Effective Management of People », *Academy Of Management Executive*, vol. 9, n° 1, p. 55-72.
- Porter M. (1986), *L'avantage concurrentiel*, InterÉditions.
- Price Waterhouse Coopers (2002), « Global Human Capital Survey », *Executive Briefing*.
- Savall H. (1975), *Enrichir le travail humain, l'évaluation économique*, Dunod, 3^e éd. 1989, Économica.
- Savall H. (1979), *Reconstruire l'entreprise. Analyse socio-économique des conditions de travail*, Dunod, 2^e éd. 1981.
- Savall H. et Zardet V. (1987), *Maîtriser les coûts et les performances cachées. Le contrat d'activité périodiquement négociable*, Économica, 5^e éd. 2004.
- Savall H. et Zardet V. (1992), *Le Nouveau Contrôle de Gestion. La méthode des coûts et des performances cachées*, Éditions Comptables Malesherbes.
- Savall H. et Zardet V. (2004), *Recherche en Sciences de Gestion : Approche qualimétrique. Observer l'objet complexe*, Économica.
- Shank J.K. et Govindarajan V. (1993), *Strategic Cost Management*, The Free Press.
- Sveiby K.E (2000), *Knowledge management : la nouvelle richesse des entreprises : savoir tirer profit des actifs immatériels de sa société*, Maxima/Mazars.
- Tournier J.C. et Tournier J.B. (2002), *Evaluation d'entreprise. Que vaut une entreprise ?*, 3^e éd., Éditions d'Organisation.
- Wright P.M., Mac Mahan G.C. et Mac Williams A. (1994), « Human Resources and Sustained Competitive Advantage : A Resource-Based Perspective », in *International Journal of Human Resource Management*, vol. 5, n° 2, p. 301-326.