



**HAL**  
open science

# EVOLUTION DES OUTILS DE CONTRÔLE ET DES CRITERES DE PERFORMANCE, FACE AUX DEFIS DE CHANGEMENT STRATEGIQUE DES ENTREPRISES

Henri Savall, Véronique Zardet

► **To cite this version:**

Henri Savall, Véronique Zardet. EVOLUTION DES OUTILS DE CONTRÔLE ET DES CRITERES DE PERFORMANCE, FACE AUX DEFIS DE CHANGEMENT STRATEGIQUE DES ENTREPRISES. 22ÈME CONGRES DE L'AFC, May 2001, France. pp.CD-Rom. halshs-00584652

**HAL Id: halshs-00584652**

**<https://shs.hal.science/halshs-00584652>**

Submitted on 9 Apr 2011

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# ***EVOLUTION DES OUTILS DE CONTRÔLE ET DES CRITERES DE PERFORMANCE, FACE AUX DEFIS DE CHANGEMENT STRATEGIQUE DES ENTREPRISES***

Henri SAVALL et Véronique ZARDET

Professeurs

Université Lumière Lyon 2

ISEOR : 15 Chemin du Petit Bois – 69130 ECULLY

Tél. : 04 78 33 09 66 - Fax : 04 78 33 16 61

## Résumé

Cette communication étudie tout d'abord le nouveau contexte stratégique et organisationnel des entreprises : stratégies proactives fondées sur les ressources, environnement plastique...

Cela nécessite une évolution des outils de contrôle et critères de performances : meilleure intégration des critères économiques et sociaux, prise en compte du court et du long termes...

Des outils pratiques implantés par l'ISEOR dans des entreprises sont présentés à l'appui de cette réflexion.

## Abstract

*First of all, this communication is focused on the new strategic and organisational context of firms : proactive strategies based on resources, plastic environment...*

*An evolution of control tools and performance standards is needed to integrate socio-economic variables and to take short and long time elements into account.*

*Practical tools which have been implanted by ISEOR within different firms are presented to stress this reflexion.*

Le contexte stratégique et organisationnel des entreprises en mutation interpelle les outils de contrôle de gestion et les critères de performance, aujourd'hui mal adaptés à ce nouveau contexte. C'est donc une problématique d'articulation plus soignée de différents domaines des sciences de gestion qui émerge. Cette communication s'efforcera de montrer la nécessité de concevoir aujourd'hui les outils et le contrôle de gestion selon une approche plus intégrée du contrôle, de la stratégie, de l'organisation, de la gestion de production et de la gestion des ressources humaines.

Si l'on veut dépasser les habituelles incantations sur les bienfaits de l'intégration multidimensionnelle, il convient d'accepter l'idée que la gestion est un objet d'étude susceptible d'être soumis à une observation scientifique rapprochée.

En effet, la problématique de la prise de décision de gestion s'inscrit dans un **champ** spécifique, celui des **entreprises et des organisations**. L'entreprise, l'organisation à but non lucratif, l'établissement de service public, à caractère administratif, industriel ou commercial sont des champs d'observation, d'étude et d'analyse relativement **délimités et observables** par le chercheur, comparativement à l'espace économique régional, national ou mondial. Ce grand espace pose aux chercheurs des difficultés importantes d'observation scientifique rigoureuse, et nécessite une médiation par des données statistiques dont la fiabilité est relativement incertaine comme le reconnaissent depuis longtemps les experts de l'INSEE (Arkhipoff, 1985). Le champ plus délimité d'une organisation ne dresse pas des obstacles aussi difficiles à vaincre, et c'est une chance pour le chercheur en sciences de gestion, dont le caractère expérimental (au sens large) est plus pertinent d'un point de vue épistémologique qu'en économie.

La gestion des entreprises et des organisations est donc un domaine susceptible d'études scientifiques fondées sur l'observation rapprochée des systèmes socio-technico-économiques, traversés par des jeux d'acteurs en situation de conflits-coopérations. Ces relations de conflits-coopérations sont complexes, à la fois interpersonnelles, les protagonistes ayant des intérêts antagonistes, et intrapersonnelles, car chaque acteur a des objectifs multiples antagonistes dans l'instantané et, de surcroît, se trouve écartelé par le conflit d'horizon temporel entre ses objectifs à court terme et à moyen ou long terme (Barnard, 1938, Simon, 1957).

L'organisation est ainsi un espace dialectique de contradictions, de tensions explicites et implicites, composé de ressources rares matérielles et immatérielles, ce qui engendre des conflits multiformes, spontanés, permanents et légitimes.(Perroux,1979).

L'activité de gestion consiste à assurer des arbitrages entre objectifs antagonistes dans l'espace des acteurs et dans le temps. La problématique de la décision **de gestion** consiste donc à prendre en compte, d'une part les **différents types d'objectifs** (commerciaux, financiers, sociaux, industriels, administratifs) et, d'autre part, leurs horizons temporels multiples. **L'activité** de gestion, objet central des sciences de gestion, se distingue ainsi des disciplines voisines (sociologie, anthropologie, droit, économie...) qui portent un regard différent sur l'entreprise ou l'organisation. Cette activité mérite, à notre sens, une étude spécifique sur la problématique de la **décision** de gestion. Les relations industrielles, la gestion des ressources humaines, la gestion de production,... constituent des champs sous-disciplinaires au sein desquels on ne peut pas étudier pleinement la décision de gestion car celle-ci se trouve dans leur intersection. Ainsi, une décision stratégique portant sur la mise en place de la réduction du temps de travail hebdomadaire à 35 heures dans une unité de production nécessite l'arbitrage entre des objectifs partiellement contradictoires qui relèvent de ces différents champs. Nous conviendrons qu'il y a décision de gestion lorsqu'il y a un arbitrage multicritères prenant en compte différentes facettes de l'entreprise et de leurs logiques d'action.

Après avoir caractérisé le nouveau contexte stratégique et organisationnel des entreprises, et ses conséquences sur la mutation des outils de contrôle et critères de performances (partie 1), nous montrerons l'émergence et le développement de la dimension ressources humaines dans les théories et les pratiques du contrôle de gestion (partie 2). La troisième partie présentera des résultats d'application d'outils de contrôle de gestion et d'évaluation de la performance globale expérimentés dans différents types d'entreprises et d'organisations, au cours de recherches-interventions longitudinales et dont l'évolution a été évaluée périodiquement depuis une vingtaine d'années, dans certains cas d'entreprises appartenant à différents secteurs d'activité industriels ou tertiaires.

## **1 – Nouveau contexte stratégique et organisationnel impliquant une mutation des outils du contrôle de gestion.**

On assiste ces dernières années à un renouveau, tant dans la littérature que dans la pratique des entreprises, des contenus stratégiques, que l'on peut résumer sous le terme de stratégies **proactives** fondées sur les **ressources** (resource based). La caractéristique de ces nouvelles stratégies (§ 1.1) introduit une remise en cause des critères traditionnels de performance et des outils de contrôle censés mesurer le niveau desdits critères. Cette remise en cause provient de

la reconnaissance émergente d'une double nécessité : un élargissement des critères et des périmètres de la décision de gestion et la prise en compte plus marquée de la dimension conflictuelle de celle-ci (§ 1.2).

### **1.1 Le renouveau actuel des stratégies proactives fondées sur les ressources (resource based).**

Cette évolution s'inscrit dans un cadre plus général de renaissance du concept de croissance économique **endogène** qui avait été écarté ou effacé par ce qu'il est convenu d'appeler la crise économique (1973-1998). Il suffit de rappeler le niveau de chômage en France: 500 000 personnes en 1974, contre plus de 3 millions en 1998.

#### *La nature des stratégies proactives versus réactives*

Les processus de changement et d'ingénierie stratégiques, organisationnels, sociaux doivent être analysés aujourd'hui dans la perspective de stratégies proactives, par lesquelles les entreprises adoptent une démarche et une perspective d'anticipation et d'innovation beaucoup plus sereines et créatrices que dans les stratégies trivialement qualifiées de réactives.

La non linéarité du processus stratégique est aujourd'hui largement admise et reconnue : les réalisations de mise en œuvre stratégique d'une organisation accroissent sa **force stratégique**, ce qui l'entraîne vers une relance de ses ambitions stratégiques. Le concept de force stratégique désigne la capacité de mobilisation par une organisation de toutes ses formes de ressources (humaines, technologiques,, de marché, financières...). Quant à l'ambition stratégique, elle peut se mesurer par le différentiel de performance globale recherché (critères de résultats, de portefeuille d'activité et du territoire de pénétration commerciale). Cette dynamique stratégique montre le processus de rétroaction de la décision de mise en œuvre stratégique sur la décision d'intention stratégique (Savall, Zardet, 1995).

Toutefois, en matière de politique d'emplois, les entreprises manquent encore souvent d'anticipation stratégique quant à l'évolution quantitative et surtout qualitative de leurs effectifs, ainsi que de professionnalisme managérial, ce qui se traduit par une sérénité insuffisante dans la prise de décision de portée stratégique.

#### *Les stratégies fondées sur les ressources*

La nature d'une stratégie proactive fondée sur les ressources se caractérise par l'importance accordée dans les choix stratégiques à la valorisation et au développement des ressources propres de l'entreprise (au sens non strictement financier ). Les ressources humaines prennent

un rôle clé dans une stratégie fondée sur les ressources. Ledit « facteur travail » étant éminemment vivant et actif ou réactif, comparé au « facteur capital » inerte, la ressource humaine constitue dès lors un levier stratégique primordial et majeur pour l'activation stratégique de l'entreprise. Ainsi, tout individu de l'organisation peut être considéré comme un stratège potentiel, car il est doté d'un projet personnel plus ou moins conscient et parce qu'il contribue plus ou moins à réaliser "activement" les projets et actions stratégiques de l'entreprise. L'existence d'une zone de compatibilité entre l'efficacité économique et l'efficacité sociale source de dynamique dans la vie de l'organisation et base du nouveau contrôle de gestion, apparaît plus nettement dans ce cadre conceptuel.

### ***L'environnement interne-externe, pertinent et plastique***

Le rôle fondamental des ressources internes à l'entreprise conduit à reconsidérer la vision de l'environnement : autrefois externe à l'entreprise et prédéterminé, l'environnement pertinent pour l'analyse et l'action stratégiques est aujourd'hui à la fois externe et interne et de surcroît, plastique (Savall 1975 et 1979 ; Savall, Zardet, 1995).

L'observation scientifique rapprochée des pratiques de management stratégique des entreprises montre que l'environnement externe est en effet identifié de façon sélective et filtrée, en fonction des mécanismes et des outils de perception dont dispose l'entreprise. Celle-ci peut organiser une vigilance plus active de son environnement pertinent, sous la responsabilité des acteurs-clés internes (dirigeants et encadrement, notamment), du fait que tous les individus ont une certaine contribution à la veille et à la mise en œuvre de la stratégie, puisqu'ils sont détenteurs et capteurs d'informations externes à usage stratégique. L'interaction forte entre l'entreprise et son environnement (Perroux, 1975), le développement des stratégies d'entreprises sous forme de réseau, ainsi que les nouvelles technologies rendent cette frontière aujourd'hui mouvante et très perméable, atténuant fortement la distinction traditionnelle entre le périmètre de l'entreprise et son espace environnant. L'environnement interne est dès lors constitué d'acteurs (internes) dotés eux aussi de stratégies et de projets, envers lesquels l'entreprise se doit de définir, de proposer et de réaliser un projet construit, constitué de produits et de services à l'intention de ses « clients internes ».

La réussite d'une stratégie proactive mise en œuvre accroît sa force stratégique et développe la confiance de ses membres sur leur capacité à modifier son environnement interne et externe, souvent considéré, à tort, comme imposant unilatéralement des contraintes exogènes à l'entreprise.

### *Force et faiblesse stratégiques face à la proactivité*

Plus une entreprise est victime d'"hémorragies"<sup>1</sup> internes et externes et plus sa force stratégique de proactivité est faible. En effet, les ressources internes se trouvent alors affaiblies, elles ont une moindre capacité à être mobilisées et actionnées, pour définir et mettre en œuvre un projet stratégique dynamique et innovant. L'innovation stratégique provient en effet de la conjonction entre une action stratégique sur **l'infrastructure** de l'organisation et une stimulation de la relation interactive entre l'entreprise et ses environnements interne et externe. L'infrastructure de l'entreprise est le soubassement, peu visible pour les acteurs externes (clients, fournisseurs, concurrents, institutions) sur lequel s'appuie le fonctionnement de l'organisation et sa production d'activités. L'infrastructure peut être schématisée comme un système interactif composé de structures (physiques, technologiques, organisationnelles, démographiques et mentales) et de comportements humains (individuels, de groupes d'activités, catégoriels, de groupes d'affinités et collectifs). La **superstructure** de l'entreprise comporte des éléments plus visibles pour l'environnement tels que son portefeuille d'activités, de produits, ses implantations sur le marché (points de vente...) ainsi que ses flux financiers (encaissements/décaissements).

L'analyse de l'infrastructure "cachée" peut être réalisée au moyen d'outils et de méthodes tels que ceux que nous avons conçus et expérimentés (Savall, Zardet, 1987, 1992, 1995). Les concepts de dysfonctionnements et de coûts cachés permettent de repérer les hémorragies internes, constituées par les multiples dysfonctionnements qui retardent les actions stratégiques et la création de potentiel, ainsi que les hémorragies externes, conséquence des hémorragies internes, qui provoquent des effets néfastes aux clients ou usagers actuels. L'estimation des coûts cachés améliore la qualité de la prise de décision stratégique, grâce aux informations qu'elle apporte sur la mesure des dysfonctionnements actuels (ou futurs, du fait de leur récurrence). Ceux-ci retranchent de l'énergie (ou force) stratégique, à cause des déperditions de ressources qu'ils engendrent et se traduisent par une insuffisance de performance globale, mesuré par un ratio d'efficacité.

Le contrôle de gestion usuel, tel qu'il se pratique, porte principalement sur la superstructure et très peu sur l'infrastructure. Son efficacité et son efficacité augmentent lorsque les outils et

---

<sup>1</sup> Cf. ci après « la conversion des coûts cachés en investissement immatériel », pour une définition.

méthodes de contrôle s'exercent aussi sur les éléments d'infrastructure de l'organisation, par une action à la source génératrice des coûts et performances d'activités.

### ***L'évaluation de la performance***

#### Limites des méthodes classiques d'évaluation des performances stratégiques

Les méthodes classiques d'évaluation des performances stratégiques négligent aujourd'hui de nombreuses variables. Ainsi, dans les processus d'analyse stratégique les plus connus et usités, l'analyse des forces et faiblesses de l'entreprise consiste à repérer les éléments discriminants de sa superstructure et non pas ceux de son infrastructure. L'observation scientifique rapprochée du fonctionnement des organisations montre que la relation prétendument linéaire [stratégie → politique → outils et moyens] constitue une représentation erronée de la réalité, qui n'est ni univoque ni conforme à la chronologie. La validation ultime de la pertinence d'une décision stratégique ne peut se faire en rigueur, qu'après sa mise en œuvre, au moins partielle, en évaluant son niveau de qualité ainsi que celui des résultats obtenus. C'est dire que le calcul économique doit davantage prendre en compte des variables aujourd'hui négligées telles que l'investissement en ressources humaines, les coûts sociaux et les coûts externalisés dans l'environnement physique, économique et social.

#### Performance globale socio-économique

Pour évaluer les réalisations de stratégies proactives ciblées sur un double environnement interne et externe, des critères de performance globale permettent d'associer la performance économique, élargie à ses composantes technique et commerciale, à la performance humaine et sociale. La performance économique élargie mérite toutefois de nouveaux critères de mesure pour repérer les effets à long terme d'actions actuelles, c'est-à-dire la création de potentiel matériel et immatériel que génère aujourd'hui l'entreprise et qui constitue une ressource pour l'avenir. La performance sociale se définit par le degré de satisfaction des acteurs, atteint grâce à trois niveaux de qualité : qualité des produits appréciée par les clients externes, qualité du fonctionnement et qualité du management appréciées surtout par les « clients internes » (salariés non cadres, cadres et dirigeants).

#### Horizons court terme et long terme



Dans le cadre de stratégies proactives, des indicateurs d'alerte et de vigilance portant à la fois sur la performance économique immédiate et à moyen terme, ainsi que sur les performances sociales sont nécessaires, en associant les deux horizons temporels de pilotage, car les critères de décision stratégique sont systématiquement fondés sur le court et le long termes, de façon indissociable.

### La conversion des coûts cachés en investissement immatériel

Le concept de coût caché trouve un intérêt particulier pour la définition et le pilotage de stratégies proactives, car les coûts cachés représentent une réserve partiellement convertible en investissement d'innovation conjointe dans les quatre domaines de ressources stratégiques : les produits, les marchés, les technologies et les ressources humaines. La réduction des « hémorragies » représentées par les coûts cachés de dysfonctionnements de l'entreprise permet d'améliorer sa puissance ou sa force stratégique car elle permet de définir et de réaliser sa stratégie proactive interne et externe. La base de données de très nombreuses expérimentations du concept de stratégie socio-économique, dans une grande variété de secteurs d'activité, a montré que le gisement des coûts cachés permet en effet d'autofinancer des actions stratégiques telles que :

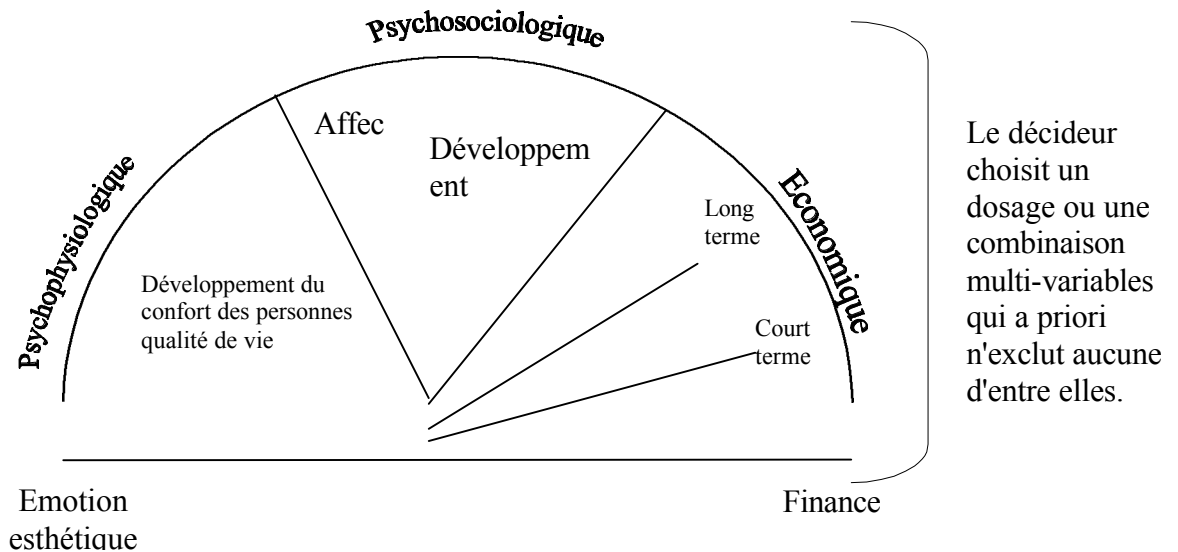
- la production et la vente de volumes supplémentaires, à des prix éventuellement réduits grâce à la baisse durable des coûts de revient ;
- l'amélioration de la qualité des produits ou des services vendus ou rendus gratuitement à des usagers dans les secteurs publics, parapublics ou associatifs ;
- le développement de la création de potentiel : actions de réflexion stratégique partagée, de formation, d'accroissement de la vigilance technologique et stratégique, de création et lancement préparation de nouveaux produits et services, d'insertion de nouvelles technologies, de développement des compétences ;
- le maintien ou le développement des effectifs, la fidélisation des personnels (évolution de carrière) ;
- la croissance des rémunérations des différentes parties prenantes (actionnaires privés ou publics, équipe dirigeantes et autres salariés cadres et non cadres, institutions fiscales et sociales).

## 1.2 Mutations stratégiques et changements organisationnels en quête d'outils de mesure et de pilotage

### *Critères et périmètre de la décision*

La réalité quotidienne des décideurs est constituée de nombreux signaux multiformes et hétérogènes, de nombreuses informations qui ne sont pas directement tirées d'indicateurs financiers issus de systèmes d'information de gestion. En effet, ces indicateurs ne suffisent pas pour analyser et comprendre l'origine de leur quantum et de leur variation (Hatchuel et Moisdon, 1984). L'observation scientifique rapprochée des décisions au sein des organisations montre que la prise de décision de gestion requiert des indicateurs à la fois qualitatifs, quantitatifs et financiers (cf. figure 1).

**Figure 1 : Le spectre des critères de la décision, correspondant à trois domaines d'enjeux ou avantages recherchés**



En effet, les décideurs stratégiques subissent une sorte de schizophrénie : des indicateurs financiers très structurés, réputés rigoureux, et des informations diverses non structurées, hétéroclites et désarticulées, sur les comportements des acteurs externes (clients, fournisseurs, institutions, concurrents) et internes (climat social, degré d'implication du personnel). Ces deux systèmes d'informations, non intégrés l'un à l'autre, voire non reliés, entraînent souvent une non-qualité de la prise de décision en termes de cohérence, pertinence, faisabilité. Nous avons fait l'hypothèse dans toutes nos recherches-interventions qu'il est possible d'améliorer la pertinence et l'efficacité de la décision en **améliorant la qualité des informations**, cette

condition étant considérée **nécessaire mais non suffisante**, du fait de l'impact des jeux sociologiques des acteurs.

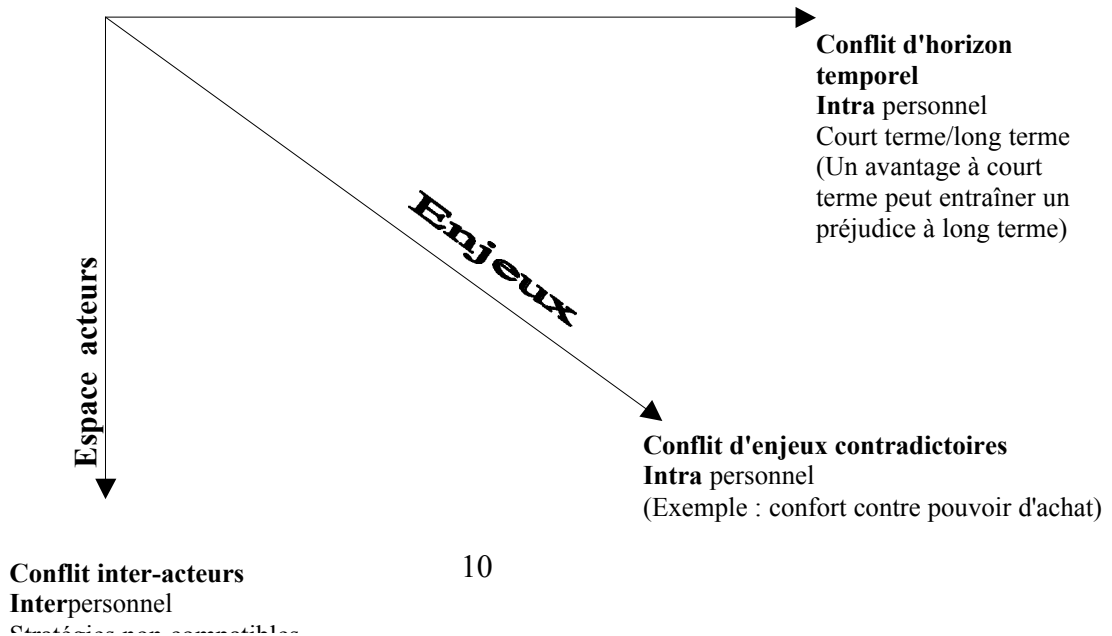
Le **périmètre de la décision** permet de définir le degré de rationalité multidimensionnelle de cette décision. Un périmètre étriqué, utilisant un petit nombre de variables, suscite la critique de la rationalité de la décision. Le sociologue ou politologue des organisations nous propose alors d'admettre que la décision est de nature irrationnelle. Au contraire, un périmètre élargi à des variables nombreuses et diversifiées réduit largement le champ de la critique de la notion de rationalité. Telle est la pétition de principe que nous avons adoptée dans les recherches de l'ISEOR sur la théorie socio-économique des organisations. Un périmètre élargi pertinent (par analogie avec la notion de périmètre de consolidation d'un groupe d'entreprises) permet d'augmenter la probabilité que la décision soit rationnelle ou moins irrationnelle, grâce à la prise en compte d'un plus grand nombre de variables multidimensionnelles pour décider. De même, lorsque J. March (1988 ) identifie six formes de rationalité, il repère des critères de décision autres que les stricts résultats attendus de la décision.

### *La dimension conflictuelle de la décision managériale*

**La décision managériale est un acte d'arbitrage entre de multiples variables :** arbitrage entre les conflits-coopérations des acteurs, entre les horizons temporels (court, moyen, long termes), entre les critères d'évaluation de la performance : l'efficacité et l'efficience (cf. figure 2). Ainsi, Lemaitre (1981 ) insiste sur les critères autres que le résultat de la décision qui influencent cette dernière.

Il importe donc de situer la décision de gestion en se gardant de deux extrêmes : le réductionnisme simpliste qui mutile la connaissance d'intention scientifique, et le globalisme déliquescent qui empêche de bâtir des outils d'aide à la décision.

**Figure 2 : Les trois axes de conflit dans la prise de décision managériale**



Une lecture épistémologique rigoureuse des modélisations en sciences de gestion conduit à énoncer que lorsqu'un nombre trop restreint de variables est pris en considération (Boisvert, 1985), la soi-disant optimisation risque d'être une contre-optimisation, car les variables négligées ont probablement une incidence significative sur le résultat global recherché. Ainsi la modélisation strictement financière présente des limites comme l'a encore montré la "faillite" à la bourse de 600 milliards de francs, aux Etats-Unis, du modèle mis au point par les Prix Nobel d'économie 1997 Merton et Scholes, matérialisé dans le fonds spéculatif LTCM qu'ils avaient créé. La recherche classique en finance-comptabilité-contrôle fonctionne le plus souvent avec des hypothèses logico-déductives de fixité des coûts, dont l'observation rapprochée montre qu'elles sont rarement vérifiées dans la réalité. La recherche d'intention scientifique consiste à prendre en compte le plus possible de variables identifiées et mesurables par des signes, des mots-clés, des nombres et des unités monétaires, issues de l'observation rigoureuse de l'objet étudié.

L'une des composantes majeures du travail scientifique en gestion consiste donc à **explicitier l'implicite** contenu dans l'objet soumis à l'analyse rigoureuse qui sied au chercheur. Les faits, les dites "données", les règles de connaissance, au sens de l'intelligence artificielle, ont d'abord une forme implicite que le chercheur s'efforce de découvrir et d'explicitier, à l'aide de ses instruments techniques et de son incontournable grille de lecture idéologique. L'explicitation des conditions de validité d'un raisonnement procède de ce travail scientifique. Par exemple, il est important, et pourtant rarement formulé dans la littérature académique ou la pratique professionnelle, de montrer que les modèles usuels de choix d'investissement comportent des hypothèses, implicites et sous-estimées, sur le niveau des coûts cachés (Savall, 1975 ; Savall, Zardet 1987) des dysfonctionnements prévisionnels. Par exemple, un taux de productivité attribué a priori à un équipement contient **subrepticement** un certain taux, sous-estimé, de pannes de machines et de rebuts ; un taux de productivité humaine renferme une hypothèse implicite et sous-estimée sur le niveau de l'absentéisme, des salaires évolutifs du personnel d'exécution, de qualité du travail et des produits.

## **2 – Emergence et développement de la dimension ressources humaines dans les théories et les pratiques de contrôle de gestion**

## **2.1 L'articulation gestion des ressources humaines – contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion et la gestion des ressources humaines, sous-disciplines des sciences de gestion, sont nées d'influences très opposées . Si la gestion des ressources humaines est plutôt d'inspiration psychosociologique et sociojuridique (le « tout social » ?), le contrôle de gestion est quant à lui issu de l'approche comptable, financière et fiscale, relativement désincarnée (le « zéro social » ?). Qu'il s'agisse des travaux de recherche ou des pratiques professionnelles d'entreprises, il n'y a que très peu de langages et d'outils communs, explicites et structurés.

Mais depuis quelques années, chacune de ces deux disciplines s'est peu à peu tournée vers sa voisine et quelques expériences et travaux novateurs sont apparus, signes d'un certain rapprochement. Ainsi en France, l'Association Francophone de Gestion des Ressources Humaines et l'Association Française de Comptabilité organisèrent en 1994 un premier colloque commun. Du côté de la recherche en contrôle et comptabilité de gestion, quelques axes de travaux sont significatifs de ce rapprochement : comptabilité des ressources humaines, comptabilité de l'investissement immatériel, contrôle de gestion sociale, tableaux de bord sociaux... Du côté des chercheurs en gestion des ressources humaines, l'ouverture plus embryonnaire se repère chez les auteurs qui prônent une mutation de la fonction ressources humaines vers un « management stratégique et opérationnel de la ressource humaine ».

Quelques travaux novateurs s'efforcent d'intégrer dans une approche dialectique gestion des ressources humaines et contrôle de gestion. Ainsi, les travaux de l'ISEOR (Savall, 1974-1975) reposent sur une analyse socio-économique de l'entreprise et proposent des concepts de gestion fédérateurs : dysfonctionnements, coûts cachés, investissement immatériel... Plus généralement, les travaux relatifs aux impacts de l'action humaine sur la (non) création de valeur économique commencent à être pris en considération. Mais les principes de rationalité économique dominants (économies d'échelle, réduction des charges, gestion par les ratios...) sont loin d'être réellement et largement remis en cause.

## **2.2 De la désarticulation entre gestion des ressources humaines et contrôle de gestion dans la théorie et la pratique**

### ***L'influence juridique et psychosociologique et l'évolution de la fonction gestion des ressources humaines : des hommes à côté de...leurs comptes***

Les travaux précurseurs sur l'homme dans l'entreprise se sont développés en réaction aux excès du taylorisme et du fordisme . Le courant des relations humaines, d'inspiration psychosociologique, mit l'homme en avant, insistant sur les facteurs de motivation de

l'homme au travail, de considération, de confiance, de développement, de formation. Ces approches qui imprimèrent fortement leurs marques à la fonction gestion des ressources humaines sont éminemment qualitatives, excluant toute variable économique de leur « modélisation » et de leurs concepts relatifs aux comportements de l'homme au travail.

Dans le prolongement des travaux de E. Mayo et de K. Lewin, Likert (1967) s'intéressa à l'impact de la structure formelle et de la technologie sur les comportements des hommes au travail, sur leurs performances et leurs résultats. Il développa le principe des **relations intégrées** comme principe majeur d'organisation, et tenta d'établir une nouvelle théorie du management assise sur la nature des interactions et relations entre responsables et subordonnés. Le système participatif, le travail en groupes, la prise de décision collective, les rapports de coopération entre tous les salariés étaient, selon Likert, résolument plus efficaces du point de vue des motivations humaines. Il constata l'insuffisance des méthodes comptables, qui ne valorisent pas les motivations au personnel... sans pour autant proposer d'alternative.

L'approche socio-technique (Trist, Emery...), dès les années 1950, marque une évolution dans les courants fondateurs de la gestion des ressources humaines. L'entreprise ou l'unité de travail est un système à la fois technique et social, ouvert sur son environnement et en continuel échange avec lui. Le "développement organisationnel" passe par une optimisation de l'organisation sociale et de l'organisation technique du travail. Mais là encore, la dimension économique est absente **au cœur de l'approche**, elle existe comme contrainte exogène à prendre en compte, fatalement.

Si la gestion des ressources humaines, la fonction personnel, apparaît dans la seconde moitié du 19<sup>ème</sup> siècle dans les plus grosses entreprises (J-M. Peretti, 1992), son véritable essor dans les pratiques et les discours est situé – dans les entreprises multinationales – pendant les Trente Glorieuses (1945-1975). Les années 70 correspondent ensuite à « l'ère des managers », les années 80 à celle du management stratégique des ressources humaines. Dans le contexte général des entreprises, le rapprochement de la gestion des ressources humaines et du contrôle de gestion s'opère de façon assez paradoxale.

D'un côté, les nouvelles conditions de la compétitivité internationale montrent l'importance de la prise en compte du facteur humain (comportements et compétences des salariés) dans les stratégies et la conduite des entreprises. Certains pays comme le Japon ont la réputation (peut-être usurpée ?) d'avoir assuré leur développement et leur réussite économiques grâce à une gestion efficace des hommes. En résumé, s'affiche une **plus grande prise en considération**,

dans les choix d'entreprise, **des ressources humaines**, et du développement professionnel et humain des salariés.

De l'autre côté, toutes les périodes de crise économique depuis le premier choc pétrolier (1973) font resurgir les discours sur l'importance du coût du travail et donc des charges de personnel, et la tension antagonique rejaille entre les objectifs de rentabilité économique et ceux du développement humain.

Or, si la gestion des ressources humaines s'inscrit bien aujourd'hui dans une triple perspective, sociale, économique et humaine, les pratiques professionnelles sont, tout autant que les travaux de recherche académiques, peu articulées.

#### Des pratiques professionnelles peu articulées

Aujourd'hui, les discours dominants dans les entreprises admettent, voire clament l'importance des ressources humaines dans l'amélioration de la compétitivité des entreprises et la responsabilité sociale de l'entreprise.

Pourtant l'observation scientifique rapprochée et longitudinale du fonctionnement des équipes de direction est sans appel. La distorsion est forte entre discours et pratiques, l'investissement financier technique prédomine, les méthodes de calcul de rentabilité des investissements intègrent très peu de variables de gestion des ressources humaines (Le Boterf, 1989) et nécessitent un calcul rénové, même si la gestion des ressources humaines y apparaît en tant que contrainte implicite. L'analyse des coûts et leur maîtrise à court terme dominant, au détriment de celles de la valeur ajoutée et des objectifs à moyen terme.

Le bilan social n'a malheureusement pas constitué un apport significatif dans cette problématique du rapprochement entre gestion des ressources humaines et contrôle de gestion (Zardet, 1998). Enfin, la segmentation de la gestion des ressources humaines entre les populations cadres et non-cadres, est toujours très prégnante en France et débouche sur une implication des non-cadres dans l'entreprise qui reste faible (Igalens, 1997).

#### Une certaine subordination de la gestion des ressources humaines au contrôle de gestion ?

Face à la démarche expansionniste du contrôle (de gestion) vers la stratégie, le management général, les systèmes d'information, l'organisation, la gestion des ressources humaines...de ces vingt dernières années (Bouquin et Pesqueux, 1999), on peut, s'interroger sur la nature de la relation entre gestion des ressources humaines et contrôle de gestion. En effet, compte tenu d'une gestion des ressources humaines qui est restée globalement très qualitative et orientée

dans ses discours vers le moyen terme, on constate une faible articulation entre ces deux fonctions de l'entreprise, mais aussi une prédominance dans les faits observables au sein des organisations du contrôle de gestion sur la gestion des ressources humaines.

***Le contrôle de gestion sous influence comptable : la comptabilité des choses sans l'homme***

Nombre d'auteurs ont souligné les insuffisances des méthodes actuelles dominantes du contrôle de gestion (Lauzel et Teller, Bouquin, Evraert, Mevellec,...). La comptabilité et ses dérivés sont largement inadaptés comme outil d'aide à la décision : le système d'information est trop symptomatique, la comptabilité complexe et coûteuse affiche des ambitions démesurées, on note un certain renoncement à mesurer les activités indirectes (Savall, Zardet, 1987, 1992). La prise de décision se focalise sur les seuls indicateurs financiers, les pratiques budgétaires sont souvent marquées par la reproduction, et le contrôle de gestion des activités stratégiques est quasiment inexistant.

Naro (1999) met en évidence une double réalité du contrôle de gestion. La vision et la posture classiques sont représentés à travers un mécanisme cybernétique [objectifs fixés, évaluation (comparaison objectif-résultats), mise en œuvre des processus correctifs] dont l'homme est conceptuellement absent. Par ailleurs, le contrôle de gestion se définit aussi comme un processus par lequel les managers cherchent à influencer les autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies, renvoyant ainsi aux aspects comportementaux, organisationnels et humains du contrôle de gestion (R.N. Anthony, 1988).

La première vision du contrôle de gestion peut être qualifiée de technique, la seconde de socio-politique et organisationnelle. La plupart des travaux de recherche en contrôle de gestion adoptent plutôt la vision technicienne, et nombre de publications portent ainsi sur de nouvelles méthodes, de nouvelles techniques, sans expliciter les conditions d'efficacité dépendant des comportements humains, l'exemple le plus célèbre des dix dernières années étant probablement la méthode ABC-ABM.

**2.3 Les rapprochements récents de la gestion des ressources humaines et du contrôle de gestion**

L'évolution du fonctionnement des entreprises, des grands enjeux et les mutations technologiques et organisationnelles conduisent à une évolution lente mais simultanée de la fonction ressource humaine et de la fonction contrôle de gestion, depuis les années 80.



Ainsi, le développement de formes organisationnelles nouvelles qui s'appuient sur des processus davantage auto-contrôlés révèle le **rôle central des acteurs** dans le management de la performance, et la nécessité de s'intéresser aux modalités d'intégration entre la gestion des ressources humaines et le contrôle de gestion (Naro, 1999). La **création de valeur**, au **service du client**, devient progressivement, depuis une petite dizaine d'années, un concept-clé qui entraîne une remise en cause des outils de comptabilité analytique et de contrôle, et refonde des outils basés sur les activités et les processus. C'est probablement la recherche d'une plus grande cohérence dans la gestion de la performance, la maîtrise du couple coût-valeur qui ont entraîné un rapprochement entre la fonction contrôle de gestion et ressources humaines.

Les travaux en contrôle de gestion relevant d'une perspective extra-comptable, sont probablement plus prometteurs, et sont d'ailleurs issus pour partie d'une évolution des pratiques d'entreprises. G. Naro (1999) a procédé à un recensement des perspectives de recherche rapprochant contrôle de gestion et gestion des ressources humaines. Ces travaux s'intéressent à l'étude des comportements humains face aux systèmes de gestion (budget, contrôle de gestion, systèmes d'objectifs...). Les premiers travaux remontent aux années 1950, avec l'étude des problèmes humains liés à la pratique budgétaire (Argyris, 1953) et les jeux d'acteurs et conflits introduits dans la négociation des objectifs. D'autres travaux porteront sur la motivation en lien avec la performance (Becker et Green, 1962...).

En France, les travaux les plus significatifs sont ceux de Burlaud et Simon (1985), qui approchent le contrôle de gestion comme une forme de **mise sous tension** de l'organisation (système d'information, de mobilisation, approche socio-organisationnelle) et s'intéressent au contrôle de gestion comme instrument de **motivation**, l'approche de Gervais où le système budgétaire est considéré comme système d'**animation**, les travaux de Chiapello (1991) et Löning (1995) sur la dimension **culturelle** du contrôle de gestion, ceux de Savall (depuis 1973) sur les **coûts-performances cachés**, résultant du jeu interactif des structures et des comportements humains, ainsi que leur reconversion en création de valeur ajoutée, dans une perspective stratégique de développement de l'entreprise.

Nous proposons de distinguer **deux grandes perspectives** de recherche. La première s'intéresse aux aspects humains et sociaux du contrôle de gestion tandis que la seconde, dénommée contrôle de gestion sociale, constitue davantage une perspective technique de construction d'outils de contrôle de gestion des coûts relatifs à la gestion des salariés.

La perspective **socio-organisationnelle** du contrôle de gestion conduit à une porosité des frontières entre contrôle de gestion et ressources humaines. Comment motiver, responsabiliser les acteurs, notamment dirigeants et cadres, en mettant à leur disposition des systèmes d'information économique, des systèmes de fixation d'objectifs de performances économiques, des systèmes de sanctions-récompenses liés à l'atteinte des objectifs ? Cette préoccupation essentielle dans les pratiques d'entreprises appelle un rapprochement entre les fonctions contrôle de gestion et ressources humaines, même s'il n'est pas encore toujours avéré.

Toute une série de travaux (Hofstede, 1977 ; Stedry, 1960...) ont étudié les impacts du contrôle de gestion sur les comportements humains. Par ailleurs, le contrôle de ces comportements humains relève pour Hopwood (1974) de trois formes : administrative, sociale et autocontrôle. Plus récemment, Naro identifie deux nouvelles voies de recherche pour le contrôle de gestion : l'apprentissage organisationnel (Argyris et Schön, 1978) comme cadre interprétatif de l'évolution des comportements humains face aux outils de contrôle de gestion, et le rôle accru de l'informel comme mécanisme de contrôle (Dupuy, Guibert, 1995).

Cette voie de travaux a aussi permis de pointer les **limites des concepts dominants** du contrôle de gestion telles que la remise en cause de la notion de standards, de permanence de structures d'activité, d'unités d'œuvre ( Savall 197475, ainsi que Mévellec et Bouquin).

**Le contrôle de gestion sociale** vise quant à lui un système de pilotage qui doit permettre de faire connaître les objectifs à tous les responsables, de porter à la connaissance des acteurs l'état des variables sociales, de faire des simulations (Martory, 1999). Le contrôle est à la fois surveillance et pilotage, et il repose sur une base organisationnelle préalablement définie. Ce contrôle de gestion sociale s'opère au profit de différentes catégories d'acteurs : responsables financiers, contrôleurs de gestion, responsables opérationnels décentralisés, direction du personnel. Le contrôle de gestion sociale constitue selon ses précurseurs une abolition des frontières entre économique et social et nécessite des raisonnements et actions transverses. Les tableaux de bord sociaux sont la matérialisation de ces informations, qui portent sur cinq axes constitutifs du « personnel mix » : politique salariale et sociale, valorisation sociale des salariés, climat et comportements sociaux, relations paritaires, images sociales interne et externe de l'entreprise.

Dans la perspective du contrôle de gestion sociale, le personnel est « l'objet » mesuré, sans grande différence d'un point de vue conceptuel avec un objet matériel inerte.

### 3 - Contribution d'outils expérimentés et d'évaluation de la performance globale à l'évolution du contrôle de gestion

#### 3.1 Concepts et principes de mesure socio-économiques des ressources stratégiques

Les ressources stratégiques multidimensionnelles à prendre en compte pour la décision de gestion, tant au niveau de l'analyse des processus de décision que des outils d'aide, relèvent de huit catégories :

- (EHS) : **énergie humaine** (individuelle) et **sociale** (collective), telles que leadership, implication de l'encadrement et du personnel de base, qui peut se mesurer par la valeur ajoutée par tête et par unité de temps (exemple : CHMCV), ou contribution horaire à la marge sur coût variable dénommée aussi contribution horaire à la valeur ajoutée sur coût variable (CHVACV)<sup>2</sup>. Une décision rationnelle socio-économique consiste à maximiser en (t) la CHVACV et la somme [VACV + Investissement immatériel autofinancée]
- (CIC) : **compétences disponibles individuelles et collectives**, mesurables par des outils tels que la grille de compétences (gestion des ressources humaines)<sup>3</sup>, et la macro-grille de compétences (management stratégique)<sup>4</sup>;
- (ISA) : **informations stratégiques actualisées** sur les quatre segments de la "chaîne d'action stratégique" : Marché-Produit-Technologie-Potentiel Humain ;
- (PP) : **portefeuille de produits**, actuels et nouveaux en gestation ;
- (PRMI) : **patrimoine de relations** avec le **marché** et les **institutions**, environnement géopolitique, portefeuille de clients/fournisseurs ;
- (PTM) : le **patrimoine technologique maîtrisé** par l'entreprise;
- (RFE) : **ressources financières externes** (endettement et crédit fournisseurs)
- (RFI) : les **ressources financières internes** (capacité d'autofinancement) ;.

Ces huit familles de ressources donnent lieu à un diagnostic stratégique où un décideur A évalue le niveau et la qualité de ses principales ressources et les confronte avec celles de ses principaux concurrents, les décideurs B à ...H, ce qui peut être représenté dans la matrice suivante :

---

<sup>2</sup> H. Savall et V. Zardet, "Un indicateur de veille stratégique de la création de valeur : la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables", Actes des XIVe Journées Nationales des IAE, Nantes, 1998.

<sup>3</sup> H. Savall et V. Zardet, "Maîtriser les coûts et les performances cachés", Economica 1987 (3<sup>e</sup> éd, 1995)

<sup>4</sup> H. Savall et V. Zardet, "Ingénierie stratégique du roseau", Economica 1995

**Figure 4 : Matrice des ressources à prendre en compte dans la décision stratégique de A**

Ressources Décideurs	EHS	CIC	ISA	PP	PRMI	PTM	RFE	RFI
A	Faible ? Forte ?							
Concurrent B ⋮	Faible ? Forte ?							
Concurrent H	Faible ? Forte ?							
Positionnement stratégique A/B à H	Faible ? Forte ?							

### 3.2 Outils expérimentés

Ce diagnostic stratégique permet de prendre en compte des critères d'analyse stratégique qui constituent une forme de réponse au spectre des critères de décision analysé précédemment. Les travaux expérimentaux que nous conduisons depuis 1973 constituent un essai de rapprochement et d'articulation de variables sociales, de gestion des ressources humaines et de variables économiques. Cette modélisation est aujourd'hui étayée par un socle constitué d'une base de données de quelques **mille** entreprises et organisations de secteurs d'activité variés (industries, tertiaire lucratif, service public), de tailles (de 2 à ...30 000 salariés) et de statuts très différents, situées dans **26 pays**, répartis en Europe, Amérique, Afrique et Asie.

#### *L'articulation de variables sociales et de variables économiques dans le modèle d'analyse socio-économique des organisations*

Notre modèle d'analyse propose une étude **intégrée** de la dimension sociale et de la performance économique, en s'intéressant aux **interactions** mesurables entre la performance sociale et la performance économique de l'entreprise. Deux concepts intégrateurs de ces interactions sont ainsi mis en avant : les dysfonctionnements et les coûts-performances cachés.

Les **dysfonctionnements** de l'organisation, représentant l'écart entre le fonctionnement souhaité de l'entreprise et le fonctionnement réellement constaté. Les dysfonctionnements sont recensés à travers une grille d'analyse de six familles (conditions de travail, organisation du travail, gestion du temps, communication-coordination-concertation, formation intégrée, mise en œuvre stratégique), engendrés par une interaction entre des variables structurelles et des variables comportementales. Le dysfonctionnement représente une double réalité. C'est à la fois un signe symptomatique de dégradation de la performance sociale, de la gestion des ressources humaines, source d'insatisfaction, de mécontentement, d'inconfort, et un indicateur de sous-efficacité et de sous-efficience de l'entreprise, repérable à travers des coûts cachés mesurables.

Les **coûts cachés** sont la conséquence économique des dysfonctionnements, car ils entraînent la consommation de ressources ou la perte d'opportunités économiques pour l'entreprise. Les coûts cachés, ainsi dénommés parce qu'ils ne sont pas repérés dans les systèmes d'information existants, sont mesurés grâce à cinq indicateurs complémentaires : l'absentéisme, les accidents du travail, la rotation du personnel, les défauts de qualité et les écarts de productivité directe. Le niveau des coûts cachés est un indicateur de la forte élasticité des coûts d'activités. La banque de données des 1000 entreprises fait état de résultats de coûts cachés situés entre 60 000 FF et 300 000 FF par personne et par an, dont une partie seulement est reconvertible en création de valeur ajoutée et en investissement immatériel.

L'analyse socio-économique évalue la **performance globale** de l'entreprise, associant la performance économique à **court terme** (résultats immédiats), à **moyen terme** (création de potentiel) et la **performance sociale**.

Les variables du modèle sont à la fois des variables **d'analyse** proposant une vision renouvelée de l'entreprise où les phénomènes sociaux et les phénomènes économiques sont **simultanément** appréhendés, et des variables de **prescription** ou **d'action**, suggérant de nouveaux critères de rationalité dans la prise de décision de management.

***Une contribution aux outils de gestion des ressources humaines et aux outils de contrôle de gestion.***

Le modèle d'analyse socio-économique réarticule les sphères du contrôle de gestion et de la gestion des ressources humaines et ses développements opérationnels se ramifient dans ces deux sphères.

La contribution à la gestion des ressources humaines se situe dans la recherche des formes et des outils de management permettant une **stimulation**, une plus grande **motivation**, une évolution des comportements des salariés. Ainsi, ont été expérimentés des outils de **contractualisation locale** (groupes d'activité et individus) de performances à la fois sociales et économiques, sous l'appellation de plans d'actions prioritaires et de contrats d'activité périodiquement négociables (Savall 1977, Savall-Zardet 1987). Des travaux sur les formes organisationnelles, sur la dialectique [décentralisation-centralisation] ont permis d'éclairer la connaissance sur leurs performances socio-économiques respectives. Les résultats de ces travaux sont présentés dans deux contributions à ce même colloque (Krief et Voyant ; Cappelletti et Khouatra) ;

La contribution au contrôle de gestion porte d'une part sur la remise en cause d'outils et de modèles dominants, d'autre part sur la dimension et les effets socio-organisationnels des outils de contrôle. Ces travaux ont montré que l'amélioration de la performance économique dans l'entreprise dépend moins de la réduction ou de la limitation des effectifs et de leur rémunération, que de la création de valeur que lesdits salariés sont en mesure de développer. La maîtrise des charges, des coûts historiques qui est l'obsession du contrôle de gestion traditionnel n'est pas apte à faire progresser l'efficacité du pilotage **stratégique** de l'entreprise. La contribution des acteurs à la valeur ajoutée améliore au contraire l'efficacité de l'analyse de gestion, et insuffle une dynamique de déploiement, redéploiement ou dynamisation des ressources disponibles. Par exemple, une perspective de contrôle de gestion de la valeur considérera que le problème majeur de l'entreprise n'est pas tant le niveau de la masse salariale que le niveau d'activité, en quantité et qualité de production et de vente de l'entreprise. La création de valeur est donc au cœur de cette analyse, les coûts cachés étant largement constitués, dans toute entreprise tant par des coûts d'opportunité que par des coûts historiques.

### ***Le facteur primordial de production est la ressource humaine***

Le modèle d'analyse socio-économique apporte une contribution à la sociologie de l'entreprise, en mettant en évidence la dualité entre une hiérarchie formelle des pouvoirs "théoriques" dans l'entreprise et une anarchie réelle des pouvoirs concrets et multi-formes. Elle montre aussi la faillite des tentatives de contrôles exclusivement externes de comportements et des informations émises par les acteurs. L'existence de coûts cachés élevés prouve que **tout acteur** est doté d'un portefeuille de pouvoirs à la fois **formels et informels**,

qu'il dispose d'une panoplie fluctuante d'avantages aussi bien économiques que psychologiques. Notre hypothèse de recherche (en cours de validation) est que les acteurs sont prêts à négocier l'échange d'avantages et de pouvoirs de création de coûts cachés contre la création de valeur ajoutée, s'ils y trouvent des avantages à la fois économiques et qualitatifs ou sociaux.

Les coûts cachés qui peuvent être très élevés, y compris dans les entreprises fortement capitalistiques, prouvent par ailleurs qu'il y a une grande asymétrie entre les deux facteurs traditionnels de production de valeur économique que sont le capital et le travail : le facteur capital est en effet un facteur inerte, comparativement au facteur travail qui est le **facteur actif** sur lequel la dynamisation est possible. L'homme est la source vivante, active, évolutive et intelligente de performances économiques et de valeur ajoutée, et la ressource humaine constitue de ce fait le premier levier stratégique d'amélioration durable de la performance. A contrario, les résultats de nos recherches-interventions ont montré que des investissements industriels de grande envergure pouvaient n'entraîner aucune amélioration de la performance économique, lorsque les dysfonctionnements et les coûts cachés sont tels qu'ils annulent la performance potentielle des nouveaux équipements (cf. ci-après figure § 7).

L'asymétrie du facteur travail et du facteur capital dans l'explication de la création de valeur ajoutée constitue un éclairage théorique important pour une réarticulation durable de la gestion des ressources humaines et du contrôle de gestion.

### **3.3 Deux outils incorporant critères économiques et sociaux : la balance socio-économique et la balance économique**

Les principes d'intégration de différents horizons temporels, de différents critères de décision, des différentes dimensions de la performance globale de l'entreprise que nous avons explicités précédemment ont été incorporés dans des outils opérationnels de prise de décision stratégique.

La figure 5 présente un exemple de balance **socio-économique** d'un investissement matériel (nouveaux locaux) couplé à des actions immatérielles (communication interne, conditions de travail sécurité, développement commercial...), qui montre un bilan financier très légèrement excédentaire (+4 %), un bilan quantitatif légèrement excédentaire (+16 %) et un bilan qualitatif et stratégique largement favorable. La combinaison des trois familles de critères

déboucha sur une décision immédiate favorable, alors que le seul critère financier ne permettait pas d'envisager cette décision stratégique opportune.

**Figure 5 : Balance socio-économique d'un projet matériel de changement de locaux intégrant l'investissement immatériel**  
Entreprise de services de télécommunications

Horizon temporel	Nature des critères	Rubrique de charges et de produits	Charges supplémentaires (KF)	Diminution de charges (KF)
Rationalité à court terme	Bilan financier	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Loyer et charges locatives</li> <li>• Coûts économisés dans les nouveaux locaux</li> <li>• Différentiel d'impôts (Taxe professionnelle 11,8 % au lieu de 15,47 %)</li> </ul>	826	771
			826	80
		Gain net	31	
Rationalité à moyen et long terme	Bilan quantitatif	Surface des locaux (m <sup>2</sup> )	Situation actuelle 1961	Solution étudiée 2282
	Bilan qualitatif	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Amélioration de l'image de marque</li> <li>• Amélioration des conditions de travail (espace de travail)</li> <li>• Réduction des risques (sécurité, détérioration des matériels)</li> <li>• Développement de certaines activités</li> <li>• Amélioration de la communication-coordination-concertation entre les acteurs des deux locaux</li> </ul>		

La **balance économique** (cf. figure 6 ) permet d'isoler le coût des actions liées à la réalisation d'un projet, le **montant** des effets attendus et donc de calculer le taux de rentabilité intrinsèque d'un **investissement immatériel**. Cet outil permet de traiter un investissement immatériel avec le même degré de rigueur relative et de mesure qu'un investissement matériel, alors que traditionnellement une action immatérielle est souvent non mesurée et, de ce fait, considérée non rentable. Cet outil a été appliqué à des types de décision telles qu'un changement d'organisation du travail, une action de communication, une action d'amélioration de la sécurité, une action d'implication du personnel...

**Figure 6 : Schéma de la balance économique d'un projet d'innovation socio-économique**

Evaluation des coûts des actions du projet	Evaluation des effets prévisibles des actions du projet
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Surcharges de fonctionnement</li> <li>- Surcharges d'investissement</li> <li>- Coût des créations de potentiel autofinancées</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Réduction des coûts cachés</li> <li>- Développement des produits</li> <li>- Créations de potentiel</li> </ul>



Enfin la figure 7, présente le schéma de balance économique d'un projet d'automatisation. Traditionnellement, **l'automatisation** est largement considérée par les théoriciens et les praticiens comme une **source inconditionnelle de progrès**. Si nous admettons le caractère moteur de l'automatisation dans le droit fil de la pensée schumpétérienne sur **l'innovation**, nous proposons simplement que soit prise en considération **la qualité des processus de mise en œuvre** de l'automatisation (mécanisation, automatique industrielle et de services, nouvelles technologiques de l'information). De même que tout investissement s'accompagne d'un désinvestissement, absolu (revente d'un bien d'investissement désactivé ou sous-employé) ou relatif (réduction de la maintenance ou de la rénovation d'un équipement dans sa phase de déclin ou d'obsolescence), l'automatisation s'accompagne d'une destruction absolue ou relative de valeurs économiques qu'il convient d'évaluer sinon de sauvegarder. La qualité du processus de mise en œuvre de l'automatisation soulève la question de savoir quelle est la vitesse acceptable d'incorporation du progrès technique dans une organisation, permettant de remplacer sans **coûts cachés exorbitants** (non mesurés et partant non contrôlables) les équipements non encore amortis et d'éviter de détruire des compétences-clés collectives voire certains métiers individuels indispensables pour l'action stratégique de l'entreprise.

**Figure 7 : Balance économique d'un projet d'automatisation**

Coût (visible) de l'automatisation et de l'innovation	Performance (visible)
Coût (caché) de destruction des potentiels matériels	- actuelle = valeur ajoutée escomptée - potentielle (cachée) = nouveaux progrès induits, prévisionnels.
Coût (caché) de destruction des compétences-clés actuelles et potentielles	

### Conclusion

Les outils de contrôle de gestion et les critères de performance sont soumis à une évolution provoquée par les nouveaux contextes stratégiques, les stratégies de création de valeur, les perspectives proactives. Désormais, le caractère multidimensionnel des critères de décision est couramment admis, de même que la tension conflictuelle entre les critères de prise de décision.

D'un point de vue scientifique, cela nécessite un rapprochement – initié depuis quelques années – entre les recherches en contrôle de gestion et celles de gestion des ressources humaines, pour davantage intégrer la dynamique sociale dans la « technique » du contrôle de gestion – perspective socio-organisationnelle – mais aussi pour reconsidérer et faire évoluer les « techniques » et outils de contrôle de gestion et leurs modes d'utilisation dans les pratiques professionnelles. Cette communication présente un aperçu très rapide de résultats de recherches-interventions conduites dans des entreprises et des organisations qui montrent qu'il est possible d'enrichir progressivement les outils de contrôle de gestion, afin de réduire la distance aujourd'hui largement reconnue entre les outils disponibles et les pratiques professionnelles. Cette recherche, démarrée depuis de longues années, présente bien sûr encore des limites et méritera des publications futures en particulier pour valider le caractère éventuellement contingent des résultats présentés dans cette communication.

### Bibliographie

- ANTHONY R.N. (1988) « La fonction contrôle de gestion », *Publi-Union*, traduit de l'anglais, « The Management control function », *the Harvard Business School Press*.
- AURAY J.P., DURU G., SAVALL H., et ZARDET V. (avril 1985) « La méthode socio-économétrique : contribution innovante à la gestion des entreprises », in *Revue Humanisme et Entreprise*, n°162.
- ARGYRIS C. (1953), « Human problems with budgets », *Harvard Business Review*, 1, pp 97-110.
- ARGYRIS Ch. et SCHÖN D.A. (1978) *Organizational Learning*, Readings, Addison-Wesley, Publishing Company.
- ARKHIPOFF O. (juin 1985), « Un, deux, trois, beaucoup ou comment l'imprécision vient aux comptables », in *Economies et Sociétés, Série Sciences de Gestion n°6*.
- BARNARD C.I. (1938), *The functions of the Executive*, Cambridge, Harvard University Press.
- BECKER G. (1964), *Human Capital : a theoretical and empirical analysis with special reference to Education*, New-York, Columbia University Press.
- (de) BACKER P. (mars 1972), « Négociation et conflits dans l'entreprise : quelques indications d'application de la psychologie des conflits », *Revue Metra*, volume 11.
- BECKER S. et GREEN D. (1962), « Budgeting and Employee Behaviour », *The Journal of Business*, vol 35, n°4, pp 392-402.
- BENABOU C.(1995), « L'évaluation de l'effet de la formation sur la performance de l'entreprise : l'approche coûts-bénéfices », *Audit social et enjeux stratégiques*, 13<sup>ème</sup> université d'été, Aix en provence.
- BOISVERT M. (1985), *L'organisation et la décision. Les grands théoriciens de l'organisation*, Ottawa, Editions Agence d'Arc inc.
- BOUQUIN H., PESQUEUX Y. (Mai 1999), « Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline », *Comptabilité Contrôle et Audit*.
- BUCKI J. et PESQUEUX Y. (1995), « Modéliser la complexité : les relations entre information, finalité et modèle de l'organisation », in *Modèles comptables et modèles d'organisation*, Congrès AFC.
- CAPRON M. (novembre- décembre 1995), « Vers un renouveau de la comptabilité des RH », RFG.
- CHIAPELLO E. (mai 1991), « Résistances culturelles à la rationalisation économique d'une entreprise de production audiovisuelle », *Actes du congrès de l'AFC*, Jouy-en-Josas.

- CHIAPELLO E. et DELMOND M.H. (janvier - février 1994), « Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement », *Revue Française de Gestion*, n°97.
- CYERT R.M. et MARCH J.G. (1970), *Processus de décision dans l'entreprise*.
- DUPUY Y. et GUIBERT N. (mai 1995), « La confiance variable-clé d'un contrôle renoué », *Actes du 16<sup>ème</sup> Congrès de l'AFC*, Montpellier, pp 356-370.
- EVRAERT S. et MEVELLEC P. (mars-avril-mai 1990), « Calcul des coûts : il faut dépasser les méthodes traditionnelles », *Revue Française de Gestion*, n°78,.
- GERVAIS M., *Contrôle de gestion*, Economica, 7<sup>ème</sup> Edition (1<sup>ère</sup> édition, 1988).
- GRAY J. et PESQUEUX Y. (février 1993), « Evolution actuelle des systèmes de tableau de bord : comparaison des pratiques de quelques multinationales américaines et françaises », *Revue Française de Comptabilité*, n°242.
- HATCHUEL A. et MOISDON J.C. (janvier 1984), « Théorie de la décision et pratiques organisationnelles : le cas des investissements pétroliers », in *Economies et Sociétés*, série Sciences de Gestion, n°4, pp 249-289.
- HERMANSON R.H. (1963), « A method for recording all assets and the resulting accounting and economic implications », *dissertation de Ph. D*, Michigan State University,.
- HOFTEDÉ G. (1977), *Contrôle budgétaire : les règles du jeu*, Edition Hommes et techniques, Paris.
- HOPWOOD A. (1974), *Accounting and Human Behaviour*, Accountancy Age Books, Haymarket Publishing Ltd, London.
- IGALENS J. (1997), « Segmentation sociale et GRH », *Encyclopédie de gestion*, sous la direction de Y. Simon et P. Joffre, 2<sup>ème</sup> édition, Economica.
- LAUZEL P., TELLER R. (1997), *Contrôle de gestion, RH et politique sociale dans « Contrôle de gestion et Budgets »*, Sirey Edition, 8<sup>ème</sup> Edition.
- LE BOTERF G. (1989), *Comment investir en formation ?*, Les Editions d'Organisation.
- LEMAITRE P. (1981), *La décision*, Editions d'organisation.
- LESOURNE J. (1978), « La théorie des systèmes et la théorie économique », in *Economie Appliquée*, 3-4.
- LIKERT R. (1967), *The human organization : its management and value*, Mac Graw Hill.
- LÖNING H. (mars 1995), « A la recherche d'une culture européenne en comptabilité et contrôle de gestion », *Comptabilité, Contrôle Audit*, tome 1, vol. 1, pp 81-96.
- MARCH J.G. et SIMON H. (1958), *Organizations*, New York : John Wiley et Sons.
- MARCH J.G. (1988), *Décisions et organisations*, Editions d'Organisation.
- MARTORY B. (1999), *Contrôle de gestion sociale*, Gestion, 2<sup>ème</sup> édition, Vuibert.
- MOISDON J.C. (1977), « La théorie de la décision en quête d'une pratique », *Anneles des Mines de Paris*.
- MOISDON J.C., (sous la direction) (1997), *Du mode d'existence des outils de gestion. Les instruments de gestion à l'épreuve de l'organisation*, Edition Seli Arslan,.
- NARO G. (6-7/1999), « CG et GRH : perspectives de recherche », *Economies et sociétés, Sciences de Gestion*, n°26-27, , pp 527-555.
- PERETTI J-M. (1992), « Le développement de la GRH », *Encyclopédie du management*, Vuibert,.
- PERROUX F. (1975), *Unités actives et mathématiques nouvelles*, Dunod.
- PERROUX F. (avril 1979), « La notion de dépense stratégique et l'unité active », *Cahiers de l'AFEDE*, Paris.
- PERROUX F. (1979), *L'entreprise, l'équilibre renoué et les coûts "cachés"*, Préface de l'ouvrage de H. Savall : *Reconstruire l'entreprise*, Dunod,.
- RIVELINE C. (1993), « Evaluation des coûts. Eléments d'une théorie de la gestion », *Publication Ecole des Mines de Paris*.
- SAVALL H. (1979), *Reconstruire l'entreprise*, Dunod, (a).
- SAVALL H. (1979), *Stratégie socio-économique des entreprises*, Rapport au Commissariat Général du Plan, (b).
- SAVALL H. (1975), *Enrichir le travail humain : l'évolution économique*, Dunod, Réédition Economica, 1989,

Traduction anglaise : *Work and people*, Oxford University Press, préface de H.I. Ansoff, 1981.

SAVALL H. et ZARDET V. (1992), *Le nouveau contrôle de gestion*, Ed. Malesherbes,.

SAVALL H. et ZARDET V. 1987, *Maîtriser les coûts et les performances cachés*, Economica, 3<sup>ème</sup> édition 1995.

SAVALL H. et ZARDET V. (1995), *Ingénierie stratégique du roseau*, Economica.

SAVALL H. et ZARDET V. (1998), « Un indicateur de veille stratégique de la création de valeur : la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coût variable », *Actes des XIVe Journées Nationales des IAE*, Nantes.

SAVALL H. et ZARDET V. (décembre 2000), « La décision managériale multidimensionnelle comme fondement des sciences de gestion », *in ouvrage collectif en l'honneur de Jacques Lebraty La décision managériale*, PU Nice,.

SAVALL H., ZARDET V. (décembre 2000), « L'apport de l'économie à la GRH », *in Revue Personnel*.

SCHULER R.S., JACKSON S.E. (1987), « Linking competitive strategies with human resources practices », *Academy of Management Executive*, 1, 3.

SIMON H.A., *Administrative behavior : a study of decision making processes in administrative organizations*, New York, Mc Millan, 2<sup>ème</sup> Edition, 1957.

SIMON H. (1957), *Models of man : social and rational*. Mathematical essays on rational human behaviour in a social setting, New York, John Wiley.

STEDRY A.C. (1960), *Budget Control and Cost Behaviour*, Englewood Cliffs N.J., Printice Hall Inc.,.

THEPOT J. (1998), (coordonné par), *Gestion et théorie des jeux. L'interaction stratégique dans la décision*, Vuibert, Collection FNEGE,.