

MESURE ET PILOTAGE DE LA RESPONSABILITÉ SOCIALE ET SOCIÉTALE DE L'ENTREPRISE -RÉSULTATS DE RECHERCHES LONGITUDINALES

Henri SAVALL

Véronique ZARDET

ISEOR

Université Jean Moulin Lyon 3

(France)

INTRODUCTION

La question de la responsabilité sociale de l'entreprise a repris depuis le début des années 2000, une grande actualité suite aux scandales des Affaires Enron aux Etats-Unis, Parmalat et autres en Europe... Les lois, règlements, chartes, référentiels, se multiplient à tous les niveaux, depuis l'entreprise jusqu'au niveau national voire international.

L'objet de cette communication est la « mesure » - au sens large : qualitative, quantitative et financière – de la responsabilité sociale et sociétale de l'entreprise. Au-delà des discours politiques, des campagnes de communication interne et externe, comment les entreprises réussissent-elles à mettre en place des indicateurs pour mesurer et assumer leur responsabilité sociale et sociétale ? Quels indicateurs utilisent-elles ? Quelle fiabilité ont-ils ? Comment sont-ils, ou non, enracinés, ancrés dans les pratiques de pilotage stratégique et opérationnel ?

Dans une première partie de cette communication, nous mettons en lumière l'accentuation de l'exigence généralisée de responsabilité sociale vis-à-vis des entreprises, comme des organisations et institutions publiques. Puis nous présentons nos hypothèses de recherche et la *méthodologie de recherche-intervention* que nous pratiquons de longue date. La seconde partie présente des résultats d'indicateurs de pilotage de la responsabilité sociale qui ont été implantés dans des entreprises et organisations lors de nos démarches de recherche-intervention. Enfin nous nous efforçons de mettre en évidence les conditions d'efficacité du pilotage de la responsabilité sociale.

1. EFFETS DE LA DEMOCRATIE SUR LES ORGANISATIONS ET LES TERRITOIRES : LA RESPONSABILITE SOCIALE DURABLEMENT SUPPORTABLE

1.1 Une problématique généralisée d'exigence accrue envers les entreprises, les organisations publiques et les territoires

Les entreprises et les organisations évoluent dans un univers de plus en plus encombré de normes en tous genres, nous dirons un univers « tétranormalisé » c'est-à-dire activé par quatre grands pôles de normes¹ :

- les normes d'activité, de production et d'échanges commerciaux (OMC...),
- les normes comptables et financières (IASB, IFRS...),
- les normes sociales relatives à l'emploi et aux conditions de vie au travail (OIT...),
- enfin les normes de qualité, environnement et de sécurité (ISO...).

Ces normes émanent d'institutions publiques nationales, supranationales, régionales ou locales, ou encore d'organismes privés éditeurs de normes ou de référentiels, d'organisations professionnelles, et d'organisations non gouvernementales.

- *Le cas des entreprises*

L'observation des dernières décennies montre que le périmètre de la responsabilité sociale de l'entreprise tend à croître sous la pression des différentes catégories d'acteurs et de réseaux, qu'ils soient politiques, syndicaux ou encore religieux. L'opinion publique elle-même, qui résulte de ces jeux d'influence, fait pression sur les décideurs légaux et sur les entreprises pour étendre le périmètre de leur responsabilité sociale.

Par conséquent, dans cet univers complexe, les principales parties prenantes d'une organisation déterminée exercent une pression supérieure à celle de l'opinion publique. Deux des raisons principales de cette pression et de cette suspicion des parties prenantes envers l'entreprise sont d'une part une carence technique, d'autre part une insuffisance de dialogue :

¹ Savall H., Zardet V., La tétranormalisation : défis et dynamiques, Ed. Economica, Paris, 2005.

- **carence technique** : car d'une part il n'y a pas de réflexe, d'habitude, de tradition d'utilisation d'indicateurs qui soient acceptés par les différentes parties prenantes et, d'autre part le contrôle externe du budget n'est pas un mode efficace de dialogue, du fait de la classification par nature des charges et des produits (Savall, 1974-1975 ; Savall, Zardet, 1992)).

- **insuffisance de dialogue** : car la fréquence des dispositifs de communication-coordination-concertation contradictoires est beaucoup trop faible pour permettre une véritable connaissance de l'entreprise par les parties prenantes. Au contraire, on observe plutôt que l'organisation envoie vers ses parties prenantes des informations polémiques à sens unique, et réciproquement. Dans la dialectique conflit-coopération entre l'organisation et ses parties prenantes, et entre les parties prenantes entre elles (ex : actionnaires/salariés), le manque de fiabilité ou le manque de transparence sur des indicateurs potentiels de pilotage de l'extension de la responsabilité sociale durablement supportable, laquelle est souhaitée par la plupart, exacerbe la polémique et détruit de la valeur ajoutée, du fait des coûts cachés engendrés par cette polémique, subis à la fois par l'organisation et ses parties prenantes.

● *Le cas des territoires*

Nous avons fait l'hypothèse qu'il existe un isomorphisme relatif aux phénomènes **cachés**, au niveau de l'infrastructure des organisations, alors qu'en **apparence**, les superstructures des organisations et des territoires sont extrêmement différentes. Cette hypothèse s'appuie aussi sur le concept de contingence générique (H. Savall et V. Zardet, 1997, 2004). La théorie socio-économique propose une définition du territoire : ensemble d'organisations publiques et privées, enchevêtrées et innovantes, sur un socle géographique et foncier relativement délimité, présentant une dimension géopolitique ainsi qu'un périmètre fluctuant selon la problématique considérée^(*).

- *Un grand nombre de problématiques observées dans les organisations sont comparables aux problématiques des territoires.*

Ainsi, les territoires, comme les organisations ont des frontières poreuses et on y observe des phénomènes d'empilement ; les territoires, ainsi que les organisations, cherchent à devenir compétitifs et attractifs et entretiennent des relations concurrentielles avec les autres territoires. De même, les élus sur les territoires, comme les gestionnaires des organisations n'ont qu'un mandat ou une délégation temporaire. Comme les organisations, les territoires ont une gouvernance plus ou moins structurée, plus ou moins permissive et plus ou moins efficace et efficiente.

^(*) Cf. aussi le concept de filière-territoire que nous proposons pour analyser les systèmes de gouvernance complexe (Savall H., Zardet V., 2005a). Ce concept associe la notion de filière issue de l'économie industrielle et la notion géopolitique de territoire.

Contrairement aux idées reçues véhiculées par les théories classiques, l'observation rigoureuse du fonctionnement des organisations et des territoires montre que la caractéristique majeure au sein d'une organisation n'est pas la relation hiérarchique, par opposition aux relations de marché qui règnent à l'extérieur de l'organisation. En effet, il existe des relations transversales de marché au sein de l'entreprise, car en réalité, les relations hiérarchiques entre les acteurs sont distendues et flexibles. Par analogie, les relations entre les territoires et à l'intérieur d'un territoire, sont hiérarchisées, par exemple via l'effet de domination (Perroux 1948).

Enfin, des performances créées dans une organisation peuvent être appropriées par d'autres organisations sur les territoires environnants, par exemple au travers de la rotation du personnel et du départ de personnes formées dans l'organisation qui vont exercer leur métier dans d'autres organisations environnantes. On observe le même phénomène de migration de potentiel d'un territoire à l'autre.

Deux exemples illustrent les stratégies de territoires assimilables à celles qu'élaborent les entreprises.

La reconversion de la Lorraine après la crise de la sidérurgie des années 1970-80, a mobilisé tous les dispositifs de l'accompagnement social (pré-retraites massives, formations pour demandeurs d'emploi), de la revitalisation des territoires et de la coordination des efforts publics et privés. La construction automobile s'est développée, créant 10 000 emplois supplémentaires, ainsi qu'un secteur tertiaire marchand dense créant plus de 500 000 emplois nouveaux. Le pôle européen de développement de Longwy a amélioré la coordination entre pouvoirs publics lorrains, luxembourgeois et belges, celle-ci ayant facilité le projet d'Esch-Belval au Luxembourg, comportant la création de 20 000 emplois sur les frontières des trois pays (cf. Le Monde Economie, 15 avril 2009).

Le deuxième exemple est celui des Etats qui, pour assurer leur approvisionnement investissent hors de leur territoire, sans qu'il leur soit reproché, d'ailleurs, une quelconque délocalisation de leurs investissements. Ainsi la Corée du Sud a acquis 2,3 millions d'hectares à Madagascar, au Soudan, en Mongolie et en Argentine ; la Chine 2,1 millions d'hectares aux Philippines, au Laos, en Australie, en Russie, voire au Mexique ; l'Arabie Saoudite 1,6 million surtout en Indonésie et les Emirats Arabes Unis 1,3 million, principalement au Pakistan et au Soudan. De même, 1 million de paysans chinois devraient travailler en Afrique, à l'horizon 2010, en particulier dans 14 fermes expérimentales en Zambie, au Zimbabwe, en Ouganda et en Tanzanie, au titre des accords signés par l'Etat chinois en 2006.

- A la croisée des entreprises et des territoires, *les organisations publiques rencontrent aussi des problématiques de responsabilité sociale*

La fonction publique territoriale en France compte 1 734 000 agents. La nouvelle étape actuelle de la décentralisation accélère le transfert de charges de l'Etat vers les collectivités territoriales, régions, départements, communes et intercommunalités, notamment 100 000 techniciens et ouvriers de l'Education Nationale et 20 000 du Ministère de l'Equipement. En outre, par le recrutement de plus de 30 000 personnes issues du secteur privé, les collectivités territoriales jouent un rôle de régulation locale de l'emploi.

En effet, les parties prenantes des organisations publiques accroissent aussi leur exigence vis-à-vis de celles-ci, qu'il s'agisse des financeurs, des usagers du service public ou des personnels. Prenons à titre d'exemple le cas de l'université publique que nous avons étudiée en profondeur (Savall et Zardet, 2005).

L'Université peut être considérée comme un des principaux moteurs du développement de la responsabilité sociale, dans les secteurs privé, public et associatif. L'organisation Université est, en effet, confrontée à la problématique de la responsabilité sociale envers ses étudiants, les futurs employeurs des étudiants, son personnel et ses institutions de tutelle, ainsi que la société civile. L'apparition de signaux dans l'environnement de l'université en témoigne, qu'il s'agisse de certifications et de labels (AACSB², EQUIS³...), d'accords d'entente avec des universités étrangères, ou de l'accréditation des universités par la tutelle.

Les parties prenantes de l'université sont devenues plus exigeantes et augmentent la pression sur l'organisation Université :

- Les institutions, qui agissent à quatre niveaux de territoires emboîtés ou enchevêtrés qui tendent à influencer l'Université ;
- Les étudiants et les employeurs publics et privés, cible principale de l'activité universitaire. Les acteurs "usagers" de l'université sont variés : individus-étudiants, prescripteurs familiaux, employeurs, entreprises et organisations privées, publiques et associatives, ainsi que les organismes de gestion des aides aux demandeurs d'emploi ;
- Les personnels et les syndicats. Les acteurs internes représentent une grande variété de métiers administratifs, de gestion, techniques et, bien entendu, d'enseignement et de recherche. Les organisations syndicales d'enseignants, de personnels administratifs et techniques et d'étudiants jouent aussi un rôle important dans la plupart des pays ;

² AACSB : Association for Advanced Collegiate Schools of Business

³ EQUIS : European Quality Improvement System

- Les interfaces entre institutions commanditaires et de tutelle et les dispositifs de gouvernance de l'université. Des instances de concertation entre les universités et leur Ministère de tutelle permettent de tester certains projets des pouvoirs publics. En France par exemple, la Conférence des Présidents d'Université (CPU) regroupe toutes les universités et les grandes écoles publiques ; au Mexique : l'Association Nationale des Universités et Institutions d'Enseignement Supérieur (ANUIES).

Les universitaires sont-ils concurrents entre eux ? L'activité universitaire est-elle de nature commerciale ? Rappelons qu'en (vieux) français « commerce » signifie « relations humaines ». Le mot commerce s'est dégradé sous des influences idéologiques variées. L'étudiant est-il un "client" qui évalue, qu'on le veuille ou non, les enseignements qu'il reçoit ou qu'on lui propose ?

Toutes les organisations étant soumises aux phénomènes de la tétranormalisation⁴, l'université peut-elle se dispenser de respecter les quatre pôles de normes : sociales, comptables et financières, de conditions d'activité et d'échanges, de qualité et environnement ?

La situation stratégique de l'université peut ainsi s'analyser : c'est un espace, un territoire, un marché **ouvert** où les porteurs de savoirs rencontrent les demandeurs de savoirs. C'est aussi un marché **couvert** où les différents offreurs de savoir (individus, groupes, équipes), autorisés par la normalisation universitaire, viennent planter leur stand et attirer le chaland-étudiant, en quête de diplôme permettant d'obtenir un emploi, de formation pour acquérir les compétences nécessaires ou venant simplement consommer du savoir (consommérisme étudiant).

Comme toute entreprise, l'université a une vocation, une raison d'être, un patrimoine matériel, technologique et incorporel, un potentiel humain productif, un produit, l'enseignement, devenu ces dernières années, en France la "**formation diplômante**", un environnement concurrentiel d'organisations publiques et associatives ainsi que d'entreprises (cf. les universités d'entreprises et leurs centres de recherches), ainsi qu'une clientèle d'utilisateurs très variés.

Une stratégie de survie-développement est impulsée ou infléchi par certaines parties prenantes qui exigent de l'université les marques d'une performance globale durable à savoir : efficacité, efficience, qualité et compétitivité durables.

Comme de nombreux secteurs d'activité des entreprises, l'université connaît, partout dans le monde, une véritable mutation de sa vocation et de sa mission, celles-ci consistant à développer et certifier les savoirs des individus. Or on lui demande désormais de fournir des compétences utilisables sur le

⁴ Savall H., Zardet V., *La tétranormalisation : défis et dynamiques*, Economica, 2005, 195p. L'ouvrage présente un programme de recherche qui est réalisé en réseau avec des équipes internationales. En France, un réseau inter-associations académiques : ADERSE, AFC, AFM, AGRH, AIMS, IAS est en cours de développement.

marché de l'emploi (professionnalisation), des technologies nouvelles matérielles et incorporelles et de contribuer à l'animation économique et sociale des territoires et bassins de vie. Actuellement les pôles de compétitivité se mettent en place en France, associant des entreprises, des établissements d'enseignement supérieur et de recherche, des institutions publiques, privées et consulaires.

Le concept de Responsabilité Sociale Durable et Supportable (RSDS) que nous proposons⁵ exprime la relation dialectique entre la propension à étendre le champ de la responsabilité sociale et le risque que cette extension ne soit pas durablement supportable, compte tenu des budgets limités que l'université parvient à négocier auprès des pouvoirs publics et des entreprises.

En poursuivant l'analogie Université/Entreprise, on pourrait se demander si l'activité universitaire est destinée à entretenir et développer un fonds de commerce, c'est-à-dire un patrimoine que l'on défend bec et ongles. Les manifestations multiséculaires de la très forte identité de l'Organisation-Université nous inclinent à répondre par l'affirmative.

1.2 Les hypothèses de recherche

Notre programme de recherche relatif aux indicateurs de responsabilité sociale et sociétale comporte deux dimensions :

- une dimension explicative sur l'état des pratiques des entreprises : notre hypothèse est que le mode d'interpellation et de pression des parties prenantes est peu formalisé, car les indicateurs sont soit inexistants, soit suspects aux yeux de certaines parties prenantes. L'exercice du rôle des parties prenantes est donc biaisé par la carence d'informations utilisables par elles dans leur mode d'action ;

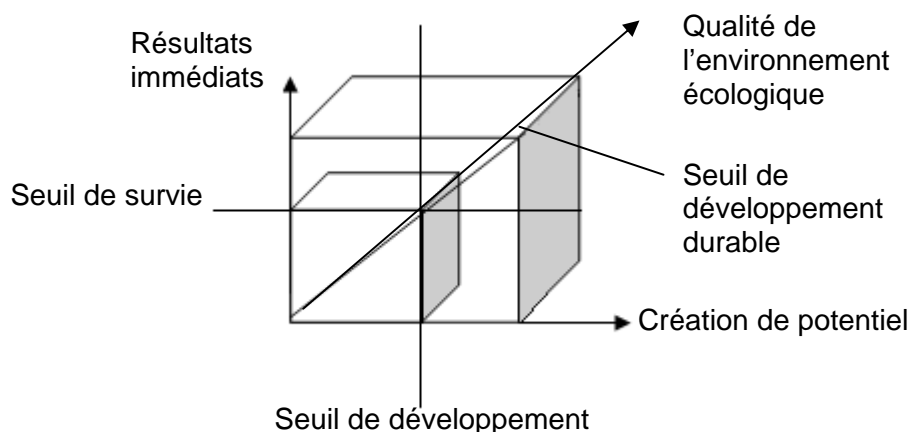
- une dimension prescriptive, sur l'évolution possible de cette situation : la mise en place d'indicateurs d'évaluation de la responsabilité sociale durablement supportable est possible au moyen d'une décentralisation synchronisée et de l'application de trois piliers conceptuels : l'interactivité cognitive, l'intersubjectivité contradictoire et la contingence générique (cf. 2.1 et Savall, Zardet, 1997, 2004).

Des indicateurs plus globaux ont un degré d'acceptabilité par les parties prenantes plus élevé que les indicateurs analytiques proposés dans la littérature sous la forme d'une juxtaposition d'indicateurs disparates, qui rend très difficile l'arbitrage nécessaire pour assurer le pilotage stratégique de l'organisation.

⁵ Savall H., Zardet V., « Approche endogène : vers une responsabilité sociale durable, supportable par l'entreprise ? », in *La responsabilité sociale de l'entreprise - Mélanges en l'honneur du Professeur Roland Pérez*, coordonné par Le Roy F., Marchesnay M., éditions EMS, 2005.

La problématique est la suivante : toute entreprise ou organisation peut être positionnée selon trois axes ; celui des résultats immédiats, sa performance économique à court terme, celui de la création de potentiel (performance socio-économique à moyen terme) et celui du développement durable au sens de l'univers « physico-chimique » environnant.

Figure 1 : Les seuils de survie et de développement



Quels sont les indicateurs dont dispose une entreprise ou une organisation pour s'assurer qu'elle dépasse le seuil de survie, celui de création de potentiel et celui de développement durable ? La création de potentiel se caractérise par des investissements matériels ou incorporels dans les domaines des produits, des marchés, des technologies, du potentiel humain et de l'organisation. Certaines actions orientées vers les résultats immédiats ou la création de potentiel permettent simultanément d'atteindre des objectifs de développement durable. D'autres par contre, n'ont pas cette propriété. Ainsi l'externalisation d'activités de production vers des pays éloignés (Europe de l'Est, Afrique, Asie) est orientée vers la recherche de résultats immédiats, mais présente un risque élevé de détruire une partie du potentiel humain de l'entreprise, si cette externalisation entraîne des réductions d'effectif sur les sites d'origine, et de détériorer le développement environnemental par les nombreuses émissions de gaz carbonique que vont engendrer les transports de marchandises des sites externalisés vers les lieux de distribution.

Notre **hypothèse centrale** peut ainsi se résumer : la conception et l'élaboration d'indicateurs d'évaluation de la responsabilité sociale durablement supportable, utilisables par les parties prenantes de l'organisation exigent :

- une architecture de décentralisation synchronisée reliant le local et le global
- une coopération accrue des différents acteurs de l'organisation dans une optique de fonction de pilotage stratégique et opérationnel partagée par les acteurs, seule susceptible d'améliorer la fiabilité des indicateurs.

Les conséquences et les conditions requises pour cette mise en place sont :

- la réduction de l'hyperspécialisation des concepts, des outils utilisés dans le contrôle de gestion opérationnel et stratégique et la formation intégrée de toutes les catégories d'acteurs, dans leurs fonctions respectives, à une sensibilisation sur les principaux concepts et à l'utilisation d'indicateurs simples et fiables;
- une formation de sensibilisation pour faciliter l'apprentissage des différentes parties prenantes dans leur rôle de pilotage ou de contrôle externe.

1.3 Le cadre conceptuel : la théorie socio-économique

La théorie socio-économique des organisations (Savall 1974/1975, 1979, 2003, 2007 ; Savall et Zardet 1987, 1995, 2004, 2008 ; Savall, Zardet et Bonnet, 2000, 2008), citée notamment par différents auteurs français et américains (Perroux, 1979 ; Ansoff, 1981 ; Boje et Rosile, 2001, 2003 ; Buono, 2001, 2003, 2007 ; Harris, 2001 ; Hayes, 2001 ; Plane, 2003 ; Rojot, 2003 ; Trepo, 2003) signale que toute entreprise ou organisation génère spontanément des dysfonctionnements et les coûts cachés qui en résultent. Dans un tel contexte, cette théorie s'efforce de démontrer la faisabilité financière et la rationalité économique des stratégies proactives d'entreprise, préférables à des stratégies simplement réactives où l'organisation se soumet avec une certaine passivité en s'adaptant à son environnement, ce qui rejoint l'analyse des unités actives de François Perroux (1975).

L'hypothèse qui fonde la théorie socio-économique des organisations a été formulée à partir d'une méthode de recherche fondée sur l'alternance entre une observation rapprochée du fonctionnement de très nombreuses organisations et une conceptualisation heuristique, progressive et cumulative (cf. Savall et Zardet, 2004 ; Plane, 2003 ; Boje, 2003 ; Buono, 2007). Cette théorie a été construite au moyen d'un vaste programme scientifique de recherches fondamentales et expérimentales sur les conditions d'efficacité et de stabilité d'un **capitalisme responsable** c'est-à-dire d'un **capitalisme d'entrepreneurs et d'intrapreneurs**, s'opposant à la **perversité du capitalisme spéculatif**, destructeur de valeur économique, dénoncé, dès 1922⁶, par l'économiste espagnol Germán Bernácer, précurseur de Keynes. La théorie socio-économique s'est également nourrie de la pensée de François Perroux sur l'économie de l'homme et du développement ainsi que sa théorie des unités actives (1975).

Les résultats des recherches sur la théorie socio-économique montrent que :

- toute organisation génère spontanément des dysfonctionnements qui détruisent de la valeur ajoutée réelle et potentielle (concept de coûts-performances cachés) ;
- la productivité humaine individuelle et collective a une forte élasticité que nous avons mesurée ;

⁶ Savall, H., (1973-1975) *Germán Bernácer. L'hétérodoxie en science économique*, Collection des grands économistes, Dalloz, Paris.

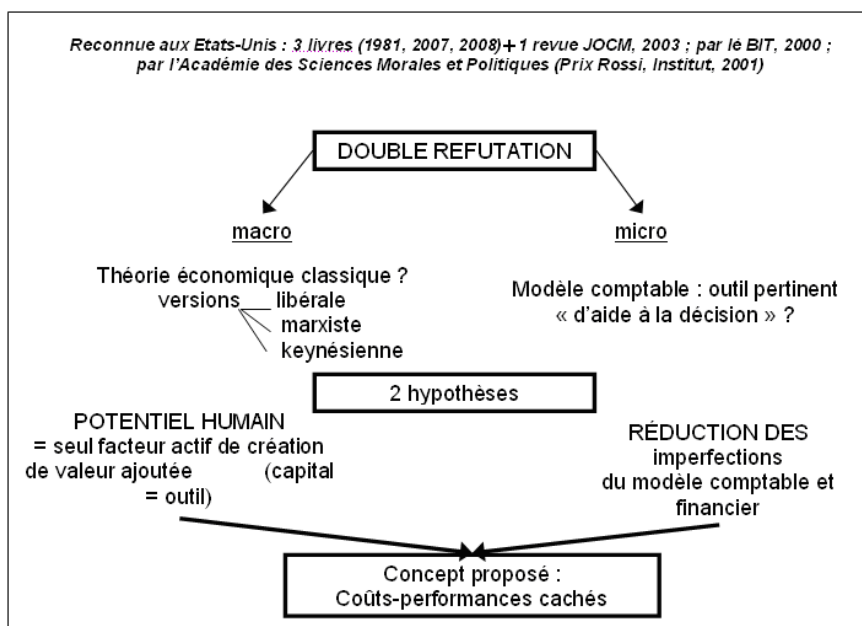
- la contractualisation des performances entre les différents acteurs permet de convertir une partie importante des coûts cachés en création de valeur ajoutée ;
- l'investissement incorporel en développement du potentiel humain, au travers de processus participatifs et de formation intégrée au sein des entreprises et des organisations a une rentabilité très élevée (210 % à 4014 %) (Savall, Zardet, 2007, 2008, cf. aussi tableau 3).

Les recherches sur la gestion socio-économique expérimentée au sein des organisations montrent que seule une *approche globale de l'entreprise* est susceptible, d'une part d'expliquer le niveau et les mécanismes de sa performance économique, d'autre part d'inspirer des actions d'amélioration durable de cette performance. Ainsi, le management socio-économique définit le comportement socio-économique comme un pilotage et un arbitrage dans un mouvement dialectique entre, d'une part éthique et déontologie - en d'autres termes les règles du jeu social et sociétal - et, d'autre part, efficacité et efficience durables.

L'évolution spontanée de l'entreprise ne lui permet pas une adaptation spontanée à son environnement qui préserve voire développe sa capacité de survie-développement à court, moyen et long termes ainsi que sa compétitivité. Les multiples changements qui accompagnent une évolution plus délibérée, c'est-à-dire choisie et anticipée, impliquent un processus structuré et méthodique, constitué d'invariants découverts au cours de très nombreuses expérimentations. Ce processus est dénommé *intervention socio-économique*. (Savall H., 1976, 1978, 1982, Savall H., Zardet V., 1987, 2007, 2008)

Le laboratoire de recherche ISEOR a formé près de 600 chercheurs de niveau doctoral et post-doctoral, qui y ont travaillé entre neuf mois et trente ans. Il peut être assimilé à un « méta-cabinet » de *consultance scientifique*. Cabinet, dans la mesure où il vend des prestations de service issues de ses découvertes, à des entreprises et des organisations publiques et privées afin d'améliorer leurs performances. C'est en même temps un laboratoire de recherche fondamentale, car l'accumulation de connaissances génériques consolide la théorie socio-économique des organisations, validée dans plus de 1200 cas d'organisations et auprès de plus de 110 000 personnes qui ont participé à la coproduction de connaissances innovantes, au moyen des processus d'expérimentation, sur les conditions de survie-développement et de métamorphose des organisations ainsi que l'évaluation des performances économiques, sociales et sociétales.

Figure 1 : Théorie socio-économique des organisations (1973→)



2. INDICATEURS DE RESPONSABILITE SOCIALE DURABLEMENT SUPPORTABLE EXPERIMENTES DANS DES ENTREPRISES ET DES ORGANISATIONS

Dans le cadre des très nombreuses recherches-interventions conduites par l'ISEOR dans des entreprises et organisations de toutes tailles, la conception, l'élaboration puis l'usage d'indicateurs de pilotage constituent un axe de travail prioritaire. En effet, les diagnostics socio-économiques réalisés au démarrage de chaque recherche-intervention font ressortir le manque flagrant d'indicateurs de pilotage dans l'ensemble des fonctions d'encadrement et de direction. Les entreprises très focalisées sur la rentabilité à court terme disposent en général de quelques indicateurs « traditionnels » de ventes, de coûts, de marge bénéficiaire mais ceux-ci présentent deux caractéristiques :

- ils sont pour l'essentiel destinés à la direction générale et à la gouvernance, ce qui exclut le plus souvent l'encadrement supérieur et intermédiaire de la production d'informations préalable à ce « reporting externe ».

- ce sont des indicateurs de mesure de résultats d'actions passées, qui permettent davantage de « regarder dans le rétroviseur » que de choisir son chemin et son itinéraire ce sont plutôt des « compteurs » enregistreurs que des indicateurs pour piloter. De par leur nature, ces compteurs analysent très mal la création de potentiel, le développement durable, l'investissement incorporel de

l'entreprise, ce qui conduit à une myopie, à une conduite « à l'aveuglette » et à des erreurs d'orientation stratégique et de choix opérationnels.

Ainsi l'observation scientifique des systèmes traditionnels de gestion selon une méthodologie rigoureuse de recherche-intervention (Savall, 1976, 1978, Savall, Zardet, 1992, 2004) montre trois carences :

- l'absence de mesure ou une mesure très imparfaite des indicateurs de création de potentiel, en particulier l'investissement incorporel ;
- l'absence de mesure et de pilotage de l'investissement incorporel généré et autofinancé par l'entreprise, source de pérennité ;
- l'absence de prise en compte du coût des dysfonctionnements qui détruisent la valeur ajoutée réelle (surcharges sans utilité) ou potentielle (coûts d'opportunité non comptabilisés).

2.1 Méthodologie d'élaboration et d'implantation des indicateurs

- *Méthode pour l'ingénierie du changement et de la mise en œuvre des stratégies pro-actives*

L'implantation de nouveaux indicateurs de pilotage présente plusieurs caractéristiques.

Dans le cadre global d'une action de formation-concertation de l'ensemble de la direction et de l'encadrement visant à consolider son rôle managérial, le thème des indicateurs de pilotage pour la décision est approfondi, en aidant chaque membre de la direction et de l'encadrement à créer et à élaborer de nouveaux indicateurs, afin de mieux repérer la création de potentiel réalisée localement dans chaque secteur de l'entreprise .

Les diagnostics socio-économiques réalisés dans chaque entreprise, mettant en évidence les dysfonctionnements et les coûts cachés qui en résultent, sont une base importante pour convertir les coûts cachés ou les dysfonctionnements majeurs en indicateurs de pilotage. Par exemple, les coûts cachés liés à l'absentéisme sont parfois très élevés, alors même que l'entreprise n'a pas mis en place d'indicateurs de taux d'absentéisme. De même en est-il pour le taux de rotation du personnel, ou encore les défauts de qualité, les réclamations clients...Or, si les dysfonctionnements et les coûts cachés détectés lors du diagnostic ne sont pas convertis en indicateurs, ils s'enfouissent à nouveau, confortant ainsi l'entreprise dans son « comportement d'autruche » face à ses dysfonctionnements et à ses coûts cachés.

Le développement tous azimuts de la fonction de pilotage auprès de l'ensemble des membres de l'encadrement suppose de développer des indicateurs de deux types : des indicateurs opérationnels locaux, utilisés par chaque pilote dans sa zone de responsabilité, et des indicateurs stratégiques ou globaux, consolidés aux niveaux des différents départements et de toute l'entreprise, pour appuyer le pilotage assuré par la direction générale voire le reporting externe auprès de la gouvernance, de l'actionnariat... bref des principales parties prenantes de l'environnement externe.

Les actes de pilotage, sur la base des indicateurs locaux et stratégiques, sont facilités par l'utilisation combinée des différents outils de management proposé par la théorie socio-économique :

- des **plans d'actions prioritaires** semestriels, qui identifient pour chaque secteur les actions de résultats immédiats et de création de potentiel décidées pour les six mois à venir, portant à la fois sur la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise et la réduction des dysfonctionnements qui entravent celle-ci ; les indicateurs de pilotage permettent de mesurer la progression des actions prioritaires et leurs impacts ;
- des **contrats d'activité périodiquement négociables** semestriels, système d'objectifs collectifs, semi-collectifs et individuels assortis de moyens et de compléments de salaire, négociés avec chaque acteur de l'entreprise sur la base des plans d'actions prioritaires. Les contrats d'activité périodiquement négociables assurent un enracinement des actions prioritaires auprès des différentes personnes d'un service, chacune en fonction de ses missions et activités ;
- le **plan d'actions stratégiques internes-externes** de l'entreprise pluriannuel (3 à 5 ans) qui identifie les principaux axes stratégiques et les actions associées, relatives à quatre volets : produits – marchés – technologies – potentiel humain et organisation;
- les **grilles de compétences**, véritable cartographie des compétences disponibles dans chaque équipe, qui permettent d'identifier le degré de polyvalence ou au contraire de spécialisation des acteurs, ainsi que les points de vulnérabilité des équipes face aux aléas tels que la surcharge de travail d'une équipe, les absences, les congés ;
- la **gestion prévisionnelle du temps**, qui permet à chaque encadrant ainsi qu'à tout acteur de l'entreprise, de répartir son temps de travail prévisionnellement en différentes activités, d'y allouer des ressources temps nécessaires pour la réalisation des actions prioritaires, puis a posteriori, de repérer les temps effectivement consacrés aux différentes activités (cf. ci-après tableau 2).

Nous avons constaté lors de ces recherches-interventions, que les indicateurs de pilotage acquièrent progressivement une bonne fiabilité lorsqu'ils sont porteurs d'enjeux, c'est-à-dire lorsqu'ils sont

utilisés pour évaluer le degré de réalisation des actions et leurs impacts, l'atteinte des objectifs collectifs, semi-collectifs et individuels des personnels, conduisant le versement d'un complément de salaire incitatif.

Trois piliers épistémologiques permettent d'implanter de véritables indicateurs de pilotage et de les fiabiliser progressivement (Savall, Zardet, 1996, 2004) :

- l'**interactivité cognitive** entre les acteurs, qui par discussion et interaction concernant les éléments d'activité qu'il convient de piloter, alimente une architecture pertinente d'indicateurs locaux, stratégiques et panoramiques ;
- l'**intersubjectivité contradictoire** qui reconnaît et valorise les points de vue contradictoires comme source de créativité, alimente des techniques d'extraction d'indicateurs qui deviennent de plus en plus fiables, au fur et à mesure que la courbe d'apprentissage collectif produit ses effets ;
- la **contingence générique**, reconnaissant le caractère spécifique de chaque personne et de chaque fonction, mais aussi sa dimension générique, permet de stabiliser des indicateurs fiables et utilisables aux différents niveaux de pilotage.

2.2 Résultats expérimentaux d'un pilotage décentralisé et concerté de la responsabilité sociale durablement supportable

Quels enseignements peut-on retirer des recherches-interventions quant au développement d'un pilotage documenté de la responsabilité sociale, sociétale et environnementale, qui soit économiquement et durablement supportable ?

Des indicateurs synthétiques de pilotage stratégique ont été expérimentés dans des contextes extrêmement variés. Nous traitons successivement ici :

- des trois indicateurs stratégiques,
- d'un indicateur synthétique de pilotage de la performance économique : la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables,
- du pilotage de l'investissement incorporel endogène réalisé par une organisation et de la mesure du retour sur investissement,
- du triptyque d'indicateurs qualitatifs, quantitatifs et financiers.

2.2.1 Les trois indicateurs de pilotage stratégique

Ces trois indicateurs ont permis de mieux alerter l'entreprise, de développer sa vigilance stratégique et d'évaluer les impacts de politiques pro-actives (Savall, 1978, 1979).

A) *L'indicateur coûts cachés / coûts visibles*

Les coûts cachés représentent les coûts engendrés par les dysfonctionnements subis par l'entreprise. Plus les dysfonctionnements sont nombreux et perturbateurs, plus le montant de ces coûts s'accroît. Or le système d'information économique et comptable des entreprises ne comporte, par définition, que des informations relatives aux coûts-performances visibles. Par manque de visibilité, l'entreprise méconnaît fortement le niveau de ses coûts cachés et par conséquent fonde ses décisions d'amélioration de la performance économique à court terme sur l'analyse de ses **seuls coût visibles**, ceux qui sont traditionnellement répertoriés dans les plans comptables et la pratique budgétaire. Cela aboutit à des décisions stratégiques erronées et à de graves erreurs de gestion. En effet :

1/ les coûts cachés évalués dans une entreprise se situent dans une fourchette de 15 000 € à 60 000 € par personne et par an ;

2/ nous observons que des stratégies drastiques consistant à réduire des coûts visibles se traduisent le plus souvent, en retour, par des accroissements non maîtrisés de coûts cachés, ce qui au total réduit fortement le gain espéré. En effet, des stratégies brutales de réduction budgétaire engendrent des comportements de résistance, de baisse de motivation, d'absentéisme, de rotation du personnel, de défauts de qualité... tels que les coûts cachés générés réduisent fortement les gains espérés. Par exemple le cas a été maintes fois constaté dans la réalité des fusions-acquisitions d'entreprises, et la littérature spécialisée depuis quelques années a montré la très faible rentabilité des opérations de fusion au regard des objectifs économiques annoncés imprudemment par les équipes dirigeantes (Buono, 2003).

Ainsi lorsque dans une même entreprise, le rapport des coûts cachés sur coûts visibles augmente, la perte d'énergie de l'entreprise s'accroît : il s'agit là d'un indicateur d'alerte. Le tableau 1 montre des exemples de coûts cachés rapportés aux charges de personnel.

Tableau 1 : Exemples de coûts cachés. Cas d'entreprises.

Entreprises	En euros par personne et par an	En % de la masse salariale
- Grande distribution, service après vente	14 600 €	84 %
- Etude notariale	19 500 €	40 %
- Hôpital	18 200 €	51 %
- Organisme de sécurité sociale	17 200 €	45 %
- Métallurgie	20 600 €	80 %
- Électronique	53 700 €	220 %

B) *L'indicateur coûts externés / coûts internés*

Les coûts externés sont tous ceux que l'entreprise fait supporter à l'extérieur de l'entreprise pour alléger ses propres charges. On se situe ici au cœur de la responsabilité sociétale et environnementale de l'entreprise, car ces coûts externés sont supportés par diverses parties prenantes :

- les **salariés** : heures supplémentaires non payées, frais de déplacement non remboursés...
- les **fournisseurs** : prise en charge par les fournisseurs eux-même des contrôles de matières premières, retard de paiement des fournisseurs...
- les **clients** : défauts de qualité non détectés avant la vente, retards de livraison, prise en charge des coûts cachés insidieusement et implicitement incorporés dans les prix de vente, attente excessive dans des points de vente suite à des absences imprévues du personnel...
- les **institutions publiques et privées** : prise en charge des indemnités de chômage suite à un plan de réduction d'effectifs, prise en charge des mesures palliatives suite à une pollution provoquée par l'entreprise...
- la **société civile** dans son ensemble, et l'environnement pertinent plus particulièrement : nuisances sonores, olfactives, accident industriel (exemple de l'explosion de l'usine chimique AZF à Toulouse, France en 2001), détérioration des ressources engendrée, par exemple, par la production de gaz à effets de serre...

On constate, dans ce paysage de la prise en charge dispersée des coûts cachés, que les actionnaires majoritaires (surtout) constituent la partie prenante la moins pénalisée. Toutefois, l'existence de coûts

cachés importants qui réduit les bénéfiques et donc les dividendes des actionnaires aboutit aussi à externaliser une partie des coûts cachés sur ceux-ci.

Toutefois, les coûts externalisés provoquent un effet « boomerang » plus ou moins différé. Lorsque les parties prenantes sont trop souvent ou trop fortement pénalisées par des coûts externalisés, elles se « vengent » en forçant l'entreprise à réintégrer, sous une forme ou sous une autre, certains coûts qu'elle avait tenté d'expulser vers d'autres parties prenantes. Ainsi en est-il des phénomènes de déchets, pollution atmosphérique, chômage, réduction de prix imposée aux fournisseurs. En effet, lorsqu'un acteur s'est vu contraint d'internaliser des coûts et que sa propre économie est à son tour en question, il provoque par des mécanismes d'imposition (nouvelle loi, réglementation) ou de contractualisation (renégociation de conditions commerciales) ou encore par décision unilatérale (cessation des relations commerciales avec un fournisseur ou un client trop « externalisateur ») une nouvelle prise en charge de coûts. Ceux-ci sont tantôt plus ou moins visibles (ex : gestion des déchets) tantôt cachés (ex : perte de clients ou fournisseurs nécessitant des actions commerciales pour retrouver de nouveaux clients ou fournisseurs). Les figures 4 et 5 illustrent le modèle socio-économique d'aide à la décision incorporant les coûts externalisés prévisionnels.

Figure 3 :

Bilan socio-économique de l'action d'amélioration des conditions de travail dans une tréfilerie (1978) (en euros)

		Compte d'exploitation de l'A.C.T.	
		<i>Emplois</i>	<i>Ressources</i>
Bilan financier (partiel)		Coût des actions sur les hommes	Diminution du coût de l'absentéisme dû aux accidents et des cotisations de Sécurité Sociale
		206 000	308 000
Bilan financier	quantifié	Amortissement de l'investissement en matériel (linéaire sur 5 ans)	Ressource disponible pour amortir les investissements en matériel
	non	490 000 : 5 = 98 000	102 000 Surplus de l'exercice 4 000
Bilan financier	quantifié non	<i>Indice de sécurité</i> 1976 : 28 } accidents avec arrêt 1977 : 18 }	
Bilan qualitatif		- Satisfaction du personnel devant le traitement plus rapide des demandes d'amélioration des conditions de travail. - Etablissement de meilleures relations entre la hiérarchie et les ouvriers, grâce aux réunions de travail en petits groupes mixtes sur la sécurité.	

ACT : Actions d'amélioration des Conditions de vie au Travail

Cet exemple illustre le principe de Responsabilité Sociale Durable et Supportable. L'amélioration de la sécurité réduit les coûts externalisés sur la collectivité ; le bilan qualitatif révèle un accroissement de l'employabilité grâce au développement de la formation intégrée. Ces réductions de coûts externalisés constituent une performance externalisée, sans mettre en péril l'équilibre budgétaire de l'entreprise.

La question de la responsabilité sociale de l'entreprise vis-à-vis de toutes ses parties prenantes est ainsi mise en évidence et mesurable par le ratio coûts externalisés/coûts internes.

C) *L'indicateur temps indirectement productif / temps directement productif*

Nous avons implanté dans une douzaine d'entreprises une méthode de *coût-valeur des activités*, (aujourd'hui bien enracinée dans l'organisation, contrairement aux méthodes ABC – ABM plus superficielles), qui permet d'extraire des résultats très significatifs (Savall, Zardet 2008b). Cette méthode constitue une méthode d'analyse de la boîte noire « masse salariale » qui facilite le pilotage stratégique et opérationnel de la principale ressource employée dans les nombreuses entreprises dont l'intensité capitalistique est faible ou moyenne, à savoir son potentiel humain.

Le « coût-valeur » des activités est constitué pour une large part des temps alloués à la réalisation des activités, auxquels s'ajoutent les charges variables afférentes. L'option méthodologique ainsi prise vise à éviter les avatars des méthodes usuelles d'analyse des coûts directs/indirects, qui ont abouti à distinguer le personnel en « main d'œuvre directe » et « main d'œuvre indirecte » et à abuser de l'usage des clés de répartition souvent arbitraires et polémiques au sein de l'entreprise, pour l'affectation des charges de main d'œuvre indirecte. Celle-ci est souvent largement supérieure, en effectifs comme en coût, à la main d'œuvre directe. Nous avons opté pour un outil de *mesure et d'action d'amélioration* du coût-valeur des activités, dans des directions qui ne soient pas systématiquement et aveuglément focalisées sur la réduction des charges, mais au contraire délibérément axées sur l'accroissement de la valeur ajoutée.

L'un des écueils fréquents des méthodes d'analyse de coûts est le manque de fiabilité des données, en particulier des temps passés par les individus dans leurs diverses activités. Pour cette raison, les outils de recensement et d'analyse expérimentés dans la méthode coût-valeur des activités sont des outils facilement utilisés par chaque acteur pour sa propre compréhension, interprétation, analyse de son activité et, responsabilisation ; ce n'est pas seulement un outil au service de la hiérarchie de l'entreprise. Cela illustre le concept d'*auto-contrôle de gestion* comme facteur d'amélioration durable des coûts.

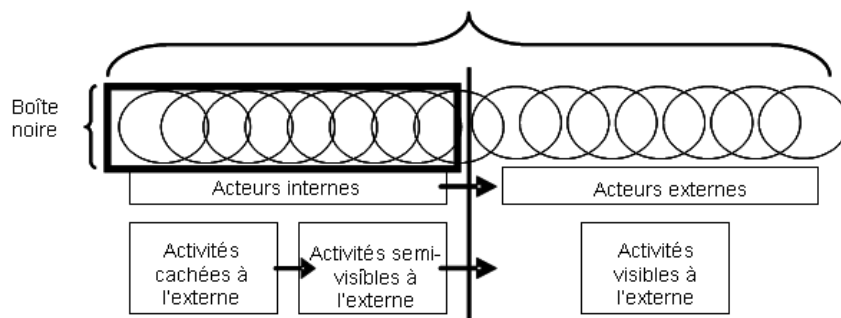
Cette méthode de coût-valeur des activités est fondée sur la ventilation directe des temps de travail par chaque acteur selon une *nomenclature d'activités* commune à toute l'entreprise, qui recense toutes les

activités réalisées par l'ensemble des acteurs et permet d'y imputer mensuellement les temps passés, selon un principe **d'imputation par destination** c'est-à-dire en rapport avec les **acteurs-cibles (clients internes et externes)** et non par nature de tâche.

A titre d'exemple, une secrétaire qui a saisi un dossier de proposition commerciale de formation à remettre à un client n'impute pas ce temps à la tâche « saisie-dactylographie » mais à la famille d'activités « Formations », dans une rubrique d'activité « négociations et propositions commerciales ». Cette méthode d'imputation a des effets puissants. Au lieu de centrer la contribution de la secrétaire sur la tâche « saisie de documents », on reconnaît explicitement sa contribution à la négociation de ce projet commercial, on la sensibilise et on la responsabilise quant à l'importance de la qualité de son travail, y compris dans son impact sur la réussite de la négociation, et l'on met ainsi en valeur son rôle personnel au sein de l'équipe de vente.

Selon la même logique que les approches orientées client ou les méthodes ABC-ABM, l'outil nomenclature des activités de la méthode coût-valeur des activités, conçue et expérimentée dès 1979 par l'ISEOR, permet d'éclairer la *boîte noire* qui gêne la traçabilité de l'enchaînement des performances au sein d'une entreprise entre, d'une part les activités et acteurs internes et d'autre part, les activités et acteurs externes (cf. fig. 3).

Figure 3 : L'enchaînement des activités internes et externes



Cette nomenclature, référentiel partagé par tous les acteurs internes, permet aux acteurs affectés aux activités internes d'imputer leurs temps aux activités visibles à l'externe, et de retrouver le sens et la raison d'être de leur travail, en explicitant leur relation aux produits et aux clients de l'entreprise. Dès lors, l'ensemble des coûts-valeurs des activités est constitué d'un mixte d'activités *visibles*, *semi-visibles* et *cachées*, réalisées par une grande variété d'acteurs internes. Cela contribue à éviter le recours abusif aux temps imputés forfaitairement avec des clés de répartition par unités d'œuvre controversées, ce qui est désormais critiqué par la littérature académique (Lorino, 1997 ; Mevellec, 2001 ; Pesqueux, 1998) et par les praticiens.

- *L'imputation des temps à la source par les acteurs impliqués dans les activités*

Lorsque la nomenclature générale de l'entreprise est élaborée, au terme d'un processus descendant et remontant associant toutes les catégories d'acteurs, jusqu'au niveau du personnel de base, une formation des acteurs est nécessaire pour organiser une imputation à la source de leurs temps répartis par activités, à partir de l'agenda, chacun renseignant son outil « *fiche d'activité polyvalente* » (FAP). L'ensemble des FAP structure un système d'information et de pilotage opérationnel et stratégique fiable et efficace. Les expérimentations montrent que ce dispositif est attractif pour les acteurs internes car il implique les trois niveaux de pilotage et cultive les réflexes d'anticipation :

- *au niveau de l'individu*, la FAP individuelle fournit un miroir des activités du mois écoulé, permet de prendre conscience de ce à quoi il a consacré son temps, des activités sacrifiées, de l'importance relative de ses activités (gestion-sécurité versus gestion-développement), et de repérer des temps de régulation de dysfonctionnements. La FAP inspire des décisions pour infléchir ses propres priorités en s'ajustant aux événements ;

- *au niveau d'une équipe*, la consolidation des FAP renseigne sur l'agrégation des ressources temps, évalue le coût-valeur d'une activité récurrente ou de création de potentiel, les coûts cachés des dysfonctionnements et stimule les décisions de pilotage des activités.

- *au niveau de l'entreprise*, la consolidation mensuelle des FAP renseigne sur l'affectation réelle des heures rémunérées pour les différentes activités, éclaire l'interprétation de l'évolution de la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coût variable (CHVACV), outil de pilotage opérationnel et stratégique, calculé mensuellement à partir des données de la comptabilité générale (Savall, Zardet, 2008b).

Ce système fournit en particulier des informations pour construire un indicateur de temps indirectement productif / temps directement productif, ce qui alimente des décisions de pilotage opérationnel en cours de semestre telles que :

- coopération ou réaffectation d'activités entre personnes
- actions de formation intégrée
- négociation de reports de livraison avec des clients externes et internes.

Le tableau 2 présente un exemple de répartition des temps d'une petite entreprise de services

Tableau 2 : Récapitulatif des temps passés.
 Cas d'une entreprise de services de Recherche et Développement de 30 personnes

Récapitulatif année 2008			
Autres activités		75 %	
1	Gestion interne des équipes		18%
2	Missions internes-sécurité		10%
3	Missions internes-développement		4%
4	Développement commercial		9%
5	Projets à long terme (hors ligne 7)		1%
6	Relations internationales (hors ligne 7)		1%
7	Activités de recherche		18%
8	Production et diffusion de publications		12%
9	Déplacements		2%
Activités solvables		25 %	
10	Formations		5%
11	Missions de consultance en entreprise		20%

Le temps directement productif représente 25%, contre 75% de temps indirectement productif, constitué par les temps de gestion interne des équipes et de missions internes-développement. Le ratio moyen dans cette entreprise est donc 300% (75% / 25%), ce qui constitue une proportion élevée qui s'explique par la nature de l'activité de cette entreprise, à savoir la recherche et développement.

Ce ratio est un indicateur de professionnalisme. Lorsqu'il baisse, cela dénote un comportement d'entreprise qui se rétrécit, cherche à maximiser le temps direct appliqué aux produits de l'entreprise, sacrifiant de ce fait les études, les préparations, les perfectionnements méthodologiques, les concertations internes, les formations intégrées, nécessaires à l'amélioration des compétences internes, source de performances futures.

C'est avec une telle méthode qu'on peut ainsi isoler le coût-valeur de toute activité de l'entreprise, dans l'objectif d'élaborer une *balance économique* ou socio-économique d'un projet ou d'une opération spéciale. Par exemple, le temps consacré à la gestion des déchets dans une entreprise constitue un élément constitutif du coût-valeur de la politique de responsabilité sociale de l'entreprise. Ainsi toutes les actions précisément repérées comme participant de cette politique peuvent être regroupées, et leur coût-valeur évalué.

2.2.2 Indicateur synthétique pour surveiller la capacité de survie-développement d'une organisation : la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables (CHVACV)

Dans le domaine de l'analyse des coûts, le principe usuel d'évaluation de la main d'œuvre consiste à valoriser le temps passé au coût salarial, a conduit les modèles usuels de rationalisation des coûts à proposer de réduire au maximum le coût salarial. Notre proposition adopte une perspective très différente, visant à mesurer la *valeur économique* (et non le seul coût) engendrée par une unité de

temps de travail (une heure par exemple), grâce à un indicateur dénommé Contribution Horaire à la Valeur Ajoutée sur Coûts Variables (CHVACV) que nous avons expérimenté dans 1 200 organisations réparties dans 35 pays, depuis 1976.

La CHVACV est la valeur moyenne d'une heure d'activité humaine au sein de l'entreprise, quel que soit l'emploi, fonctionnel ou opérationnel, de la personne, obtenue en divisant la Valeur Ajoutée sur Coûts Variables par le nombre d'heures annuelles attendues de l'ensemble du personnel de l'entreprise.

$$\text{CHVACV} = \frac{\text{Valeur Ajoutée sur Coûts Variables}}{\text{Heures Attendues}}$$

Dans une entreprise industrielle ou commerciale, la marge, ou valeur ajoutée sur coûts variables, s'obtient en déduisant des produits (CA) les charges variant avec le niveau d'activité (CV), les charges de personnel étant considérées fixes, à l'exclusion des heures supplémentaires liées à un surcroît d'activité. Dans les autres organisations de service public ou associatives, c'est l'addition du budget de charges fixes (CF) et, le cas échéant du résultat (R), qui constitue la Valeur Ajoutée sur Coûts Variables.

$$\text{VACV} = \text{CA} - \text{CV} = \text{CF} + \text{R}$$

La CHVACV est donc constituée du coût salarial incluant les charges sociales, d'une quote-part de charges de structure réputées fixes et d'une quote-part de résultat bénéficiaire ou de la réserve d'autofinancement. Sa valeur dans les pays industrialisés se situe dans une fourchette de 26 à 53 euros.

La CHVACV est un indicateur de la capacité de survie-développement d'une entreprise. C'est un **indicateur d'alerte stratégique**, quelle que soit l'origine de cette alerte (baisse de la demande, augmentation des prix externes, baisse de la productivité ou de la qualité interne) car la CHVACV est une valeur moyenne, comme résultante de multiples actions et interactions au sein de l'entreprise et de ses relations avec son environnement. L'indicateur se calcule en réel et en prévisionnel, mensuellement ou annuellement et permet de perfectionner la préparation des budgets. Lorsque la CHVACV baisse, l'alerte peut être renforcée par une surveillance mensuelle qui permet une grande réactivité dans le pilotage de l'entreprise. Autrement dit, c'est un baromètre, indicateur global de la santé économique, qui éclaire l'analyse de la situation stratégique de l'entreprise et aide à élaborer des scénarios stratégiques pour redresser, le cas échéant, la situation économique de l'entreprise et, partant, le niveau de la CHVACV. Trois grands scénarios stratégiques sont possibles : le développement, la stagnation, la récession, visant à préserver parts de marché et résultats. Dans chacun de ces trois scénarios, le facteur déterminant de la création de valeur, le potentiel humain, est mesuré par le nombre d'heures nécessaires pour obtenir la quantité de valeur ajoutée souhaitée. La CHVACV

est donc partie intégrante du système d'information de l'entreprise, pour la prise de décisions stratégiques et opérationnelles.

Des approfondissements de calcul de la CHVACV permettent selon les décisions à prendre, d'obtenir une CHVACV par secteur de l'entreprise, par mois ou une valeur budgétée, ou encore différenciée par catégorie de personnel.

2.2.3 Indicateurs pour piloter l'investissement incorporel en potentiel humain et surveiller sa rentabilité

L'investissement incorporel, par opposition à l'investissement matériel, est réputé difficile à mesurer, à quelques exceptions près (brevets). Un investissement incorporel peut se définir par ses effets, en adoptant une perspective plutôt économique que strictement comptable (Savall, 1974,1975 ; Savall, Zardet, 1987, 1992). Un investissement incorporel désigne toute ressource non matérielle affectée à des actes produisant une valeur ajoutée supérieure à son coût et des effets positifs au-delà de la période de réalisation de l'investissement. On notera qu'un investissement incorporel peut comporter une petite part, en volume et en valeur, d'investissement matériel qui en constitue le support. Parmi les investissements incorporels, les investissements d'innovation socio-économique ou investissements en potentiel humain, ont la particularité d'être produits par l'entreprise pour elle-même, et de *ne pas* être concentrés sur quelques personnes ou quelques services. Ce sont des actions décentralisées, quoique synchronisées et pilotées par la Direction et l'encadrement. Lorsque cet investissement incorporel n'est pas entretenu, la permanence de ses effets ne peut être garantie (Savall, Zardet, 2007, 2008).

Les recherches-interventions consistant à expérimenter le *modèle de coût-valeur des activités* dans le cas d'investissements incorporels d'innovation socio-économique, ont été conduites selon deux hypothèses :

a) l'investissement incorporel en potentiel humain est un facteur essentiel de développement de stratégies *proactives endogènes* efficaces sur l'environnement de l'entreprise et son marché ;

b) l'investissement incorporel en potentiel humain constitue un *avantage concurrentiel* primordial ; en effet, il est produit par l'entreprise pour elle-même, difficile à acquérir sur un marché et à reproduire, car il résulte d'un long processus d'apprentissage de toute l'entreprise.

Une étude très approfondie réalisée sur un échantillon de 40 entreprises et organisations représentant un effectif total de 6 800 personnes, dans lesquelles l'ISEOR a conduit des recherches-interventions comportant des investissements incorporels importants d'innovation socio-économique a permis de valider le très haut degré de retour sur investissement (Tableau 3) : entre 200% et 4 000% de rentabilité, mesuré par l'accroissement de valeur ajoutée sur coûts variables.

Tableau 3 : Répartition des 40 entreprises selon les critères de rentabilité et de retour sur investissement

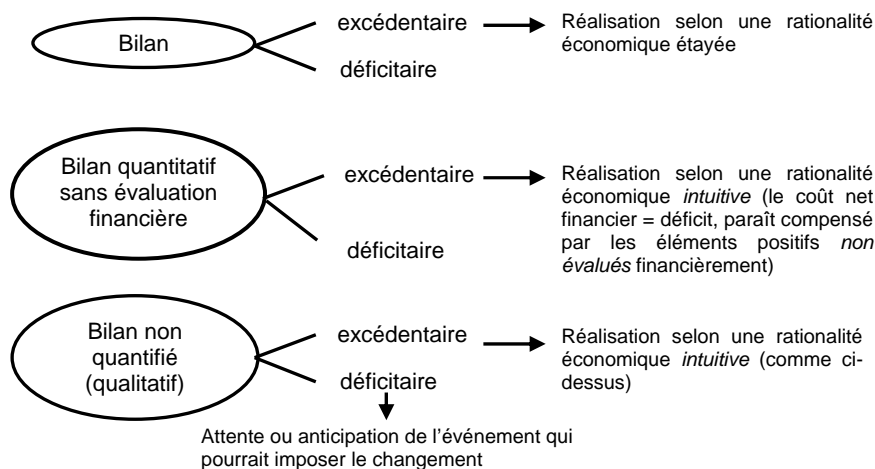
Taux de rentabilité de l'Investissement Incorporel	Entreprises						
	Nombre	% de l'échantillon	% cumu-lé	Période de remboursement de l'Investissement Incorpo-rel	Nombre	% de l'échantillon	% cumu-lé
210% à 980%	15	37,5%	37,5	moins de 1 mois	21	50%	50
1 000% à 1 980%	16	40%	77,5	Entre 1 et 2 mois	12	30%	80
2 000% à 3 000%	6	15%	92,5	Entre 2 et 3 mois	2	5%	85
3 000% à 4 014%	3	7,5%	100	Entre 4 et 6 mois	5	15%	100
TOTAL	40	100%	100	TOTAL	40	100%	100

La comptabilisation de l'investissement incorporel présente l'avantage d'accroître la transparence de la valeur économique produite par l'entreprise auprès de ses financeurs (banquiers), de ses acheteurs potentiels (fusion, acquisition, transmission), de ses parties prenantes et de ses interlocuteurs externes. Nos expérimentations ont aussi montré qu'un investissement incorporel non entretenu ne peut garantir la permanence de ses effets et de ses résultats. Il convient donc de consacrer très régulièrement des ressources de temps *indirectement productif* à l'investissement incorporel, à l'aide des outils de management présentés antérieurement : plans d'actions prioritaires, balance économique prévisionnelle, indicateurs de pilotage, contrats d'activité périodiquement négociables.

2.2.4 Modèle de prise de décision combinant des indicateurs qualitatifs, quantitatifs et financiers

L'existence d'indicateurs de pilotage combinant des facteurs qualitatifs, quantitatifs et financiers favorise une prise de décision étayée sur des critères de *rationalité élargie* au-delà des seuls aspects économiques à court terme. Cela consacre la place des critères non financiers sans pour autant verser dans la naïveté. Ce modèle socio-économique de la décision comporte trois étapes et permet une décision intégrant des critères non économiques, ou plus difficilement mesurables. (figure 4)

Figure 4 : Arbre de décision socio-économique (schématique)
Les trois niveaux d'application du bilan coût-avantage dans la séquence de décision

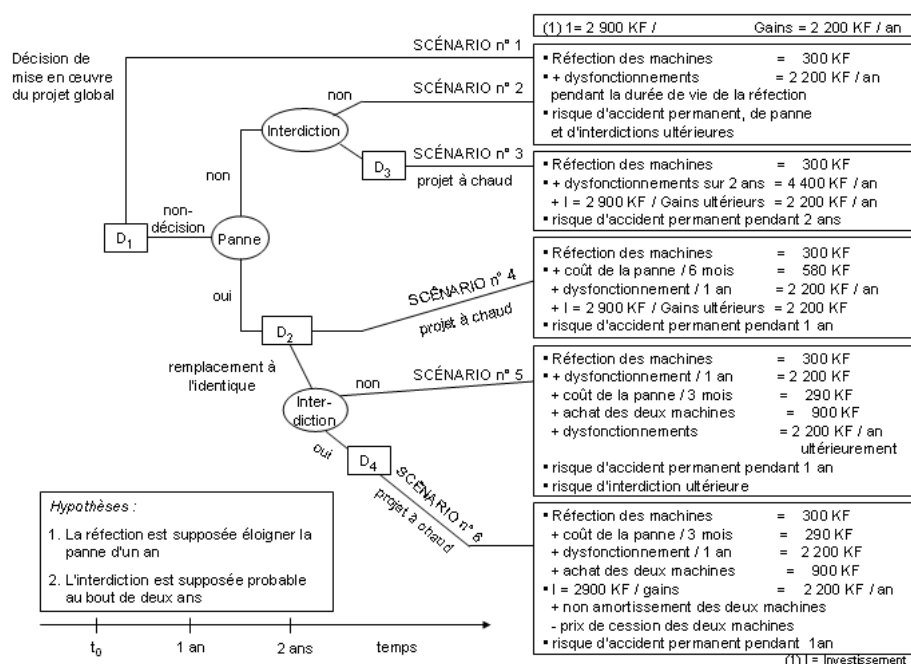


Extrait de H. Savall *Enrichir le travail humain...* op. Cit. 1978 (2^{ème} éd.)

Ce raisonnement a été appliqué par une entreprise qui se trouvait confrontée à une décision d'investissement industriel, dans un contexte de nuisances (bruit, émissions toxiques, risques d'accidents) et de risque d'interdiction légale à moyen terme de produits solvants actuellement utilisés par l'entreprise.

Appliquant notre modèle de décision socio-économique, l'entreprise a ainsi comparé six scénarios stratégiques du point de vue qualitatif, quantitatif et financier, du plus « timoré » (n°6 : remplacement de la machine à l'identique suivi d'une interdiction des solvants à l'horizon de 2 ans) au plus ambitieux (n°1 : achat d'une machine plus coûteuse mais supprimant les émanations, les solvants dangereux, les risques d'accident, de panne et réduisant les niveaux sonores). Contrairement aux conclusions hâtives du dossier de choix d'investissement initialement préparé selon la méthode classique du retour sur investissement (ROI), il est apparu que le scénario n°6 engendre une très faible performance sociale et environnementale, ainsi qu'un surcoût d'environ 3 690 000 € sur la première année par rapport au scénario n°1, en intégrant aux coûts visibles les coûts cachés engendrés par la panne.

Figure 5 : Cas d'application d'un arbre de décision socio-économique au renouvellement d'un équipement industriel



© ISEOR 1979

Cet exemple démontre aussi que les investissements destinés à améliorer la qualité du management de l'organisation contribuent aussi à améliorer la qualité du territoire (émanations, solvants dangereux) sur lequel l'organisation est installée ; cela constitue une réduction de coûts externalisée et par conséquent une performance (cachée) externalisée.

2.3 Conditions d'efficacité du pilotage de la responsabilité sociale durablement supportable

Quelles sont les conditions qui permettent de dépasser le stade du simple affichage d'une politique de responsabilité sociale pour instaurer un réel pilotage interne, de surcroît mieux partagé avec les parties prenantes, de la responsabilité sociale durablement supportable de l'entreprise ? Nous en avons identifié quatre principales, qui sont des conditions organisationnelles davantage que techniques.

- *Instaurer une coopération de tous les acteurs*

Cette coopération concerne les différents niveaux hiérarchiques ; ainsi le pilotage est d'autant plus effectif qu'il est assuré par différents niveaux hiérarchiques, depuis l'encadrement opérationnel jusqu'à la direction générale voire la gouvernance ; il s'agit donc d'un co-pilotage. La coopération touche aussi transversalement les différents métiers de l'entreprise, par exemple lorsqu'opérationnels et contrôleurs de gestion coopèrent davantage au lieu de s'opposer. Cette nouvelle représentation se retrouve dans les indicateurs eux-mêmes. Par exemple, la mesure de la CHVACV (valeur ajoutée sur coûts variables divisée par le total des heures de travail attendues) réhabilite la contribution des acteurs « fonctionnels », des « indirects » à la réalisation du chiffre d'affaires et de la valeur ajoutée et

reconnaît leur implication dans la production des activités orientées client, quelle que soit leur place dans l'organigramme de l'entreprise.

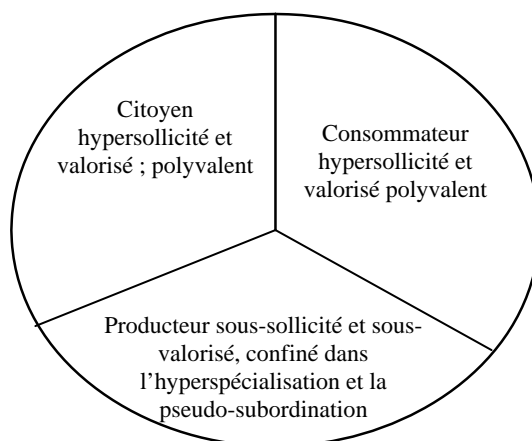
- *Lutter contre le « virus TFW »*

Certaines représentations théoriques des organisations telles que celles de l'Ecole classique de l'organisation ont réussi à orienter les pratiques et à se propager dans tous les pays, au travers de modèles d'organisation et d'analyse de gestion traditionnels. Elles ont inspiré la dissociation entre coûts directs et indirects, provoqué le fractionnement et l'engorgement de l'emploi du temps des acteurs, en sous-estimant les dimensions psychosociologiques et physiologiques du travail humain.

La vision qui prédomine depuis près d'un siècle consacre la prétendue dichotomie entre la vie au travail et la vie hors du travail. Or, cette dernière a progressivement développé, voire survalorisé, le statut du *citoyen*, dans des sociétés où la démocratie s'est largement développée. De même le *consommateur* est hyper-sollicité, valorisé dans des sociétés où l'enjeu est d'attirer le client, face à une offre surabondante dans de nombreux secteurs d'activités. A l'opposé, le fonctionnement dit hiérarchique, dépersonnalisé et très spécialisé, s'est très largement maintenu dans les entreprises et les organisations, le *producteur* étant, comparativement à ses statuts de citoyen et de consommateur, confiné dans un rôle excessivement codifié et étriqué tel que le préconise l'Ecole classique de l'organisation. Ainsi, l'homme se trouve éclaté entre ces trois statuts, à tendances contradictoires et schizophréniques (Savall, 1974, 1975, 1979 ; Savall, Zardet, 2005 et fig. 6).

Le **virus TFW**, synthèse des théories de Taylor, 1911 – Fayol, 1916 – Weber, 1922, a largement pénétré au cœur de toutes les organisations, publiques ou privées, industrielles ou commerciales, en consacrant l'hypermotivation des tâches et des fonctions, de même que l'hégémonie des règles formelles et la dépersonnalisation du travail. Or ces modèles organisationnels sont insidieusement imprégnés du paradigme de la capacité spontanée de soumission, d'obéissance et de subordination de tous les acteurs dans une organisation.

Figure 6 : Théorie de l'homme éclaté



Ainsi les opérationnels seraient censés obéir aux responsables opérationnels pour faire leur travail (produire) en laissant aux contrôleurs de gestion le rôle de contrôler les résultats économiques de leur travail. Malheureusement l'observation des organisations nous montre que ce schéma n'est ni opérant, ni efficient, ni satisfaisant pour aucune des parties prenantes.

A contrario, implanter un contrôle de gestion plus décentralisé, plus opérationnel que strictement gestionnaire, permet de partager cette fonction, les opérationnels développant une fonction accessoire d'*autocontrôle de gestion*, au côté des contrôleurs de gestion qui assurent des missions de formation, d'assistance, d'authentification auprès des premiers.

- *Négocier et contractualiser les indicateurs face à l'échec du principe de la (pseudo-) obéissance*

Le principe de la contractualisation périodiquement renouvelée offre des résultats intéressants, grâce à la négociation entre les opérationnels et les spécialistes contrôleurs de gestion, ainsi qu'entre les niveaux hiérarchiques. Des indicateurs plus pertinents sont ainsi mis en place, puis réellement utilisés pour le pilotage, de sorte qu'ils deviennent de plus en plus fiables, ce qui permet de prendre des décisions plus pertinentes.

- *Intérioriser les normes, pour permettre leur application effective*

Mettre en place un « ascenseur d'isomorphisme » qui relie l'individu à son univers environnant permet d'éviter soit l'isolement par rapport à l'environnement externe, soit au contraire une influence excessive de ce dernier, de par la « pluie toxique » de normes qui s'abat régulièrement sur chaque entreprise ou organisation et affecte sa capacité de création de valeur ajoutée, source de bien-être humain et social (Savall, Zardet, 2005b).

Si l'entreprise n'y prend garde, elle peut en effet alourdir gravement ses coûts cachés, du fait d'une application trop mécanique des normes et lois externes. A contrario, étant donné qu'elles ne sont pas parfaitement compatibles entre elles, ni adaptées aux contraintes et spécificités de l'entreprise une véritable appropriation c'est-à-dire une acclimatation et une assimilation des normes par les acteurs, limite les coûts cachés, voire permet d'encourager une stratégie d'innovation proactive, source d'avantage concurrentiel.

CONCLUSION

La question d'une véritable politique de responsabilité sociale de l'entreprise pose deux problèmes. Le premier consiste à identifier à quelles conditions une telle politique est économiquement supportable à long terme ; nous avons proposé à cet effet le concept de responsabilité sociale durablement supportable dont la validation résulte d'un grand nombre d'expérimentations dans des entreprises et des organisations, notamment en France, en Belgique, en Suisse et au Mexique .

Le deuxième porte sur le fait de dépasser un simple « affichage » pour enraciner une réelle politique de responsabilité sociale, sociétale et environnementale dans les pratiques managériales comportant des résultats positifs en termes d'efficacité et d'efficience durable. Nous avons montré que les conditions nécessaires à cet enracinement sont la mise en place d'indicateurs de pilotage décentralisés et synchronisés, dûment appropriés par les acteurs ainsi qu'un dispositif de coopération entre spécialistes du contrôle de gestion et l'encadrement opérationnel. Ces outils ont été également expérimentés, évalués en Europe et en Amérique.

Bibliographie :

ANSOFF I., (1981), Préface à la traduction anglaise du livre de H. Savall « Work and people. An economic evaluation of job-enrichment », Oxford University Press New-York, 216 p.

BOJE D., ROSILE G.A., (2003), *Comparison of Socio-Economic and other transorganizational development methods*, Journal of Organizational Change Management, Emerald.

BOJE D., ROSILE G.A., (2003), *Theatrics of SEAM*, in *Journal of Organizational Change Management*, Emerald (Etats-Unis).

BUONO A.F., (2003), *SEAM-less post-merger integration strategies: a cause for concern*, Journal of Organizational Change Management, Emerald.

BUONO A.F., (2001), *International Development of the Management Consulting Division of the Academy of Management*, in *Knowledge and Value Development in Management Consulting*.

HARRIS M. E., (2001), *Management Consulting in the 21st Century*, in *Knowledge and Value Development in Management Consulting*.

HAYES R. B., (2001), Using real option concepts to guide the nature and measured benefits of consulting interventions involving investment analysis, in *Knowledge and Value Development in Management Consulting*.

LORINO P., DEMEESTERE R., MOTTIS N., (1997), *Contrôle de gestion et pilotage*, Nathan, Paris.

MEVELLEC P., (2001), Les difficultés de mise en œuvre de l'ABC, *Revue Française de Comptabilité*.

PERROUX F., (1979), *L'entreprise, l'équilibre rénové et les coûts « cachés »*. Préface à l'ouvrage de H. Savall « *Reconstruire l'entreprise. Analyse socio-économique des conditions de travail* », Dunod.

PERROUX F., (1948), Esquisse d'une théorie de l'économie dominante, *Economie Appliquée*, tome 1.

PESQUEUX Y., LÖNING H., (1998), *Le pilotage de la performance*, Dunod.

PLANE J. M., (2003), *Théories des organisations*, Dunod.

SAVALL H., (2003), *An update presentation of the Socio-Economic Management model*, Journal of Organizational Change Management.

- (1983), *G. Bernácer : l'hétérodoxie en science économique*, collection Les grands économistes, Dalloz Paris, 1975.

- (1979), *Reconstruire l'entreprise. Analyse socio-économique des conditions de travail*, Préface de François Perroux, Paris, Dunod, 275p.

- (1974, 1975), *Enrichir le travail humain : l'évaluation économique*, thèse Université Paris IX-Dauphine; texte intégral publié chez Dunod, préface de Jacques Delors; 4^e édition augmentée, Economica, 1989, 275p. Traduit en anglais : *Work and people : an economic evaluation of job enrichment*, préface de H.I. Ansoff, Oxford University Press New York (1981); en espagnol : *Por un trabajo más humano*, Tecniban, Madrid, 1977.

SAVALL H., et ZARDET V., (2009), *Ingeniería estratégica : un enfoque socioeconómico*, Prólogo de Pedro Solis, Ed. UAM, México, 462 p

- (2008a), *Mastering Hidden Costs and Socio-Economic Performance*, preface by A. Buono, Information Age Publishing (Charlotte, USA), 430 p.

- (2008b), Le concept de coût-valeur des activités. Contribution de la théorie socio-économique des organisations, *Revue Sciences de Gestion-management Sciences- Ciencias de Gestión*, n°64
 - (2007), *L'importance stratégique de l'investissement incorporel : résultats qualimétriques de cas d'entreprises*, Actes du 1^{er} congrès Transatlantique de Comptabilité, Audit, Contrôle de gestion, Gestion des Coûts et Mondialisation. IIC-ISEOR-AAA, Iseor éditeur 2007
 - (2005a), *Améliorer la gouvernance des systèmes complexes : le cas de la filière-territoire "Sortie du Monde Hospitalier et Retour à Domicile"*, *Revue Santé et Systémique*.
 - (2005b), *Tétranormalisation: défis et dynamiques*, *Économica*.
 - (2005c), La responsabilité sociale de l'Université : menace ? opportunité ? exemplarité ?, 3^{ème} Congrès de l'ADERSE en partenariat avec Social Issues in Management Division of the Academy of Management, Lyon, Ed.ISEOR
 - (2004), *Recherche en sciences de gestion : approche qualimétrique. Observer l'objet complexe*, Préface de D. Boje (États-Unis) *Economica*.
 - (1997), Vers la « pensée en action » stratégique ou le non-dit dans le discours sur la stratégie. Propositions pour améliorer la qualité scientifique des recherches en stratégie, *Revue Management International, Montréal*.
 - (1997), *Les effets des démarches qualité sur l'emploi* in "Certification, qualité et emploi", ouvrage collectif ISEOR, Editions *Economica*, p 33-52.
 - (1996a), *Mesure et négociation de la performance globale de l'entreprise. Éléments pour une théorie socio-économique du contrôle de gestion*, Communication au III^e Congrès Mondial de l'International Federation of Scholarly Associations of Management (IFSAM), Montréal, 17p.
 - (1996b), *Pour des stratégies d'entreprise à la fois économiques et sociales*, *Revue Personnel - ANDCP*, n° 367, p 44-52.
 - (1995a), *Management socio-économique de l'entreprise : ou comment régénérer confiance et performances*, in *Confiance, entreprise et société*, ouvrage collectif, Editions *Eska*, pp 163-179.
 - (1995b), *Ingénierie stratégique du roseau, souple et enracinée*, Editions *Economica*, 517p.
 - (1994), *Performance économique et engagement social de l'entreprise : jusqu'où est-ce compatible ?*, *Revue Stratégies Ressources Humaines*, n° 9, p 30-38.
 - (1992), *Le nouveau contrôle de gestion. Méthode des coûts-performances cachés*, Editions *comptables Malesherbes-Eyrolles*, 399p.
 - (1987), *Maîtriser les coûts et les performances cachés. Le contrat d'activité périodiquement négociable*, Editions *Economica*, Prix Harvard l'Expansion de Management Stratégique, 4^e édition 2003, 334p.
- SAVALL H., et ZARDET V., et BONNET M., (2000, 2^e édition 2008), *Releasing the untapped potential of enterprises through Socio-Economic management*, ILO-BIT, Genève (cf. aussi versions française et espagnole : « Libérer les performances cachées des entreprises par un management socio-économique », « Mejorar los desempeños ocultos de las empresas a través de una gestión socioeconómica »).
- TREPO G., DE GEUSER F., (2003), *Managing the unmanageable: how can SEAM give back to employees and work situations their anthropological original substance?*, in *Journal of Organizational Change Management*, *Emerald* (États-Unis).