



HAL
open science

Le potentiel humain au cœur de la performance économique

Olivier Voyant

► **To cite this version:**

Olivier Voyant. Le potentiel humain au cœur de la performance économique. Comptabilités et innovation, May 2012, Grenoble, France. pp.cd-rom. hal-00691144

HAL Id: hal-00691144

<https://hal.science/hal-00691144>

Submitted on 25 Apr 2012

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.

Le potentiel humain au cœur de la performance économique

Olivier Voyant

Maître de conférences, ISEOR-IAE LYON

voyant@iseor.com

Résumé

Cette communication s'intéresse à la relation entre le rendement managérial et les chiffres comptables. Un cadre théorique est proposé, puis testé sur un cas de recherche menée au sein d'une Chambre de Commerce et d'Industrie sur une période de 8 ans. Les résultats montrent l'existence d'une relation

entre le rendement managérial et les chiffres comptables : l'activation du capital humain est non seulement générateur de performance économique, mais représente un effort financier faible pour un taux de rentabilité élevé.

Mots-clés

Contrôle – Managérial – Performance – Economique – Rentabilité

Le potentiel humain au cœur de la performance économique

Introduction

L'analyse de la contribution de l'humain aux performances économiques est une problématique récurrente en sciences de gestion. Partant des travaux des économistes (Schultz 1961 ; Becker 1964), les gestionnaires mobilisent le « capital humain » pour l'ancrer dans les concepts de stratégie (Teece 1982 ; Barney 1986 ; Barney et Wright, 1998), de gestion des ressources humaines (Autier 2005) ou encore du management (Pfeffer 1995 ; Pfeffer et Sutton 2007). Depuis les années 70, les travaux en comptabilité esquissent des modèles et des outils de valorisation de l'humain mais les méthodologies actuelles de mesure ou d'approche du capital humain restent, comme le soulignent Stiglitz (2009) et Saulpic (2010), trop souvent inopérantes. Les tentatives de valorisation de l'humain dans la comptabilité générale, analytique et de gestion sont confrontées aux limites fixées par le cadre réglementaire et ne parviennent pas à traiter la dialectique entre synthèse et analyse. Soit elles sont trop synthétiques, centrées sur un indicateur agrégé le plus souvent financier, soit elle propose une pluralité d'indicateurs qui permettent d'approcher le capital humain, comme le Balance Scorecard (BSC) de Kaplan et Norton (1992 ; 2007), mais elles manquent alors de synthèse pour le mesurer aisément. Néanmoins, depuis les travaux fondateurs de Schultz, valorisés par Becker, une question centrale reste : quelle est la mesure chiffrée de l'efficacité humaine sur la performance économique ?

Dans ce questionnement, l'objectif de notre étude est de *tester l'existence d'une relation entre le rendement managérial et les chiffres comptables*. L'hypothèse est la suivante : *plus le rendement managérial est fort, plus les résultats comptables sont élevés*. Notre méthode consiste à tester la dite relation à partir d'une recherche-intervention conduite, sur une période de 8 années, au sein d'une Chambre de Commerce et d'Industrie. Quatre étapes conduisent l'étude : la première présente une conception théorique de la place du contrôle des performances dans l'activité managériale ; la deuxième décrit la méthodologie de recherche retenue ; la troisième est consacrée aux résultats de recherche et la quatrième à l'interprétation et à la discussion des résultats.

1. Place du contrôle des performances dans l'activité managériale

Pour tester l'existence d'une relation entre le rendement managérial et les chiffres comptables, il semble pertinent de décrire le contexte environnemental externe des entreprises et des organisations en général et du champ étudié en particulier. Cette partie introduit des éléments de contexte de la crise financière mondiale (sous l'angle d'une recrudescence de la normalisation) et de la réforme du champ étudié. Elle s'intéresse ensuite aux conditions d'implication des managers dans la construction et le contrôle des performances.

1.1. Crise financière mondiale et réforme du champ étudié

1.1.1. Recrudescence de la normalisation

« La crise économique qui a éclaté en 2002 a fait de nombreuses victimes. Des entreprises sont mortes, des actionnaires sont ruinés, des salariés ont tout perdu, leur travail comme leur retraite. » (Cardoso 2003). Tel est le discours introductif de l'ouvrage *L'anarchie libérale* de l'ancien PDG d'Andersen. Un propos visionnaire empreint de désarroi pour celui qui, du fait de la chute imprévisible 6 mois auparavant d'Enron, a vu fuir dans d'autres entreprises ses 4 800 associés et 80 000 collaborateurs. Ce siècle serait-il celui de la crise ? De 2002 à nos jours, le nombre de victimes de la crise¹ connaît une « croissance » historiquement inégalée dans un contexte de défaillance économique des états occidentaux et des systèmes bancaire et boursier. Face à cette crise sans précédent depuis 1929, le législateur américain a été le plus rapide à réagir avec la loi Sarbanes-Oxley sur le gouvernement d'entreprise et la protection des investisseurs. Au niveau européen, la mise à jour de la 8^{ème} directive sur le droit des sociétés a renforcé le contrôle légal des comptes. Elle a été démultipliée en France par la Loi de Sécurité Financière (LSF) avec le renforcement des dispositions légales en matière de gouvernance d'entreprise.

En plus de cet arsenal législatif, des normes d'information financière se renforcent. Avec le FASB et les règles américaines US-GAAP qui veulent avoir une application mondiale, puis avec l'IASB et les règles internationales IAS/IFRS. Le cadre conceptuel de ces normes est d'obtenir une information comptable et financière intelligible, pertinente, fiable et comparable pour satisfaire les besoins de toutes les parties prenantes (Touron et Tondeur 2004). En d'autres termes, elles ont pour objectif de représenter conceptuellement l'activité de l'entreprise à sa « juste valeur » (Colasse 2007) et incitent, outre la mise en place d'une normalisation informationnelle, au renforcement d'une normalisation organisationnelle (Cappelletti & Voyant, 2009).

Ce renforcement d'une normalisation organisationnelle rejoint les procédures de contrôle interne telles que le COSO (COSO 1 et COSO 2 depuis 2002), référentiel de mise en place des dispositions des lois SOX ou LSF. Cette transition entre normes externes et normes internes permet également de s'interroger sur la fiabilité des méthodes de production de l'information comptable et analytique au sein des entreprises. Les méthodes ABC, UVA (Unité de Valeur Ajoutée ou ses versions antérieures GP ou UP), TDABC (Time Driven Activity Based Costing) restent des versions « modernes » des sections homogènes, de l'imputation rationnelle des charges de structure et des coûts complets. Un coût complet, qui permettrait de déterminer la « valeur juste » d'un bien ou d'un service, reste un objectif. Néanmoins, de nombreuses interrogations subsistent quant à la performance de ces modèles.

¹ Les victimes de la crise constituent le décors permanent de l'information et les entreprises du CAC 40, vitrine symbolique des entreprises françaises, occupent une place de premier choix lorsqu'il s'agit de recenser les licenciements massifs, préventifs, abusifs, les plans sociaux, les départs « volontaires » forcés, les répressions antisyndicales et les fermetures de sites. TOUTES les entreprises du CAC 40 ont organisé, sur cette première décennie, des licenciements. Le référencement de ces plans représente plus de 2 millions de référence sur Internet où les entreprises Carrefour, France Telecom, Peugeot, Renault et Société Générale occupent la tête du classement des entreprises les plus souvent citées.

En effet, leur l'évolution (ou leur conception ?) privilégie les symptômes (défaillance technique) observables au détriment des causes racines (défaillance humaine) détectables.

Quel enseignement tirer des crises financières et économiques successives et durables, pour ne pas dire permanente ? La prolifération de normes, aussi utile soit-elle, ne peut constituer qu'un élément de réponse et non la solution unique face aux fraudes et dérives managériales. Deux motifs principaux soutiennent cette affirmation. Le premier motif (à caractère technique) tient à l'origine des normes dont la conception se situe en aval des dérives. Si les normes limitent la reproduction des errements du passé, elles ne peuvent constituer un frein à l'imagination des acteurs, producteurs de nouvelles défaillances. Les acteurs, moteurs des pratiques frauduleuses, constituent le second motif (à caractère humain). Face à la pression normalisatrice qui réduit leur pouvoir discrétionnaire et augmente les coûts de l'organisation, les acteurs adoptent une attitude désobéissante. Ils ne respectent pas, contournent les normes et/ou développent de nouvelles pratiques frauduleuses sur des zones non couvertes par les normes. Comme le rappelle Colasse (2007), la comptabilité reste avant tout une pratique sociale, soumise en cela à des manipulations, des erreurs et des stratégies que la normalisation de l'information ne peut supprimer. Pour Bensimhon et Lévy (2009), la recrudescence de la normalisation a entériné l'aggravation de la crise en ajoutant de l'instabilité à un système financier déjà turbulent.

1.1.2. Cas des Chambres de Commerce et d'Industrie : vers une stratégie socio-politicienne ?

Si les normes évoquées concernent prioritairement les entreprises cotées en bourse, elles ont vocation à s'appliquer, au moins dans les principes, à l'ensemble des entreprises. Sur ce point, le cas des CCI, et plus particulièrement celui de leur réforme, semble constituer une illustration pertinente de l'organisation qui pourrait s'écarter de la normalisation souhaitée pour des raisons stratégiques.

Que représente le réseau consulaire ? Le nouvel article L. 710-1 du code de commerce indique qu'il « contribue au développement économique des territoires, des entreprises et de leurs associations en remplissant en faveur des acteurs économiques, dans des conditions fixées par décret, des missions de service public, des missions d'intérêt général et, à son initiative, des missions d'intérêt collectif ». Composé de 148 chambres locales (126 fin 2010) et 21 régionales, ce réseau est le premier concepteur et gestionnaire de projets après l'Etat : 91 aéroports pour 64 millions de passagers, 121 ports, 128 zones d'activité, 65 pépinières d'entreprises, 29 palais des congrès et 2 ponts (Normandie et Tancarville).

Si les CCI ont fait la preuve de leur utilité, leur réussite en matière de service aux entreprises (le cœur de leurs missions) est contestée. Seulement 2 ou 3% des adhérents d'une CCI ont recours à ses services et rarement plus de 25% des entreprises participent aux élections. Plus spécifiquement, l'absence de « modernisation de leurs missions, de leur financement et de leur système de représentation des chefs d'entreprise » (Krief 2007) a transformé la perception d'une menace stratégique non intériorisée en réforme. Cette dernière a été votée, dans un mouvement contestataire historique² le 14 avril 2009 par l'Assemblée Générale des CCI. Traduite ensuite dans le projet de Loi présenté en Conseil des Ministres le 29 juillet

² En opposition au projet de l'AFCI sur la réforme des CCI/CRCI, un « Conseil des Présidents » a été constitué début 2009 et regroupe une soixantaine de CCI et CRCI.

2009, puis en Commission des Finances de l'Assemblée et à la Commission des Affaires Economiques de l'Assemblée Nationale. Les débats à l'Assemblée Nationale (27, 28 avril et 11 mai 2010) poursuivis au Sénat (le 24 mai et 10 juin 2010) ont donné lieu à la loi du 23 juillet 2010 dont les conditions d'applications ont été déterminées par le décret 2010-1463 du 1^{er} décembre 2010.

Cette réforme, en cours de mise en œuvre, s'inscrit dans le cadre de la Révision Générale des Politiques Publiques (RGPP) et de ses impératifs : d'un côté la proximité territoriale et le renforcement régional, de l'autre l'efficacité et l'économie de fonctionnement. En harmonie avec la RGPP, le réseau des CCI s'est engagé à réduire la pression fiscale de 10% en 5 ans, soit une baisse de l'IATP (Imposition Additionnelle à la taxe professionnelle) ou TATP (Taxe Additionnelle à la Taxe Professionnelle) qui représente actuellement 1,275 milliard d'euros³ sur un budget consolidé des CCI de 4 milliards. Cette menace économique est amplifiée par une nouvelle répartition des pouvoirs⁴. Dans le cadre de la réforme, si ce sont les CCIT (CCI Territoriales) qui devront élire les membres des CCIR (CCI Régionales), sur le plan financier, les ressources iront de la CCIR aux CCIT.

Quel enseignement tirer de cette réforme du réseau consulaire ? A moyen et long termes, la perte d'autonomie des CCIT pourrait se traduire par un moindre pilotage des missions et des acteurs et, par voie de conséquence, par un accroissement des dérives. Dans ce contexte, les discours (« La réforme, c'est au moins autant qu'avant au niveau local mais plus grâce au niveau régional ») s'apparentent à des slogans et la mutualisation des services à une illusion entretenue par une lutte souterraine de la répartition des pouvoirs entre le niveau local qui souhaite conserver son autonomie et le niveau régional qui n'a pas vocation à rester une coquille vide. Ainsi, la contrepartie pour disposer d'une force régionale (éventuellement concurrente aux Conseils Régionaux) pourrait être la mise en place d'une stratégie de type socio-politicienne, c'est-à-dire une stratégie au sein de laquelle les critères sociaux priment sur les critères économiques pour des motifs politiques.

1.2. Implication des managers dans la construction et le contrôle des performances

L'environnement externe des CCI, et plus largement, des entreprises et des organisations, se caractérise par des normalisations et/ou des réformes qui pourraient ne pas produire les effets escomptés. L'accroissement des normes peut-il mettre fin aux cycles de crise qui influent le financement des CCI ? La réforme des Chambres peut-elle s'accompagner d'un meilleur rapport « Biens et services produits / Pression fiscale » ? Les réponses à ces questions semblent dépendre de l'attitude des acteurs et notamment des managers pour déterminer et accroître la « juste valeur » de leurs actions et pour contribuer à la performance économique que devront « garantir » les spécialistes des chiffres.

³ Ce montant représente 3,5% du produit de la taxe professionnelle (36 milliards d'euros).

⁴ Historiquement, la rationalité économique et la rationalité politique constituent, au sein des CCI, une source de conflits permanents (Gilbert 1986 ; Burlaud et Simon 1993, Eggrickx 1999).

1.2.1. Cadre de professionnalisation des managers

Le cadre de professionnalisation des managers proposé a pour objectif de guider leurs actions et décisions et non de circonscrire leurs rôles et missions. La construction de ce cadre interne répond à la « nécessité de renforcer le pilotage de l'entreprise par son management » (Cardoso 2003).

L'écueil dans la construction d'un tel cadre réside dans l'héritage des théoriciens classiques des organisations. Si certains éléments conceptuels restent d'actualité, d'autres ont introduit des « virus » préjudiciables à l'évolution des entreprises et des organisations. A titre illustratif, le secteur hospitalier, avec une hyperspécialisation des tâches et une fracture entre personnels soignants, médecins et administratifs, véhicule l'héritage Taylorien et rend difficile la mise en place d'un véritable management. De même, la volonté de la DGA (Direction Générale pour l'Armement), dans les années 90, de s'inspirer de la pensée de Fayol par une réduction de la ligne hiérarchique des établissements militaires a eu pour conséquence de mettre en place des équipes ingérables (la compression verticale ayant naturellement augmenté et de manière significative le nombre des personnes rattachées au manager) et d'occulter l'incompétence, notamment en matière économique, des managers.

Les fractures créées entre les populations de l'entreprise par ces théories ont produit ce qu'Argyris (1993) nomme des paradoxes qui font que les changements se produisent dans la crise. Les employés et l'encadrement s'exposent à des sanctions qu'ils remontent ou non des problèmes : dans le premier cas, la remontée des problèmes n'est pas valorisée ; dans le second cas, ils sont accusés de déloyauté lorsque les problèmes finissent par remonter à la surface. Concernant la Direction, elle est incitée à maintenir des organisations stables ce qui valorise le statu quo alors même que le changement est une nécessité permanente et ne peut se contenter d'actions de surface.

Pour réconcilier et réactiver ces ensembles (Direction, Encadrement, Personnel), Perroux (1965 ; 1973) nous propose de concevoir l'entreprise non pas comme un optimisateur passif, à l'instar de la théorie néoclassique, mais comme une « unité active » où le contrôle est réalisé dans tous les espaces de l'organisation. Par cette démultiplication du contrôle, la « punition », en cas de défaillance, est mieux adaptée et la stratégie déviante des acteurs moins profitable. Cette « unité active » a été traduite en un principe actif par Savall et Zardet (1995) sous la désignation d'un processus dit « HORIVERT ». Ce processus est ainsi dénommé car le changement au sein de l'organisation implique tous les acteurs par deux actions simultanées : l'une sur l'équipe de direction et les premiers niveaux de l'encadrement (l'action HORIZontale) ; l'autre sur les niveaux de l'encadrement et le personnel (l'action VERTicale). Pour alimenter ce processus, les auteurs proposent une alternative au modèle SCP de l'économie industrielle (Mason 1939 ; Bain 1954). Si l'interaction entre les Structures et les Comportements produit un niveau de Performances, les auteurs considèrent qu'il est préférable d'observer les non-performances. Ainsi, ils démontrent que l'interaction entre structures et comportements peut détériorer la performance sociale (par l'apparition de

dysfonctionnements sur six thèmes⁵) et, par voie de conséquence, la performance économique (par la valorisation de coûts cachés⁶).

Partant du principe que le paradigme du management ne s'appuie pas sur la soumission-subordination mais sur l'engagement négocié et la contractualisation (Savall et Zardet, 2010), et que le choix fondamental du management est d'intervenir (et non de laisser faire la nature et le naturel), le cadre de référence des managers pourrait être de type socio-économique et s'appuyer sur deux principes de professionnalisation : - Développer les performances sociales par la prise de conscience, la faculté de prévention et de réduction des dysfonctionnements (écart entre le fonctionnement attendu et le fonctionnement constaté) ; - Accroître les performances économiques en réduisant les coûts cachés hypertrophiés par des situations sociales dégradées.

Cette proposition de principes de professionnalisation des managers semble constituer une solution réaliste, d'une part pour perfectionner les structures des entreprises, d'autre part, pour instaurer une pédagogie de l'exigence auprès des collaborateurs. Cette pédagogie est nécessaire pour inciter les acteurs à mieux contrôler et limiter les destructions de valeur ajoutée socio-économique. En d'autres termes, dans un mouvement de décentralisation (chacune des équipes de l'organisation doit se professionnaliser) synchronisée (cette professionnalisation se fait par l'échange à tous les niveaux de l'organisation), les pratiques de contrôle et de correction de défaillances peuvent être mises en place.

1.2.2. Cadre de contrôle des performances

Le cœur économique des propositions de Savall et Zardet tient au calcul d'un indicateur intitulé la « CHVACV » (Contribution Horaire à la Valeur Ajoutée / Coûts Variables) qui détermine la valeur économique d'une heure de travail.

La construction de cet indicateur se base sur le compte de résultat différentiel utilisé en contrôle de gestion pour le calcul des coûts partiels, des marges et des rentabilités. Pour déterminer les éléments du compte de résultat différentiel, le contrôleur de gestion détermine le chiffre d'affaires et le montant des charges variables qui lui permettent d'obtenir la marge. Si la détermination du chiffre d'affaires est une opération simple (comptes 70, voire 71, 72, 73, 74 et 75 pour une vision élargie du chiffre d'affaires), il en va différemment pour les charges variables. Traditionnellement, la simplification conduit à considérer que ces charges varient de façon proportionnelle à l'activité (mesurée soit par la production, soit par un temps de travail) : on parle alors de charges variables opérationnelles. L'identification de ces charges peut se faire par une analyse de chacun des comptes de charges avec trois situations : $y = ax$ (compte variable) ; $y = b$ (compte fixe) ; $y = ax+b$ (compte variable et fixe). L'autre situation, plus globale, est de considérer les comptes 60, 61 et 62 comme principalement variables. Dans les deux situations, la difficulté tient à la prise de conscience que les charges

⁵ Les conditions de travail, l'organisation du travail, la communication-coordination-concertation, la gestion du temps, la formation intégrée et la mise en œuvre stratégique.

⁶ Les coûts cachés, par opposition aux coûts visibles dans les systèmes d'information classiques, sont des coûts sans nom, sans système de mesure et sans système de surveillance. A titre illustratif, lorsqu'une personne transforme son temps de travail en loisir et/ou utilise à son profit et/ou dégrade les biens de l'entreprise, le coût n'est ni connu, ni mesuré, ni surveillé dans les systèmes d'information comptable et analytique. Les coûts cachés s'identifient sur les indicateurs suivants : absentéisme, accidents du travail, rotation du personnel, qualité des produits et productivité directe.

variables ne sont pas uniquement opérationnelles mais également stratégiques. Ainsi, la variabilité des charges a deux sources : l'évolution du chiffre d'affaires et les options stratégiques⁷ prises par les acteurs de l'entreprise.

Une fois la valeur ajoutée⁸ (ou la marge) calculée (la différence entre le chiffre d'affaires et les charges variables), l'indicateur s'obtient en la divisant par le nombre d'heures attendues pour l'année (ETP x temps annuel de travail – jours de congés). Dans un premier temps, l'entreprise réalise une CHVACV globale qui représente le niveau de performance de sa politique générale. Par la suite, il est possible d'opter pour une CHVACV par entité ou encore par domaine d'activité stratégique. Le principe de démultiplication de cet indicateur est de conserver un périmètre d'équipe et non de réduire son champ de calcul à l'individu : la valeur ajoutée est le résultat d'un collectif et non d'une personne isolée.

Dans le cadre du rendement managérial, explicité et renforcé par le cadre de référence de professionnalisation proposé, les managers doivent contrôler l'efficacité de leurs actions par la CHVAC, et prendre des mesures pour contribuer à sa croissance. Pour y parvenir, le levier consiste principalement à mieux piloter les heures consommées. Plusieurs étapes sont à respecter :

a) *Rompre avec les pratiques archaïques de pointage des heures.* Le système de pointage, qui laisse croire aux acteurs qu'ils produisent de la valeur ajoutée par leur seule présence au sein de l'entreprise est une négation du capital humain. Lorsqu'une machine se substitue à l'humain pour contrôler son efficacité, elle ne mesure que les actes de présence (à condition que la carte de pointage appartienne à la personne qui l'utilise) et participe à la deshumanisation de l'humain.

b) *Faire accepter le contrôle des heures d'activité par les collaborateurs.* Cette acceptation passe par une fonction pédagogique qui doit permettre de substituer le sentiment de « flicage » et de sanction par un sentiment d'appartenance à une équipe. L'intimité du temps est un « trésor » que le citoyen souhaite conserver mais ce « trésor » contient une valeur qu'il est nécessaire de partager. Il est utile pour l'entreprise et pour le collaborateur qui pourra l'entretenir et le développer en équipe.

c) *Admettre que tous les acteurs produisent de la valeur ajoutée.* La distinction classique entre acteurs « productifs » et acteurs « improductifs » n'est pas conforme à la réalité. Si une opposition peut être partiellement faite entre les acteurs affectés à des activités solvables (les produits ou services délivrés sont facturables) et ceux concernés par des activités non solvables, ils sont tous concernés par la productivité (situation orthofonctionnelle) et l'improductivité (situation dysfonctionnelle) de leurs actes.

d) *Associer le contrôle des activités humaines à la performance économique.* Dans la mesure où les activités produisent (ou non) de la valeur ajoutée, il convient de porter son regard sur l'utilisation des heures. Cette vigilance porte sur un relevé des temps par activité et par personne. Pour réduire la falsification de l'imputation des heures sur les activités, la

⁷ En temps de crise, ces options sont fortement activées, notamment sur les comptes 61 et 62 : réduction de la sous-traitance, des expertises, des frais de communication... Dans certains cas, ces dépenses sont supprimées (ou reportées) ; dans d'autres, elles sont prises en charge par les acteurs de l'organisation.

⁸ Le secteur public est soumis à des règles budgétaires qui permettent de déterminer la valeur ajoutée par l'identification des charges fixes.

mesure des temps doit être surveillée par le manager qui doit s'en servir pour prendre des décisions de renforcement de l'efficacité de ses collaborateurs (analyse des consommations, arbitrage des priorités et formation notamment). Dans le cas contraire, le manager porte une lourde responsabilité dans la multiplication des perversions et la prolifération des coûts cachés.

L'utilisation de cet indicateur technique est un support pour l'activité managériale. Il substitue la « culture de l'engagement » (les acteurs considèrent que faire des efforts est suffisant) par celle de la rentabilité. Il permet de rendre compréhensible le lien entre activités humaines et performances économiques et donne du courage aux acteurs dans leur prise de décisions. Courage, notamment pour mettre en œuvre le cadre de référence (ou les normes) de professionnalisation défini : la résorption des dysfonctionnements (par une réduction de la fréquence d'apparition et/ou par un mode de régulation moins coûteux) doit permettre de réduire les coûts cachés et d'accroître la CHVACV.

2. Méthodologie de recherche retenue

Pour répondre à l'objectif de cette communication, une étude a été réalisée au sein d'une CCI. Les principes retenus pour présenter cette étude sont les suivants : a) éviter la restitution empirique par un ancrage des résultats au cadre théorique proposé ; b) produire des représentations permettant, en phase d'interprétation et de discussion, une généralisation et une meilleure exploration des résultats.

2.1. Recherche-intervention : une méthodologie adaptée au couple champ-objet étudié

La méthodologie de recherche choisie est celle de la recherche-intervention. Sa conception est basée sur trois piliers épistémologiques (Savall et Zardet 2004) qui explicitent le double mouvement de production et d'amélioration des connaissances : a) *Le concept d'interactivité cognitive*. La connaissance naît dans des liens intersubjectifs et sociaux où le chercheur fournit aux acteurs (et inversement) une représentation du champ étudié. Cette interaction prend la forme de cycles de consolidation de faits, qui valident, invalident ou modifient des hypothèses (Cristallini 2005). Ce principe contribue à réunir, voire à réconcilier, les chercheurs et les acteurs coproducteurs et destinataires des connaissances produites. b) *Le concept d'intersubjectivité contradictoire*. Elle consiste à confronter les points de vue relatifs et subjectifs de chacun des acteurs, convergents et spécifiques, voire contradictoires, (Krief 2005) dans l'optique d'une objectivité du chercheur dégrossie de ses perceptions subjectives. c) *Le concept de contingence générique*. Le patrimoine de connaissances du chercheur est construit pour un espace-temps « imaginaire ». Dans certains cas, ce patrimoine contient des connaissances à vocation universelle (générique) ; dans d'autres cas, ces connaissances ont un usage plus limité dans le temps et dans l'espace (contingence), circonscrit notamment au champ d'observation retenu pour les produire (Voyant, 2005).

Compte tenu du terrain d'observation scientifique étudié (une Chambre de Commerce et d'Industrie) et de l'objectif de la recherche (tester l'existence d'une relation entre le rendement managérial et les chiffres comptables), ces piliers épistémologiques, et plus spécifiquement la méthode de recherche-intervention, sont adaptés. Pour obtenir des résultats

de recherche porteurs de connaissances contingentes et génériques, il semble important de pouvoir pénétrer le terrain et d'entreprendre des échanges et des contradictions avec les acteurs dans la durée.

Afin de présenter le protocole de recherche établi avec la CCI, nous en dressons ci-après les principales caractéristiques et problématiques. Cette Chambre, créée en 1807, est répartie sur cinq délégations qui assurent une proximité avec plus de 28 000 entreprises ressortissantes. Son effectif de 260 salariés et son budget de près de 28 millions d'euros (dont 9 millions provenant de la TATP) permettent de gérer un port de commerce, un aéroport et un centre de formation. Depuis le démarrage de l'étude (année N), trois partenariats ont été construits avec la Chambre pour résoudre trois problématiques différentes et complémentaires : « Instaurer une démarche de progrès dans le cadre d'une démarche participative » (N / N+1) ; « Améliorer la compétitivité de la Chambre par le renforcement des managers » (N+2) ; « Evaluer et consolider les impacts économiques de la démarche de progrès » (N+7 / N+8). Cette dernière problématique est au cœur de cette communication.

2.2. Protocole de la recherche-intervention

Face à la multiplication des outils – *instruments pour avoir une action sur la « matière »* - et des méthodes – *procédés techniques et scientifiques* – développés pour conduire une recherche-intervention de qualité, nous souhaitons synthétiser notre exposé en quatre familles : le cahier des charges de la recherche-intervention, l'implication des acteurs, la qualité des informations scientifiques et les indicateurs et instances de pilotage (cf. figure n°1). Les éléments activés lors de la recherche-intervention présentée sont mis en gras.

Figure n°1 : Outils et méthodes d'une recherche-intervention

Thèmes	Outils et méthodes
Cahier des charges de la recherche-intervention	Processus HORIVERT Trièdre Planning
Implication des acteurs	Groupe de pilotage Formation-concertation Assistance personnalisée Diagnostic Groupe de projet Evaluation Audit
Qualité des informations scientifiques	Agrégation des mots par arborescence : phrases-témoins, idées-clés, idées-forces, thèmes Informations qualitatives, quantitatives, financières Documents, entretiens, observation Dadas, tabous, contentieux Actualité, mémoire, anticipation
Indicateurs et instances de pilotage	Grille de suivi d'affaires / Fiche de résolutions Fiche d'ordonnancement des opérations Grille de détection des points tactiques et stratégiques Synchronisation

Le **cahier des charges** a permis de définir l'espace, le temps et l'ossature de la recherche-intervention. Pour mettre en œuvre les piliers épistémologiques présentés, **l'implication des**

acteurs s'est traduite par des entretiens individuels d'une heure avec 8 membres de la Direction et 40 de l'encadrement. Les expressions collectées (450 phrases-témoins), représentatives d'améliorations sociales, ont été classées sur une arborescence de type thèmes (présentés au point 1.2.1. – note 5), sous-thèmes et idées-clés. Concernant la mesure de l'impact des progrès sociaux sur la performance économique, une nouvelle série d'entretiens a été réalisée avec les mêmes personnes. Les résultats ont permis de mesurer la part de réduction des coûts cachés calculés sur l'ensemble des services au cours de la période N / N+1. Des entretiens complémentaires ont eu lieu avec le Directeur Administratif et Financier pour l'exploitation des coûts visibles, à savoir la totalité des documents comptables de la période (N / N+6). Les outils et méthodes présentés dans les rubriques « **qualité des informations scientifiques** » et « **indicateurs et instances de pilotage** » permettent un travail de contrôle du processus de recherche-intervention et de faire émerger les éléments de nature à produire des connaissances contingentes, voire génériques.

3. Résultats de recherche

Dans son souhait de mesurer l'impact économique de ses efforts, la Chambre poursuit trois objectifs : stimuler la poursuite du changement, consolider et développer les résultats, renforcer sa conviction politique sur le lien entre la responsabilité des managers et la construction des performances.

3.1. Accroissement de la performance sociale

Les éléments d'amélioration de la performance sociale, explicatifs des performances économiques présentées au point suivant, constituent une synthèse des 450 phrases-témoins recueillies lors des entretiens. Ils démontrent la nature et l'ampleur de l'efficacité du rendement social des managers qui utilisent le premier principe du cadre de référence proposé : développer les performances sociales par la prise de conscience, la faculté de prévention et de réduction des dysfonctionnements. Les résultats présentés ci-après portent à la fois sur les réalisations marquantes et (pour satisfaire l'objectif de consolidation et de développement des résultats) sur des points à surveiller par les acteurs pour explorer de nouveaux gisements de performances.

3.1.1. Conditions de travail

Les investissements réalisés dans l'aménagement des bureaux et dans l'attribution de matériels adaptés aux collaborateurs itinérants tels que les voitures, les ordinateurs et les téléphones portables ont amélioré les conditions de travail. Par ailleurs, la généralisation et la modernisation de l'informatique, ainsi que l'acquisition de logiciels spécifiques, par métier, ont permis de développer la productivité des collaborateurs et d'accroître l'intérêt du travail. Pour l'avenir, l'acquisition d'un nouvel outil de GRC (Gestion de la Relation Client) est envisagée, ainsi que le déploiement d'une plateforme collaborative auprès de tous les salariés et le développement du site internet. Ce dernier doit refléter le dynamisme de la Chambre et la modernité de son offre.

3.1.2. Organisation du travail

Les organigrammes, les définitions de fonction de tous les collaborateurs et la pratique de la délégation concertée ont permis de clarifier la répartition des responsabilités, de développer l'autonomie des acteurs et de sécuriser les pratiques. De plus, le travail d'identification et d'amélioration continue des processus a favorisé les échanges de pratiques et d'informations. Les relations clients-fournisseurs internes se sont améliorées et la mobilisation du personnel dans les actions transversales est devenue courante. La mise en place et le respect des procédures donnent de la cohérence et de la rigueur à l'action, notamment du fait de l'harmonisation des pratiques et de la traçabilité des prestations. Un point important reste à surveiller avec la fusion des deux pôles de services aux entreprises qui doit permettre d'harmoniser les méthodes de travail et de consolider les résultats en mettant fin à des pratiques divergentes.

3.1.3. Communication

La volonté de transparence affichée par la direction s'est traduite par la multiplication des dispositifs d'échange dans toute la Chambre. Des réunions régulières ont été mises en place au sein de tous les services. Elles permettent l'expression du personnel et encouragent le partage d'informations et la mise en œuvre des décisions. De plus, des réunions interservices (journées managers, réunion des secrétaires...) ont été créées. En initiant un décroisement entre les personnes et entre les sites, elles facilitent la mutualisation des pratiques. Par ailleurs, la régularité du dialogue a entraîné une plus grande adhésion et une plus forte implication du personnel. Un point à approfondir reste la reconnaissance, par l'environnement institutionnel, du travail réalisé et des résultats obtenus par les acteurs de la Chambre.

3.1.4. Gestion du temps

La planification et la programmation des activités sont devenues des pratiques courantes, encouragées par la mise en place d'agendas partagés. Elles ont amélioré l'organisation du travail, le respect des délais et la disponibilité de chacun. La gestion du temps est désormais une préoccupation commune et des outils spécifiques permettent de quantifier les objectifs et les actions stratégiques ainsi que l'activité courante. Dans la perspective de mise en place d'une nomenclature des activités, commune à toute l'entreprise, il apparaît nécessaire de prendre des précautions pédagogiques vis-à-vis des nouveaux arrivants pour éviter les malentendus et favoriser l'intégration de pratiques de planification-programmation des activités.

3.1.5. Formation

Le recensement (via les managers) des compétences de l'ensemble des collaborateurs est généralisé et permet d'alimenter le plan de formation pour accroître la polyvalence et les compétences des collaborateurs. Concernant les formations réalisées, l'investissement, en adéquation avec les besoins du personnel, est devenu un enjeu majeur au sein de la Chambre. Cela contribue à créer de la valeur ajoutée et à épanouir le personnel. Toutefois, il reste à rendre plus homogènes les formations informatiques, dans le but de favoriser l'élaboration de documents communs et le partage des fichiers.

3.1.6. Mise en œuvre stratégique

Le plan stratégique de la Chambre est établi, communiqué et démultiplié ce qui évite la dispersion dans la mise en œuvre des priorités, rassure, motive et donne du sens à l'action de chacun. Le mode de management a donné une assise managériale qui facilite l'intégration et l'implication des acteurs. Il a impulsé une dynamique durable et créé un langage commun au sein de la Chambre ainsi qu'un état d'esprit fondé sur la culture du résultat. Une difficulté réside dans la remontée d'indicateurs pertinents pour améliorer le processus de décision et de pilotage des activités. Enfin, la réforme des Chambres suscite des interrogations et des doutes à lever pour conserver la motivation des équipes.

L'activation, par les managers de la CCI, du « stock de capital humain » (Docquier et al. 2002) disponible a produit de nombreuses performances sociales. Le point suivant s'intéresse à leur valorisation économique élaborée à l'aide des acteurs de la Chambre et plus particulièrement du Directeur Administratif et Financier pour l'exploitation des chiffres comptables.

3.2. Accroissement de la performance économique

Pour identifier l'impact économique des progrès sociaux, l'ensemble des 450 phrases-témoins recueillies ont été rapprochées des dysfonctionnements et des coûts cachés identifiés au cours de la période N / N+1. Ce rapprochement a été réalisé par les membres de la direction et de l'encadrement lors d'une deuxième série d'entretiens. Il démontre la nature et l'ampleur de l'efficacité du rendement économique des managers qui utilisent le second principe du cadre de référence proposé : accroître les performances économiques en réduisant les coûts cachés hypertrophiés par des situations sociales dégradées.

3.2.1. Impact économique des progrès sociaux

Les résultats obtenus permettent d'identifier une réduction des coûts cachés de 3,1 M€ sur un total calculé de 5,4 M€, soit un taux de compression de 57%.

Les résultats par service, illustrés par un exemple, sont les suivants : **Aéroport** / Les coûts cachés sont passés de 417 500 € à 125 900 €, soit un gain de 291 600 €. *Illustration* : le réaménagement du parking (avec une barrière et un système de paiement par carte) a réduit la totalité des coûts cachés, soit plus de 25 000 €. **Port de commerce** / Les coûts cachés sont passés de 2 884 700 € à 1 651 400 €, soit un gain de 1 233 300 €. *Illustration* : l'organisation d'un classement commun dans le bureau de deux agents d'exploitation a permis de réduire les coûts cachés liés au manque de rangement de 31 500 € à 10 500 €. **Formation** / Les coûts cachés sont passés de 863 200 € à 141 600 €, soit un gain de 721 600 €. *Illustration* : les 4 000 € valorisés pour des sollicitations fréquentes des stagiaires ont été supprimés par la nomination d'un formateur référent dans chacun des cycles de formation. **Entreprises** / Les coûts cachés sont passés de 721 300 € à 333 800 €, soit un gain de 387 500 €. *Illustration* : la

restructuration du service tourisme a permis de diminuer les coûts cachés⁹ de 53 000 € liés à des pertes d'opportunité sur les projets de développement. **Services Généraux** / Les coûts cachés sont passés de 581 900 € à 95 400 €, soit un gain de 486 500 €. *Illustration* : le retard dans les traitements comptables, valorisé à 49 500 €, a été supprimé suite à la mise en place de procédures et l'intégration de nouvelles compétences.

Cette compression des coûts cachés constitue des gains à la fois bruts (qui ne tiennent pas compte de la valorisation économique des coûts d'investissement ou de fonctionnement engagés pour les réduire) et potentiels : les acteurs vont-ils convertir ces gains en création de valeur ajoutée ou les englober dans de nouvelles dérives ? Pour s'assurer de leur traduction dans les documents comptables, l'indicateur CHVACV a été mis à jour par service et par année. Si la première étape d'identification de réduction des coûts cachés a mobilisé les membres de la direction, de l'encadrement et parfois du personnel pour apporter des compléments d'information, la seconde étape a été réalisée lors de rendez-vous documentés avec le Directeur Administratif et Financier. Les résultats présentés ci-après (cf. figure n°2) concernent l'évolution de la CHVACV pour l'ensemble de la Chambre.

Figure n°2 : Récapitulatif de la variation des composants de la CHVACV

		COMPOSANTS DE LA CHVACV				
		CA	CV	VA/CV	HEURES	CHVACV
EVOLUTION	N	19 417 K€	4 813 K€	14 604 K€	396 142 H	36,87 €
	N+4	23 527 K€	2 787 K€	20 740 K€	370 669 H	55,95 €
	N+5	25 938 K€	3 975 K€	21 963 K€	372 050 H	59,03 €
	N+6	27 342 K€	3 786 K€	23 556 K€	368 622 H	63,90 €
	Entre N et N+6	7 925 K€	-1 027 K€	8 952 K€	-27 520 H	27,04 €
		40,81%	-21,34%	61,30%	-6,95%	73,34%

L'évolution de plus de 40% du **chiffre d'affaires** sur la période s'explique par une meilleure occupation du territoire géré par la Chambre et par le redimensionnement de certains produits et services. A l'avenir, et dans le cadre de la réforme, cette propension à générer du chiffre d'affaires, en dehors de la TATP, pourrait accorder des marges budgétaires utiles au maintien et au développement des activités. Dans cette progression du chiffre d'affaires, le service aux entreprises a un rôle particulier : il est générateur de création de potentiel, c'est-à-dire de chiffre d'affaires différé dans le temps. Ce décalage s'explique par la gratuité des prestations réalisées. Dans le contexte actuel, la rétribution économique intervient via le complément de

⁹ Cet exemple montre que l'expression « coûts cachés » est la contraction de coûts-performances cachés. Ainsi, les « coûts cachés » évaluent des surcroûts de charges et des diminutions de produits par rapport à l'orthofonctionnement souhaité par les acteurs.

TATP que versent les entreprises : à partir du moment où les prestations réalisées par la Chambre viennent renforcer le volume d'affaires des entreprises, la TATP versée par ces dernières augmente mécaniquement. La forte diminution des **charges variables**, au regard de la hausse du chiffre d'affaires mesurée, témoigne d'une variabilité faiblement attachée aux volumes (charges variables opérationnelles) et fortement connectée aux décisions que prennent les acteurs pour les réduire (charges variables stratégiques). Outre la réduction des charges variables, cette action humaine a un effet direct sur le montant de la VA/CV. Par exemple, si nous utilisons le taux de marge N ($[14\ 604 / 19\ 417] \times 100 = 75,21\%$) pour identifier la VA/CV N+6, nous devrions avoir un montant de 20 564 K€ ($75,21\% \times 27\ 342\ \text{K€}$), soit un résultat inférieur de 3 M€ à la réalité. Concernant le volume des **heures**, il démontre, pour un secteur où l'activité humaine ne peut être substituée par des machines, la forte élasticité de la productivité dès lors que l'on met en place des actions de formation ou encore de meilleures pratiques de gestion du temps. Enfin, la succession de ces résultats produit une hausse de 73% (entre N et N+6) de la valeur économique d'une heure de travail. Cette évolution est une démonstration de la relation entre le rendement managérial (dont la professionnalisation s'appuie sur une compression des dysfonctionnements et des coûts cachés) et les chiffres comptables.

3.2.2. Indicateurs d'effort financier : investissement annuel moyen comparé aux données N

Cette relation (le rendement managérial et les chiffres comptables) représente un effort financier faible au regard pour obtenir des performances économiques endogènes, c'est-à-dire produite par les acteurs de la chambre et non d'une contribution de des partenaires extérieurs.

- Rapport aux recettes annuelles :

$\frac{\text{Investissement incorporel}}{\text{Recettes annuelles}} = 0,61\%$ <p>[118,59 K€¹⁰] [19 417 K€]</p>	<p>Interprétation : pour 100 € de recettes, la Chambre consacre 61 centimes à l'autofinancement du progrès et de l'efficacité.</p>
---	--

- Rapport à la valeur ajoutée annuelle :

$\frac{\text{Investissement incorporel}}{\text{VA/CV}^{11} \text{ annuelle}} = 0,81\%$ <p>[118,59 K€] [14 604 K€]</p>	<p>Interprétation : ce rapport distingue les charges variables pour mesurer l'effort de la valeur ajoutée créée. Si les charges variables étaient proportionnelles à l'activité, le pourcentage serait plus élevé donc moins satisfaisant. En l'état, pour 100 € de valeur ajoutée, la Chambre consacre 81 centimes à l'autofinancement du progrès.</p>
---	---

¹⁰ Le volume de l'investissement pour l'entreprise est composé de prestations externes (pour conduire les actions de progrès, y compris les actions de mise en œuvre de la certification et de sa maintenance par l'AFNOR notamment), de frais de déplacement attachés aux prestations externes puis d'une valorisation des 12 800 heures réalisées par les acteurs de la Chambre pour conduire les actions de progrès. Cet investissement total (948,7 K€) représente une moyenne annuelle de 118,59 K€ ($948,7\ \text{K€} / 8\ \text{ans}$).

¹¹ Valeur ajoutée sur coûts variables.

- Rapport à la masse salariale annuelle :

$\frac{\text{Investissement incorporel [118,59 K€]}}{\text{Masse salariale annuelle [7 975 K€]}} = 1,48 \%$	<p>Interprétation : pour développer son capital humain, la Chambre consacre 37 € (soit l'équivalent de la valeur économique d'une heure de travail N) par tranche de rémunération de 2500 €.</p>
---	--

- Rapport aux coûts cachés :

$\frac{\text{Investissement incorporel [118,59 K€]}}{\text{Coûts cachés initiaux [5 468 K€]}} = 2,17\%$	<p>Interprétation : pour 100 € de coûts cachés, la Chambre investit 2,17 euros pour les convertir en valeur ajoutée à hauteur de 57%.</p>
---	---

3.2.3. Indicateurs de rentabilité de l'investissement

Pour compléter la mesure de la robustesse de cette relation (rendement managérial et chiffres comptables), des indicateurs de rentabilité ont été élaborés. Ils mettent en exergue la performance d'un investissement incorporel soutenu par les managers et les acteurs de la comptabilité.

- Taux de rentabilité globale :

$\frac{\text{Hausse annuelle moyenne VA/CV [1119 K€12]}}{\text{Investissement incorporel [118,59 K€]}} = 943\%$	<p>Interprétation : pour 1 € d'investissement incorporel, la Chambre a généré 9,43 € de ressources.</p>
---	---

- Vitesse de retour sur investissement :

$\frac{\text{Investissement incorporel [118,59 K€]}}{\text{Hausse annuelle moyenne VA/CV [1119 K€]}} = 0,1059$	<p>Interprétation : le seuil de rentabilité de l'investissement incorporel est de 1,27 mois.</p>
--	--

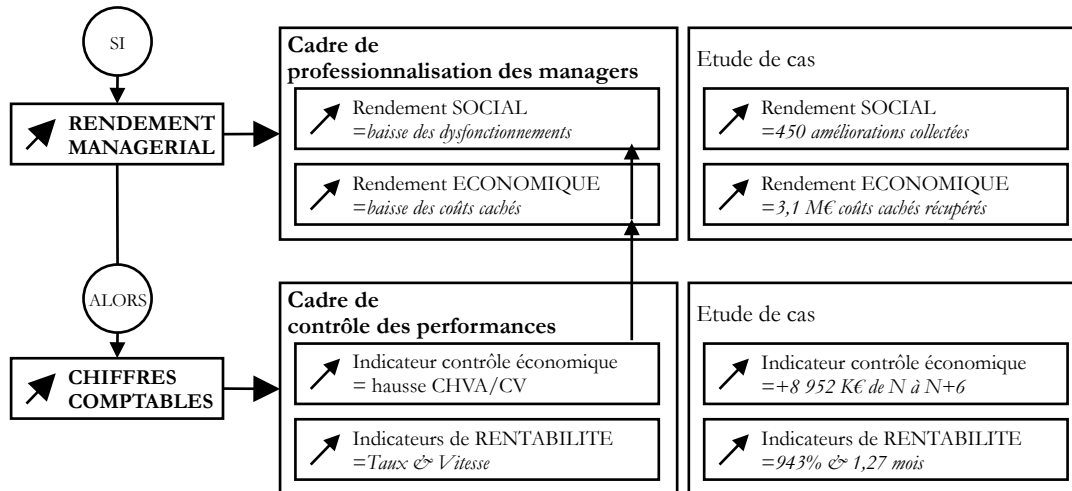
Les résultats économiques présentés ci-dessus ont été élaborés à partir des entretiens réalisés (cf. point 2.2.) et de l'exploitation des documents comptables de la Chambre. Ils ont été validés par le Directeur Administratif et Financier de la Chambre puis reconnus par le Président, le bureau, les élus et les personnels de la Chambre au cours de restitutions.

¹² Pour déterminer la hausse annuelle moyenne de la VA/CV (8 952 K€ / 8 = 1119 K€), une période de 8 ans a été retenue pour avoir une période identique à celle de l'investissement annuel moyen. Pourtant, si les efforts réalisés ont été produits sur une durée de 8 ans, les chiffres comptables disponibles ne couvrent qu'une période de 7 ans. Si les résultats comptables N+7 suivent une progression identique aux périodes précédentes, le taux de rentabilité globale s'en trouverait amélioré.

4. Interprétation et discussion des résultats

Les résultats présentés permettent d'établir la règle de connaissance suivante : *[SI] le rendement managérial progresse, [ALORS] les chiffres comptables progressent* (cf. figure n°3).

Figure n°3 : Relation entre le rendement managérial et les chiffres comptables



L'accroissement du rendement managérial s'explique par la prise en compte du cadre de professionnalisation des managers proposé. La recherche-intervention réalisée sur une longue période permet de faire deux observations : a) La mise en œuvre du cadre est effective car il est porté et alimenté par les managers et leurs collaborateurs ; b) L'utilisation du cadre réduit le risque de son obsolescence et favorise son évolution : au fur et à mesure que les progrès se réalisent (réduction des dysfonctionnements et des coûts cachés), le niveau d'orthofonctionnement augmente (l'ambition des acteurs leur permet de repérer de nouvelles situations dysfonctionnelles). L'accroissement des chiffres comptables s'explique par l'évolution positive du rendement managérial qui représente un coût financier faible et une rentabilité (taux et vitesse) élevée. Le contrôle de l'évolution des chiffres comptables utilise l'indicateur CHVACV et le soutien des acteurs de la comptabilité qui reconnaissent la pertinence de cet outil de gestion.

Deux questions ont été posées en introduction du point 1.2. : L'accroissement des normes peut-il mettre fin aux cycles de crise qui influent le financement des CCI ? La réforme des Chambres peut-elle s'accompagner d'un meilleur rapport « Biens et services produits / Pression fiscale » ? Au regard des résultats obtenus, deux réponses peuvent être formulées : a) Les normes externes, relayées par des relais internes, ont une probabilité plus grande de mise en œuvre et donc d'efficacité. Par ailleurs, la réforme des Chambres pourrait produire les effets escomptés à la condition que les managers et l'ensemble des collaborateurs s'en saisissent ; b) Dans le cas où les évolutions externes citées ne représentaient que des contraintes en terme de pression et de coûts, les managers et l'ensemble des collaborateurs disposent de nombreux leviers internes à activer pour mieux les supporter.

En d'autres termes, la résistance de l'entreprise aux forces exogènes de l'environnement va de pair avec ses forces endogènes, construites et entretenues par l'ensemble des managers et des collaborateurs.

Enfin, en comparaison à d'autres cas étudiés (Savall et Zardet 2008), les résultats économiques, les indicateurs d'effort financier et de rentabilité de l'investissement permettent de positionner la Chambre dans un échantillon de 50% des entreprises qui obtiennent des résultats proches. A titre d'exemple, pour l'échantillon précité, le taux de rentabilité globale varie de 210% à 980%. La variation du taux est de 1000% à 1980% pour 30% puis de 2000% à 3000% pour 5% et enfin de 3000% à 4014% pour 15% de l'échantillon.

Conclusion

L'objectif de notre étude visait à *tester l'existence d'une relation entre le rendement managérial et les chiffres comptables*. L'évaluation des actions de progrès réalisées entre N et N+7 au sein d'une CCI a tenté d'apporter des éléments de réponse sur les liens entre rendement managérial et chiffres comptables.

Sur la base d'une conception théorique de la place du contrôle économique dans l'activité managériale, nous avons pu déterminer un cadre de référence pour la professionnalisation des managers constitué de deux principes : - Développer les performances sociales par la prise de conscience, la faculté de prévention et de réduction des dysfonctionnements ; - Accroître les performances économiques en réduisant les coûts cachés hypertrophiés par des situations sociales dégradées. Pour vérifier la mise en œuvre et l'efficacité de ces principes, un indicateur de contrôle a été proposé : la CHVACV, qui détermine la valeur économique d'une heure de travail.

La recherche-intervention menée est basée sur trois éléments (les concepts d'interactivité cognitive, d'intersubjectivité contradictoire et de contingence générique) et un protocole de recherche. Les résultats obtenus sur la relation entre le rendement managérial et les chiffres comptables montrent que : a) La professionnalisation des managers (et de leurs collaborateurs) contribue à l'accroissement des performances sociales ; b) L'accroissement des performances sociales s'accompagne d'une compression des coûts et d'un accroissement des produits ; c) Les variations des coûts et des produits permettent une progression significative de l'indicateur CHVACV ; d) L'investissement incorporel réalisé par et pour les managers (et leurs collaborateurs) représente un effort financier faible pour une rentabilité élevée ; e) La résistance de l'entreprise aux forces exogènes de l'environnement va de pair avec ses forces endogènes, construites et entretenues par l'ensemble des managers et des collaborateurs.

Notre cadre d'analyse et sa validation pourraient être enrichis par : a) La prise en considération d'autres variables qualitatives et quantitatives pour accroître la relation entre le rendement managérial et les chiffres comptables puis maintenir son efficacité à long terme ; b) L'identification de variables qualitatives et quantitatives explicatives des variations de résultats obtenues sur un échantillon plus vaste ; c) Le test de robustesse de la relation proposée dans des situations de très fortes turbulences de l'environnement externe.

Bibliographie

- ARGYRIS, C. (1993). *Knowledge for action. A guide to Overcoming Barriers to Organizational change*. Jossey-Bass Publishers.
- AUTIER, F. (2005). Human capital. Beyond the fact, what the analogy really tells. Congrès AGRH, Paris, 12 p.
- BAIN, J. S. (1954). Economies of Scale, Concentration and the Conditions of Entry in Twenty Manufacturing industries. *American Economic Review*, Vol. 44, pp. 15-39.
- BARNEY, J. B. (1986). Strategic factor markets : Expectations, luck, and business strategy. *Management science*, vol. 32, n°10, pp. 1231-1241.
- BARNEY, J. B. et WRIGHT, P. (1998). On Becoming a Strategic Partner: The Role of Human Resources in Gaining Competitive Advantage. *Human Resource Management*, 37, pp. 31-46.
- BECKER, G. (1964). *Human Capital, a Theoretical and Empirical Analysis, with Special Reference to Education*. NBER-Columbia University Press.
- BENSIMHON, L. et LEVY, A. (2009). Crises financières : rôle de l'information et mimétisme légal. *Gestion 2000*, Vol. 26 Issue 6, pp. 65-78.
- BURLAUD, A. et SIMON, C. (1993). *Comptabilité de gestion*. Vuibert, Paris.
- CAPPELLETTI, L. et VOYANT, O. (2009). Des IAS-IFRS pour les PME. *La Revue du Financier*, n°175, pp. 15-26.
- CARDOSO, A. (2003). *L'Anarchie Libérale*. Fayard.
- COLASSE, B. (2007). *Les fondements de la comptabilité*. La Découverte.
- CRISTALLINI, V. (2005). Le concept d'interactivité cognitive – Illustration par la construction du concept de loyauté professionnelle. 23^{ième} Université d'été de l'Audit Social, Lille, 8 p.
- DOCQUIER, F. ; DE LA CROIX, D. ; MAINGUET, C. ; PERELMAN, S. et WASMER, E. (2002). *Capital humain et dualisme sur le marché du travail*. De Boeck.
- FAYOL, H. (1918). *Administration Industrielle et Générale*. Dunod.
- GILBERT, P. (1986). Management public, management de la puissance publique. *Politiques et management public*, Vol. 4, n°2, p. 89-123.
- KAPLAN, R.S. et NORTON, D.P. (1992). The Balanced Scorecard – Measures that drive performance. *Havard Business Review*, Vol. 92 Issue 1, p. 71-79.
- KAPLAN, R.S. et NORTON, D.P. (2007). Using the Balanced Scorecard as a strategic management system. *Havard Business Review*, Vol. 85 Issue 7/8, p. 150-161.
- KRIEF, N. (2005). Le rôle du chercheur en sciences de gestion : éléments pour une « intersubjectivité contradictoire » en audit social. 23^{ième} Université d'été de l'Audit Social, Lille, 12 p.
- KRIEF, N. (2007). Rebuilding the identity of Chambers of Commerce and Industry – Reinforcing Legitimacy and Effectiveness. In *Socio-economic intervention in organizations – The intervener-researcher and the seam approach to organizational analysis*. Editions Information Age Publishing, pp. 171-195
- MASON, E. S. (1939). Price and Production Policies of Large-Scale Enterprise. *American Economic Review*, Vol. 29, pp. 61-74.
- PERROUX, F. (1965). *La pensée économique de Joseph Schumpeter. Les dynamiques du capitalisme*. Librairie Droz.
- PERROUX, F. (1973). *Pouvoir et économie*. Dunod.
- PFEFFER, J. (1995). Producing Sustainable Competitive Advantage through the effective Management of People. *Academy Of Management Executive*, vol 9, n°1, pp. 55-72.
- PFEFFER, J. et SUTTON R. (2007). *Faits et foutaises dans le management*. Vuibert.

- SAULPIC, O. (2010). Stress, performance et critère de réussite. La religion du chiffre unique est trompeuse. *Le Monde*, 26 février, p. 15
- SAVALL, H. et ZARDET, V. (1995). *Maîtriser les coûts et les performances cachés : le contrat d'activité périodiquement négociable*. 3^{ième} édition, Economica.
- SAVALL, H. et ZARDET, V. (2004). *Recherche en Sciences de Gestion : Approche Qualimétrique. Observer l'objet complexe*. Préface du Pr David Boje (Etats-Unis), Economica.
- SAVALL, H. et ZARDET, V. (2008). Le concept de coût-valeur des activités. Contribution de la théorie socio-économique des organisations. *Revue Sciences de Gestion*, n°64, pp. 61-89.
- SAVALL, H. et ZARDET, V. (2010). Pratiques innovantes de management et de recherche – La théorie socio-économique des organisations, congénitalement imprégnée de RSE. Congrès ADERSE, La Rochelle, 31 p.
- SCHULTZ, T. (1961). *Investment in Human Capital*. AER.
- STIGLITZ, J.E. (2009). La mesure des performances économiques et du progrès social, rapport de la Commission Stiglitz, Paris, Juin.
- TEECE, D. (1982). Towards an Economic Theory of the Multiproduct Firm. *Journal of Economic Behavior and Organization*, vol. 3, pp. 39-63.
- TOURON, P. et TONDEUR, H. (2004). *Comptabilité en IFRS*. Editions d'Organisation.
- VOYANT, O. (2005). La production de connaissances d'intention scientifique : le principe de contingence générique appliqué à l'audit social. 23^{ième} Université d'été Audit Social, Lille, 10 p.