



**HAL**  
open science

# L'émergence d'un contrôle de gestion sociale : d'une opportunité de gouvernance à un risque de gouvernance

Gautier Gond, Jérôme Méric

## ► To cite this version:

Gautier Gond, Jérôme Méric. L'émergence d'un contrôle de gestion sociale : d'une opportunité de gouvernance à un risque de gouvernance. Comptabilité et gouvernance, May 2016, Clermont-Ferrand, France. pp.cd-rom. hal-01901095

**HAL Id: hal-01901095**

**<https://hal.science/hal-01901095v1>**

Submitted on 22 Oct 2018

**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.

# *L'émergence d'un contrôle de gestion sociale : D'une opportunité de gouvernance à un risque de gouvernance.*

Gautier GOND

Doctorant Contractuel  
CEREGE, I.A.E. de Poitiers  
[ggond@poitiers.iae-france.fr](mailto:ggond@poitiers.iae-france.fr)

Jérôme MÉRIC

Professeur des Universités  
CEREGE, I.A.E. de Poitiers  
[jmeric@poitiers.iae-france.fr](mailto:jmeric@poitiers.iae-france.fr)

**Résumé :** La problématique de la gouvernance traverse le contrôle de gestion sans pour autant être questionnée. Nous proposons d'envisager le contrôle de gestion sociale en particulier comme une opportunité de gouvernance. Nous verrons, à travers le cas d'une mutuelle que s'il constitue bien une opportunité, il peut également se muer en un risque de gouvernance, notamment lorsqu'il constitue l'enjeu d'une stratégie d'acteur, elle-même née d'un désir mimétique.

Mots-clés : contrôle de gestion, contrôle de gestion sociale, gouvernance, désir mimétique.

**Abstract :** The problem of governance is essential to management control issues though is it poorly discussed. We propose to consider human resource accounting as a specific opportunity for governance. We study the case of a mutual insurance company to show that if human resource accounting actually is an opportunity, it may also turn into a risk for governance. This appears particularly salient when such an organizational practice is at stake in individual strategies and mimetic desire.

Key words : management control, human resource accounting, governance, mimetic desire.

## Introduction

Les questions liées à la gouvernance d'entreprise sont récurrentes et ont pris une place de plus en plus importante à la suite des grands scandales financiers des quinze dernières années. Le Sarbannes-Oxley Act (SOX) aux Etats-Unis, la loi relative aux Nouvelles Régulations Économiques (NRE), de 2001 et Loi de Sécurité Financière (LSF), de 2003, en France et plus généralement les dispositifs Bâle et Solvency au niveau mondial, tentent de redéfinir et de renforcer les mécanismes de contrôle et de gouvernement des entreprises.

La notion de gouvernance est étymologiquement liée à celle de gouvernement et renvoie, depuis son introduction à la fin du XII<sup>ème</sup> siècle par Saint-Bernard (Dauzat *et al.*, 1988), à l'action ou la manière de diriger quelque chose ou quelqu'un. Dans cette optique, le contrôle de gestion a un rôle à jouer en tant que dispositif de gouvernement d'entreprise, puisqu'il constitue un intermédiaire entre les actionnaires et les dirigeants d'une part et dans la mise en œuvre quotidienne de la stratégie, au niveau opérationnel, d'autre part. Sa finalité réside, selon Bouquin (2011), dans la « *construction de dispositifs croisés de cohérence externe et de cohérence interne* » où la notion de responsabilité devient centrale.

Dans ce jeu de relation, nous avons choisi de nous intéresser à l'opportunité du contrôle de gestion sociale comme instrument de gouvernance des ressources humaines, à travers une étude de cas unique. Le contrôle de gestion sociale est défini par Martory (2003) comme « *un système d'aide au pilotage social de l'organisation* ». Pour lui, le contrôle de gestion sociale est « *une composante et une extension du contrôle de gestion* » (Martory, 2003, 2009). Dans cette optique, si l'on peut concevoir le contrôle de gestion comme l'un des instruments de gouvernement de l'entreprise, le contrôle de gestion sociale constitue, lui aussi, une opportunité de gouvernance. On peut supposer que, dans une économie de la connaissance (Flamholtz, 1999), il apporte à la vision économique du contrôle des dispositifs aptes à informer sur les acteurs de la performance et pas seulement sur les objets de cette dernière.

Notre étude de cas, menée au sein d'une grande mutuelle niortaise, porte sur une fonction contrôle de gestion sociale et témoigne d'une situation paradoxale. La mise en œuvre de cette fonction au sein de la mutuelle étudiée semble constituer à la fois un mécanisme de gouvernance des ressources humaines, avec des outils dérivés du contrôle de gestion mais également un risque de gouvernance. Ce risque semble émaner d'une stratégie d'acteur elle-même née d'une forme de désir mimétique (Girard, 1961, 2004) dans un contexte où les fonctions se fragmentent et entrent en concurrence les unes avec les autres.

Dans une première partie, nous rappellerons en quoi le contrôle de gestion peut constituer un dispositif de gouvernement et avant d'aborder le contrôle de gestion sociale comme un prolongement du contrôle de gestion, à la suite des travaux de Martory (2003, 2009). Nous envisagerons ainsi son émergence comme l'opportunité d'un gouvernement des ressources humaines. Après avoir exposé les éléments méthodologiques dans une deuxième partie, nous proposerons, dans une troisième et dernière partie, une restitution au prisme du désir mimétique de Girard (1961, 2004) et du modèle de l'acteur stratégique de Crozier et Friedberg (1977).

# 1 Les dispositifs de contrôle comme dynamique de gouvernement

Dans cette première partie, nous mettrons en avant l'intérêt des dispositifs de contrôle de gestion dans les politiques de gouvernement d'entreprise. Ainsi, après avoir remis en perspective les liens qui lient gouvernement et contrôle, nous reviendrons sur les fondements du contrôle de gestion sociale. À partir de ces premiers éléments théoriques, nous proposerons d'envisager le contrôle de gestion sociale comme une opportunité de gouvernance potentielle.

## 1.1 La notion de gouvernement, au cœur du contrôle de gestion ?

Le contrôle de gestion est une fonction plurielle et dont les activités sont variables et diverses. Sa définition, son étendue et les outils qui le composent ne font pas l'objet d'un consensus. Plusieurs travaux ont contribué à dégager des profils types sur le rôle du contrôleur (Boltecker, 2009) et de la fonction contrôle de gestion (Lambert et Sponem, 2009). Cependant, les contours et les attributions du contrôle de gestion demeurent flous et contingents. Ce permanent «entre-deux» qui caractérise la fonction (entre sommet hiérarchique et opérations, entre finance et comptabilités, etc.) devrait *a priori* faire du contrôle un dispositif central de la gouvernance d'entreprise. Les référentiels professionnels et une partie de la recherche n'ont pas, en dépit de ces potentialités, établi de lien clair entre gouvernance et contrôle. C'est très récemment que l'injonction d'articuler les deux concepts a vu le jour dans la littérature gestionnaire, ouvrant la voie à de multiples représentations possibles de leur agencement.

### 1.1.1 Contrôle et gouvernance : une relation problématique à force de ne pas l'être ?

Les relations entretenues entre le contrôle de gestion et la gouvernance sont relativement peu étudiées. Partant de ce constat, Quemener (2010) fait l'hypothèse que l'articulation des deux champs est «*lisse et non problématique.*» Le contrôle interne, constitutif du gouvernement d'entreprise, est conçu dans ses référentiels centraux (COSO I et II) comme excluant la définition d'objectifs et les métriques afférentes (Bouquin et Fiol, 2007). Dans cette représentation dominante, le contrôle de gestion constitue un «*levier fonctionnel alimentant un processus hiérarchique de déclinaison des objectifs*» (Quemener, 2010), et non un dispositif de gouvernement en soi. À l'inverse, la question de la performance ne s'est pas ou peu posée pour la gouvernance, ce que d'aucuns regrettent depuis relativement peu de temps (Busco *et al.*, 2007).

Pourtant, pour Bouquin (2010, cité par Berland, 2014), «*le contrôle de gestion est formé des processus et systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes sont et ont été cohérents. Il finalise, pilote, postévalue.*» Cette définition renvoie tout d'abord à la position centrale du contrôle de gestion envisagé par Anthony en 1965, situé entre le sommet stratégique et les opérationnels. Elle renvoie également à la double dimension du contrôle de gestion, à la fois comme dispositif d'alignement avec la stratégie (finalisation), c'est-à-dire de «*définir les finalités assignées à un certain nombre d'actions*» (Bouquin, 2011) et comme instrumentation destinée à influencer les managers (pilotage) qui sont par ailleurs responsabilisés (postévaluation). Cela signifie que non seulement le contrôle constitue un dispositif de gouvernance, mais qu'à l'inverse, il ne peut se penser en dehors d'une configuration de gouvernement spécifique.

### 1.1.2 Du gouvernail au gouvernement... du gouvernement à la gouvernance...

À travers une série d'études de cas très illustratives de cette problématique, Fahy *et al.* (2005) semblent (re)découvrir que le CFO (*Chief Financial Officer*, directeur financier) est un acteur majeur du gouvernement des entreprises, dans la mesure où il lui appartient d'articuler la gestion de performance (*Corporate Performance Management*), la conformité aux normes et référentiels (*conformance*) et la responsabilité (*responsibility*).

A peu près au même moment, Seal (2006) dresse un parallèle entre les narrations fondamentales du contrôle de gestion moderne (le « *relevance lost and found* » de Johnson et Kaplan) et celles de la gouvernance d'entreprise. Il note cependant que les deux séries de récits divergent, la gouvernance s'orientant vers l'image romantique du dirigeant érigé en héros (*via* la théorie sociale de l'agence (Armstrong, 1991)), alors que le contrôle de gestion stratégique tend à engendrer une activité routinière. C'est dans l'impasse laissée par ces tensions que Bouquin et Fiol (2007) perçoivent un « *espace à retrouver* » pour le contrôle. Plus fondamentalement, il semble qu'un nœud se trouve dans la question du gouvernement, qui est au cœur de la fonction de contrôle de gestion.

Ces éléments nous invitent à revenir sur la question du gouvernement et de ses origines étymologiques, esquissées en introduction. La notion de gouvernement est apparue à la fin du XII<sup>ème</sup> et indique qu'il s'agit d'avoir de l'influence sur quelqu'un ou quelque chose. Un dérivé du gouvernement, gouvernail, apparu également au XII<sup>ème</sup> siècle (Dauzat *et al.*, 1988) permet quant à lui de « *diriger un navire et de le faire évoluer, en particulier maintenir un cap donné au moyen d'un gouvernail* » (Sizaire, 1972).

Le terme de pilotage de l'organisation, particulièrement actuel dans la littérature, renvoie également à cette notion de direction vers un cap donné. Le contrôle de gestion, envisagé comme une fonction de pilotage de la performance économique, qui est son objet (Berland, 2014) est donc une fonction de gouvernement, dans le sens où il indique le ou les points vers lesquels il faut tendre, permettant de structurer l'action des managers. Par essence, la gouvernance serait aussi une affaire de techniques au service d'une intention. La notion de leviers de contrôle introduite par Simons (1995) relève de la même représentation : les dirigeants gouvernent à l'aide de systèmes de contrôle qu'ils activent selon qu'ils veulent maintenir ou faire évoluer la stratégie. Bisbe et Otley (2004), en mettant à l'épreuve cette hypothèse dans l'étude des processus d'innovation, suggèrent que la gouvernance relève de l'usage que les dirigeants font des systèmes de contrôle.

La définition du contrôle de gestion n'est pas consensuelle. Cependant, les termes de direction, d'évolution, d'influence et de pilotage y sont récurrents et renvoient aux étymologies du gouvernement et du gouvernail que nous avons esquissées. Les recherches qui ont exploré les relations entre les deux notions suggèrent que le contrôle participe de la gouvernance et que réciproquement, la gouvernance façonne un usage (ou une « *modération* » (Bisbe et Otley, 2004)) du contrôle. Le contrôle peut aussi être vu comme une modalité de gouvernance que l'on oppose à la collaboration et qu'il convient d'articuler à cette dernière pour éviter l'enfermement des organisations dans des cycles de déclin ou d'immobilisme (Sundaramurthy et Lewis, 2003). Le pivot entre l'un et l'autre est finalement constitué des acteurs, dirigeants et dirigés, contrôleurs et contrôlés dans une organisation qui possède en partie sa logique propre. C'est ce que montre Pesqueux (2005) lorsqu'il développe l'histoire de la gouvernance d'entreprise des marchands d'arme à Enron.

Dès lors, l'extension du contrôle de gestion vers ces acteurs, c'est-à-dire vers les ressources humaines, peut apparaître comme l'opportunité d'un enrichissement de la gouvernance des organisations. Là où Bisbe et Otley (2004) ne voient dans le contrôle interactif qu'une modalité de mise en œuvre des systèmes de contrôle (*Management Control Systems, MCS*), le contrôle de gestion sociale se contente d'enrichir l'arsenal diagnostique de ces derniers. Mais par l'opportunité qu'il offre *a priori* de croiser les logiques ressources humaines (RH) et comptable, il contribue potentiellement au renforcement des dispositifs d'influence et de mise sous tension des équipes.

Il convient maintenant de définir et de mettre en perspective la notion de contrôle de gestion sociale, dont la construction témoigne, dès ses fondements théoriques, d'un phénomène mimétique où la référence aux comptabilités et au contrôle de gestion est revendiquée, comme l'indique la définition proposée par Martory (2003), citée plus haut, ce qui revient pour lui à « *passer du contrôle de gestion des objets [...] au contrôle de gestion des activités et des hommes qui les animent* ».

## **1.2 Le contrôle de gestion sociale : définition et repères théoriques**

Thématique relativement récente, le contrôle de gestion sociale peut être daté des années 60 aux Etats-Unis et 70 en France. En France, hormis les travaux de Bernard Martory (2003), relativement peu de recherches y font référence. À travers la littérature, nous pouvons cependant distinguer plusieurs approches qui sans y faire référence explicitement, y sont selon nous affiliées.

Après avoir défini le contrôle de gestion sociale, nous aborderons succinctement les différents courants qui en constituent l'arborescence et qui autorisent, d'une certaine manière, le glissement d'un gouvernement d'entreprise par le contrôle de gestion à un gouvernement des ressources humaines par le contrôle de gestion sociale.

### *1.2.1 Définir le contrôle de gestion sociale*

Pour Martory (2003), le contrôle de gestion sociale est « *un système d'aide au pilotage social de l'organisation* ». Ce « *système* » est né de la volonté de contribuer à la gestion des coûts des ressources humaines, due à une « *inflation* » du poids des ressources humaines dans les coûts des entreprises (Martory, 2003, 2009). Flamhotz (1973) semble avoir inauguré le mouvement en proposant d'orienter les problématiques de comptabilité RH vers ce qu'il convient d'appeler une aide à la décision (Bouquin 2011), par le calcul du coût de remplacement par poste. Le problème n'est plus de « *compter les RH* », mais d'en contrôler la valeur. Lorino (1989) justifie, entre autres, cette évolution par le « *renversement de la pyramide* » des coûts dans la comptabilité analytique, où les dépenses liées aux ressources humaines peuvent représenter 75% des coûts constatés dans la comptabilité. Il s'agit de passer à une gestion plus active des ressources humaines, souvent considérées comme un simple alignement de faits et de mesures (Le Louarn et Daoust, 2007).

Le contrôle de gestion sociale est destiné à « *assurer une cohérence interne dans l'organisation* », favorisant le « *couplage* » entre gestion et environnement (Burlaud *et al.*, 2005). Cette mise en cohérence interne et externe de l'organisation renvoie également à la notion de gouvernance des organisations, où l'environnement est un élément central dans la prise de décision et la direction.

Comme le rappelle Martory (2003), le contrôle de gestion sociale repose sur trois « *composantes* » essentielles : « *des systèmes d'information socio-économiques, des logiques de pilotage socio-économique et l'intégration dans des systèmes de contrôle complexes de l'ensemble des paramètres économiques du pilotage des ressources humaines.* » Ici encore transparaissent des liens, outre ceux tissés avec le contrôle de gestion, vers la notion de gouvernement entendu comme direction et influence vers un cap donné.

Après ces premiers repères théoriques, il nous semble intéressant d'explorer les voies ouvertes par les travaux pionniers en contrôle de gestion sociale.

### *1.2.2 Les perspectives ouvertes par le contrôle de gestion sociale : quelques pistes*

Le contrôle de gestion sociale apparaît, à travers les éléments présentés ci-dessus, comme une transposition possible du contrôle de gestion économique. Comme lui, il donne lieu à des acceptions et des voies diverses, qui tendent vers des finalités différentes mais néanmoins liées à une idée de pilotage. Nous en retenons, arbitrairement et à des fins de synthèse, trois.

Martory (2003) propose de faire le lien entre le contrôle de gestion sociale et la thématique du capital humain, qui en constitue pour lui l'un des fondements. La notion de capital humain est selon nous liée au champ plus large de la comptabilité des ressources humaines, notamment introduits en France par les travaux de Marquès (1974). Il s'agissait alors d'envisager les ressources humaines comme un investissement, dans ses aspects comptables et financiers, c'est-à-dire comme porteur d'une valeur ajoutée qu'il convenait de mesurer. Marquès (1974) souligne que cette comptabilité des ressources humaines peut « [...] *contribuer ainsi à une bien meilleure information de ceux qui lisent les documents comptables* ». Cette approche constitue un prélude aux travaux de d'Arcimoles (1995), qui proposera d'exploiter le bilan social, issu de la loi de juillet 1977, afin de réaliser un diagnostic financier externe en y intégrant des éléments issus des ressources humaines. Nous pourrions qualifier cette première perspective de comptable et financière, principalement destinée aux actionnaires.

Un autre axe conséquent est lié à l'école socio-économique articulée autour des travaux de Savall. Cette approche, caractérisée par la recherche des dysfonctionnements, qui sont eux-mêmes source de coûts cachés, est connue et a donné lieu à de nombreux travaux. Elle a permis de jeter les bases d'une relation entre la structure et les comportements et entre performance économique et performance sociale. Dans cette acception, le contrôle de gestion sociale vise à rééquilibrer le rapport entre performance économique et performance sociale (Cappelletti, 2006).

Le dernier axe concerne la voie explorée par Martory (2003) et porte sur « une acclimatation » des outils et des techniques du contrôle de gestion dans l'analyse des ressources humaines. Cette acclimatation permet d'envisager le contrôle de gestion sociale comme une composante du contrôle de gestion. Martory (2003) propose de transposer les outils du contrôle de gestion économique au contrôle de gestion sociale, avec une idée de continuité entre les deux. Le contrôle de gestion sociale reprend ainsi les deux niveaux d'analyse du contrôle de gestion : la dimension stratégique avec une gestion à long terme des postes – structure et compétences, notamment – et une dimension plus opérationnelle avec le suivi de l'adéquation entre objectifs et résultats, par le biais de tableaux de bord sociaux et par l'établissement d'un suivi budgétaire. Le « personnel mix » constitutif des tableaux de bord sociaux articule cinq dimensions : politique salariale et sociale, valorisation sociale des salariés, climat et comportements sociaux, relations paritaires, images sociales interne et

externe de l'entreprise (Savall et Zardet, 2001). Les outils sont adaptés aux ressources humaines mais la « *philosophie gestionnaire* » (Hatchuel et Weil, 1992) associée demeure proche, voire identique à celle du contrôle de gestion « économique ». L'acclimatation peut être aussi être illustrée par le cas du *Balanced Scorecard* de Kaplan et Norton (1992), transposé par Ulrich (1997) aux ressources humaines.

### **1.3 Synthèse : contrôle de gestion, contrôle de gestion sociale et gouvernance : liens, perspectives et question de recherche**

Au terme de cette analyse, il apparaît que les recherches aux confins du contrôle et de la gouvernance suggèrent pour la plupart que la seconde « s'instancie » dans le premier, comme les structures sociales s'instancient dans la pratique (Giddens, 1987). La gouvernance façonne les modes de contrôle en même temps qu'elle n'existe pas sans métrique, sans pilotage sans allocation de ressources. À la différence du couple structure-pratique, l'objet d'instanciation n'est pas exclusif. La collaboration peut constituer une alternative, ou du moins un complément paradoxal au contrôle (Sundaramurthy et Lewis, 2003). Ce jeu de relations possibles semble donc obéir à deux archétypes de représentations. Le premier, disciplinaire, retient l'hypothèse de l'instanciation. Le second privilégie un équilibrage du contrôle par la collaboration, ou bien l'ouverture de ce dernier aux modèles interactifs inspirés des modèles collaboratifs (Sundaramurthy et Lewis, 2003) ou réticulaires (Chua, 2005 reprise par Quemener, 2010). En fin de compte, les deux archétypes convergent dès lors que l'on laisse ouverte l'acceptation du contrôle (diagnostique ou interactive).

Le contrôle de gestion sociale, lorsqu'il est mis en place, présente un potentiel d'enrichissement du spectre de la gouvernance, enrichissement d'autant plus apprécié dans une économie dite de la connaissance : « *le contrôle de gestion sociale [Human Resource Accounting, HRA] peut servir d'outil pour mesurer les aspects critiques de la performance RH afin qu'elle devienne une composante dans les systèmes de contrôle organisationnels* » (Flamholtz, 1999). À ce potentiel enrichissement s'ajoute la possibilité de déplacer – au moins partiellement – l'attention sur les acteurs de la performance et non ses simples constituants (Martory, 2003). Elle peut contribuer, de ce fait, à orienter les dispositifs de contrôle vers des configurations interactives ou collaboratives. Nous ajouterons une potentialité que la littérature ne mentionne pas, si ce n'est Flamholtz (1999) – en creux – dans son ouvrage de synthèse sur la « comptabilité RH » : la nécessité d'associer une connaissance pointue des problématiques managériales de l'organisation et une maîtrise de la métrique (comptabilité et mesure de performance), c'est-à-dire faire converger les regards des contrôleurs de gestion et des responsables des ressources humaines sur un même objet et les amener à coopérer.

Autrement dit, le contrôle de gestion sociale est susceptible de constituer « une opportunité de gouvernance », à ceci près qu'à notre connaissance, la recherche sur la réalisation ou non de ces potentialités ne s'est pas développée pour l'instant. Nous sommes donc fondés à nous demander si la mise en place d'un contrôle de gestion sociale permet un enrichissement du spectre de la gouvernance, s'il facilite la prise en compte des acteurs de la performance et s'il favorise enfin la coopération interfonctionnelle à l'échelle des RH et du contrôle de gestion. Pour y apporter de premiers éléments de réponse, nous avons réalisé une étude de cas unique sur un terrain auprès duquel nous avons pu retracer la genèse de la démarche et son devenir.

## **2 Méthodologie, présentation du terrain de recherche et restitution des données empiriques**

Dans cette deuxième partie, nous proposons, dans un premier temps, de revenir sur les éléments méthodologiques mis en œuvre pour conduire cette étude de cas. Après avoir présenté le terrain de recherche et plus particulièrement l'organisation de la fonction contrôle de gestion sociale, nous restituerons les données empiriques collectées, en les articulant autour du modèle des routines dynamiques proposé par Feldman et Pentland (2003, 2005).

### **2.1 Méthodologie de la recherche menée**

La nature encore floue et peu étudiée du contrôle de gestion sociale comme objet de recherche nous invite à qualifier cette recherche d'exploratoire. Il nous semble donc pertinent de recourir à une étude approfondie structurée autour d'un cas unique. Par ailleurs, comme le rappelle Coutelle (2005), « *l'étude de cas permet de prendre en considération la composante temporelle* » ce qui nous offre la possibilité de restituer les différentes étapes du processus de constitution du contrôle de gestion sociale dans l'organisation étudiée et le contexte dans lequel cette pratique s'inscrit.

Le caractère atypique de notre terrain de recherche ne se prête pas à une généralisation théorique. Nous cherchons au contraire à mettre en relief une pratique dans un contexte singulier (Yin, 1989) pour susciter l'intérêt autour d'un mouvement qui s'est propagé silencieusement dans les organisations d'une certaine taille.

Le lien entre ce contexte singulier et le contrôle de gestion sociale, étudié au prisme de la gouvernance, constitue pour nous un « *révélateur* » (Yin, 1989) de ce que peut générer le contrôle de gestion sociale dans un contexte, le secteur des mutuelles d'assurances, où la gouvernance est primordiale.

Lorsque nous avons mené cette étude, le service de contrôle de gestion sociale existait déjà. Nous avons cependant pu revenir sur la trajectoire qui a conduit cette organisation à mettre en œuvre ce dispositif, grâce à la présence d'acteurs ayant participé à sa création. Ainsi, sans être longitudinale, cette étude peut être qualifiée de rétrospective et porte de ce fait sur une période relativement longue, compte-tenu de l'ancienneté du service.

La démarche adoptée a été d'étudier la pratique d'un contrôle de gestion sociale au prisme de la gouvernance. Cela implique pour nous une approche qualitative à travers laquelle nous cherchons à saisir l'ensemble des phénomènes observés et les dynamiques qui les traversent.

Nos résultats sont établis à partir de différentes sources, constituant un corpus de données primaires et secondaires. La variété des éléments empiriques collectés nous a permis de réaliser des triangulations (Yin, 1989), destinées à vérifier la validité des données recueillies par le biais des entretiens.

Nous avons réalisé quatre entretiens, deux semi-directifs formels avec des cadres de la direction des ressources humaines, attachés au contrôle de gestion sociale et deux semi-directifs informels avec des agents de maîtrise, issus de la direction administrative et financière (DAF) et anciens alternants dans le service de contrôle de gestion sociale. Plusieurs entretiens non directifs et informels, enfin, avec un cadre de la direction des ressources

humaines. Cet interlocuteur nous a permis d'accéder au terrain, à la suite d'échanges sur notre projet d'étude d'un service de contrôle de gestion sociale, ce qui renvoie à « *l'opportuniste méthodique* » et à la nécessaire négociation de l'accès au terrain (Girin, 1989).

Outre ces entretiens, nous avons recueilli des données secondaires issues de mémoires réalisés par des alternants au sein du service de contrôle de gestion sociale et nous avons eu accès à des documents issus du contrôle de gestion sociale – tableaux de bord, dictionnaire des données sociales – qui ont enrichi notre travail de compréhension et d'analyse de la situation observée. La réalisation des différents entretiens, effectués au siège de la mutuelle, nous ont également permis de réaliser des observations *in situ*.

## **2.2 Présentation du terrain de recherche**

Nous avons fait le choix, dans le cadre de la présentation du terrain de cette recherche, de scinder la présentation de l'organisation et celle de la fonction contrôle de gestion sociale étudiée. Ce choix s'explique notamment par la singularité du terrain de recherche et sur la physionomie de la fonction au sein de cette organisation, éclatée en deux sous-services distincts.

### *2.2.1 Informations générales sur la mutuelle au sein de laquelle se déroule l'étude*

L'organisation au sein de laquelle nous avons mené notre recherche est une mutuelle d'assurance, dont le siège social est situé historiquement à Niort. Elle dispose de nombreuses antennes en France et emploie environ sept mille salariés. Ces éléments donnent à ce terrain de recherche un caractère très singulier. En effet, la culture mutualiste domine et écarte, *a priori*, la dimension financière : l'entité n'a pas de but lucratif et ni d'actionnaires mais uniquement des sociétaires.

Les valeurs mutualistes, constitutives du groupe, sont revendiquées et placées, officiellement, au cœur du fonctionnement de la structure. Cette culture implique au plan organisationnel un double mouvement d'autonomie et de contrainte. Ce système mutualiste induit en effet une réciprocité qui se retrouve dans la relation de travail, notamment dans la possibilité de se créer des « espaces de compétences » ou d'expertise, qui servent à la fois l'intérêt individuel et l'intérêt collectif. Le découpage organisationnel est très formalisé et hiérarchisé, avec une forte dominante bureaucratique. La culture mutualiste expose les salariés à une soumission paradoxale à la hiérarchie et aux valeurs qui semblent être utilisées comme une contrainte impersonnelle.

### *2.2.2 Présentation de la fonction contrôle de gestion sociale étudiée*

Le contrôle de gestion sociale est un sous-service, rattaché hiérarchiquement à la direction des ressources humaines. Il est intégré au département « *Développement et Gestion des Ressources Humaines* », qui a la charge du traitement économique des données sociales. Le contrôle de gestion sociale est éclaté en deux pôles indépendants : d'une part, un pôle chargé de la production et de l'analyse des données sociales, articulé autour du système d'information des ressources humaines (SIRH), nommé dans un premier temps « *Contrôle de Gestion Sociale* », et un autre pôle qui a pour objet le climat social : l'« *Observatoire du Climat Social*. » Le tableau 1, ci-dessous, reprend la constitution du contrôle de gestion sociale autour de deux pôles.

|  |  |
|--|--|
| <b>Éléments du contrôle de gestion sociale</b><br><br>Rattachés au département<br>« Développement et Gestion des Ressources Humaines » | <b>Observatoire du Climat Social</b><br><br><i>Démarrage du projet en 2000, concrétisation à partir de 2003.</i>   |
|  | <b>Contrôle de Gestion Sociale</b><br><br><i>Renommé par la suite « Pilotage des Données RH ». Constitution autour d'un outil (2003) et d'une personne avant d'être progressivement structuré.</i> |

**Tableau 1 – Positionnement et constitution du contrôle de gestion sociale au sein de la mutuelle.**

Cet « observatoire » a été mis en place à la suite d'un « *malaise* », intervenu au sein de la population des cadres et qui n'a pas été anticipé par la direction. Démarré en 2000, le projet se concrétisera en 2003-2004. Actuellement, il consiste à élaborer un tableau de bord de suivi du climat social, complété par un réseau de correspondants. Ils sont actuellement deux-cent vingt et représentent à la fois les antennes, des services du siège ou des filiales.

Le service de « *Contrôle de Gestion Sociale* » a été créé *ad hoc* en 2003, c'est-à-dire au même moment que l'« *Observatoire du Climat Social*. » Il s'est constitué autour de la personnalité d'un cadre de la DRH ayant un intérêt particulier pour la construction d'outils informatiques centrés sur les ressources humaines. Son passé de militant syndicaliste a, selon lui, contribué à sa démarche.

Le « *Contrôle de Gestion Sociale* » a d'abord été un outil avant d'être réellement un sous-service formalisé. Il s'agissait d'extraire des données sociales du système d'information des ressources humaines (SIRH) pour répondre à des demandes diverses.

Le service a réellement trouvé sa raison d'être avec l'analyse progressive des données sociales, apportant une valeur ajoutée. Cette étape a vu la création d'un tableau de bord axé sur le pilotage de la masse salariale et le suivi des effectifs, qui constituait l'un des deux principaux artefacts, au moment de nos premières prises de contact avec le terrain.

Peu avant la réalisation de nos entretiens, soit quelques mois après les premières prises de contact, nous avons appris que le service de contrôle de gestion sociale avait été repris par un autre cadre, également issu des ressources humaines. Ce remaniement était à l'initiative de la Direction des Ressources Humaines (DRH). Le créateur du service aurait été « *écarté* » et a été envoyé vers des missions de tout autre nature. Cependant, le « *repeneur* » du service ayant quitté l'organisation, le service de contrôle de gestion sociale n'est plus animé et demeure dans une sorte de « *sommeil*. » Ne demeure plus, actuellement, que le pôle relatif au climat social.

Nos entretiens sont donc intervenus dans un contexte et un climat difficiles, dus en partie aux tensions générées par la réorganisation du service et le malaise qu'elle a engendré chez son créateur.

### **2.3 Restitution des éléments empiriques de l'étude de cas**

Cette recherche a pour ambition d'étudier un service de contrôle de gestion sociale au prisme de la gouvernance. La diversité des approches possibles du contrôle de gestion sociale et son caractère encore peu étudié nous invitent à mettre en lumière une pratique afin d'avoir un

premier élément empirique permettant de restituer l'opportunité, ou le risque, d'un tel dispositif pour la gouvernance.

L'étude de cette pratique reposera sur le modèle de routines organisationnelles proposé par Feldman et Pentland (2003, 2005), qui articule les éléments ostensifs et performatifs, ainsi que les artefacts qui en découlent. Ces auteurs pensent les routines organisationnelles comme un facteur paradoxal d'inertie et de flexibilité, pouvant être la source de changements organisationnels (Pentland et Feldman, 2003).

Ces auteurs s'appuient sur les travaux de Latour (1986) centrés sur le pouvoir, qui « *existe à la fois en principes et en pratique.* » Ils proposent d'envisager les routines comme étant constituées de deux ensembles d'aspects interdépendants : les aspects ostensifs, « *les scénarii d'action* »<sup>1</sup>, « *les principes* » et les aspects performatifs qui sont « *les actions* » elles-mêmes. La dynamique des routines organisationnelles implique une interaction entre éléments ostensifs et éléments performatifs. Cette dynamique génère des artefacts qui sont ses « *productions matérielles* » (Pentland et Feldman, 2005).

### 2.3.1 *Le poids des discours : l'importance des éléments ostensifs*

Les éléments ostensifs mettent en évidence le poids important des discours dans la pratique. Au sein d'une mutuelle d'assurance, il n'est pas surprenant de rencontrer un discours mettant en avant une approche collective, orientée vers l'ensemble des parties prenantes et une primauté faite à l'engagement social. Chez nos interlocuteurs, ce discours est porteur d'une triple ambiguïté : ambiguïté relative au positionnement de la fonction au sein des ressources humaines plutôt qu'au sein du contrôle de gestion économique, existant historiquement, ambiguïté, encore, de la relation, conflictuelle, entre le « *contrôle de gestion sociale* », marqué par la personnalité de son fondateur et la Direction Administrative et Financière (DAF). Ambiguïté, enfin, dans les rapports avec la « *philosophie gestionnaire* » (Hatchuel et Weil, 1992) tant dans ses mots et concepts que dans ses artefacts.

Le développement d'un service de contrôle de gestion sociale au sein de la DRH est justifié par le créateur du Contrôle de Gestion Sociale par « *[l'apport] d'une vision qualitative* » et par une nécessité « *objective* » liée au besoin d'avoir un « *dispositif de suivi des mouvements.* » La dimension mutualiste est aussitôt mise en avant : « *tout dépend [...] des valeurs de l'entreprise. On n'a pas d'actionnaires nous.* »

Cette nécessité « *objective* » contribue à justifier, selon nos interlocuteurs, le positionnement du contrôle de gestion sociale au sein de la DRH : « *notre raison d'être est à la RH* » car « *quelque part, la DRH est responsable de la masse salariale* » et la DRH « *rend des comptes.* » En ce qui concerne la négociation de son enveloppe budgétaire, le contrôle de gestion sociale « *annonce des prévisions* », ce qui coupe toute relation plus approfondie avec le contrôle de gestion et plus largement avec la DAF. Cependant, malgré ce discours, le contrôle de gestion économique et la DRH s'opposent sur la question du rattachement du contrôle de gestion sociale : « *le DAF ainsi que le DRH [sont en opposition], chacun revendiquant la maîtrise du contrôle de gestion des ressources humaines* » (les membres de la DAF). Le positionnement du contrôle de gestion sociale n'est pas consensuel et laisse la place à un climat conflictuel : « *[le créateur du contrôle de gestion sociale] s'engueule souvent avec la Direction de la Gestion Economique* » nous confient nos interlocuteurs de la DAF.

---

<sup>1</sup> Nous reprenons les définitions proposées par Méric (2009).

La deuxième ambiguïté que nous avons souligné porte sur la relation conflictuelle entretenue par le contrôle de gestion sociale avec le contrôle de gestion économique et plus largement la Direction Administrative et Financière : « *la sémantique a une importance très forte. S'appeler pilotage ressources humaines sera beaucoup plus facile à faire rentrer dans une entreprise que de s'appeler contrôle de gestion sociale. Le DAF, contrôle de gestion, c'est chez lui !* » (Créateur du Contrôle de Gestion Sociale).

Cet aspect linguistique s'illustrera particulièrement cinq ans après la création de son service et à un moment clé dans son évolution. A cette période en effet, la DRH entreprend la création d'un nouveau système d'information pour les ressources humaines, accompagné du développement d'un « *dictionnaire des données sociales* », permettant « *l'industrialisation* » du traitement des indicateurs de contrôle de gestion sociale. Le créateur du contrôle de gestion sociale décide alors de renommer « son » service « *Pilotage des Données Ressources Humaines.* » Le discours porté par le créateur du contrôle de gestion sociale renvoie également à une logique de territoires : « *on est sur des champs d'intervention proches et c'est touche pas à mon périmètre* ». Celle-ci s'illustre par une sorte de découpage manichéen : « *on a d'un côté les ressources humaines et de l'autre l'économique : ce sont des jeux de pouvoirs conséquents.* » Cette relation ambiguë et conflictuelle porte également sur la maîtrise de l'information : « *si on veut faire du contrôle de gestion sociale, il faut ça. C'est-à-dire les individus et il faut ça : la maladie, l'absentéisme, les temps partiels, tous ce qui va avec. [...] C'est ce qui a fait la grande difficulté pour faire comprendre à la gestion économique que l'on avait un rôle plus important qu'eux parce que nous, on maîtrisait ça.* » (Créateur du Contrôle de Gestion Sociale). La capacité à détenir une information et à la communiquer est au cœur des relations entretenues entre le contrôle de gestion sociale et la DAF. Elle est à l'origine d'un phénomène de rétention d'information qui est évoqué sans ambages par le créateur du service : le contrôle de gestion économique n'a pas accès aux données de pilotage de la masse salariale et au système d'information RH.

Le contrôle de gestion n'est pas « *stigmatisé* » par la direction générale ou par les autres services. Il cherche à saisir des opportunités d'élargir sa zone d'influence ce qu'illustrent les propos de deux de nos interlocuteurs de la DAF : ils ont évoqué une tentative de reprise en main de la part de la DAF.

La dernière dimension, qui nous semble intéressante à relever, porte sur une relation ambiguë au discours gestionnaire et à sa « philosophie ». Ce rejet constitue une forme de synthèse de la symbolique véhiculée par les deux éléments relevés précédemment. Cette symbolique porte à la fois sur le recours aux valeurs mutualistes et à l'intérêt porté à la question sociale et en même temps à une gestion de territoires qui se concrétise par une relation paradoxale à dimension gestionnaire.

Le créateur du contrôle de gestion sociale réfute totalement la dimension économique de son activité : « *le fait de l'appeler contrôle de gestion [sociale] lui amène une dimension trop économique, parce que social et gestion, ce sont des oppositions et des antinomies.* » Pourtant, il y a simultanément un phénomène d'appropriation du champ lexical de la gestion et plus particulièrement du contrôle de gestion. Le créateur du contrôle de gestion sociale parle ainsi de « *valeur cible* », de « *balanced scorecard* », de « *budgets* », de « *pilotage stratégique* », d' « *indicateurs de reporting* », de « *système d'aide à la décision* »... Il se voit d'ailleurs comme un *business partner* : « *par rapport à la DG, j'étais quand même un syndicaliste. Donc, il fallait prouver aussi à la DG que je leur amenais un plus, que j'avais de*

*la valeur ajoutée* » et « *gagner la confiance de la DG. Pour avoir aussi le droit à l'information qui était plutôt stratégique.* »

Ces éléments ostensifs nous permettent de mettre en évidence une relation paradoxale entre une idéologie mutualiste qui domine les discours et une appropriation d'éléments du langage gestionnaire. Cette relation paradoxale s'incarne dans la personne du créateur du contrôle de gestion social.

### 2.3.2 *Des discours à la mise en actes : le passage aux éléments performatifs*

La dimension performative permet de resituer la pratique en actes, c'est-à-dire au-delà des discours dont nous venons de faire une première restitution. Deux grands éléments peuvent être soulignés qui semblent confirmer à la fois la logique conflictuelle, présente dans les discours et le paradoxe que nous avons mis en avant, relatif à l'ambiguïté de la relation du créateur avec la pratique gestionnaire. Arrive également un constat surprenant : la quasi-absence de lien entre le climat social et le contrôle de gestion sociale.

Le premier élément concerne l'appropriation du langage gestionnaire, qui se matérialise à travers le recours à des outils de contrôle de gestion tels que des budgets ou des tableaux de bord, auxquels nous avons eu accès. Mais cette mise en œuvre d'outils de contrôle de gestion, qui a nécessité le recours à des compétences liées n'a pas été un moyen d'ouverture vers la DAF mais plutôt une forme d'affranchissement à son égard. L'incorporation de compétences en contrôle de gestion dans le service de contrôle de gestion sociale s'est effectuée par le recrutement, sur plusieurs années, d'alternants en master ayant une spécialité en contrôle de gestion et système d'information, dont les deux personnes de la DAF que nous avons rencontré. Ce recours à des compétences externes témoigne une nouvelle fois de l'ambiguïté qui demeure dans la relation entre le contrôle de gestion sociale et le contrôle de gestion. Il nous renvoie également à un découpage par « territoires » qui n'interagissent que par le biais de transactions internes – les destinataires des informations et tableaux de bord produits sont appelés « *clients internes* », terme qui revêt en outre une dimension gestionnaire évidente.

Par ailleurs, la question financière, rejetée par la majorité de nos interlocuteurs et qui semble faire l'objet d'une mise à distance, notamment sur la relation entre performances et rémunérations, réapparaît à travers la mise en place progressive d'un système de rémunération liée à l'évaluation individuelle dans une relation hiérarchique N / N+1.

Simultanément, la dimension qualitative évoquée par différentes sources ne se retrouve pas, celle-ci étant déconnectée notamment du climat social qui est considéré comme indépendant. Les seuls échanges portent sur la transmission de tendances du climat social, en vue de leur intégration dans un tableau de bord RH : « *nous, nous continuons à alimenter le tableau de bord qui est fourni. Il y a quatre lignes sur le climat social, tous les mois.* » (Responsable du Climat Social). Ainsi, les destinataires des informations du climat social sont paradoxalement différents de ceux revendiqués par le contrôle de gestion sociale, ce qui corrobore l'indépendance soulignée : « *principalement la direction générale et je dirai aussi ceux qui travaillent à leurs côtés sur la gestion de projet.* » (Responsable du Climat Social).

Ces éléments performatifs viennent notamment corroborer le caractère « pudibond » de la relation entretenue entre le contrôle de gestion sociale et la pratique gestionnaire, qui est à la fois rejetée et assimilée. Ils témoignent également de la disjonction potentielle entre les

pratiques et la gouvernance dans ces dispositifs de contrôle de gestion sociale pourraient être les instruments.

### 2.3.3 *Des artefacts habilitants et contraignants : matérialisation des discours et des pratiques*

Nous avons retenu trois artefacts de natures différentes, qui nous ont permis d'éclairer les discours et pratiques, dans une optique de triangulation (Méric, 2009). Ces artefacts se révèlent être à la fois habilitants et contraignants, notamment pour le fondateur du contrôle de gestion sociale.

Le premier artefact concerne le système d'information des ressources humaines (SIRH) qui constitue une sorte de cristallisation du rapport de force évoqué par nos interlocuteurs et très présents dans la mise en acte du contrôle de gestion sociale. L'ensemble des données recueillies et traitées passe par cet outil, qui constitue une forme de système nerveux de la DRH. Sa maîtrise, assurée notamment par le recours à des alternants, parfois recrutés par la suite au sein de ce service, constitue une force du service qui en tire un pouvoir habilitant. L'ensemble des données relatives au pilotage social, telles que les budgets, y transite sans qu'un accès ne soit offert aux membres de la DAF ou du climat social.

La restitution des informations ne se fait que par le biais de tableaux de bord élaborés et distribué par le service contrôle de gestion sociale, sur la base des indicateurs issus du dictionnaire des données sociales, autre artefact, auquel nous avons eu accès. Ce rôle habilitant s'est constitué à partir de la prise en charge de la mise en œuvre du SIRH qui était au départ une contrainte. Le choix du recours à cet outil obligeait l'ensemble des acteurs de la DRH à un partage des flux informationnels, limité cependant à ce pôle. Le développement de tableaux de bord et le glissement sémantique, évoqué précédemment, vers une « aide au pilotage » a contribué à rendre habilitante cette contrainte.

La dimension « stratégique » de ces artefacts est très forte, notamment dans les rapports de pouvoir avec les autres composantes. Elle porte sur les flux d'informations, sur lesquels le fondateur du contrôle de gestion sociale s'appuyait. La capacité à détenir une information et à la communiquer est au cœur des relations entretenues entre le contrôle de gestion sociale et la DAF. Elle est à l'origine d'un phénomène de rétention d'information qui est évoqué sans ambages par le créateur du service : le contrôle de gestion « économique » n'a pas accès aux données de pilotage de la masse salariale et au système d'information RH. Ce problème d'accès a été évoqué par d'autres interlocuteurs qui le reconnaissent : « *il y a eu des phénomènes de rétention d'informations [par le contrôle de gestion sociale, (...)]. Notamment, ce qui me manque le plus, c'est le volet absentéisme. [...] Entre temps, il y a eu un changement d'outils qui a un peu paralysé les choses pendant un grand moment. [...] Ça a perturbé et après on s'est déshabitué de traiter ces données là que l'on traitait avant. [...]. Je n'y ai plus accès.* » (Responsable du Climat Social).

Dans cette optique, le troisième et dernier artefact que nous avons retenu est l'organigramme de la structure. Il témoigne également d'un double effet paradoxal d'habilitation et de contrainte. La contrainte se matérialise par une lourdeur bureaucratique et la restitution des résultats à la ligne hiérarchique, ce qui semble contrevenir aux discours portés par le créateur du contrôle de gestion sociale.

L'arbitrage rendu par la direction sur les données sociales, évoqué précédemment, entre le contrôle de gestion économique et le contrôle de gestion sociale, tend à prouver que le service avait une position plus personnelle, malgré une forme de « discrétion » sur l'organigramme, plaçant le service très en retrait par rapport à la DRH. La contrainte de l'hyper hiérarchisation et de la bureaucratie prédominante peut devenir habilitante avec la possibilité, évoquée par plusieurs de nos interlocuteurs, de se créer un sous-service, autour de compétences maîtrisées par son initiateur. La hiérarchie devient alors la garantie d'un rôle statutaire.

Ces artefacts illustrent une pratique personnelle, très liée au pouvoir des outils développés et à l'utilisation des contraintes organisationnelles. Ces résultats nous incitent à procéder à une analyse stratégique des jeux d'acteurs dont ils témoignent et à chercher les origines de la relation ambiguë entretenue entre le fondateur du contrôle de gestion sociale et la DAF.

### **3 Discussion : le contrôle de gestion sociale : d'une opportunité de gouvernance à un risque de gouvernance**

L'examen de la littérature mettant en rapport le contrôle et la gouvernance puis leur confrontation avec la recherche produite sur le contrôle de gestion sociale laisse penser que ce dernier constitue une opportunité de gouvernance à plusieurs égards. Tout d'abord parce qu'il enrichit les mesures de performance par des informations nouvelles, ensuite parce qu'il centre le regard sur les acteurs de la performance et non plus seulement sur ses objets, enfin parce qu'il offre la possibilité d'une collaboration des fonctions RH et contrôle dans les organisations. Bien qu'il ne puisse fournir des éléments de validation ou d'invalidation de ces hypothèses, le cas étudié permet de comprendre pourquoi certaines de ces potentialités se réalisent quand d'autres demeurent au stade de l'intention. Nous verrons, dans un second temps, que la mise en œuvre du contrôle de gestion sociale peut aussi engendrer des risques de gouvernance, liés notamment à la nature duale de ce dernier.

#### **3.1 Le contrôle de gestion sociale comme opportunité de gouvernance**

L'étude de cas suggère que l'initiative du contrôle de gestion sociale émane d'un élargissement des problématiques de gouvernance au champ des ressources humaines. Elle est cohérente avec le contexte développement du contrôle de gestion sociale décrit par Martory (2003) :

*« [...] c'est là où on commence, entre autre, à parler un petit peu de la GPEC, elle est arrivée un peu plus tard, mais on parle de gestion de carrière et on commence à mettre les services formation, la loi de 71, sur la formation professionnelle, c'est là où on voit apparaître les CHSCT... »* (Créateur du Contrôle de Gestion Sociale).

Le spectre de la gouvernance s'étend à la gestion prévisionnelle des emplois et des compétences, dont de nouveaux tableaux viennent fournir des éléments clés. On peut aussi considérer que le gouvernement élargit son horizon temps au regard de la gestion des ressources humaines et des connaissances dans l'organisation, des décisions à prendre dans l'immédiat à celles qui nécessitent une projection sur plusieurs années (3 à 10 ans). L'articulation de ces temporalités est cohérente avec les propositions d'Ulrich (1997) pour un

*balanced scorecard* RH. L'information est « nouvelle » pour les dirigeants, alors qu'elle est depuis longtemps disponible, disséminée dans le SIRH.

*« Je traite sur un même tableau, comment on pilote, quels sont les besoins en outils, ce que ça traduit en termes de projections et globalement quels sont nos moyens, que va-t-on produire ? [...] Je dirai que plus on est sur du court terme, plus on est dans un dispositif opérationnel, on entre dans la gestion sociale, plus on a besoin de réactivité [...il faut aussi] une vision à trois ans. Un directeur ne peut pas avoir une vision pour la fin de l'année, il faut qu'il voie plus loin. Donc on va travailler en termes de pilotage décisionnel, je freine, j'accélère, j'augmente, je diminue [...] on va aller puiser nos informations [dans le SIRH], on va pas uniquement puiser dans la paie et dans l'administration du personnel. On va amener également la gestion des temps. »* (Créateur du Contrôle de Gestion Sociale).

L'articulation des éléments de performance microscopique avec la politique globale de l'entreprise (Ulrich, 1997) est aussi rendue visible par les dispositifs mis en place. Ils décentrent aussi les préoccupations des dirigeants vers les questions sociales.

*« La politique [sociale] ce n'est pas que la gestion de masse salariale [...] la maladie, l'absentéisme, les temps partiels, tout ce qui va avec [...] sont révélateurs d'une politique sociale d'entreprise. »* (Créateur du Contrôle de Gestion Sociale).

Réciproquement, la gouvernance façonne l'usage du contrôle de gestion sociale, comme Bisbe et Otley (2004) le suggèrent à propos du contrôle traditionnel.

*« On travaillait aussi beaucoup sur l'ETP [...] Il y a des périmètres qui ont changé, donc c'est assez difficile à suivre mais là on voit bien qu'à la direction on avait resserré les boulons et on est revenu à un taux d'occupation des postes qui est plus intéressant. »* (Créateur du Contrôle de Gestion Sociale).

*« Je dirai que pour moi, le contrôle de gestion sociale, cela fait partie des choses qui ne sont pas exploitées suffisamment ».* (Responsable Climat Social).

L'influence de la gouvernance sur les modes de pilotage se mesure aussi à l'évolution des modes d'évaluation des salariés. Une corrélation progressive des niveaux de rémunérations avec la performance individuelle (appréciée par le N+1 à chaque niveau) a été mise en place récemment, et s'appuie sur le contrôle de gestion sociale. Cette nouvelle politique s'inscrit dans une forme de révolution culturelle où l'élément économique commence à être légitimé (un nouveau Directeur Général a introduit cette méthode pour la première fois dans la mutuelle après son arrivée en 2008).

Les usages observés et les déclarations des intéressés convergent pour attester d'une interaction entre le contrôle de gestion sociale et la gouvernance de l'entreprise. L'enrichissement du spectre de données ne provient pas du développement de systèmes d'information dédiés, mais d'une appropriation (Grimand, 2012) d'un SIRH jusqu'ici sous exploité par un acteur n'appartenant pas au service RH. Comme la restitution de la recherche le montre, c'est l'interaction entre un discours dominant sur le besoin en « données qualitatives » relatives à la ressource humaine, jusqu'à présent limitée à l'appréhension de son coût, et l'opportunisme d'un acteur « *marginal sécant* » (Crozier et Friedberg, 1977) qui contribue à l'élargissement du spectre des problématiques de gouvernance. Pour autant, l'opportunité de coopération entre les deux fonctions, suggérée par Martory (2003), Ulrich

(1997) et surtout Flamholtz (1999) ne se concrétise pas dans le contexte précis de cette mutuelle.

*« [Ce sont] des logiques de territoires. Et ça ne facilite pas les choses. Il faut espérer que ça se mette plus en place mais il faut y travailler... ce n'est pas spontané aujourd'hui. »* (Responsable Climat Social).

Dans ce contexte, la maîtrise des artefacts devient un enjeu de pouvoir. Les contrôleurs ne parviennent pas à s'emparer du SIRH pour produire des informations valables. A l'inverse, comme nous l'avons déjà mentionné, cet outil est sous-utilisé par la direction des ressources humaines. Cette situation laisse ouverte une brèche pour quiconque veut répondre aux problématiques de gouvernance qu'aucune des fonctions traditionnelles ne traite.

*« La DAF a voulu se réappropriier les données sociales (paies) en allant les chercher directement dans le SI et en les retraitant. La DG a eu alors pendant un moment deux sources divergentes pour les mêmes données. Le contrôle de gestion sociale a obtenu gain de cause car il avait la responsabilité de leur production »* (Membres de la DAF).

La rivalité des fonctions, qui semble-t-il structure les relations au sein du staff de la mutuelle, se manifeste par le recours à des acteurs neutres (des apprentis spécialisés en systèmes d'information) pour effectuer les extractions de données RH. La dimension collaborative de la gouvernance (Sundaramurthy et Lewis, 2003) s'opère « par délégation ».

*« Les fonctions d'extraction des données de pilotage social, qui était la mission première et unique (le projet n'étant pas allé à son terme) du service, ont été confiées à des informaticiens, pas du tout spécialisés dans les RH ou le contrôle de gestion et ils ne s'impliquent pas. C'est ce qui explique l'aspect "veille" du service. »* (Membres de la DAF).

A ce stade de l'analyse, il apparaît que l'opportunité de gouvernance constituée par le contrôle de gestion sociale se réalise à l'échelle des domaines de signification et de légitimité (Giddens, 1987) : les dirigeants font sens de données jusqu'alors non exploitées, et portent leur regard sur des problèmes qui jusqu'ici ne revêtaient pas d'intérêt à leurs yeux. En revanche, les relations de domination ne sont pas remises en cause : les contrôleurs de gestion dits « économiques » et les responsables des ressources humaines persistent à ne pas coopérer. C'est peut-être de cette absence d'évolution notable qu'un risque de gouvernance émane à l'occasion de la mise en place du contrôle de gestion sociale dans la mutuelle étudiée.

### **3.2 D'une opportunité de gouvernance à un risque de gouvernance...**

L'absence de remise en question des relations de domination et de la conflictualité entre le contrôle de gestion et les ressources humaines constitue, dans le dispositif de contrôle de gestion sociale étudié, un risque de gouvernance potentiel. Cette dimension se trouve amplifiée par la logique de territoire qui prédomine dans les relations entre le contrôle de gestion sociale et la DAF, accentuée par la nature duale du contrôle de gestion sociale (Martory, 2003).

La constitution du contrôle de gestion sociale peut ainsi être vue comme l'élaboration d'une stratégie d'acteur (Crozier et Friedberg, 1977), grâce à la maîtrise d'une zone d'incertitude stratégique engendrée par l'information nouvelle, issue du SIRH. Pour ces auteurs, le pouvoir est relationnel et dépend ainsi de sa reconnaissance par les autres acteurs. C'est un

« *échange* » mais dont les termes sont plus favorables à l'une des parties. Parmi les quatre sources du pouvoir distinguées par ces auteurs, nous pouvons retenir pour ce cas celle relative à « *la maîtrise et de la communication et des informations.* »

Le créateur du contrôle de gestion sociale a, probablement intuitivement, perçu la force du dispositif mis en œuvre, qui lui confère un ascendant sur les membres de la DAF.

« [...] *Afin de contenter tout le monde, il y a création d'autant de micro services que de personnes désireuses de devenir manager. Le contrôle de gestion sociale est né dans cette optique, en récupérant des demandes non satisfaites.* » (Membres de la DAF).

La nature duale du contrôle de gestion sociale entre donc, dans le cas de cette mutuelle, en résonance avec le conflit existant entre la DAF et la DRH. Il devient un double enjeu de pouvoir à des fins de légitimité auprès de la direction générale, pour la DRH, auprès de cette dernière, pour le créateur du contrôle de gestion sociale. Le pouvoir d'informer et la légitimité qui y est associée constitue un premier risque de gouvernance : la mise en valeur d'une information nouvelle et pertinente est de fait liée à une situation conflictuelle.

« *Globalement, pour réussir [la] mise en place [du contrôle de gestion sociale], il faut créer l'appétit, c'est à dire faire valoir aux gens la valeur ajoutée que vous allez leur apporter. C'est à dire que tout ce qui leur bouffe du temps et qui rentre dans un besoin de pilotage et que vous parvenez à maîtriser, vous allez être un plus pour eux et ils vont, quelque part, vous accepter pleinement.* » (Créateur du Contrôle de Gestion Sociale).

Un autre aspect éclaire ce risque. Il est lié aux aspects représentationnels de la stratégie d'acteur menée par le créateur du contrôle de gestion sociale. Sainsaulieu (1983, cité par Rouleau, 2007), qui a d'abord critiqué l'analyse stratégique développée par Crozier et Friedberg, l'a amendé en y intégrant « *[les] représentations, [les] valeurs et [les] croyances des individus* » (Rouleau, 2007), ce qui rejoint l'idée développée par ces derniers de « *construit social contingent* » (Berry, 1983). L'apport des représentations et des valeurs à l'analyse stratégique fait écho à la symbolique du langage, présente dans le discours du créateur du contrôle de gestion sociale à travers l'ambiguïté du rapport au discours et à la « *philosophie gestionnaire.* »

Nous avons évoqué l'aspect singulier du terrain de la recherche menée : une mutuelle qui n'a, par définition, pas d'actionnaires et où la dimension financière est marquée comme secondaire, ce que le créateur du contrôle de gestion sociale revendique également. Pourtant, la recherche de légitimité dont témoigne la stratégie analysée précédemment semble indiquer que l'on ne peut être légitime qu'en fournissant une information financière mesurable et précise à la Direction Générale.

Cette appropriation ambiguë du langage du contrôle de gestion dit « économique » couplée au rejet de sa dimension financière semble plaider en faveur d'une forme de désir mimétique (Girard, 1961, 2004). Ce désir mimétique est fondateur, selon nous, de la stratégie d'acteur portée par le créateur du contrôle de gestion sociale. Girard (2004) distingue « *appétit* » et « *désir* ». Pour lui, « *si le désir est mimétique, donc imitatif, alors le sujet désire l'objet possédé ou désiré par son modèle* ». À travers son discours et sa pratique du contrôle de gestion sociale, son créateur a semble imiter les membres du contrôle de gestion économique et par là-même désirer l'objet de leur désir. Or que désirent-ils ? Dans un environnement marqué par la primauté accordée aux valeurs sociales et mutualistes, les membres de la DAF

doivent parvenir à être légitimes alors que le contexte tendrait à les stigmatiser. Dès lors, le créateur du contrôle de gestion sociale se retrouve dans une situation paradoxale qui est de revendiquer une légitimité auprès de la DRH et, indirectement, auprès de la Direction Générale, par l'appropriation des discours et des méthodes du contrôle de gestion économique !

Pour Girard (2004), la proximité « *physique* » existante entre le sujet qui désire et son modèle implique que les « *objets* » de ce dernier deviennent accessibles. Dès lors, une forme de « *rivalité* » surgit. Cette dimension du désir apparaît clairement dans le cas étudié : le créateur du contrôle de gestion sociale vit, professionnellement, dans la même structure que les contrôleurs de gestion économiques. En outre, l'objet de sa pratique, le contrôle de gestion sociale, emprunte des outils, des concepts du contrôle de gestion économique. Ils lui sont donc accessibles.

Le désir mimétique engendre ainsi une forme de conflit dans lequel, *in fine*, « *l'objet disparaît dans le feu de la rivalité : la seule obsession des deux rivaux consiste bientôt à vaincre l'adversaire plutôt qu'à acquérir l'objet [...]* » (Girard, 2004). Ainsi, le désir de légitimité porté par à la fois par les membres de la DAF et le créateur du contrôle de gestion sociale va progressivement se muer en conflit et se traduire par les logiques de territoires, précédemment évoquées.

Cette rivalité mimétique vient renforcer le risque de gouvernance généré par la stratégie d'acteur et contribue à lui donner du sens. Elle l'inscrit dans la culture et les valeurs portées par un groupe mutualiste et en met lumière la relation complexe entre la légitimité du chiffre et des indicateurs économiques et la légitimité du contexte mutualiste au sein du terrain étudié. Elle témoigne également de l'ambiguïté entretenue par le contrôle de gestion sociale entre les référentiels du contrôle de gestion et des ressources humaines, potentiellement antagonistes.

## **Conclusion**

Cette recherche replace la pratique du contrôle de gestion sociale dans son contexte organisationnel pour évaluer sa contribution à la gouvernance. Elle met particulièrement en évidence le rôle du contexte dans la réalisation de ces contributions potentielles que sont l'enrichissement du spectre informationnel, le décentrage sur les acteurs de la performance, et la collaboration entre le contrôle de gestion et la fonction ressources humaines. Il ressort de l'analyse des résultats que les significations nouvelles émanent autant de demandes de la direction que d'initiatives locales, et ce de manière assez déstructurée, alors que la source de légitimité demeure la Direction Générale. Dans le cas étudié, l'élément perturbateur provient de la concurrence interfonctionnelle, produit d'une fragmentation du *staff* et tout à la fois de la nature duale du contrôle de gestion sociale.

Aux confins de fonctions dont les points de vue sont difficiles à réconcilier, le contrôle de gestion sociale constitue une opportunité de collaboration (Flamholtz, 1999) mais peut tout autant déclencher un conflit de territoire, né d'une rivalité mimétique. Il apparaît donc que la contribution du contrôle de gestion sociale à la gouvernance peut se commuter en risque pour la maîtrise de l'organisation en raison de sa nature duale.

Dans le cas étudié, la fonction contrôle de gestion sociale témoignait de la stratégie d'un acteur portée par la rivalité mimétique des représentants de deux fonctions clés du *staff*. Celle-ci était la conséquence d'une relation ambiguë à la « *philosophie gestionnaire* » (Hatchuel et Weil, 1992) liée au contexte mutualiste. Deux sources de légitimité semblent s'affronter et génèrent des tensions créatrices de risques organisationnels et par conséquent, de gouvernance.

Il serait pertinent de répliquer une telle recherche dans d'autres contextes, où par exemple la collaboration parviendrait à se mettre en place, ou encore dans des organisations où la direction prend l'initiative de créer un service dédié et indépendant des RH et du contrôle. Ces réplifications permettraient d'illustrer la problématique, plus générale, de l'impact des projets de collaboration interfonctionnelle et de leur mise en œuvre sur la gouvernance des organisations.

## Bibliographie

- Arcimoles, C.-A. d' (1995). *Diagnostic financier et gestion des ressources humaines. Nécessité et pertinence du bilan social*. Paris : Economica.
- Armstrong, P. (1991). Contradiction and Social dynamics in the capitalist agency relationship. *Accounting, Organizations and Society* 16 : 1–25.
- Berland, N. (2014). *Le contrôle de gestion*. Paris : Presses Universitaires de France.
- Berry, M. (1983). Une technologie invisible ? L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains. *Cahiers du Centre de Recherche en Gestion de l'École Polytechnique*, Paris.
- Bisbe, J., Otley, D. (2004). The Effects of the Interactive Use of Management Control Systems on Product Innovation. *Accounting, Organizations and Society* 29 (8): 709-738.
- Bollecker, M., Niglis, P. (2009). L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 15 (1) : 133-157.
- Bouquin, H., Fiol, M. (2007). Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver. 28<sup>ème</sup> congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.
- Bouquin, H. (2011). *Les fondements du contrôle de gestion*. 4<sup>ème</sup> édition, Paris : Presses Universitaires de France.
- Burlaud, A., Eglem, J.Y., Delannoy, M.P., Richard, F., (2005). Contrôle de gestion et gestion des ressources humaines. In *Ressources Humaines* (Dir., Weiss, D.). 3<sup>ème</sup> édition, Paris : Éditions d'Organisation, 717-760.
- Busco, C., Giovannoni, E., Riccaboni, A. (2007). Globalisation and the international convergence of management accounting. In *Issues in management accounting* (Eds, Hopper, T., Northcott, D., Scapens, R.). 3<sup>ème</sup> édition, Harlow : Pearson Prentice Hall.
- Cappelletti, L., (2006). Le contrôle de gestion socio-économique de la performance : enjeux, conception et implantation. *Finance Contrôle Stratégie* 9 (1) : 136-155.
- Chua, W.F. (1995). Experts, networks and inscriptions in the fabrication of accounting images: a story of the representation of three public hospitals. *Accounting, Organization and Society* 20 : 111-146.
- Coutelle, P. (2005). Introduction aux méthodes qualitatives en Sciences de Gestion. Cours du CEFAG, Séminaire d'études qualitatives, Université de Tours.
- Crozier, M., Friedberg, E. (1977). *L'acteur et le système*. Paris : Seuil.
- Dauzat, A., Dubois, J., Mitterand, H. (1988). *Nouveau dictionnaire étymologique et historique*. Nouvelle édition, Paris : Librairie Larousse.

- Fahy, M., Roche, J., Weiner, A. (2005). *Beyond governance. Creating corporate value through performance, conformance and corporate responsibility*. Chichester : John Wiley & Sons.
- Feldman, M., Pentland B. (2003). Reconceptualizing organizational routines as a source of flexibility and change. *Administrative Science Quarterly* 48 : 94-118.
- Feldman, M., Pentland, B. (2005). Organizational routines as a unit of analysis. *Industrial and Corporate Change* 14 (5) : 793-815.
- Flamholtz, E. (1973). Human resources accounting: Measuring positional replacement costs. *Human Resource Management* 12 (1): 8–16.
- Flamholtz, E. (1999). *Human Resource Accounting. Advances in Concepts, Methods and Applications*. New York : Springer Science.
- Giddens, A. (1987). *La constitution de la société. Éléments de la théorie de la structuration*. Paris ; Presses Universitaires de France.
- Girard, R. (1961). *Mensonge romantique et vérité romanesque*. Paris : Éditions Grasset et Fasquelle.
- Girard, R. (2004). *Les origines de la culture*. Paris : Desclée de Brouwer.
- Girin, J. (1989). L'opportunisme méthodique dans les recherches sur la gestion des organisations. Journée d'étude, Collège de systémique, École Centrale de Paris.
- Grimand, A. (2012). L'appropriation des outils de gestion et ses effets sur les dynamiques organisationnelles : le cas du déploiement d'un référentiel des emplois et des compétences. *Management & Avenir* 54 : 237-257.
- Hatchuel, A., Weil, B. (1992). *L'expert et le système*. Paris : Economica.
- Kaplan, R.S., Norton, D. (1992). The Balanced Scorecard : Measures that drive performance. *Harvard Business Review* 70 (1) : 71-79.
- Lambert, C., Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 15 (2) : 113-144.
- Le Louarn, J.Y., Daoust, J., (2007). Finance et ressources humaines : « la grande séduction ! » *Gestion* 32 : 72-78.
- Lorino, P. (1989). *L'économiste et le manager*. Paris : Éditions de la découverte.
- Marquès, E. (1974). *La comptabilité des ressources humaines*. Suresnes : Éditions Hommes et Techniques.
- Martory, B., (2003). *Contrôle de gestion sociale*. 4<sup>ème</sup> édition, Paris : Vuibert.
- Martory, B., (2009). Contrôle de gestion sociale. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle et Audit* (Dir., Colasse, B.). 2<sup>ème</sup> édition, Paris : Economica.
- Méric, J. (2009). Rationalité managériale et tradition compagnonnique : la tension polémique comme dynamique d'institutionnalisation dans un cabinet de conseil. *Management & Avenir* 29 (9) : 110-131.
- Pesqueux, Y. (2005). Corporate governance and accounting systems: a critical perspective. *Critical Perspectives on Accounting* 16 (6) : 797-823.
- Quemener, Y. (2010). Contrôle de gestion et gouvernance : des espaces pour penser. *Management & Avenir* 39: 13-30.
- Rouleau, L. (2007). *Théories des organisations*. Québec : Presses Universitaires du Québec.
- Savall, H., Zardet, V. (2001). Évolution des outils de contrôle et des critères de performance, face aux défis de changement stratégique des entreprises. 22<sup>ème</sup> congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Metz.
- Seal, W.B. (2006). Management accounting and corporate governance: An institutional interpretation of the agency problem. *Management Accounting Research* 17 (4) : 389 - 408.
- Simons, R. (1995). *Levers of control*. Boston: Harvard Business School Press.

- Sizaire, P. (1972). *Le parler des gens de mer*. Paris : Académie de Marine.
- Sundaramurthy, C., Lewis, M. (2003). Control and Collaboration: Paradoxes of Governance. *Academy of Management Review* 28 (3) : 397-415.
- Ulrich, D. (1997). Measuring Human Resources: an overview of practice and a prescription for results. *Human Resource Management* 36 (3) : 303–320.
- Yin, R.K. (1989). *Case study research. Design and methods*. Nouvelle édition, Newbury Park : Sage.