

## **Le concept de coût-valeur des activités. Contribution de la théorie socio-économique des organisations**

Henri Savall  
Professeur des Universités  
IAE, Université Jean Moulin Lyon 3 - ISEOR (\*)  
(France)

Véronique Zardet  
Professeur des Universités  
IAE, Université Jean Moulin Lyon 3 – ISEOR(\*)  
(France)

*Cet article présente le concept de coût-valeur des activités qui situe l'analyse de la création de valeur depuis l'entreprise jusqu'au niveau macro-économique. L'enjeu est de développer des stratégies de création de valeur d'entreprises et de répartition de cette valeur entre les parties prenantes internes et externes de l'entreprise, par opposition aux stratégies dominantes de réduction des coûts.*

*Après la présentation du concept, la deuxième partie porte sur ses applications relatives aux indicateurs d'analyse de gestion et d'analyse du coût-valeur des activités stratégiques et opérationnelles de l'entreprise et présente des résultats sur la rentabilité élevée des investissements incorporels centrés sur le développement du potentiel humain.*

**Mots-clés :** *Valeur ajoutée, théorie socio-économique, création de valeur, parties prenantes, dysfonctionnements, rentabilité de l'investissement incorporel, potentiel humain.*

---

(\*) Institut de Socio-Economie des Entreprises et des Organisations

*This article presents the cost-value business concept to resituate value creation analysis from the corporate to the macro-economic level. The challenge is to develop corporate value creation and distribution strategies of value added between the internal and external stakeholders of the company as opposed to predominant cost reduction strategies.*

*After the presentation of the concept, the second part relates to applications referring to performance analysis indicators and strategic and operational activities cost-value indicators, and shows outstanding impacts on the profitability of intangible investments focused on human potential enhancement.*

**Keywords:** *Value added, socio-economic theory, creation of value, stakeholders, dysfunctions, profitability of intangible investment, human potential.*

*Este artículo presenta el concepto de costo-valor de las actividades que sitúa el análisis de la creación de valor desde el nivel de la empresa hasta el macro económico. El interés se centra en el desarrollo de estrategias empresariales de creación de valor y la distribución de dicho valor entre las partes involucradas, externas e internas de la empresa de una manera opuesta a las estrategias dominantes de reducción de costos.*

*Después de la presentación del concepto, estudiaremos en la segunda parte las aplicaciones relativas a los indicadores de análisis de gestión y de análisis del costo-valor de las actividades estratégicas y operativas de la empresa; también se presentan los resultados sobre la altísima rentabilidad de las inversiones intangibles en foco al desarrollo del potencial humano.*

**Palabras claves:** *Valor añadido, teoría socioeconómica, creación de valor, partes involucradas, disfuncionamientos, rentabilidad de la inversión intangible, potencial humano.*

## **Introduction**

La création de la discipline des sciences de gestion et sa volonté d'autonomie et d'identité, comme toute jeune discipline, ont contribué à créer la dichotomie aujourd'hui constatée entre l'économie et la gestion, aboutissant à une dislocation entre le niveau micro-

économique, celui de l'entreprise ou de l'organisation, et les niveaux macro-économiques : secteur, filière, région, pays, monde. Il est patent que les conceptualisations et les travaux de recherche conduits dans ces deux disciplines ont, à part quelques exceptions, beaucoup de mal à trouver des points d'articulation.

L'enjeu de nos travaux de recherche sur le concept de *coût-valeur des activités* se situe précisément dans cette perspective. L'objectif est de réarticuler les niveaux et les territoires, de l'univers infra-micro-économique à l'univers macro-économique, en considérant qu'il n'y a pas de différence essentielle entre ces niveaux d'analyse grâce au phénomène d'isomorphisme qui explique que la valeur ajoutée produite par un individu est une contribution *en soi* au PIB (produit intérieur brut) de la nation.

Cet article présente un concept, des outils et méthodes de gestion permettant de développer des stratégies de création de valeur, fondées sur le renouvellement des portefeuilles de biens et services de l'entreprise, la conquête de nouveaux marchés, la satisfaction accrue des besoins des clients ou des usagers. Il s'inscrit dans une perspective d'accroissement de la valeur partageable entre les parties prenantes internes et externes de l'entreprise, par opposition aux stratégies dominantes de réduction des coûts, et singulièrement des charges de main-d'œuvre. Un autre enjeu est d'améliorer la transparence de l'*information des parties prenantes*, salariés et actionnaires en tout premier lieu, par des indicateurs complémentaires à la fois qualitatifs, quantitatifs et financiers, sur le coût-valeur des activités, sur celui des investissements matériels et incorporels, acquis ou générés par l'entreprise et sur les avantages compétitifs obtenus grâce à ces investissements.

La première partie présente les concepts du modèle proposé, la deuxième les applications qui en découlent quant aux indicateurs d'analyse de gestion et d'analyse du coût-valeur des activités de l'entreprise, ainsi qu'une discussion, sur la portée, les apports et les limites des résultats de cette recherche.

## **1. – Les concepts de la théorie socio-économique relatifs au « coût-valeur » des activités**

### **1. L'isomorphisme de la valeur ajoutée : le lien social du PIB à la CHVACV**

En chimie, en mathématiques comme en linguistique, le principe d'isomorphisme entre deux ensembles désigne le fait de présenter une

structure semblable ou des relations combinatoires de même type. L'usage de ce concept en sciences de gestion est peu fréquent, car le paradigme de la singularité et de la contingence est largement répandu. Notre contribution prend le contre-pied, en proposant de considérer que le principe d'isomorphisme s'applique à des organisations situées sur des territoires enchevêtrés, depuis le niveau infra-micro (l'individu) jusqu'au niveau macroscopique de l'univers économique et social transnational, dès lors qu'il existe une continuité entre ces niveaux due à un effet de propagation dans l'espace des acteurs. Cet isomorphisme s'applique en particulier à la création de valeur ajoutée. Au niveau d'un individu, dans une organisation, celle-ci peut se mesurer au moyen d'une *auto-analyse* simple de son *temps de travail* en repérant les temps créateurs ou au contraire destructeurs de valeur ajoutée. Au niveau d'une équipe, la *méthode socio-économique de coût-valeur des activités* facilite l'agrégation des temps individuels ; il en est de même au niveau d'une entreprise. Au niveau d'une région intra-nationale ou transnationale ou d'une nation, le PIB mesure cette valeur ajoutée.

La *valeur ajoutée* est ainsi un *marqueur* et un *analyseur* singulièrement intéressants de la dynamique des organisations. On pourrait d'ailleurs calculer une *contribution horaire à la valeur ajoutée (ou marge) sur coûts variables* aux niveaux national, régional, sectoriel, grâce aux statistiques existant à ces différents niveaux sur les heures travaillées. Cet indicateur constitue un *baromètre* simple de l'état de santé et de dynamique économique des acteurs, depuis le niveau nanoscopique (individus) jusqu'au niveau mégascopique (région du monde). Le temps consacré par une personne dans une entreprise à créer de la valeur ajoutée constitue ainsi un « nano-PIB ». Nous avons montré par ailleurs que cet isomorphisme s'applique aussi aux dysfonctionnements : la structure interne des dysfonctionnements observés étant similaire (Savall, Zardet, Bonnet, 2005). Cet isomorphisme s'étudie selon une analyse *statique*, en comparant à un instant *t* des structures dysfonctionnelles à différents niveaux d'entités, intra ou interorganisationnels. Il s'étudie aussi en *dynamique*, en comparant l'évolution et la trajectoire de transformation de deux entreprises au cours d'un processus de *changement délibéré*. Ainsi nous avons mis en évidence que de tels processus permettent de convertir les coûts des dysfonctionnements en création de valeur ajoutée, dans des proportions variant entre un tiers et deux tiers du montant d'origine. Toutefois, une différence significative apparaît, quant au délai d'obtention de ces résultats, qui est de 6 à 8 mois dans la toute petite entreprise, de 1 à 2 ans dans la moyenne et grande entreprise.

Le PIB est un agrégat économique bien connu, qui représente la somme des valeurs ajoutées réalisées en une année par les entreprises, quelle que soit leur nationalité, sur un territoire national, à laquelle s'ajoutent la TVA, les droits de douane et le solde de la balance commerciale. La valeur ajoutée est la richesse créée, à une échelle quelle qu'elle soit, et se mesure par la production réalisée dont on déduit les consommations intermédiaires (matières premières et énergie). Cette richesse est sommairement répartie entre trois pôles : les salaires, les impôts, les rémunérations du capital, selon des mécanismes conflictuels.

L'agrégat valeur ajoutée constitue un trait d'union entre sciences économiques et sciences de gestion, dès lors que le concept, sa définition, sa mesure sont communs aux deux disciplines. Toutefois, lorsqu'on prolonge ce raisonnement pour retracer la genèse de la valeur ajoutée appréhendée à l'échelle de l'entreprise, les outils proposés ou utilisés en sciences de gestion ne permettent pas de mesurer la propagation de la création ou de la destruction de valeur, depuis le niveau de l'individu-producteur jusqu'à l'entité juridique entreprise, en passant par l'équipe et le site.

Le modèle élaboré par notre équipe de recherche et appliqué dans de très nombreuses entreprises et organisations variées, propose quelques réponses à cette problématique. Ainsi, le « modèle de coût-valeur des activités » propose un dispositif et un outil d'analyse de gestion et d'aide à la *décision opérationnelle et stratégique* pertinent, tant aux niveaux de la personne, de l'équipe, de l'entité que de l'entreprise. Ce modèle permet de mesurer la valeur que représentent les différentes activités réalisées par une personne pendant un mois, un semestre, un an, à partir des temps consacrés à ces activités, et des charges variables externes associées, tels qu'ils figurent sur son agenda explicitement ou implicitement. Lorsque ces activités sont créatrices de valeur, on mesure la valeur économique qu'elles engendrent. Lorsqu'elles sont destructrices de valeur, par exemple, temps passé à corriger des défauts de qualité, on mesure la destruction de valeur économique provoquée par ce dysfonctionnement.

L'adjonction des termes coût et valeur, qui seront approfondis dans la deuxième partie, trouve sa justification en référence aux méthodes usuelles d'analyse des coûts, en comptabilité analytique. Toutefois, le modèle proposé ne se contente pas de calculer des coûts, c'est-à-dire le plus souvent des charges, car il intègre aussi la *marge brute sur coûts variables* générée par l'activité étudiée. D'ailleurs, les méthodes usuelles d'analyse des coûts sont utilisées dans un objectif clairement affiché de réduire les charges. Cette utilisation du vocable coût contribue ainsi à entretenir un a priori souvent négatif vis-à-vis des modèles usuels de rationalisation, de la part des *parties prenantes*

*sensibles* à la préservation des emplois sur un territoire local, régional ou national : personnels, organisations syndicales et professionnelles, collectivités territoriales et institutions. Les médias se font de plus en plus l'écho de dysfonctionnements d'ampleur nationale et publient le montant estimé des « coûts cachés » (sic) qu'ils engendrent ; par exemple, le coût caché de l'échec scolaire pour la nation française, selon l'OCDE, est de deux milliards d'euros et de un milliard pour le redoublement à l'université, soit 5 000 € par étudiant.

## 1.2. Coût-valeur des activités

L'étude de la performance globale et durable de l'organisation appelle une théorie socio-économique de la création de valeur. Celle-ci énonce que le potentiel humain est le *seul* facteur *actif* et créatif de valeur économique durable, dans l'horizon continu court-moyen-long termes. Elle repose sur une critique de la fonction de production. En effet, les outils techniques et les acteurs producteurs ne peuvent être assimilés. Les premiers sont inertes et ne peuvent fonctionner qu'avec la contribution active des seconds. Or, les écoles classiques, marxistes, néoclassiques, au 19<sup>e</sup> siècle, puis keynésiennes ont mis en évidence et nous ont légué sous des termes différents le *paradigme* erroné *des deux facteurs* de création de valeur, le capital et le travail.

A l'appui de notre réfutation, nous invoquerons d'importants travaux économétriques (Carré, Dubois, Malinvaud, 1972) qui ont mis en évidence un troisième facteur, « résiduel », de la fonction de production. Ainsi, dans le cas de l'analyse de la croissance française dans les années 1960 – 1970 le facteur résiduel est d'environ 55 %, de sorte que les quantités de capital et de travail n'expliquent que 45% de la valeur de la production. La *théorie des coûts-performances cachés* (cf. Annexe 1) et les mesures effectuées depuis 1974 par les chercheurs de l'ISEOR dans 1 200 entreprises et organisations de 34 pays, contribuent à percer le mystère de ce facteur résiduel, en expliquant pourquoi deux entreprises, deux secteurs d'activité ou deux nations dotés d'une quantité équivalente de facteurs capital et travail présentent des résultats très différents, quant à la valeur de leur production économique. La théorie socio-économique de la création de valeur peut être succinctement résumée<sup>1</sup> :

- a) toute organisation professionnelle ou extra-professionnelle a une tendance spontanée à produire des coûts-performances cachés, résultant des dysfonctionnements endogènes ou exogènes et de leurs fluctuations ;

---

1. Cf aussi l'Annexe 1.

- b) la productivité humaine individuelle *et* collective présente une *très forte élasticité*, corroborée par un niveau plus ou moins élevé de coûts cachés. Il s'ensuit qu'une organisation est susceptible d'accroître sa production à effectif constant, sans accroître la durée hebdomadaire du travail, si elle est capable de réduire ses dysfonctionnements. Cette capacité s'acquiert par un effet d'apprentissage organisationnel, centré sur les comportements d'acteurs et leurs interactions avec les structures de l'organisation ;
- c) la génération de *performance* nécessite que celle-ci soit *contractualisée* entre les parties prenantes, ce qui permet de convertir une partie des coûts cachés en création de valeur ajoutée. Cela implique la négociation de contreparties pour les salariés, lorsqu'ils acceptent, individuellement et en équipe, d'augmenter leurs performances, à moyens constants en volume. Les contreparties efficaces ont un caractère hybride, elles se composent d'améliorations de la qualité de vie professionnelle et d'un accroissement du pouvoir d'achat. Ainsi la modernisation des salaires (mixte fixe + variable) paraît être une voie féconde pour la croissance, aux niveaux micro, meso et macroéconomique ;
- d) l'*investissement incorporel* dans le développement qualitatif du *potentiel humain*, comparé à l'investissement matériel présente un niveau bien plus élevé de rentabilité. Ce dernier est souvent amorti économiquement en quelques mois, alors que l'amortissement de l'investissement matériel (capital technique) nécessite plusieurs années (Savall, Zardet, 2007 et Annexe 2 ci-après).

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

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

La qualité du pilotage apparaît comme le facteur déterminant du niveau de coûts-performances cachés et, partant, du niveau de performances économiques durables de l'entreprise. Or l'attrait, depuis 30 ans, du concept – populaire - d'auto-organisation a dévalorisé le concept de pilotage ; il convient donc de le réhabiliter au sein de la théorie des organisations.

### 1.3. La grille d'auto-analyse du temps

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

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

Le premier de ces outils est la grille d'auto-analyse du temps (Savall, Zardet, 1982, 1987). Elle consiste à confier, d'abord à chaque membre de l'encadrement, le soin d'observer pendant 3 à 5 jours le déroulement de ses journées, et de noter lui-même les activités dans une grille de recueil pour s'auto-analyser. Cet outil, appliqué par plusieurs milliers de dirigeants, cadres et agents de maîtrise assure une meilleure authenticité d'informations, car celles-ci sont effectivement exploitées sous le contrôle de l'intéressé, dans le pilotage des activités, même si ces recueils, comme toute mesure humaine, sont parfois entachés d'erreurs et d'imprécisions. L'auto-analyse produit des informations concrètes et anonymes sur les pratiques effectives de gestion du temps, puis sur les actions d'amélioration.



Les études disponibles dans la littérature sur le travail du dirigeant sont centrées soit sur ce qu'il doit faire, soit sur ce qu'il fait réellement. Nos travaux se situent plutôt dans ce second courant (Carlson, 1951 ; Stewart, 1973 ; Martinko et Gardner, 1990) quoique notre perspective et notre méthodologie se distinguent clairement de certains auteurs qui ont surtout publié sur les rôles exercés par le dirigeant ou de Bournois (2007) sur les relations à la gouvernance.

Notre perspective est donc dans un premier temps descriptive, repérer la répartition entre les activités selon leur caractère plus ou moins stratégique, leur degré d'urgence et leur valeur ajoutée. Il ne s'agit donc pas d'une analyse normative de la gestion du temps, mais davantage d'une étude de cohérence, réalisée par la personne elle-même, entre l'organisation du temps et des activités d'une part, et la stratégie de l'entreprise d'autre part.

Les résultats obtenus à partir d'auto-analyses par une population de plusieurs milliers de directeurs, cadres et agents de maîtrise font ressortir quatre idées forces :

- la *gestion à très court terme* domine largement par rapport à la gestion à moyen et long termes, du fait des nombreuses sollicitations internes et externes et d'une préférence pour les activités de court terme plus sécurisantes et moins exigeantes ; l'urgence des activités réalisées est souvent forte, du fait d'une faible anticipation.
- les tâches de *régulation des dysfonctionnements* et de glissements de fonctions constituent une large partie de la gestion à court terme, entre 30 et 60% du temps. Ce résultat est ambivalent, il alerte sur la proportion élevée de destruction de valeur ajoutée et constitue simultanément un indice de zones de *plasticité* pour améliorer la gestion du temps, en réduisant le temps à faible valeur ajoutée afin de le réallouer à des activités à plus forte valeur ajoutée ;
- de nombreuses activités *récurrentes* ont, en effet, une *faible valeur ajoutée*, car la routine nuit à la valorisation des compétences des acteurs ; corrélativement certaines tâches mal assumées correspondent à des activités de gestion-développement ;
- enfin la *fragmentation du temps* est fréquente, de nombreuses tâches ayant une très courte durée à cause de nombreuses interruptions, tant au niveau de la direction générale que des cadres, des agents de maîtrise et du personnel.

L'auto-analyse du temps se poursuit par la recherche d'actions de réduction des dysfonctionnements. Ainsi, la restructuration de la communication-coordination-concertation est un levier efficace

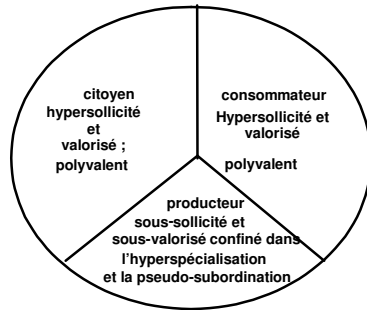
d'améliorations de la gestion du temps. Par exemple, la programmation de rendez-vous et de réunions réduit fortement les contacts impromptus ; l'accroissement des actions de prévention des dysfonctionnements et d'anticipation des activités réduit les temps à faible valeur ajoutée de régulation des dysfonctionnements. De même, la programmation des activités prioritaires, augmente la proportion d'activités de gestion-développement à forte valeur ajoutée. Le développement des pratiques de délégation concertée est une source majeure d'accroissement de la proportion des activités à haute valeur ajoutée.

Le concept de *délégation concertée* consiste à confier à une personne la réalisation d'un ensemble d'opérations, en définissant les dispositifs de concertation, d'accompagnement et de remontée d'informations. L'association des termes délégation et concertée renvoie à l'idée d'un mouvement dialectique : d'une part un mouvement *descendant* d'attribution d'activités par le supérieur hiérarchique, d'autre part un mouvement *remontant* du collaborateur de concertation et d'information (Savall, Zardet, 1995 ; Zardet, Bonnet, 1999).

#### 1.4. Le virus TFW

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

La vision qui prédomine depuis près d'un siècle consacre la prétendue dichotomie entre la vie au travail et la vie hors du travail. Or, cette dernière a progressivement développé, voire sur-valorisé, le statut du *citoyen*, dans des sociétés où la démocratie s'est largement développée. De même le *consommateur* est hyper-sollicité, valorisé dans des sociétés où l'enjeu est d'attirer le client, face à une offre surabondante dans de nombreux secteurs d'activités. A l'opposé, le fonctionnement dit hiérarchique s'est très largement maintenu dans l'entreprise, le *producteur* étant, comparativement à ses statuts de citoyen et de consommateur, confiné dans un rôle excessivement codifié et étriqué tel que le préconise l'Ecole classique de l'organisation (TFW). Ainsi, l'homme se trouve éclaté entre ses trois statuts, à tendances contradictoires (Savall, 1974 et fig. 1).

**Figure 1** : Théorie de l'homme éclaté

Dans les modèles organisationnels préconisés par la théorie et la pratique, les relations humaines sont imprégnées du paradigme implicite de la *soumission*, traduit en termes juridiques par la relation de subordination, qui consacre la suprématie de la hiérarchie *formelle*, sorte d'élite de l'entreprise, et suppose que la réalisation des activités est garantie par une prétendue « obéissance » du subordonné vis-à-vis de son supérieur hiérarchique et des procédures, par exemple telles qu'elles figurent dans le manuel qualité d'une entreprise certifiée.

Ce paradigme de la soumission est étroitement associé à ce que nous proposons de dénommer le virus TFW, qui contamine la grande majorité des entreprises, organisations, institutions publiques, depuis de nombreuses décennies par ses postulats sur l'efficacité de l'hyperspécialisation des postes de travail (Taylor, 1911), des fonctions et des organes de l'entreprise (Fayol, 1916), de l'énoncé de règles rationnelles et impersonnelles pour accomplir le travail (Weber, 1922). Or ce virus est extrêmement tenace, car il est enraciné dans les cursus de formation initiale, professionnelle ou non, depuis les niveaux pré-baccalauréat jusqu'aux niveaux d'enseignement supérieur de licence et master. Il est insidieusement dangereux, car il a des effets nocifs sur la performance économique, par le biais des coûts cachés provoqués par les comportements des acteurs-producteurs, sous forme d'absentéisme, d'accidents du travail, de rotation du personnel, de défauts de qualité et de sous-productivité directe (cf. Annexe 1). Ils affectent aussi la performance humaine et sociale, en termes de considération de la personne, d'implication, d'intérêt du travail. Le paradigme de la soumission, consistant à considérer implicitement que tout subordonné respecte spontanément et donc se soumet aux ordres et consignes de son supérieur hiérarchique ou des procédures officielles, ne résiste pas à l'épreuve de l'observation des faits, qui, révèle un phénomène très répandu de *désobéissance organisationnelle*

*spontanée* (Savall, Zardet, 2005), signe de l'existence de très nombreux micro-pouvoirs informels. La théorie socio-économique propose une alternative fondée sur le principe de la *contractualisation* des performances, qui repose sur un *engagement négocié* entre le supérieur hiérarchique et le collaborateur ainsi que la personnalisation de l'activité de chaque personne en liaison avec son équipe. Ce principe de la contractualisation verticale et transversale est un fondement du système de coût-valeur des activités présenté dans la seconde partie de cet article.

## **2. – Les applications du modèle de coût-valeur des activités**

La théorie socio-économique des organisations propose une contribution à l'analyse de gestion, à l'analyse économique de la valeur des activités et de la valeur détruite par les dysfonctionnements de l'entreprise ; elle propose aussi un modèle de calcul des investissements incorporels de l'entreprise et démontre leur rentabilité.

Après la « *contribution horaire à la valeur ajoutée sur coûts variables* » et son apport à l'analyse économique, nous présentons les principaux résultats obtenus grâce aux multiples recherches-interventions dans lesquelles nous avons appliqué ces outils et modèles (cf. Annexe), ainsi que le modèle de « *coût-valeur des activités* ».

### **2.1. Un indicateur synthétique de la capacité de survie-développement d'une organisation : la CHVACV**

En analyse des coûts, le principe usuel d'évaluation de la main d'œuvre consiste à valoriser le temps passé au coût salarial, de sorte que les modèles de rationalisation des coûts proposent de réduire au maximum le coût salarial.

Notre proposition adopte une perspective très différente, visant à mesurer la *valeur économique* (et non le seul coût) engendrée par une unité de temps de travail (une heure par exemple), grâce à un indicateur dénommé Contribution Horaire à la Valeur Ajoutée sur Coûts Variables (CHVACV) que nous avons testé dans 1 200 organisations, depuis 1976.

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

$$\text{CHVACV} = \frac{\text{Valeur Ajoutée sur Coûts Variables (VACV)}}{\text{Heures Attendues (HA)}}$$

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

$$\text{VACV} = \text{CA} - \text{CV} = \text{CF} + \text{R}^{(2)}$$

La CHVACV est donc constituée du coût salarial incluant les charges sociales, d'une quote-part de *charges de structure* réputées fixes et d'une quote-part de résultat bénéficiaire. Sa valeur dans les pays industrialisés se situe dans une fourchette de 26 à 53 euros. Comparée à la valeur ajoutée au sens comptable, la valeur ajoutée sur coûts variables lui est toujours supérieure, car la valeur ajoutée comptable n'intègre pas les charges *externes* fixes (ou de structure).

$$\text{VA} = \text{CA} - \text{charges externes [fixes + variables]}.$$

De sorte que la valeur ajoutée comptable présente l'inconvénient de ne pas exprimer le niveau de création de valeur nécessaire pour couvrir les charges de structure.

La CHVACV est un indicateur synthétique, qui se calcule au niveau d'une entreprise ou d'une entité homogène (un *domaine d'activité stratégique* par exemple), et respecte l'unité globale de l'entreprise comme système de création de valeur. La CHVACV constitue une évaluation transversale, car cette valeur est une moyenne calculée sur la totalité des services et des activités. En effet, le dénominateur représente le total des heures de travail attendues de l'ensemble des salariés de tous secteurs et niveaux de responsabilité. La CHVACV unifie donc l'analyse de gestion, en s'affranchissant des découpages organisationnels internes, ce qui constitue un avantage par rapport aux méthodes analytiques usuelles et leurs excès de découpage analytique. Signalons en outre qu'elle est facile à calculer et à utiliser, quel que soit le type, le statut, la taille de l'organisation. Par exemple, dans une association comportant une importante activité bénévole, on calcule la CHVACV en comptant au dénominateur l'ensemble des heures salariées et bénévoles nécessaires pour assurer la survie-développement de l'association.

La CHVACV relativise le caractère externe ou interne des facteurs de création de valeur et traduit l'interaction entre des facteurs

---

2. Dans une organisation qui équilibre son budget,  $\text{VACV} = \text{CF}$ .

exogènes et endogènes de performance globale. Par exemple, une meilleure négociation des coûts d'achat des matières se traduit par une augmentation de la CHVACV, du fait d'une augmentation de la VACV résultant de la réduction des CV, de même qu'une formation du personnel ayant permis de réduire les défauts et les déchets accroît la VACV par augmentation du CA et réduction des CV.

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

## 2.2. Signification et fondement de la CHVACV

Le calcul de la CHVACV et sa communication au sein de l'entreprise sensibilisent et responsabilisent l'ensemble des acteurs, en reconnaissant le rôle primordial du potentiel humain dans la création de valeur économique puisqu'une machine ne peut produire de la valeur que si elle est mise en route par des hommes, pilotée et entretenue par eux. Le concept de CHVACV évite les biais sur la contribution respective des facteurs capital et travail à la valeur ajoutée, ainsi que les controverses traditionnelles sur la substituabilité versus la complémentarité de ces deux facteurs. Le ratio CA/HA exprimerait quant à lui seulement l'*efficacité brute*, tandis que le ratio VACV/HA est un indicateur d'*efficacité nette*. En effet, lorsque la CHVACV augmente, toutes choses égales par ailleurs, l'entreprise a réellement créé de la valeur économique, ce qui n'est pas

nécessairement le cas lorsque le chiffre d'affaires augmente mais avec une valeur ajoutée marginale nulle ou négative. Ainsi, l'ensemble des départements de l'entreprise, qu'ils soient « opérationnels » ou « fonctionnels » sont conjointement *solidaires* dans la création ou la destruction de VACV. Le CA est obtenu non par l'action des seuls commerciaux, mais avec le concours de tous les acteurs internes qui ont contribué peu ou prou à l'acte de vente : marketing, production, qualité, logistique, comptabilité, gestion des ressources humaines, recherche et développement... La CHVACV permet donc un pilotage opérationnel à la fois décentralisé et synchronisé et renforce la solidarité transversale des acteurs d'un même processus ou d'une même activité.

### 2.3. Calcul des coûts cachés des dysfonctionnements

La CHVACV permet de valoriser les temps consacrés à l'activité de production récurrente, à l'activité de création de potentiel, c'est-à-dire l'investissement incorporel, ou encore à la régulation des dysfonctionnements.

Les dysfonctionnements constituent une source d'insatisfaction des acteurs internes et externes, parties prenantes de l'entreprise. Un faible niveau de dysfonctionnements est significatif d'un haut niveau de *performance sociale*. Les *coûts cachés* sont la conséquence économique des dysfonctionnements, non explicités dans la comptabilité générale ou analytique de l'entreprise. Ils représentent une destruction de valeur ajoutée réelle (surcharges consommées sans utilité) ou potentielle (coûts d'opportunité).

Le niveau des coûts cachés est ambivalent. C'est une perte de substance économique constatée pour le passé, mais c'est aussi un gisement de ressources recyclables, une réserve potentielle de *performance économique* partiellement récupérable, à l'avenir, pour accroître et financer la capacité de survie-développement de l'entreprise. Cette ambivalence se trouve exprimée par l'expression *coût-performance caché*.

**Figure 2 :** Exemples de coûts cachés.  
Cas d'entreprises

	En euros par personne et par an (actualisés 2008)	En % de la masse salariale
- Grande distribution	14 600 €	84%
- Etude notariale	19 500 €	40%
- Hôpital	18 200 €	51%
- Organisme de sécurité sociale	17 200 €	45%
- Métallurgie	20 600 €	80%
- Electronique	53 700 €	220%

Cette destruction de valeur ajoutée est loin d'être négligeable (cf. fig. 2). Elle représente entre 8% et 40% des coûts de production, soit 7% à 30% du chiffre d'affaires ; elle signifie que les acteurs dénués de tout pouvoir hiérarchique formel ont *de fait* un pouvoir considérable, souvent inconscient, de génération souvent involontaire de coûts cachés. Les coûts-performances cachés corroborent la forte élasticité de la productivité humaine (cf. 1.2 b), dès lors qu'une organisation est susceptible d'augmenter sa production à effectif constant, sans accroître la durée du travail, en réduisant ses dysfonctionnements. Toutefois la conversion des coûts cachés en création de valeur ajoutée implique la négociation de contreparties avec les acteurs afin qu'ils acceptent d'augmenter leurs performances (cf. Annexe 1).

#### 2.4. Mesure des investissements incorporels

L'investissement incorporel, par opposition à l'investissement matériel, est réputé difficile à mesurer, à quelques exceptions près (brevets...). Un investissement incorporel peut se définir par ses effets, en adoptant une perspective plus économique que strictement comptable (Savall, 1974, 1975 ; Savall, Zardet, 1988, 1992). Un investissement incorporel désigne toute ressource non matérielle affectée à des actes produisant une valeur ajoutée supérieure à son coût et des effets positifs au-delà de la période de réalisation de l'investissement. On notera qu'un investissement incorporel peut comporter une petite part, en volume et en valeur, d'investissement matériel, qui en constitue le support. Par exemple, dans le cadre d'un investissement industriel, l'investissement incorporel associé est constitué par : les temps passés au lancement du projet, l'acquisition de savoir-faire externe, la sous-productivité d'apprentissage. Deux critères caractérisent l'investissement incorporel : sa *durabilité* et sa *permanence*, c'est-à-dire son utilisation et l'échelonnement de ses effets sur plusieurs années.

Parmi les investissements incorporels, les investissements d'innovation socio-économique ou investissements en potentiel humain, ont la particularité d'être produits par l'entreprise pour elle-même, et de ne pas être concentrés sur quelques personnes ou quelques services. Ce sont des actions décentralisées, quoique synchronisées et pilotées par la Direction et l'encadrement. Lorsque cet investissement incorporel n'est pas entretenu, on ne peut garantir la permanence de ses effets (Savall, Zardet, 2007).

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



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

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

La mesure de l'investissement incorporel s'opère aisément, dès lors que les temps passés dans les activités qui le constituent sont imputés par les acteurs eux-mêmes puis valorisés à la CHVACV, paramètre qui, désormais, leur est familier.

Par exemple dans un établissement hospitalier de 230 personnes, un investissement en potentiel humain a été réalisé sur deux années successives, comportant des temps passés à hauteur de 3 300 heures (direction, cadres médecins, cadres soignants, cadres administratifs, intervenants internes, agents des services de soins et de la cuisine), valorisés à 30 € de CHVACV, soit environ 109 000 € ou encore 7 heures par salarié et par an pendant 2 ans ; ainsi que des honoraires et frais de déplacements des intervenants extérieurs. Cet investissement représente 1,5% du chiffre d'affaires annuel soit 2,2% de la masse salariale.

Le fait de comptabiliser un investissement incorporel, associé à un investissement matériel, a plusieurs avantages. Il permet de montrer la complémentarité entre les deux sortes d'investissement. Il évite de sous-estimer les besoins en investissement incorporel, ce qui pourrait entraîner une insuffisance de formation intégrée et par conséquent, des coûts cachés importants lors de la mise en route du nouvel équipement tels que sous-productivité au démarrage et déchets. Dès 1994, le Comité Jenkins (AICPA) recommandait de compléter les états financiers de l'entreprise par des données qualitatives et quantitatives sur les investissements incorporels et leurs impacts (Bazet, 1995, Boisselier, 1993). Un autre avantage est d'améliorer les possibilités de financement bancaire grâce à une plus grande transparence sur la rentabilité des projets soumis au financeur.

La comptabilisation de l'investissement incorporel consiste à isoler les charges engagées pour le réaliser en les dissociant des charges imputables aux activités récurrentes. Cela conduit à imputer la totalité des temps des personnes exclusivement consacrées à ces activités d'investissement incorporel, ainsi qu'une quote-part des temps des cadres et agents de maîtrise qui s'y consacrent partiellement. La méthode de coût-valeur des activités facilite cette imputation.

## 2.5. La méthode socio-économique de coût-valeur des activités

La CHVACV intègre, dans l'évaluation de la performance économique globale, à la fois les résultats immédiats et la création de potentiel de l'entreprise. En effet, les heures sont consacrées aux activités, pour partie de *gestion-sécurité*, qui génère les *résultats immédiats* - ou à court terme - de l'entreprise, pour partie de *gestion-développement*. Celle-ci engendre la *création de potentiel* qui améliorera les résultats futurs. Cette création de potentiel constitue un investissement incorporel *endogène*. Ce dernier est ainsi évalué, mois après mois, dans l'entreprise, dès lors que le nombre d'heures consacrées à cet investissement par tous les acteurs impliqués, quel que soit leur métier, niveau hiérarchique, statut, est mesuré à la source, et valorisé à la CHVACV. La même technique, appliquée aux activités de gestion-sécurité, permet de mesurer les coûts cachés des dysfonctionnements, en identifiant ceux-ci sur des lignes spécifiques de la *nomenclature d'activités* utilisée par chaque acteur. Ainsi, une ligne d'activité « retouches » permet d'évaluer le coût caché de régulation de ces défauts de qualité en valorisant à la CHVACV les temps passés aux retouches par les ouvriers de production et leur encadrement (quote-part de leur activité) ainsi que la totalité du temps des ouvriers spécialisés dans les retouches. Le raisonnement est que la CHVACV étant par exemple de 30 €, lorsqu'une personne passe une heure à produire un objet qui sera vendu, accepté et payé par le client, la valeur ajoutée *gagnée* par l'entreprise est de 30 €. Si, au contraire, une heure a été affectée à la régulation d'un dysfonctionnement, la valeur ajoutée *perdue* est de 30 €.

Cette méthode de coûts-valeurs des activités fondée sur la ventilation directe des temps de travail par chaque acteur selon une *nomenclature d'activités* commune à toute l'entreprise permet d'interpréter l'évolution de la CHVACV (cf. 2.1).

- **La nomenclature d'activités**

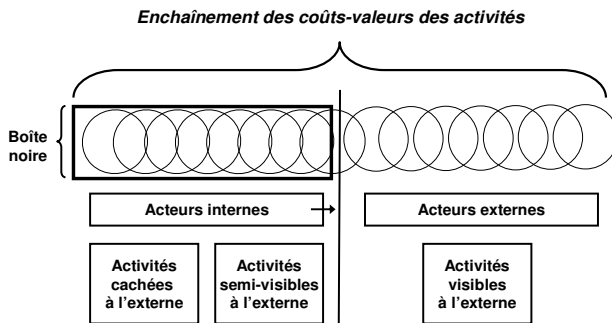
La nomenclature d'activités d'une entreprise est une nomenclature *arborescente* qui recense toutes les activités réalisées par l'ensemble des acteurs et permet d'y imputer mensuellement les temps passés, selon un principe d'imputation par destination aux objectifs externes et non par nature de tâche.

A titre d'exemple, un secrétaire qui a saisi un dossier de proposition commerciale de formation à remettre à un client n'imputera pas ce temps à la tâche « saisie-dactylographie » mais à la famille d'activités « formations », dans une rubrique d'*activité* « négociations et propositions commerciales ».

Cette méthode d'imputation a des effets puissants. Au lieu de centrer la contribution de la secrétaire sur la saisie de documents, on consacre sa contribution à la négociation de ce projet commercial, on la sensibilise et on la responsabilise quant à l'importance de la qualité de son travail y compris dans son impact sur la réussite de la négociation, on met en valeur son rôle personnel au sein de l'équipe – transversale – de vente.

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

**Figure 3** : L'enchaînement des activités internes et externes



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

- *L'imputation des temps à la source*

Lorsque la nomenclature générale de l'entreprise est élaborée, au terme d'un processus descendant et remontant associant toutes les catégories d'acteurs, jusqu'au niveau du personnel de base, une formation des acteurs est nécessaire pour organiser une imputation à la

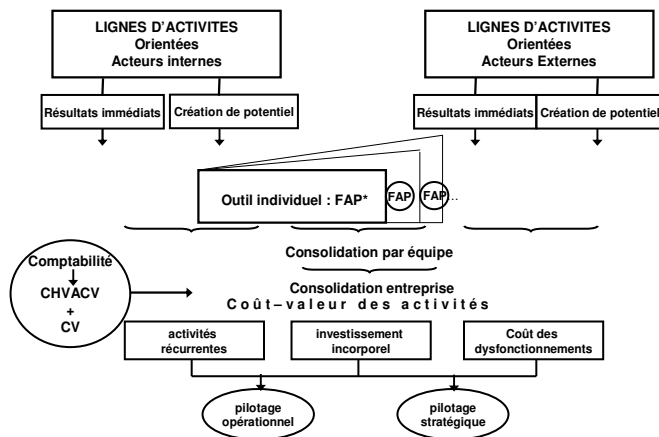
source de leurs temps répartis par activités, à partir de l'agenda, chacun renseignant son outil « *fiche d'activité polyvalente* » (FAP). L'ensemble des FAP structure un système d'information et de pilotage opérationnel et stratégique (cf. fig. 4). Les expérimentations montrent que ce dispositif est attractif pour les acteurs internes car il implique les trois niveaux de pilotage et cultive les réflexes d'anticipation :

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

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

- au *niveau de l'entreprise*, la consolidation mensuelle des FAP renseigne sur l'affectation réelle des heures rémunérées pour les différentes activités, éclaire l'interprétation de l'évolution de la CHVACV, outil de pilotage opérationnel et stratégique, calculé mensuellement à partir de la comptabilité générale.

**Figure 4** - Système de pilotage opérationnel et stratégique par les coûts-valeurs des activités



\*FAP : Fiche d'Activité Polyvalente renseignée semestriellement en temps budgété (FAP prévisionnelle) puis mensuellement en temps réalisé (FAP réelle), par chaque personne.

Cette méthode de coût-valeur des activités réussit ainsi à réduire les effets nocifs du virus TFW, en particulier des excès de la spécialisation des personnes et des fonctions, en déclassant le concept de tâche individuelle au profit de celui d'activité transversale, propulsant ainsi le principe d'efficacité et d'efficience des équipes travaillant ensemble pour réussir des activités et atteindre des performances durables.

Le temps, loin d'être une simple contrainte, est donc appréhendé comme une ressource modelable sur laquelle les acteurs ont une marge de manœuvre proactive.

Simultanément, un *contrôle de gestion actif* s'installe et développe la fonction d'*auto-contrôle de gestion* de chacun. Les nombreuses expérimentations ont montré que la FAP est un outil d'implication, support de dialogue, de négociation, de contractualisation entre une personne et son responsable d'une part et, transversalement, avec ses différents partenaires qui concourent à une même activité, tout au long de son processus et quel que soit le département auquel ils sont rattachés dans l'organigramme.

## **2.6. La rentabilité des investissements incorporels en potentiel humain**

Nous avons réalisé une étude approfondie sur 40 cas d'entreprise ayant conduit une stratégie proactive endogène d'investissement, dans la période 1984 à 2007, en potentiel humain (Savall, Zardet, 2007).

Une première étape consiste à analyser les dysfonctionnements et évaluer les coûts cachés de l'entreprise, une deuxième à accompagner l'entreprise dans l'élaboration d'un projet d'innovation socio-économique, une troisième à évaluer le montant de l'investissement incorporel réalisé, l'accroissement de valeur ajoutée sur coûts variables, et ainsi à calculer à partir de la comptabilité générale de l'entreprise, le taux de rentabilité globale de l'investissement incorporel et la vitesse de retour sur investissement.

Les résultats, synthétisés dans la figure 5 (cf. aussi Annexe 2), mettent en évidence un très haut degré de rentabilité de l'investissement incorporel en potentiel humain : entre 210 et 4000%, une très grande rapidité de retour sur investissement : entre moins d'un mois et 6 mois maximum. L'investissement incorporel, dans les 40 cas étudiés, est autofinancé dans tous les cas dès la première année, ce qui démontre la grande rapidité de conversion des coûts cachés en valeur ajoutée, lorsque l'on parvient à impliquer l'ensemble des acteurs dans un processus d'innovation socioéconomique, considéré comme un cycle d'apprentissage visant à métamorphoser le fonctionnement de l'entreprise.

**Figure 5** - Répartition des 40 entreprises selon les critères de rentabilité et de retour sur investissement (II)

Taux de rentabilité de l'II	Entreprises						
	Nombre	% de l'échantillon	% cumulé	Période de remboursement de l'II	Nombre	% de l'échantillon	% cumulé
210% à 980%	15	37,5%	37,5%	moins de : 1 mois	21	50%	50%
1000% à 1980%	16	40%	77,5%	Entre 1 et 2 mois	12	30%	80%
2000% à 3000%	6	15%	92,5%	Entre 2 et 3 mois	2	5%	85%
3000% à 4014%	3	7,5%	100%	Entre 4 et 6 mois	5	15%	100%
<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

Parmi les résultats significatifs, on constate que la taille de l'entreprise, l'intensité et la durée de l'investissement incorporel ont une influence positive sur le taux de rentabilité de cet investissement. Le montant de l'investissement incorporel représente entre 1% et 6% du montant des coûts cachés et ce dans 82% des cas, ce qui constitue un investissement relativement faible et confirme que toute entreprise a la capacité d'autofinancer le coût de cet investissement, sans recourir à des financements externes, aléatoires et onéreux. L'accroissement de la VACV montre que l'investissement incorporel a accru la capacité de production de l'entreprise, et sa capacité de vente, grâce à une meilleure qualité de ses produits, une meilleure écoute de la clientèle, un développement partagé de sa fonction vitale de vente auprès de tous les acteurs et la stimulation de ses innovations matérielles et incorporelles.

## Conclusion

Le modèle de coût-valeur des activités constitue un sous-ensemble de la théorie socio-économique (cf Annexe 1).

L'implantation du modèle de coût-valeur des activités, concomitante ou postérieure à celle des outils de management socio-économique, génère un système d'aide à la décision, à la fois stratégique et de pilotage opérationnel, qui développe la responsabilité économique de tous les acteurs, même au niveau le plus modeste, quant à l'usage de leurs ressources-temps. Une rationalité multidimensionnelle de la décision (gestion-sécurité versus gestion – développement, critères de préférence qualitatifs, quantitatifs et financiers) se substitue progressivement à une rationalité

exclusivement fondée sur le court-terme et les critères financiers. Simultanément, ce modèle contribue à rendre cohérents des systèmes d'évaluation et de « reporting » à l'intention des *parties prenantes*, à accorder la primauté au « *capitalisme d'entrepreneur* » par rapport au « *capitalisme financier* ».

Les résultats de nos recherches-interventions sur la méthode de coût-valeur des activités font clairement ressortir que les entreprises l'utilisent pour la prise de décision, sans l'articuler aux autres systèmes d'analyse des coûts de revient en usage (méthodes ABC-ABM, coûts de sections, centres de profit, direct costing, etc) et, semble-t-il, tendent à les supplanter en douceur et progressivement, selon un processus d'apprentissage.

Un observatoire, constitué d'une vingtaine d'entreprises et d'organisations publiques dans trois pays européens, nous permettra d'évaluer et d'interpréter cette tendance émergente.

## ANNEXE 1

### Historique et noyau dur de la théorie socio-économique des organisations

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

En effet, une organisation est un ensemble complexe comprenant *cinq types de structures*, physiques, technologiques, organisationnelles, démographiques et mentales, *qui interagissent avec cinq types de comportements humains*, individuels, de groupe d'activité, catégoriels, de groupe d'affinité et collectifs. Cette interaction permanente et complexe crée des pulsations d'activité qui constituent le fonctionnement de l'entreprise et aboutissent à un certain résultat. Or, l'on discerne dans ce fonctionnement des anomalies, des perturbations, des écarts entre le fonctionnement souhaité et le fonctionnement constaté : ce sont les *dysfonctionnements*. Ceux-ci peuvent être classés en six familles : 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. Ces six familles constituent à la fois des variables explicatives du fonctionnement réel de l'entreprise et des domaines d'actions d'amélioration visant à corriger les dysfonctionnements recensés lors du diagnostic de l'organisation.

Les régulations engendrées par ces dysfonctionnements génèrent des coûts pour l'organisation qui sont, pour la plupart, des *coûts cachés* qui entachent la pertinence, l'efficacité et l'efficience des décisions. La méthode socio-économique d'analyse des coûts cachés comporte cinq rubriques d'indicateurs socio-économiques, trois à *dominante sociale* : l'absentéisme, les accidents du travail et maladies professionnelles, la rotation du personnel, deux à *dominante économique* : la qualité des produits (biens et services), la productivité directe (quantités produites).



Ces coûts cachés affectent la performance économique de l'entreprise. En effet, les coûts cachés comportent six composants. Les trois premiers constituent des *charges* que l'organisation pourrait éviter, au moins partiellement, si son niveau de dysfonctionnements était moins élevé : il s'agit des *sursalaires*, des *surtemps* et des *surconsommations*. Les trois autres composants sont de nature particulière car ils ne constituent pas vraiment une charge, mais un non-produit, c'est-à-dire une perte de production ou d'activité engendrée par les dysfonctionnements, à savoir un manque à gagner, un coût d'opportunité. Il s'agit des *non-productions*, des *non-créations de potentiel* et des *risques* subis par l'entreprise.

A l'interface d'une organisation et de son environnement, selon une vision qui s'inscrit bien dans l'optique développée par François Perroux sur sa théorie des unités actives (Perroux, 1975), le niveau élevé des coûts cachés mesure la perte de force stratégique de l'organisation face aux autres organisations environnantes. La *force stratégique* (Savall 1978, 1979, Savall - Zardet 1987, 1992, 1995, 1996) est la capacité d'une organisation à « résister » aux autres acteurs de son environnement (clients, fournisseurs, concurrents, institutions, personnel) en vue d'assurer sa survie-développement grâce au maintien, voire au développement de son *efficacité* stratégique (atteinte des objectifs à court, moyen et long termes) et de son *efficience* stratégique (création de ressources et leur bon usage dans l'action). Ce savoir-faire collectif des acteurs d'une organisation fluctue au fil du temps sous l'influence des événements et des acteurs environnants. La maintenance de ce savoir-faire exige un investissement incorporel permanent dont le niveau est insuffisant dans la plupart des organisations.

Au sein de l'entreprise, le niveau élevé des coûts cachés des dysfonctionnements mesure aussi le pouvoir économique caché de destruction de valeur ajoutée détenu par l'ensemble des acteurs de l'organisation. En effet, un dysfonctionnement est le résultat d'une interaction entre deux ou plusieurs acteurs (individus, équipes, départements) et jamais l'effet d'une action solitaire et univoque d'un acteur ou d'une catégorie d'acteurs. Les recherches-interventions conduites par l'équipe de l'ISEOR depuis 1974\* ont montré que la réduction des dysfonctionnements et des coûts cachés corrélatifs exige une action concertée délibérée, conduisant à un accroissement du degré d'implication et de coopération des acteurs dont il découle un

---

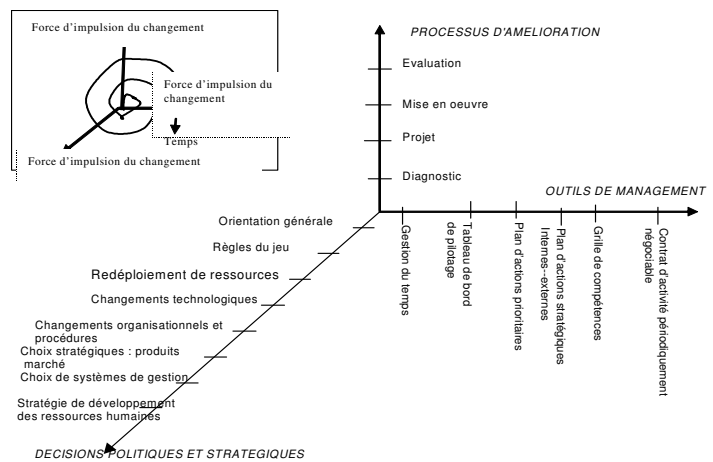
\* En interaction avec 110 000 personnes, dans 1 200 organisations privées et publiques, industrielles (42%), tertiaires (28%) et de service public (30%), dans 34 pays d'Europe, d'Amérique, d'Afrique et d'Asie, de toutes tailles (petites, moyennes, grandes et très grandes).cf. Savall, 1979 ; Savall, Zardet, 1987, 1992, 2007.

accroissement de la performance sociale et économique durable de l'organisation.

En effet, si l'on admet que l'activité est le résultat d'un système d'acteurs en état de conflit-coopération (Perroux 1972, 1975), l'observation scientifique des processus d'évolution des organisations montre que l'« action naturelle » des acteurs tend à dérégler le couple efficacité-efficience de l'organisation. Cela correspond à une baisse de la coopération dans le dosage conflit-coopération qui conduit à un surcroît de destruction de valeur ajoutée dû aux coûts cachés des dysfonctionnements. L'accroissement du degré de coopération exige un accroissement de l'implication des acteurs, sous l'impulsion d'une action délibérée et coordonnée de management qui se traduit par des actions d'investissement incorporel pour développer le potentiel humain.

Le processus d'intervention socio-économique propose d'améliorer la *qualité intégrale* (interne et externe) des organisations ainsi que le *pilotage de la performance* économique et sociale au travers de deux axes (cf fig. 6) :

**Figure 6 :** Articulation des trois forces d'impulsion du changement



Les outils de management socio-économique, implantés au cours du processus de changement structuré avec les acteurs de l'organisation, permettent de mieux maîtriser les coûts de fonctionnement, en particulier par la conversion partielle des coûts cachés en création de valeur ajoutée.



## REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- ALEZRA, C., ENGEL, F., FIXARI, D., MOISDON, J.C., 1986, *Chercheurs dans l'entreprise ou la recherche en action*, Ministère de la recherche et de la technologie.
- ANSOFF, H.I., 1981, Préface au livre de H. Savall : *Work and People. An economic evaluation of job enrichment*. Oxford University Press.
- BAZET, J.L., 1995, « Investissements immatériels et information comptable et financière », in Actes du 16<sup>ème</sup> Congrès AFC.
- BOISSELIER, P., 1993, *L'investissement immatériel, gestion et comptabilisation*, Editions De Boeck, Bruxelles.
- BOJE, D., ROSILE, G.A., 2003, Comparison of socio-economic and other transorganizational development methods, in *Journal of Organizational Change Management*.
- BOURNOIS, F., DUVAL-HAMEL, J., ROUSSILLON, S., SCARINGELLA, J.L., 2007, *Voyage au cœur de la dirigeance*, Eyrolles, 2007.
- BUONO, A. F., SAVALL, H., 2007, "Socio-Economic intervention in Organizations : the intervener-researcher and the SEAM approach to organizational analysis.", IAP (Etats-Unis)
- BUONO, A.F., 2003, SEAM-less post-merger integration strategies: a cause for concern, in *Journal of Organizational Change Management*.
- CARLSON, S., 1951, *Executive behavior*, Strombergs, Stockholm.
- CARRE, J. J., DUBOIS, P., MALINVAUD, E., 1972, *La croissance française. Un essai d'analyse économique causale de l'après-guerre*, Ed. du Seuil, Paris.
- FAYOL, H., 1916, *Administration industrielle et générale*, (réédition Dunod, 1999).
- FERNANDEZ, M., SAVALL H., 2004, *El modelo de Gestión Socio-Económica en Organizaciones Mexicanas*, Edición UAM, México.
- HARRIS, M. E., 2001, *Management Consulting in the 21<sup>st</sup> Century*, in *Knowledge and Value Development in Management Consulting*.
- HAYES, R. B., 2001, "Using real option concepts to guide the nature and measured benefits of consulting interventions involving investment analysis, in *Knowledge and Value Development in Management Consulting*.
- MARTINKI, M-J., GARDNER, W. L., 1990, Structured observation of managerial work : a replication and synthesis, *Journal of Management Studies*, vol 27, n°3.
- PERRoux, F., 1979, *L'entreprise, l'équilibre rénové et les coûts cachés*, Préface de "Reconstruire l'entreprise", Dunod.
- PERRoux, F., 1975, *Théorie des unités actives*, Dunod.
- PERRoux, F., 1973, *Pouvoir et économie*, Dunod.
- PLANE, J. M., 2003, *Théories des organisations*, Dunod.
- ROJOT, J., 2003, « *Théorie des organisations* », Eska.

- SAVALL H., (Guest editor), 2003, Socio-Economic Approach to Management, Special issue, *Journal of Organizational Change Management*, Emerald (Etats-Unis)
- SAVALL H., 1979, *Reconstruire l'entreprise. Analyse socio-économique des conditions de travail*, Dunod.
- SAVALL H., 1974, 1975, *Enrichir le travail humain : l'évaluation économique*, Dunod : (4e édition augmentée chez Economica, 1989) ; Préface de Jacques Delors ; traduit en espagnol (*Por un trabajo más humano* Editions Techniban, 1977, Madrid) et en anglais (*Work & people, An Economic Evaluation of Job-Enrichment* , Oxford University Press, 1981).
- SAVALL, H., ZARDET, V., 2008, *Mastering Hidden Costs and Socio-Economic performance*, ed. IAP (Etats-Unis).
- SAVALL, H., ZARDET, V., 2007, L'importance stratégique de l'investissement incorporel : résultats qualimétriques de cas d'entreprises. Colloque IIC-ISEOR, American Accounting Association, Lyon.
- SAVALL, H., ZARDET, V., 2005, *Tétranormalisation: défis et dynamiques*, Economica.
- SAVALL, H., ZARDET, V., 2004, « *Recherche en Sciences de Gestion : Approche Qualimétrique, Observer l'objet complexe* », préface du Pr Boje (Etats-Unis), Economica.
- SAVALL, H., ZARDET, V., 1995, (2ème édition, 2005), *Ingénierie stratégique du roseau*, Economica.
- SAVALL, H., ZARDET, V., 1992, *Le nouveau contrôle de gestion. Méthode des coûts-performances cachés*, Editions Eyrolles, Paris.
- SAVALL, H., ZARDET, V., 1988, L'investissement immatériel, intellectuel et incorporel dans les entreprises et les organisations. Formalisation dans le cadre de l'analyse socio-économique. Colloque CERISY sur les métiers de l'organisation
- SAVALL, H., ZARDET, V., 1987, *Maîtriser les coûts et les performances cachés*, 4ème édition 2003, Economica.
- SAVALL, H., ZARDET, V., PÉRON, M., 2006, "Validity in action-research: the example of Intervention-Research based on the qualimetrics approach". Congrès EGOS, Bergen.
- SAVALL, H., ZARDET, V., BONNET, M., 2000, *Releasing the untapped potential of enterprises through Socio-Economic Management*, ILO-BIT, Geneva ; traduit en anglais et en espagnol.
- STEWART, R., 1976, *Contrasts in management, A study of different types of managers : their demands and choices*, Maidenhead, Berkshire.
- TAYLOR, F.W., 1911, *The principle of Scientific Management*, (réédition 2004, Project Gutenberg).
- TREPO, G., DE GEUSER, F., 2003, Managing the unmanageable : how can SEAM give back to employees and work situations their anthropological original substance ? *Journal of Organizational Change Management*, Emerald (Etats-Unis)
- WEBER, M., 1922, *Economie et Société*, (réédition 2007, Pocket).
- ZARDET, V., BONNET, M., 1999, "Arbitrage entre autonomie et contrôle : Cas d'expérimentation de la méthode de délégation concertée », 10<sup>ème</sup> Congrès de l'AGRH.

Copyright of *Revue Sciences de Gestion* is the property of ISEOR and its content may not be copied or emailed to multiple sites or posted to a listserv without the copyright holder's express written permission. However, users may print, download, or email articles for individual use.