

**UNIVERSITE DE DROIT, D'ECONOMIE ET DES SCIENCES D'AIX MARSEILLE  
UNIVERSITE PAUL CEZANNE  
INSTITUT D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES**

**CENTRE D'ETUDES ET DE RECHERCHE  
SUR LES ORGANISATIONS ET LA GESTION**

**GESTION DU PERIMETRE SOCIAL :  
DE LA MESURE DE PERFORMANCE  
A L'ANALYSE DE RISQUE**

*Claude FIORE\**  
*Bernard GRAND\*\**  
*Jean-Marc SUZANNE\*\*\**

**W.P. n° 823**

**Mars 2008**

*\*Maître de Conférences, CRET-LOG, Université de la Méditerranée, Aix-Marseille II*

*\*\*Professeur des Universités, CEROG-IAE d'Aix-en-Provence, Université Paul Cézanne Aix-Marseille III, Clos Guiot Puyricard, CS 30063, 13089 Aix-en-Provence Cedex 2*

*\*\*\*Doctorant CRET-LOG, Université de la Méditerranée, Aix-Marseille II*

Toute reproduction interdite

L'institut n'entend donner aucune approbation, ni improbation aux opinions émises dans ces publications : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

Institut d'Administration des Entreprises, Clos Guiot, Puyricard, CS 30063  
13089 Aix-en-Provence Cedex 2, France  
Tel. : 04 42 28 08 08.- Fax : 04 42 28 08 00

## **Gestion du périmètre social : de la mesure de performance à l'analyse de risque.**

### **Managing Stakeholders : from performance measures to risk analysis**

Fiore Claude MCF, CRET-LOG, Université de la Méditerranée

Bernard Grand, CEROG, Université Paul Cézanne

Suzanne Jean Marc, CRET-LOG, Université de la Méditerranée

#### **Résumé français**

Gérer les parties-prenantes implique une claire identification des ces dernières. La théorie philosophique de la reconnaissance de Mead permet l'élaboration d'une typologie spécifique et opérationnelle. Certaines parties-prenantes sont explicitement reconnues par la firme et ainsi, peuvent faire l'objet de mesures de performances ; alors que d'autres ne sont reconnues que tacitement et doivent faire l'objet d'une analyse de risque. Les diverses techniques permettant l'opérationnalisation de ces analyses sont examinées en termes de chaîne causale des performances, et de *Time Driven Costs*, conduisant à une mesure ex ante et non plus ex post des performances.

**Mots clés :** périmètre social, valeur partenariale, chaîne causale, performance, coûts d'opportunités.

#### **Abstract**

In order to manage their stakeholders, firms have to clearly identify them. The Mead's philosophical theory about recognition helps us to define a specific typology of stakeholders. Stakeholders are either explicitly recognized by the firm and so, can be an object of performance analysis; either they are implicitly recognized and so, they can be an object of risk analysis. Then, we analyse the pros and cons of managerial techniques. We highlight the interest of using causal chain of performances, and Time Driven Costs, leading to ex ante measures rather than usual ex post performances.

**Key words:** Social perimeter, stakeholders value, causal chain, performance analysis, opportunities cost.

Issus de l'économie standard et de la théorie des droits de propriété, les frontières de la firme ont tout d'abord été présentées selon des critères juridiques de propriété. Ce premier périmètre aide à définir la notion de groupe de sociétés (reliées entre elles par la possession de titres de propriété) ainsi que les techniques comptables de consolidation en France. La théorie de la création de valeur pour les actionnaires se rattache aussi à cette vision juridique de la firme. Conformément à la théorie des droits de propriété, les actionnaires sont les créanciers résiduels et la firme doit mettre en place un ensemble de contrats incitatifs devant assurer la maximisation de leur richesse (Jensen, Meckling 1976).

Il apparaît que cette notion peut être élargie à un périmètre économique qui prendrait en son sein l'ensemble des organisations qui seraient en relation contractuelle récurrente avec l'entité décrite. Dans ce sens, les sous-traitants pour qui les commandes du donneur d'ordre seraient vitales, seraient inclus dans ce périmètre du fait de leur sensibilité aux commandes provenant de l'entité. Ce périmètre est doté d'instruments de contrôle et de mesure de la performance. Par exemple, le reengineering, les techniques de just in time, le supply chain management permettent de gérer au mieux ce périmètre économique.

Ces deux périmètres font appel pour leur gestion à des outils classiques de contrôle de gestion et l'objectif de ces contrôles est généralement orienté vers une seule partie-prenante (Freeman, 1984) : l'actionnaire.

Ils sont peu adaptés pour une mesure globale de la rente partenariale créée par l'entreprise en relation avec les différentes parties-prenantes.

En effet la multiplicité des parties-prenantes nécessite une lecture des dynamiques relationnelles à des fins de création de valeur partenariale (Charreaux, Desbrières, 1998) . Les changements imprévisibles auxquels sont confrontées les entreprises modifient en permanence la nature des interactions entre les différentes parties-prenantes et produisent des frontières organisationnelles, en constante mouvance, qui débordent celles d'un périmètre juridique fondé sur la propriété des actifs ou celles, économiques, fondées sur le critère de contrat. Nous appellerons cet espace de coalition organisationnelle en constance mouvance périmètre social. A travers le périmètre social le dirigeant peut disposer d'une grille de lecture des interactions avec l'ensemble de ses parties-prenantes afin de dégager les marges de manœuvres (Herriau, 1998) nécessaires pour la création de valeur partenariale. Cette approche partenariale suppose donc un changement dans le système politique de gouvernance (Charreaux, Wirtz, 2006) et appelle une politique d'indentification, de reconnaissance et de gestion des parties-prenantes.

L'objectif de ce travail est de justifier dans un premier temps une typologie des parties-prenantes en lien avec les trois périmètres définis ci-dessus. Pour y parvenir, nous ferons appel à la théorie philosophique de la reconnaissance. Notre travail aboutira à une matrice qui ordonnera des parties-prenantes explicites et des parties-prenantes implicites.

Dans un deuxième temps, nous regarderons les outils de gestion propres à chaque catégorie de parties-prenantes. Il apparaît que les mesures de contribution et de performances des parties-prenantes explicites renvoient aux outils modernes du contrôle de gestion. Par opposition, les outils traditionnels de mesure de performances sont inadéquats pour manager les parties-prenantes implicites. La gestion des parties-prenantes implicites fait appel aux techniques de la gestion des risques. Ainsi, en fonction des caractéristiques supposées des parties-prenantes, la firme devra mettre en œuvre des outils de mesure qui relèvent de deux champs de réflexion différents.

## **1 L'identification des parties-prenantes à l'aide de la théorie philosophique de la reconnaissance**

L'identification des parties-prenantes permettant la conceptualisation du périmètre social nous impose de réfléchir à l'entreprise en tant que système social ouvert sur son environnement. Elle mobilise une approche systémique (Le Moigne, 1999) et nous invite de la même manière à reconnaître l'existence d'un soi organisationnel (Hatch, Schultz, 2004) à la base de la construction de l'identité organisationnelle.

Les différentes typologies des parties-prenantes ne sont généralement pas fondées sur des théories spécifiques mais induites par des illustrations ou entretiens. N'ayant pas d'accord entre les auteurs sur la nature et l'étendue de la responsabilité sociale des entreprises, il n'est donc pas surprenant que les différentes études empiriques réalisées sur le sujet n'utilisent pas une même typologie [Igalens et Gond (2003)]. Au-delà de la classique séparation entre parties-prenantes internes et externes, nous trouvons, par exemple, Carroll (1979) qui utilise 4 types de responsabilité : économique, légale, morale et discrétionnaire<sup>1</sup>. Par ailleurs, Swanson (1995) et Wood (1991) proposent des modèles explicatifs intégrant le niveau de responsabilité (institutionnel, organisationnel ou individuel), les processus de gestion (environnement, parties-prenantes...) et les conséquences (impacts sociaux, programmes, politiques). Une

---

<sup>1</sup> Par discrétionnaire il faut entendre « éthique » au sens de Ricoeur, c'est-à-dire un ensemble de normes propres à la personne et non imposées par l'extérieur, par la « morale ».

classification des pratiques de responsabilité sociale très opérationnelle est proposée par Welford (2004). L'auteur relie les aspects internes (absence de discrimination, égalité de traitement, processus de mesure des temps, formation, liberté syndicale, droits de l'homme), externes (standard de travail, travail des enfants, protection des droits de l'homme, implication locale, processus de résolution des conflits, commerce équitable, protection des cultures et des structures locales, code de conduite), la comptabilité sociale et la citoyenneté de l'entreprise (développement durable, programmes éducatifs, ...) aux sources développées par différents organismes (Unesco, Onu, Ilo, Ethical trading initiative. Enfin, Clarkson (1995) classe les actions en fonction des parties-prenantes primaires et secondaires.

Nous proposons une nouvelle typologie qui, bien que proche de celle de Clarkson, est fondée sur la logique de la reconnaissance. En effet, l'entreprise doit reconnaître ses parties-prenantes et ses dernières doivent à leur tour se reconnaître comme parties-prenantes de l'entreprise. Les mécanismes par lesquels les acteurs se reconnaissent ou se dénieient vont permettre la formation du périmètre social de la firme. C'est la structure organisationnelle projetée (ce que l'entreprise croit être et comment elle applique cette croyance pour s'organiser) et l'ensemble des jugements des parties-prenantes qui vont créer des coalitions d'acteurs. L'ensemble de ces coalitions constituent le périmètre social de la firme. Il est fondé sur l'identité de la firme.

Comme le soulignent Cornillessen et alii (2007), l'intérêt managérial pour les liens entre les aspects identitaires et les processus organisationnels ne cesse de croître traduisant ce perpétuel besoin de reconnaissance. La dynamique de l'identité organisationnelle apparaît comme une tension permanente entre la structure organisationnelle projetée et l'ensemble des jugements des parties-prenantes qui forge l'image de l'organisation (Hatch, Schultz, 2004). Plus important sera le nombre de parties-prenantes, plus grand sera le périmètre social et les probabilités d'occurrences de construction/déconstruction du périmètre social, enrichissant de manière itérative les coalitions organisationnelles à travers les opérations cognitives de l'organisation.

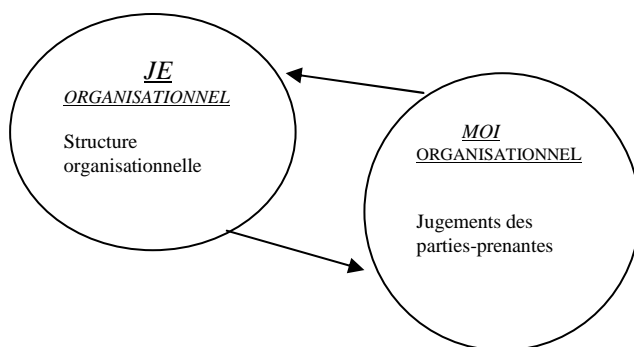
Il devient possible de reconnaître à travers le périmètre social tous les acteurs susceptibles d'influencer ou d'être influencés par la valeur créée par l'entreprise. C'est dans cette tension cognitive que se trouvent les marges de manœuvres organisationnelles et les leviers de création de la valeur partenariale.

La construction/déconstruction du périmètre social d'une entreprise est le résultat d'un ensemble d'interactions entre les différentes parties-prenantes et nécessite de faire appel à la théorie de la reconnaissance axée sur le développement du soi pour comprendre les dynamiques relationnelles.

L'étude du Soi<sup>2</sup> comme un phénomène social entraîne une rupture dans l'approche jusqu'alors philosophique de cette notion. Mead (1963) propose une étude du Soi où les individus développent leurs capacités cognitives en fonction de situations où leurs actes habituels deviennent problématiques, ils prennent ainsi conscience de leur subjectivité. La production de sens se fait par les interactions interpersonnelles. Le Soi d'un individu se développe à partir des jugements qu'autrui émet sur lui (ce que Mead appelle l'autrui généralisé) à l'intérieur d'un contexte dans lequel cet individu et autrui interagissent.

A travers l'analyse Meadienne des opérations cognitives de l'esprit humain, nous retrouvons une problématique de gestion liée au choix de la coopération ou du conflit. L'existence d'un soi organisationnel (Hatch, Schultz 2004) repose sur un processus d'interactions entre l'entreprise et l'ensemble de ses parties-prenantes. La dynamique de l'identité organisationnelle est une tension permanente entre le « je organisationnel » (personal organisational self) qui porte la structure organisationnelle en interne et le « moi organisationnel » (social organisational self) ensemble des jugements des parties-prenantes qui forge l'image de l'organisation en externe

Figure 1 : Le soi organisationnel.



---

<sup>2</sup> Les premières approches du Soi, et notamment du Soi social, ont été esquissées par James (1890) et Baldwin (1897), et relayées par Cooley (1902) et Mead (1934).

Cela signifie que l'image du Soi organisationnel a des possibilités de se transformer au fur et à mesure de la remise en cause des différentes coalitions organisationnelles. Ainsi la théorie Meadienne d'un dialogue entre le « je organisationnel » et le « moi organisationnel » qui participe à la construction identitaire de chaque individu peut être étendu à la construction identitaire des organisations (Gioia et *al* 2000).

En effet, l'identité organisationnelle se reflète dans l'opinion des parties-prenantes ce qui pousse l'entreprise à développer ses logiques d'actions en fonction de ce qu'elle y voit. L'approche par la reconnaissance en termes d'interactions permet d'appréhender les phénomènes d'émergence de risques et d'opportunités afin de piloter les performances.

Pour cela il est indispensable de connaître les différents niveaux de reconnaissance concernant chaque partie-prenante afin de mesurer la contribution de chacune à la rente partenariale et les marges de manœuvre qui en résultent.

La reconnaissance d'une partie-prenante est le résultat d'un processus cognitif traduisant un jeu d'influence. Une partie-prenante est un individu ou un groupe, touché directement ou indirectement par une activité. Cela signifie que chaque partie-prenante peut avoir ou pas un intérêt à voir se produire un changement ou à maintenir une situation. Il existe dans le processus d'interaction une intersubjectivité dans l'évaluation des risques et des opportunités.

Beaucoup de dirigeants supposent avoir une bonne connaissance des parties-prenantes de leur entreprise grâce à une analyse fine des comptes sociaux liés au périmètre juridique. Mais si l'on suit une approche en terme de reconnaissance, l'élargissement de l'approche contractuelle à d'autres parties-prenantes conduit à étudier l'efficacité des systèmes de pilotage de performances non plus du seul point de vue des actionnaires mais en tenant compte des interactions entre l'ensemble des parties-prenantes. C'est pourquoi avant d'atteindre un consensus au sein de l'organisation, il peut être préférable de consulter chaque groupe de parties-prenantes pour faciliter leur engagement et leur contribution à la rente partenariale.

Le profil des parties-prenantes ainsi que l'importance de leurs enjeux varient en fonction du problème à traiter. Selon Clarkson (1995), on peut scinder les parties-prenantes en deux groupes :

Les parties-prenantes primaires directement concernées,

Les parties-prenantes secondaires indirectement touchées;

Si la typologie de Clarkson nous apparaît très pertinente, elle souffre néanmoins d'une difficulté quant à son opérationnalisation. Parfaite pour rendre compte du passé, elle ne permet pas de dégager des mesures ou des lignes d'actions en cela que le niveau d'importance ou d'urgence entre l'entreprise et sa partie-prenante n'est pas clarifié. Ainsi il est possible de mettre le curseur à un niveau ou bien à un autre.

Notre proposition de clivage entre des parties-prenantes que nous considérons comme « primaires » et celles qui seraient « secondaires » tient à l'explicitation par la firme de la relation.

Les dynamiques relationnelles des parties-prenantes explicites sont en règle générale contractualisées (actionnaires, clients, fournisseurs, état, salariés). Par contre en ce qui concerne les parties-prenantes tacites, il n'y a pas de contrat impliquant des droits et obligations réciproques. Les parties-prenantes reconnues explicitement vont bien au-delà du périmètre juridique. Leur ensemble permet de dessiner le périmètre économique de la firme. Ainsi un sous-traitant récurrent sera une partie-prenante<sup>3</sup>.

La reconnaissance explicite, correspond à une contractualisation récurrente des relations (nous excluons le contrat non renouvelé qui ne met en rapport les entités qu'une seule fois) alors que la reconnaissance tacite correspond à l'ensemble des relations non formalisées. Le déni de reconnaissance correspond au cas où l'on pense qu'il n'existe aucune forme de liens relationnels.

Puisque la reconnaissance est le résultat d'interactions intersubjectives, il est intéressant d'un point de vue managérial de croiser les différents niveaux de reconnaissance afin d'être capable de positionner dans un premier temps chaque partie-prenante en fonction du niveau de formalisation des relations.

---

<sup>3</sup> Il existe en droit allemand des contrats dits de domination passés entre un groupe (Konzern) et un sous-traitant qui mettent ce dernier en totale domination économique vis-à-vis du premier. Le sous-traitant se doit d'accomplir tous les actes réclamés par le donneur d'ordre, en contrepartie il est assuré d'un bénéfice minimal et a le droit de vendre ses titres à un prix déterminé. Dans le cas où un tel contrat existe, alors le groupe est dans l'obligation de consolider le sous-traitant comme il doit le faire avec ses filiales. En ce sens, les méthodes comptables de consolidation allemandes donnent la prééminence à la réalité économique et vont au-delà du périmètre juridique pour se rapprocher du périmètre économique tel que nous le définissons.

Tableau 1 : Matrice des niveaux de reconnaissance.

<b>RECONNAISSANCE</b>		<b>PARTIE</b>	<b>PRENANTE</b>	
<b>ENTREPRISE</b>		Explicite	Tacite	Déni
	Explicite	PPE	NA	NA
	Tacite	NA	PPI	PPI
	Déni	NA	PPI	PNP

PPE = Parties-prenantes Explicites

PPI = Parties-prenantes Implicites

PNP = Parties non prenantes

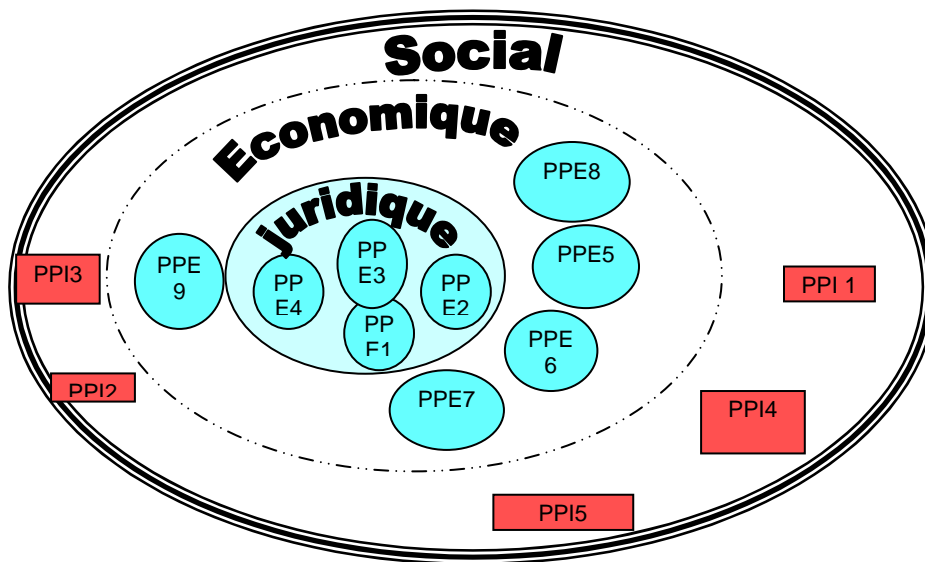
NA = non applicable

Les parties prenantes explicites sont les acteurs avec lesquels la firme a une relation contractuelle explicite récurrente. Des acteurs ou groupe d'acteurs tel que les employés peuvent avoir simultanément des contrats explicites avec la firme (contrat de travail) et des contrats implicites (loyauté).

Il se peut que des acteurs désirent être considérés comme des parties prenantes mais que l'entreprise leur dénie ce droit. Dans ce cas, nous qualifions cette partie prenante de partie prenante implicite. Par exemple, le refus de reconnaître un syndicat pour des raisons juridiques n'implique pas que ce syndicat ne soit pas une partie prenante, il s'agira d'une partie prenante implicite. Enfin, il se peut qu'un acteur ne se considère pas comme une partie prenante soit parce qu'il n'a pas conscience de l'être (les indiens d'Amazonie face aux exploitants forestiers) soit parce qu'ils n'existent pas encore (les générations futures dans le cadre de politique de développement durable), soit parce qu'ils ne savent pas s'exprimer (la nature ou les animaux dans le cadre de politique environnementale).

Ainsi à partir de cette matrice on est capable de cartographier dans un premier temps le périmètre social des entreprises en fonction du niveau de reconnaissance de l'ensemble des parties-prenantes.

Figure 2 : Le périmètre social.



PPE = Partie-prenante Explicite

PPI = Partie-prenante implicite

Le périmètre social est à un moment donné une photographie géopolitique des frontières organisationnelles de l'entreprise avec ses phénomènes d'émergence de risques et d'opportunités. Il est le reflet d'une identité organisationnelle qui porte le poids des coalitions successives à la base de sa formation. Il permet par la reconnaissance de construire/déconstruire une structure organisationnelle qui devient un mode d'aménagement de la valeur partenariale, traduisant une certaine conception du périmètre social de l'entreprise.

Chaque partie-prenante dispose de capacités différentes pour influencer sur le déroulement et le résultat d'une activité. Il ne faut pas penser que, puisqu'il existe une reconnaissance explicite ou institutionnelle, il y a forcément une position de force. Par exemple, les parties-prenantes explicites (reconnaissance explicite bilatérale et contrat) peuvent être dans une position de faiblesse pour peser sur une activité, alors que les parties-prenantes tacites (non

contractualisées) peuvent en contrôler une grande partie. Dans le dossier du maïs transgénique les ONG occupent le terrain et pèsent de tout leur poids sur les fournisseurs de l'industrie agroalimentaire. Dans ce cas, des parties-prenantes tacites disposent de ressources financières, de capacités organisationnelles et de pouvoir politique. Un des paradoxes aujourd'hui étant que l'entreprise est le plus souvent prioritairement engagé envers les parties-prenantes explicites alors que l'influence des parties-prenantes tacites devient prépondérante dans la légitimation des activités de l'entreprise.

C'est pourquoi la performance organisationnelle peut se faire en institutionnalisant de manière formelle ou informelle le rapport conflictuel né des interactions intersubjectives entre l'entreprise et ses parties-prenantes. Le dirigeant tentera de limiter sa portée en imposant un cadre institutionnel formel ou informel de référence aux négociations afin d'accroître ses marges de manoeuvres. La reconnaissance ouvre donc grand l'espace politique dans les questions liées au partage de la valeur partenariale. Le décideur devient un agent politique, un négociateur inscrit dans un processus décisionnel politique visant à produire des coalitions organisationnelles. Dans ce jeu organisationnel pouvant se lire à travers les interactions intersubjectives entre le « je organisationnel » et le « moi organisationnel », chaque interaction à la base des différents niveaux de reconnaissance est porteuse ou potentiellement porteuse de coûts de transaction (Williamson 1994). Dahlman (1979) les regroupe en trois catégories : coûts de recherche et d'information, coûts de négociation et de décision, coûts de surveillance et d'exécution.

Le périmètre social par une analyse des dynamiques de la reconnaissance de l'ensemble des parties-prenantes, permet le pilotage des transactions afin de minimiser les coûts de transaction nécessaires à leur réalisation. Concernant les parties-prenantes explicites, il permet ainsi *ex ante* d'appréhender les risques et opportunités en comparant les coûts de transaction aux coûts d'opportunités. Il devient possible de reconfigurer en permanence le périmètre social afin de tendre vers un partage de la valeur partenariale qui satisfasse la coalition organisationnelle.

## **2 Le pilotage du périmètre social : les enjeux et les outils.**

Pour piloter le périmètre social, il convient de distinguer les deux types de parties-prenantes. Le pilotage des parties-prenantes explicites peut être accompli, non pas avec les outils traditionnels du contrôle de gestion mais en faisant appel à la création de valeur partenariale. Le pilotage des parties-prenantes implicites ne se réfère plus aux outils de mesure de

performance mais à ceux de la gestion du risque. Nous trouvons donc ici une dichotomie d'outils :

Partie Prenantes Explicites	→	Outils de mesure de la valeur partenariale
Parties-Prenantes Implicites	→	Outils d'analyse de la gestion des risques

### 2.1 Les parties-prenantes explicites :

La création de valeur partenariale est en relation avec sa répartition, notamment en raison des coûts de négociation.

Il paraît difficile de poursuivre la mesure de performances dans le cadre d'un périmètre social élargi aux parties-prenantes tacites, au moyen des seules techniques classiques propres à la Comptabilité et au Contrôle de Gestion car dans ce cas, la marge dégagée, puis répartie, est mesurée *ex post* et n'explique pas la formation des prix d'opportunités.

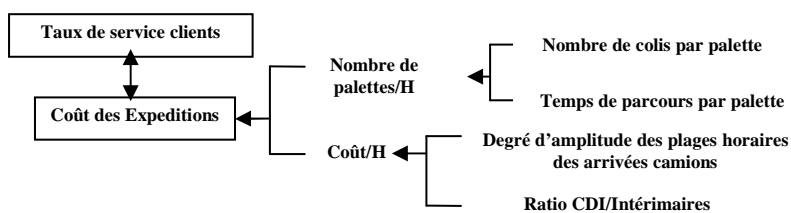
La création de valeur partenariale (Charreaux, Desbrières, 1998) constitue une démarche adéquate en vue d'une mesure de la construction/déconstruction du périmètre économique des entreprises. Mais, comme nous l'avions annoncé lors de l'introduction, cette création de valeur partenariale peut difficilement être appréhendée par les outils classiques de la comptabilité. Car même dans le cas où l'on dispose d'une mesure opérationnelle de cette valeur partenariale (Charreaux, 2007), il n'en demeure pas moins qu'il s'agit d'une mesure *ex post* et non *ex ante*. Cela n'explique en rien la formation des prix d'opportunités ou coûts explicites, dérivés, d'une part en amont de l'élaboration de marges de manœuvres (Herriau), d'autre part en aval de la constitution de coalitions organisationnelles. Nous tenterons donc de poser les enjeux théoriques de ce type de mesures.

Le premier enjeu consiste à comprendre l'élaboration de marges de manœuvres au sein d'activités opérationnelles, telle que la production, la logistique, l'approvisionnement voire dans des services supports. Le simple fait de partir d'une causalité amont à la formation des prix d'opportunités, revient à se poser la question de l'impact des performances opérationnelles sur la création de valeur partenariale. Une performance n'existe que si on peut la mesurer (Lebas, 1995), autrement dit à la condition de disposer de standards de temps ou de

rendements. Mais, que se passe-t-il lorsque des événements imprévisibles surviennent et viennent perturber les objectifs de performances ?

Prenons le cas d'un entrepôt logistique dont les performances sont définies à partir d'un certain nombre de standards, tels que le rendement en nombre de palettes par heure, l'amplitude des plages horaires de traitement des camions.

Figure 3 : La chaîne causale des expéditions.



Source : Fiore C. (2005), «Le pilotage de l'offre de valeur », Village Mondial.

Ces deux standards de performances sont en grande partie déterminés par le cahier des charges clients. En effet, pour des raisons de qualité de service, des clients peuvent être amenés à modifier leurs heures de livraisons et donc en conséquence induisent une amplitude différente des plages horaires de traitement des camions. Ceci a pour effet de faire varier le coût des expéditions. De la même manière, des clients peuvent demander un nombre variable de colis par palette livrée, ce qui spécifie le rendement en nombre de palettes par heure d'un client à un autre. Dans les deux cas de figure, les acteurs concernés dans l'entreprise doivent s'adapter à ce nouveau contexte, qui remarquons-le peut survenir d'une pression directe comme dans le cas cité, mais aussi de pressions indirectes donc encore plus imprévisibles. Ils devront donc fournir un effort en vue de concilier le taux de service exigé par les clients et le coût cible des expéditions, ce qui suppose une capacité d'apprentissage organisationnel (Tece et al., 1994), qui ne peut être effective sans une délégation de responsabilités à tous les niveaux de la hiérarchie. C'est pourquoi les dirigeants d'entreprise font appel aujourd'hui à l'*Empowerment* (Eisen, 1994), qui consiste à donner du pouvoir, déléguer, aux acteurs de terrain. Ainsi, par exemple, une équipe de fabrication doit pouvoir assurer la maintenance de premier niveau sur son outil de travail et par conséquent être apte à prendre les décisions au moment nécessaire. Il s'agit de former les groupes de métiers au fonctionnement des processus, autrement dit à les faire réfléchir et travailler différemment en leur donnant une nouvelle vision de leurs pratiques et de leurs objectifs.

Malgré tout, cette capacité d'apprentissage organisationnel ne suffit pas à retrouver des marges de manœuvres, face à un contexte environnemental nouveau. Car, les codes de l'*Empowerment* doivent reposer sur un socle de connaissance, d'apprentissage, des performances, permettant de piloter en amont, donc de prévoir, les spécifications des standards. C'est ce que nous appelons une chaîne de causalité des performances (Fiore, 2005), distinguant en cela les indicateurs d'efficacité, atteinte des performances cibles, des indicateurs d'efficience, au prix de quel effort en termes de mobilisation des ressources. Dans ce cas, chacun des acteurs ou partie-prenante d'une entreprise peut, non seulement identifier des pistes d'améliorations, mais aussi mesurer le coût de chacune de ces pistes, autrement dit expliciter son coût d'opportunité.

Notons à cet égard, l'adéquation de la nouvelle démarche de l'ABM, dénommée *Time Driven Costs* (Kaplan, Anderson, 2004) avec des exigences, non plus de calcul des coûts, mais de leurs variations. Le *Time Driven Costs* adopte un point de départ radicalement différent par rapport à une démarche classique. Les estimations ou les mesures des variations de temps, à partir des standards, sont faites par les managers opérationnels en fonction des demandes clients. C'est ce que les auteurs appellent l'équation de complexité par processus et non plus par opération élémentaire :

Temps standard du processus + Temps additionnel = Temps spécifique du processus.

Cette démarche permet de simplifier la mesure des variations par processus, car le coût d'un processus est égal au temps spécifique x le coût horaire. Il ne s'agit plus de calculer un coût, mais sa variation, donc l'additif de valeur ajoutée. Ce qui correspond beaucoup plus à la culture et à la pratique des managers opérationnels.

La faisabilité de mesure des taux d'efforts est assurée dans le cadre d'un calcul d'opportunité : quel risque pour quel retour attendu ?

Le second enjeu théorique consiste à identifier les conditions d'élaborations de coalitions organisationnelles, permettant de transformer l'ajout de valeur par les marges de manœuvres, en création de valeur partenariale.

Il s'agit d'explicitier les performances respectives des différentes parties-prenantes d'une entreprise de telle manière qu'elles deviennent acceptables pour la totalité d'entre-elles. Autrement dit, que les calculs d'opportunités faits par chacun de ces acteurs, puissent se concrétiser en échanges, transactions, entre eux et non pas en destruction de valeur du fait de

leurs renoncements. Car, la réalité des pratiques d'entreprises atteste bien souvent du contraire, notamment avec la montée des coûts de transaction depuis quelques années. C'est ce que mesure une étude du Boston Consulting Group<sup>4</sup>, dont les résultats indiquent un poids de plus de 60 % des coûts ajoutés par les entreprises. Les deux causes de cette forte progression tiennent à la fois à l'externalisation croissante des activités et à la délégation des responsabilités à l'intérieur des entreprises. En effet, la croissance des achats de prestations a produit l'effet inverse de celui recherché, à savoir la réduction des coûts en interne. Du fait d'une forte baisse des coûts unitaires achetés, les entreprises n'ont pas hésité à accroître fortement le volume de ces prestations. Par ailleurs, elles se sont heurtées au paradoxe d'un contrôle, de plus en plus complexe, des performances au fur et à mesure de la croissance de l'externalisation, d'où, une forte hausse des coûts de transactions. Enfin, la délégation de responsabilités en interne, notamment avec la montée d'un management de type participatif, a progressivement transformé les réunions en négociations permanentes, induisant par là même une croissance des coûts de transactions. Cela explique en grande partie pourquoi on assiste à la fois à une volonté de la part des dirigeants d'entreprises, de déléguer les prises de décisions, en tant que vecteur d'innovation et d'anticipation vis-à-vis de l'environnement, et à un contrôle croissant de ces prises de décisions renvoyant à une tentative de maîtrise des coûts de transactions.

De la même manière, le passage d'un périmètre juridique à un périmètre social, de par le nombre croissant de parties-prenantes, génère une augmentation des coûts de transactions. En ce sens, nous émettons l'hypothèse selon laquelle l'étendue du périmètre social a un impact fort sur le mouvement de délégation, d'une part des responsabilités, du type *empowerment*, d'autre part du contrôle des performances. En effet, la pérennité du périmètre social d'une entreprise dépend en grande partie de la capacité des différents acteurs à dégager des marges de manœuvres acceptables par les autres acteurs ou parties-prenantes. Ce qui appelle un management du type *empowerment*, mais aussi une explicitation de leurs performances au moyen de chaînes de causalités, permettant à chacun de mesurer précisément leurs efforts fournis et leurs contributions à la création de valeur partenariale. Mais, ce mouvement peut être freiné par des modes opératoires de contrôles trop lourds ou tatillonnés. Il y a donc une nécessité de faciliter cette délégation de responsabilités par un développement de l'autocontrôle au niveau des opérateurs et des managers opérationnels ainsi qu'un reporting itératif privilégiant le pilotage des variations de coûts, la réactualisation budgétaire à partir

---

<sup>4</sup>BCG (2005), «Transaction en confiance» – Perspectives.

des tendances d'exploitation, plutôt que les modalités classiques de reporting. C'est ainsi que nous voyons apparaître dans les pratiques d'entreprises une démarche de réactualisation budgétaire basée une formule de ce type :

$$\frac{\text{Budget réel annuel en mois glissants}}{\text{Budget du mois}}$$

Budget prévisionnel annuel en mois glissants

Il s'agit ici de corriger en tendance le budget mensuel à partir du calcul d'un coefficient d'écart, ce qui simplifie fortement le processus du reporting pour le contrôle de gestion. Mais, cela suppose que l'ajustement des coûts soit fait par les managers opérationnels au moyen, comme nous l'avons vu, du *Time Driven Costs*. Contrairement à la critique faite sur l'estimation des temps élémentaires notamment dans le secteur des services (De Villarmois, Levant, 2007), sur la difficulté de mesurer des standards de temps dans les activités de services<sup>5</sup>, il nous paraît plus important de s'attacher à l'aspect novateur de cette nouvelle démarche, la simplification des mesures portant sur les variations des temps ou rendements. Cela donne à tout le moins une bonne lisibilité des performances induites par les contraintes des différentes parties-prenantes du périmètre social.

---

<sup>5</sup> Car, il ne s'agit pas de mesurer des temps élémentaires par opération ou tâche, mais leurs variations dans le cadre de processus.

Tableau 2 : Gestion des parties-prenantes explicites et mesures de performances

Gestion globale avec mesure de coûts et prix d'opportunités	Valeur partenariale suivant les méthodes de <i>benchmark</i>
Gestion locale avec mesures de performance locale	<i>Empowerment, Time driven cost</i> et contrôle des performances

## 2.2 Les parties-prenantes implicites :

La gestion des parties-prenantes implicites ne peut faire l'objet de mesure de performances au sens du contrôle de gestion. Il convient alors de substituer à la notion de performance ou de création de valeur partenariale celle de risque. Il s'agit pour la firme de mesurer les risques et opportunités qu'elle encourt du fait de l'impact de son action sur les parties-prenantes avec lesquelles elle n'entretient pas de rapports contractuels.

Les parties-prenantes implicites – par exemple associations de défense de l'environnement, associations de riverains, populations déplacées en raison de l'activité de la firme (déboisement, barrage...), ne retirent en général aucun bénéfice de l'activité de la firme mais subissent souvent des externalités négatives. Elles ont un rôle positif en cela qu'elles alertent la firme quant aux risques majeurs que son activité génère, risques dont l'impact peut mettre en péril l'entreprise s'il se réalise.

Il est alors nécessaire que la firme se dote de moyens de réponses adéquats. Les spécialistes de gestion de risques définissent la criticité des risques en fonction de trois éléments :

Criticité des risques = Probabilité d'apparition x gravité du risque x probabilité de détection.

Dans le cas des parties-prenantes se reconnaissant comme parties-prenantes, la détection du risque par l'entreprise est immédiate puisqu'elle émane des parties-prenantes. L'entreprise devra donc calculer la probabilité de survenance et mesurer l'impact du risque sur ses propres performances afin de donner une réponse appropriée. Soit elle met en œuvre une politique de gestion du risque relevé, soit elle dénie à la partie-prenante le statut de partie-prenante et ignore le problème soulevé. Il apparaît qu'à l'heure actuelle les gestionnaires de risques mettent l'accent sur la mesure des impacts et accordent beaucoup d'importance aux risques majeurs dans leurs analyses.

Toutefois il se peut qu'une partie-prenante identifiée par la firme n'ait pas conscience de son statut de partie prenante, soit parce qu'elle ne peut identifier les externalités qu'elle peut subir (tribus d'Amazonie face aux exploitants forestiers), soit parce qu'elle n'existe pas encore (conséquences sur les générations futures) ou soit parce qu'elle ne peut communiquer (conséquences sur les espèces animales ou les végétaux par exemple). La firme peut mettre en place des procédures de détection de ces risques comme elle le fait dans le cadre de la veille technologique.

### **Conclusion :**

Ce travail de réflexion sur le management du périmètre social et donc des parties-prenantes tente d'apporter un nouvel éclairage sur plusieurs éléments de la théorie des organisations et sur les pratiques du contrôle de gestion.

Tout d'abord, nous avons tenté de définir l'importance de la reconnaissance en tant qu'élément constitutif de l'identité de l'entreprise<sup>6</sup>. La théorie de Mead sur la reconnaissance montre que l'identité repose à la fois sur ce que le sujet pense de lui-même mais aussi sur ce que les autres pensent du sujet. Cette reconnaissance appliquée aux parties prenantes nous permet d'apporter une nouvelle typologie des parties prenantes qui présente l'avantage d'être aisément opérationnelle. Cette nouvelle typologie nous permet alors de définir trois cercles concentriques caractéristiques des périmètres légal, économique et social de la firme. L'apport à la théorie des organisations de ces trois éléments que sont l'importance de la reconnaissance, la typologie des parties prenantes et la définition induite des périmètres de la firme permet de déboucher sur des réflexions opérationnelles. En effet il nous apparaît clairement que si le périmètre juridico-économique peut être géré à partir des outils du contrôle de gestion, la partie qui les complète pour former le périmètre social devrait être gérée avec les outils de gestion du risque. En effet, l'absence de contrats implicites qui en caractérise les relations ne permet plus de mesurer la performance selon les critères classiques.

---

<sup>6</sup> A l'instar de Misrahi (2003), nous postulons que l'entreprise, est un sujet doté d'une identité. Misrahi R (2003) - "Le bonheur d'entreprendre : Pour un refondement existentiel et critique de l'entreprise" - Encre Marine Oct 2003.

Par ailleurs, nous avons tenté de montrer l'intérêt des mesures de performances ex ante au niveau du périmètre économique. Notre problématique tente d'apporter un éclairage différent dans les deux champs théoriques suivants.

Le premier tente de déplacer le débat théorique sur l'externalisation/internalisation dans le champ du dilemme entre coûts de transaction et coûts d'opportunités, ou d'investissements, les *Avoided Costs* (M.G Olsen, M. Halliwell , 2007). En effet, ce type de décisions, externaliser ou internaliser, exige une parfaite lisibilité de la question suivante, quel est le risque pris en fonction du retour attendu ?

Ce qui déplace les entreprises sur le terrain des modalités de contrôle et de pilotage de processus, d'activités voire de projets. Selon le degré de complexité de ces modalités de contrôle, générant une forte hausse des coûts de transaction, l'alternative consiste à se tourner vers une logique d'opportunité se traduisant par la préférence des coûts d'investissements. Cette analyse de la structure des coûts peut constituer un guide d'analyse des décisions d'externalisation ou au contraire d'internalisation, au sens où selon le niveau des coûts de transaction, consécutivement à des difficultés de lisibilité des impacts de risques, une entreprise peut décider d'externaliser et de décentraliser les prises de décisions ou au contraire d'internaliser.

Il devient donc nécessaire de savoir mesurer les variations de coûts, consécutives aux efforts entrepris par chacune des parties prenantes, en vue, d'une part d'être capable de choisir entre une stratégie axée sur les coûts de transaction ou sur les coûts d'investissements, d'autre part de pouvoir maîtriser la croissance des coûts de transaction. Or, cela est-il possible, faisable, avec les techniques comptables classiques, qui sont totalement focalisées sur le calcul de coûts de revient, de marges, et non pas sur leurs variations ?

D'où le second champ théorique, qui consiste à proposer un passage de la gestion locale à la gestion globale, au moyen de chaînes de causalité de performances, dans le cadre de la théorie de la création de valeur partenariale. Ce qui pose la question à terme de la détermination de la mesure comptable par les efforts organisationnels d'une entreprise, mesurés au moyen de tableaux de bord de performances non financières, ou encore par la prise en compte, la mesure, des risques potentiels eu égard à la pérennité d'une rente concurrentielle.

## Bibliographie :

- Boston Consulting Group (2005), "Transaction en confiance", Perspectives, décembre.
- Carroll, A. (1979). "A three-dimensional conceptual model of corporate performance" *Academy of Management Review*, 4
- Schwartz, M., Carroll, A. (2003), "Corporate Social Responsibility: a three-domain approach", *Business Ethics Quarterly*, vol 13, issue 4.
- Charreaux G., Desbrières P. (1998), "Gouvernance des entreprises : Valeur partenariale contre valeur actionnariale", *Finance Contrôle Stratégie*, Vol I, n°2, pp57-88, 1998
- Charreaux G., Wirtz P. (2006), *Gouvernance des entreprises : Nouvelles perspectives*, Economica.
- Charreaux G (2007), "La valeur partenariale", *Comptabilité-Contrôle-Audit*, volume 1,p.7-46.
- Clarkson M. B. (1995), "A Stakeholder Framework for Analyzing and Evaluating Corporate Social Performance", *Academy of Management Review*, 20 (1), p. 92-117.
- Cornelissen J. et al (2007) "[Social Identity, Organizational Identity and Corporate Identity: Towards an Integrated Understanding of Processes, Patternings and Products.](#)" *British Journal of Management*, Mar2007 Supplement, Vol. 18, p1-16
- Dahlman C. J. (1979), "The Problem of Externality", *Journal of Law and Economics*, vol. 22, n°1, avril 1979, p. 148
- De La Villarmois O., Levant Y. (2007), "Une évolution de l'ABC : Le time-driven ABC " - *Revue Française de Comptabilité* – Décembre, p.26-32.
- Eisen.A. (1994) "Survey of neighbourhoods-based comprehensive community empowerment initiatives". *Health Education Quarterly* - Volume 21, p.235-252.
- Fiore C. (2005), *Le pilotage de l'offre de valeur*, Village Mondial.
- Freeman R.E. (1984), *Strategic Management : A Stakeholder Approach*. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 276 p.
- Gioia D.A et al. (2000), "Organisational identity, Image and adaptative instability", *Academy of Management Review* 25 p.63-82.
- Gond JP, Mercier P (2004) "Les théories des parties-prenantes : une synthèse critique de la littérature" *Actes du 15<sup>e</sup> Congrès de l'AGRH*, UQAM, Montréal, 1-4 septembre 2004, p. 379-399.
- Hatch.M J. , Schultz M s. (2004), *Organizational Identity: A Reader* , Oxford University Press

Herriau C. (1998), "Le Concept de performance soutenable en comptabilité de gestion", *Finance Contrôle Stratégie*, Vol 2, N°3, septembre 1999, p 147-178

Igalens, J., Gond, J.P. (2003) "La mesure de la performance sociale de l'entreprise : une analyse critique et empirique des données Arese", *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, n°50.

Jensen M.C., Meckling W.H. (1976), "Theory of the Firm : Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure", *Journal of Financial Economics*, vol.3, p.305-360.

Kaplan R.S, Anderson S.R (2004), "Time driven costing", *Harvard Business Review*, Novembre, p.131-138.

Lebas M. (1995), "Oui, il faut définir la performance", *Revue Française de Comptabilité*, juillet-août, N°269, p.66-71.

Le Moigne J-L. (1999), *La modélisation des systèmes complexes*, Dunod.

Mead G H. (1963), *L'Esprit, le Soi et la Société*, PUF

Misrahi R (2003) - "Le bonheur d'entreprendre : Pour un refondement existentiel et critique de l'entreprise" - Encre Marine.

M.G Olsen, M. Halliwell – "Intangible Value" – *Journal of Accountancy* – Mai 2007.

Teece D. *et al.* 1994, "Understanding Corporate Coherence Theory and Evidence", *Journal of Economic Behavior and Organization*, volume 23, N°1, p.1-30.

Welford, R. (2004), "Corporate social responsibility in Europe and Asia", *Journal of corporate Citizenship*, Spring2004, Issue 13.