

LE CONCEPT DE CONTROLE DE GESTION CREATIF ILLUSTRATION PAR UNE RECHERCHE-INTERVENTION DANS UN CABINET D'AUDIT ET DE CONSEIL

Djamel KHOUATRA

Maître de Conférences

Laurent CAPPELLETTI

Docteur en sciences de gestion

Université Lumière Lyon 2, 15 Chemin du Petit Bois, 69130 ECULLY

djamel.khouatra@univ-lyon2.fr - laurent.cappelletti@hotmail.com

Résumé

Cette communication présente le concept de contrôle de gestion créatif à partir d'une étude de cas consistant en une recherche-intervention conduite de 1999 à 2000 dans un cabinet d'audit et de conseil. L'hypothèse centrale est qu'il est possible de développer un contrôle de gestion qui soit un processus créatif permettant au contrôleur de remplir sa mission traditionnelle de réduction des coûts, mais également de contribuer au développement des activités et à l'accroissement des performances, par la création de valeur ajoutée.

Mots clés. - contrôle de gestion créatif - création de valeur - valeur ajoutée - coûts-performances cachés - diagnostic dysfonctionnel - groupes de projet - séance de formation-concertation - groupes de pilotage.

Abstract

This article is focused on the concept of creative process of control through a study case of an intervention, which took place between 1999 and 2000 in a consulting and auditing firm. It aims at showing that a creative process of control enables the auditor both to fulfill his mission of cost control but also to contribute to development of new activities and to increase of performance, through added value creation.

Key words. - creative management cost - value creation - added value - hidden costs and performances - diagnosis of dysfunctions - project groups - training session - piloting groups.

INTRODUCTION

Après plusieurs années consacrées à la mise en place de contrôles de gestion contrôlants où il s'agissait d'implanter des processus de réductions de coûts et d'application stricte de normes, les entreprises sont confrontées aujourd'hui à une nouvelle problématique concernant leur système de contrôle de gestion. Cette problématique peut s'exprimer en ces termes : quel système de contrôle de gestion (outils, méthodes et dispositifs) faut-il mettre en place dans une entreprise sans nuire au développement de son activité ?

En effet les systèmes de contrôle de gestion traditionnels ont principalement pour effet de maintenir la rentabilité d'une activité par la réduction des coûts et peuvent conduire à un rétrécissement de l'activité (Savall et Zardet, 1992). Par contrôle de gestion traditionnel, nous entendons un processus de contrôle qui respecte trois phases principales : une identification des fins à atteindre, une définition des missions et des ressources et une comparaison des résultats atteints avec les résultats visés (Bouquin, 2000). Dans la pratique, le contrôle de gestion traditionnel prend le plus souvent la forme d'un contrôle budgétaire avec la constatation d'écarts et le calcul de leur décomposition. Cela constitue « le noyau de l'activité du contrôleur de gestion » (Danziger, 2000). Cette problématique apparaît désormais clairement à la fois dans les PME mais également dans les très grandes entreprises. Carlos Goshn et Jack Wells, dirigeants de Nissan et General Electric, connus à l'origine pour leur politique de chasse aux coûts, cherchent désormais à conduire ces politiques tout en développant leurs activités¹.

Enfin la problématique du contrôle de gestion devient celle de la créativité. Par créativité, nous entendons la capacité du contrôle de gestion à créer de la valeur ajoutée et à influencer les acteurs pour qu'ils mettent en œuvre des actions concrètes pour exploiter les ressources dégagées par les réductions de coûts. Par contrôle de gestion créatif nous entendons donc un processus qui s'attache à la fois à la réduction des coûts mais également à la réallocation des ressources économisées. La création de valeur induite repose à la fois sur une réduction des coûts et un développement des activités par des changements organisationnels. Nous nous inscrivons ainsi dans la même vision de la créativité que celle qui est adoptée par Eve Chiapello, qui insiste sur l'importance du contexte organisationnel pour

¹ Cf articles in Le Nouvel Economiste, 1^{ère} quinzaine de janvier 2001

favoriser la créativité. On parle alors de « contexte créatif » (Chiapello, 2000). Notre définition de la créativité qui implique des actions de changements organisationnels se distingue de la comptabilité créative, appelée également par certains comptabilité imaginative. La comptabilité est qualifiée de créative lorsque les dirigeants de l'entreprise utilisent les marges de manœuvre dont ils disposent en matière de choix et d'options pour modifier la présentation et le contenu des états financiers (Hoarau, 1995), (Raybaud-Turillo et Teller, 2000). Dans ce sens la créativité renvoie à la subjectivité inhérente aux choix adoptés dans la construction du modèle comptable et non à des actions organisationnelles. La créativité en comptabilité réside dans un jeu de représentation et de mesure, et non dans des actions concrètes visant à modifier le contexte organisationnel.

Plus largement nos travaux s'inscrivent dans l'approche de la création de valeur développée par Van Loye. L'édifice de la création de valeur repose sur la mise en évidence de gisements de gains potentiels convertis en performances par une réorganisation des activités et l'élimination des inefficacités : la réduction des coûts de fonctionnements accroît la valeur organisationnelle (Van Loye, 1998). Par exemple, si la problématique du contrôle de gestion traditionnel est plutôt celle de la réduction des temps passés pour réaliser une tâche, celle du contrôle de gestion créatif sera également de s'interroger sur l'utilisation des temps économisés. Les réductions de coûts (de matières, de main d'œuvre, d'heures...) peuvent en effet servir une stratégie de développement par la réallocation des ressources économisées dans de nouvelles activités et non pas seulement déboucher sur des réductions d'effectifs.

Le contrôleur de gestion doit aujourd'hui proposer de créer de la valeur notamment pour les actionnaires non plus par la seule réduction des coûts, mais par un double mouvement de réduction des coûts et de développement des activités visible à travers l'augmentation du chiffre d'affaires (Mersereau, 2000). On peut d'ailleurs voir dans les innombrables mouvements de fusion-acquisition qui touchent tous les secteurs économiques depuis une dizaine d'années la traduction de ce même objectif d'optimisation des coûts (par des économies d'échelle) et d'accroissement d'activité (par l'accroissement du chiffre d'affaires). Nous préciserons notre approche de la valeur dans la troisième partie.

Pour répondre à la problématique posée, nous développerons le concept de contrôle de gestion créatif à travers l'exemple du contrôle de gestion socio-économique appliqué à un cabinet d'audit et de conseil. Nous montrerons dans une première partie les limites du contrôle de gestion traditionnel quant à son apport de créativité organisationnelle. Nous présenterons un

processus de contrôle de gestion créatif comme alternative possible au contrôle de gestion traditionnel. Dans une deuxième partie, nous développerons notre propos à partir d'une étude de cas consistant en une recherche-intervention conduite de 1999 à 2000 dans un cabinet d'audit et de conseil en développement. L'hypothèse centrale développée est que le contrôle de gestion socio-économique est un outil créatif permettant au contrôleur de remplir sa mission traditionnelle de réduction des coûts, mais également de contribuer au développement des activités et à l'accroissement des performances. Par contrôle de gestion socio-économique nous entendons un processus de contrôle qui intègre à la fois des variables économiques (qui touchent aux résultats financiers de l'entreprise, à son efficacité et à son efficience) et des variables sociales (qui touchent à la satisfaction des salariés au travail). Notre approche s'inscrit dans le cadre de l'analyse socio-économique des organisations développées par Henri Savall, dont le modèle fondamental montre que l'activité organisationnelle résulte des frottements entre les comportements humains et les structures organisationnelles (Savall, 1975). Nous préciserons ce modèle dans la deuxième partie de cet article. Enfin nous étudierons dans une troisième partie les principales perspectives offertes par le concept de contrôle de gestion créatif, en particulier dans le pilotage de la création de valeur ajoutée, sans oublier d'évoquer les limites de notre travail de recherche.

1. Le positionnement de la recherche

Nous exposons dans ce premier paragraphe l'hypothèse centrale et la méthodologie de notre recherche.

1.1. L'hypothèse centrale de la recherche : le contrôle de gestion socio-économique est un contrôle de gestion créatif

Une des hypothèses développée dans cet article est que le contrôle de gestion traditionnel ne peut avoir qu'une visée contrôlante et non créative car il s'intéresse peu au potentiel d'une entreprise, source de développement. Le contrôle de gestion traditionnel est fondé principalement sur les états financiers : bilan, compte de résultats, comptes analytiques (calcul de coûts de revient...). Or, ces états fournissent surtout des informations historiques sur les résultats des activités réalisées dans l'entreprise. Les états comptables et financiers ne fournissent pas de variables d'action et n'identifient pas les causes de ces résultats.

L'éclairage qu'ils apportent au gestionnaire est finalement peu pertinent pour l'aider à prendre des décisions (Gensse, 1995).

Dans la pratique, on constate que le contrôle de gestion se résume le plus souvent au contrôle budgétaire, c'est-à-dire à la mesure d'un écart entre les résultats prévus (budget) et les résultats réalisés. Il ne permet pas aux décideurs d'identifier également des variables d'action pour développer les activités tout en réduisant ses coûts. Il nous semble que pour sortir de cette impasse, il est vain de chercher à rénover le contrôle de gestion traditionnel (Savall, 1989). En étant fondé sur les états comptables et financiers, ce dernier renvoie au paradigme classique de la firme, celui de la maximisation du profit pour les actionnaires et de son système d'information privilégié, le système comptable et financier (Teller, 1998). Il est donc très difficile de faire évoluer ce contrôle de gestion pour qu'il devienne un outil plus actif (Bouquin et Lauzel, 1998).

Pour présenter le concept de contrôle de gestion créatif, nous proposons d'étudier le système de contrôle de gestion socio-économique, fondé sur un modèle différent du paradigme classique, que nous avons expérimenté par une méthode de recherche-intervention. La finalité du modèle socio-économique est la maximisation du comportement d'autonomie d'une unité, c'est-à-dire l'accroissement de sa capacité de négociation avec l'environnement. Cette finalité renvoie au paradigme hétérodoxe de la firme (Savall, 1979).

1.2. Les fondements du contrôle de gestion socio-économique

En rompant avec le paradigme classique, le contrôle de gestion socio-économique constitue un éclairage du potentiel interne d'une entreprise, de réserves de productivités internes qui peuvent être converties en performances. Le modèle de fonctionnement servant de référence au contrôle de gestion socio-économique représente l'activité comme l'interaction de structures et de comportements humains (Savall, 1975). Cette interaction peut être orthofonctionnelle (conforme au fonctionnement attendu) ou dysfonctionnelle. La problématique du contrôle de gestion socio-économique n'est plus l'étude des écarts entre des budgets prévisionnels et des résultats, mais l'étude des écarts entre le fonctionnement souhaité par les acteurs d'une entreprise et le fonctionnement constaté. Ce contrôle de gestion comporte également des dispositifs et une méthodologie d'action pour faire passer à l'acte les acteurs de l'entreprise et dépasser le cadre strict des constats.

Pour exposer les principes du contrôle de gestion socio-économique, nous allons présenter une étude de cas qui consiste en une recherche-intervention conduite durant un an (de 1999 à 2000) dans un cabinet d'audit et de conseil en développement. La problématique de cette recherche-intervention était d'implanter dans ce cabinet un système de contrôle de gestion favorisant le contrôle des activités mais également le développement des activités. Une concertation étroite a été instaurée durant la recherche avec un des associés du cabinet pour lui transférer de façon intégrée le système de contrôle de gestion implanté. L'objectif est qu'au terme de la recherche, le cabinet soit capable par lui-même d'utiliser le système de contrôle implanté. Ce cabinet comprend 4 directeurs associés et 51 collaborateurs. Il appartient au 6^{ème} réseau mondial d'audit en termes d'honoraires. Son activité est composée à 80% par des missions d'audit et d'expertise comptable. Les enjeux stratégiques du cabinet sont de développer sur les cinq prochaines années les activités de corporate finance, de conseils juridiques et de conseils stratégiques pour devenir un véritable cabinet pluridisciplinaire.

Nous avons choisi d'illustrer cet article par une étude de cas dans un souci de simplification et de clarté. L'intérêt de la méthode des cas ou méthode clinique (ou méthode monographique) est reconnu dans la littérature en management . Ainsi, le Journal of Financial Economics a pris en 1989, l'initiative de créer une rubrique exclusivement consacrée aux études dites cliniques (Wirtz, 2000). L'étude de cas constitue un outil méthodologique permettant d'explorer en profondeur l'objet de recherche grâce au recueil de nombreuses données qualitatives notamment, et de cerner ainsi sa contingence. La recherche-intervention a une visée transformative de son objet de recherche et se fonde sur l'hypothèse fondamentale que pour bien connaître son objet de recherche, il faut le transformer. La recherche-intervention que nous avons conduite est une recherche-action qui se caractérise par une interaction cognitive sujet-objet (principe de projectivité). Elle est en ce sens pleinement constructiviste et utilise des outils adaptés à l'approche constructiviste qui a une visée transformative du réel (actions d'innovation et de changement).

2. Les trois dispositifs du modèle de contrôle de gestion créatif expérimenté

L'implantation d'un système de contrôle de gestion socio-économique consiste en trois dispositifs principaux : la conduite d'un diagnostic dysfonctionnel avec les acteurs de l'unité visée, la conduite de groupes de projet et de séances de formation-concertation avec la direction et l'encadrement, la conduite de groupes de pilotage avec les décideurs politiques de l'organisation (Savall et Zardet, 1989).

2.1. La conduite d'un diagnostic dysfonctionnel éclairant les réserves de potentiel interne

Le diagnostic dysfonctionnel est composé de trois modules organisationnel, social et financier. Le premier temps du diagnostic consiste en des entretiens semi-directifs avec la direction, l'encadrement et au moins 30% du personnel de base. Les acteurs s'expriment sur les dysfonctionnements qui viennent perturber le fonctionnement attendu de leur activité. Ces dysfonctionnements se situent dans six domaines qui composent le module organisationnel du diagnostic : 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.

Les dysfonctionnements exprimés sont ensuite regroupés en cinq indicateurs qui synthétisent l'ensemble des manifestations visibles des dysfonctionnements étudiés. Ces cinq indicateurs composent le module social du diagnostic : les accidents du travail, la rotation du personnel, l'absentéisme, la non qualité et les écarts de productivité directe. Pour remédier aux dysfonctionnements, l'entreprise met en place des activités de régulation coûteuses en temps et matières ou en produits et services non rendus (non-productions). Le coût de l'ensemble des dysfonctionnements est égal à la somme du coût historique des surconsommations de temps et matières et des coûts d'opportunité (manque à gagner dû à la non-production ou à la non vente). L'ensemble constitue un potentiel d'amélioration de la performance économique globale, en partie caché dans le système d'information comptable classique, c'est-à-dire non dénommé, non mesuré et non surveillé. Les coûts cachés s'inscrivent dans cinq composants qui forment le module financier du diagnostic : sursalaires, surtemps, surconsommations, non-productions, non-crédation de potentiel (Savall, 1979).

A travers cette description, on constate que le contrôle de gestion socio-économique s'apparente bien à un processus de contrôle de gestion tel qu'il est traditionnellement défini. Il

y a en effet mesure d'un écart entre une norme de fonctionnement (l'orthofonctionnement) et la réalité. Cela se traduit parfois par des écarts (dysfonctionnement) mesurés en termes qualitatifs, quantitatifs et financiers (les coûts cachés). Dans le cadre du cabinet d'audit et de conseil, ce diagnostic a été réalisé sur la base d'entretiens avec quatre associés du cabinet, douze directeurs et chef de missions, quatre auditeurs juniors et quatre collaborateurs administratifs, soit 24 personnes impliquées au total. Il a permis d'évaluer un montant total de coûts-performances cachés aux alentours de 5 MF par an soit environ 100 000 FF par personne et par an (voir figure 1).

Figure 1 : Résultat du diagnostic socio-économique d'un cabinet d'audit et de conseil (chiffres en KF) (1)

	SURSALAIRE	SURTEMPS	SURCONSOMMATIONS	NON PRODUCTION	NON CREATION DE POTENTIEL	TOTAL
ABSENTEISME	154	34	NE (2)	NE	NE	188
ACCIDENT DU TRAVAIL	NE	NE	NE	NE	NE	NE
ROTATION DU PERSONNEL	NE	65	90	523	NE	678
DEFAUTS DE QUALITE	20	252	50	209	NE	531
ECART DE PRODUCTIVITE DIRECTE	NE	489	NE	3 451	NE	3940
TOTAL	174 (3%)	840 (16%)	140 (3%)	4 183 (78%)	NE	5337 (100%)

(1) Extrait de « Diagnostic transversal d'un cabinet d'audit et de conseil », Laurent Cappelletti et Karine Rymeyko, Rapport de recherche ISEOR, novembre 1999, 127 pages.

(2) NE : Non Evalué compte tenu du temps imparti à la recherche

Ce montant de plus de 5 millions de FF représente environ 25% du CA annuel de ce cabinet. L'impact économique des dysfonctionnements dans cette étude de cas porte majoritairement sur les non-productions (4 MF par an environ). Il s'agit principalement de temps non facturés aux clients et pourtant consommés par les auditeurs sous forme de conseils, réponses à des questions, recherches documentaires. Ces temps sont passés hors missions, pour répondre aux demandes des clients dans une optique de revente future. On trouve également comme dysfonctionnements fortement générateurs de coûts cachés la mauvaise qualité rédactionnelle des rapports d'audit qui oblige les secrétaires à refaire des rapports, la mauvaise qualité des

propositions commerciales sources de pertes de potentiel, la mauvaise organisation de certaines missions qui engendrent des surtemps de réalisation... Un extrait des principaux dysfonctionnements détectés est présenté en figure 2.

Figure 2 : Hiérarchisation des dysfonctionnements touchant un cabinet d'audit et de conseil (extrait) (1)

- 1** : La charge de travail, jugée importante, entraîne un manque de disponibilité des chefs de missions pour le développement commercial. Cela peut s'expliquer, pour partie, par leur manque de délégation sur l'aspect technique des dossiers traités.
- 2** : La politique commerciale n'est pas assortie de règles et de procédures, par exemple pour la formalisation des missions exceptionnelles. Cela perturbe la réalisation des missions et le développement commercial. A l'inverse, certaines procédures existantes sont jugées inadaptées au traitement de certains dossiers comme celle de la prise de connaissance de l'entreprise.
- 3** : Le manque de réunions engendre des défauts de transmission d'informations, portant sur des clients, entre les responsables d'un dossier et les collaborateurs. Ces défaillances nuisent à l'image de rigueur qu'ont les auditeurs auprès des clients.
- 4** : Le manque de planification des activités entraîne une gestion des dossiers dans l'urgence et un manque de respect des délais internes comme la remise des rapports aux secrétaires.
- 5** : Certaines tâches sont mal assumées dans le domaine commercial. C'est principalement le cas des pratiques de facturation peu homogènes, et des relances commerciales, souvent trop timorées.
- 6** : Le manque de formalisation de la politique commerciale par le cabinet entraîne une certaine indifférence des collaborateurs aux enjeux stratégiques et commerciaux.
- 7** : Selon les associés, les collaborateurs et l'encadrement manquent de sensibilité au développement commercial et privilégient les activités traditionnelles de traitement d'un dossier. Certains évoquent une réticence des auditeurs à passer à l'acte commercial par peur du changement qu'engendrent les missions nouvelles.
- 8** : Le manque de formalisation et de précision des produits existants est un frein au développement commercial. C'est le cas notamment des missions exceptionnelles, pour les dossiers de fusion-absorption en particulier.

(1) Extrait de « Diagnostic transversal d'un cabinet d'audit et de conseil », Laurent Cappelletti et Karine Rymeyko, Rapport de recherche ISEOR, novembre 1999, 127 pages.

Mais la démarche ne s'arrête pas aux seuls résultats de ce diagnostic. Les résultats du diagnostic sont présentés à l'ensemble des acteurs interrogés pour distinguer les dysfonctionnements réels des malentendus. Puis l'intervenant-chercheur présente un avis d'expert qui consiste en une hiérarchisation des dysfonctionnements exprimés (cf figure 2) et en la réalisation d'un non dit (cf figure 3). La hiérarchisation des dysfonctionnements comporte une sélection des dysfonctionnements jugés prioritaires en raison de leurs impacts qualitatifs, quantitatifs ou financiers. Le non dit est quant à lui une sélection de dysfonctionnements repérés lors du diagnostic, mais non exprimés par les interviewés. Il peut

s'agir par exemple de tabous ou de contentieux dans l'entreprise. La présentation du non dit vise à provoquer un choc culturel chez les acteurs pour stimuler leur énergie de changement.

Figure 3 : L'expression du non dit (1)

ND 1 : La gestion du temps du cabinet est orientée uniquement vers la production : le système de planification interne ne prend pas en compte les heures de développement commercial qui sont mal reportées sur les agendas des collaborateurs. Les performances commerciales s'en ressentent, car comment peut-on réussir à vendre de nouveaux services sans temps planifié et programmé pour le faire ?

ND 2 : L'absence d'une politique commerciale écrite et diffusée, d'une clarification des contraintes déontologiques de la profession (Ordre et Groupe) et de règles du jeu formalisées, par exemple sur la définition des prix et la facturation des prestations, ne favorise pas le passage à l'acte commercial. Le principe de prudence prévaut chez les collaborateurs qui évoluent dans un cadre commercial flou.

ND 3 : Les sanctions positives pour les membres d'une équipe ayant réalisé une vente exemplaire ne sont pas clairement identifiées et communiquées, ce qui favorise des bruits de couloir. L'intéressement aux résultats commerciaux reste un sujet tabou à la fois chez les associés qui n'en parlent pas et chez les collaborateurs qui l'évoquent peu.

ND 4 : Le personnel administratif s'est peu exprimé sur les dysfonctionnements relatifs à la vente. C'est le signe d'un manque d'implication de ce personnel dans le développement commercial du cabinet, qui nécessite pourtant la contribution de chacun. La vente ne commence-t-elle pas au service du standard du cabinet pour s'achever par l'encaissement des prestations au service comptabilité ?

ND 5 : Chacun souligne la trop forte proximité relationnelle entre les auditeurs et leurs clients qui nuit au professionnalisme de la vente. Par exemple beaucoup éprouvent des difficultés à vendre le prix et à ne pas s'incliner face au client. Pourtant les relations de familiarité excessive avec le client se poursuivent, car elles sont sans doute plus confortables qu'un travail, plus en profondeur de "rééducation" du comportement du client, plus coûteux en énergie et en courage commercial.

ND 6 : Associés et collaborateurs s'accordent à dire que l'évolution actuelle de la profession vers des prestations à faible valeur ajoutée pour le client et à bas prix est suicidaire. Le cabinet pourrait subir cette évolution s'il ne parvient pas à stimuler la capacité d'innovation des collaborateurs, en la synchronisant à une activité de recherche-développement organisée et centralisée.

ND 7 : La fonction de veille stratégique de collecte, traitement et diffusion des informations utiles à la vente, en termes de produits, marché, technologie et potentiel humain, est embryonnaire et fragmentée. L'activation et le pilotage centralisé de cette fonction contribueraient à stimuler les performances commerciales dans le cabinet.

(1) Extrait de « Diagnostic transversal d'un cabinet d'audit et de conseil », Laurent Cappelletti et Karine Rymeyko, Rapport de recherche ISEOR, novembre 1999, 127 pages.

L'avis d'expert vient donc éclairer et compléter le diagnostic et représente la valeur ajoutée discriminante du processus. L'objectif de l'avis d'expert est de préparer les acteurs à agir pour traiter les dysfonctionnements en leur proposant des pistes de dysfonctionnement à traiter (hiérarchisation des dysfonctionnements) et en provoquant un certain « choc culturel » (non dit). Il fait le lien avec le diagnostic et permet d'éviter l'écueil du contrôle de gestion traditionnel où les recommandations sont souvent non suivies de passage à l'acte (Burlaud, 2000).

En s'appuyant sur ce premier dispositif, le contrôle de gestion socio-économique peut alors devenir créatif. En effet des pistes d'actions existent et l'énergie des acteurs est mobilisée pour agir. Il reste à canaliser cette énergie pour traiter les dysfonctionnements et convertir les coûts cachés en performances. C'est le rôle du deuxième dispositif qui comporte des séances de groupes de projet et de formation-concertation.

2.2. Des groupes de projet participatifs et des séances de formation-concertation pour exploiter les réserves de potentiel interne

La direction et l'encadrement sont formés à différents outils de gestion et de management pour améliorer leur gestion du temps, la gestion des compétences de leurs équipes, construire des plans d'actions prioritaires, des tableaux de bord de pilotage et des contrats d'activité périodiquement négociables. Ces outils contribuent à traiter les causes racines des dysfonctionnements. En parallèle, des groupes de créativité sont organisés avec la direction et l'encadrement pour définir des actions concrètes pour réduire les dysfonctionnements majeurs repérés dans le diagnostic. Les dysfonctionnements sont regroupés par grands thèmes (des paniers). Sur chaque panier une équipe projet est désignée sur la base du volontariat ou de l'expertise pour proposer puis mettre en œuvre des actions correctives (Savall et Zardet, 1992). Dans notre étude de cas, cinq séances de groupes de projet et de formation-concertation ont été organisées avec les associés et les directeurs et chefs de missions du cabinet.

Le cabinet s'est orienté vers le traitement de cinq paniers de dysfonctionnements qu'il a estimé prioritaire de traiter, compte tenu de sa position stratégique interne et externe (cf figure 4). Le rôle d'animation de ces séances de groupe de projet – formation est décisif dans le processus. En effet, l'animateur apporte des outils de contrôle de gestion et dynamise les acteurs pour proposer et mettre en œuvre des solutions pour réduire les dysfonctionnements. Il n'apporte pas de solutions clé en main aux acteurs ; les solutions sont créées par interactivité cognitive entre le contrôleur de gestion et les acteurs. Ces séances seraient cependant sans effet si, en parallèle, le contrôleur de gestion n'organisait pas des groupes de pilotage avec les décideurs politiques de l'entreprise.

En effet les solutions proposées doivent être cohérentes avec la stratégie et les règles politiques de l'entreprise. La conduite de ces séances de groupe de pilotage constitue le troisième dispositif du processus de contrôle de gestion créatif.

Figure 4 : Les thèmes de dysfonctionnement traités par un cabinet d'audit et de conseil (1)

Panier 1 : FORMALISER LA POLITIQUE COMMERCIALE

Panier 2 : AMELIORER LA COMMUNICATION-COORDINATION-CONCERTATION DES EQUIPES DE VENTE

Panier 3 : ORGANISER UNE EQUIPE DE RECHERCHE-DEVELOPPEMENT ET FORMALISER LE PORTEFEUILLE DE PRODUITS DU CABINET

Panier 4 : FIABILISER LE CONTROLE DE GESTION POUR MAITRISER LES ACTIVITES ET LES COUTS DE REVIENT

Panier 5 : TOILETTER LES PRINCIPES D'INTERESSEMENT COMMERCIAUX

(1) Extrait de « Projet d'expert d'un cabinet d'audit et de conseil », Laurent Cappelletti et Karine Rymeyko, Rapport de recherche ISEOR, janvier 2000, 15 pages.

Tout au long d'un processus de contrôle de gestion socio-économique, des réunions régulières avec les décideurs sont organisées pour superviser l'avancée des travaux et également lutter contre les résistances internes. Dans notre étude de cas, ces réunions étaient organisées avec le directeur associé du cabinet, membre du comité de direction du réseau au niveau national, et un de ses associés particulièrement impliqué dans l'action. L'objectif était de valider la cohérence des solutions proposées par les groupes de projet avec la stratégie du cabinet au niveau local mais également avec les normes du réseau. Il s'agissait également de gérer la dialectique entre l'efficacité des solutions et le respect de l'éthique et de la déontologie du métier, aspect très sensible chez les experts-comptables.

Les actions décidées et mises en œuvre ont été multiples et ont permis des gains en termes de résultats immédiats (réductions des coûts cachés) et de création de potentiel (préparation des résultats futurs). Par exemple le panier 3 (cf figure 4) a donné lieu à la création d'une cellule recherche-développement animée par un associé et composée de quatre auditeurs. Cette cellule qui se réunit mensuellement a formalisé le portefeuille de produits du cabinet et développé un nouveau produit. Il s'agit d'un diagnostic adapté au TPE et proposé par les auditeurs en amont d'une mission d'expertise comptable. Ce produit est actuellement en phase

de test sur plusieurs clients du cabinet et semble donner satisfaction tant aux clients qu'aux auditeurs utilisateurs. Autre illustration, un associé a piloté le panier 5. Les principes d'intéressement ont été débattus entre associés puis validés par le Groupe et diffusés aux auditeurs (il s'agit d'un pourcentage indexé sur le montant et la nature des missions vendues). Ce panier était d'importance puisque de nombreux auditeurs ne participaient pas au développement commercial du cabinet par méconnaissance des règles du jeu (beaucoup pensaient que rien n'était prévu pour rétribuer les auditeurs vendeurs de missions).

3. Perspectives et limites du concept de contrôle de gestion créatif

Les perspectives offertes par le contrôle de gestion créatif sont nombreuses. Notre ambition est de montrer ici principalement en quoi un contrôle de gestion créatif (à travers l'exemple du contrôle de gestion socio-économique) est un instrument de pilotage de la création de valeur ajoutée. Il participe au couplage stratégie-contrôle de gestion grâce à la vision globale qu'il donne de la performance de l'entreprise. Nous montrerons que les modèles de la valeur existants donnent une vision parcellaire de la performance de l'entreprise et ainsi donc de la création de valeur. Puis nous verrons en quoi le modèle socio-économique, en appréciant globalement la performance, permet d'éviter cet écueil.

3.1. Un pilotage de la création de valeur ajoutée

Le concept de valeur suscite depuis plusieurs années un engouement qui se traduit une profusion des publications qui lui sont consacrées et une extension croissante des programmes de formation-sensibilisation pour dirigeants. Cet intérêt soudain que l'on porte explicitement à la création de valeur ne doit pas masquer les origines anciennes du concept de valeur. La théorie néo-classique ou marginaliste de l'économie notamment, fondée par Jevons définit la valeur non par rapport aux coûts, mais par référence à la demande ; c'est l'utilité marginale d'un bien qui détermine sa valeur. La demande résultant de cette utilité marginale fonde alors la valeur d'échange. La valeur doit donc être perçue non pas comme une réalité objective basée sur des entités (le fer, le blé, la société...) dans une économie figée, mais comme la résultante de comportements humains. La valeur présente ainsi les particularités d'être subjective et contingente (Simon, 2000). Cette idée clé s'inscrit parfaitement dans le cadre de

notre approche constructiviste qui est une recherche-intervention, ou recherche-action, à visée transformative.

La difficulté de définir le concept de valeur tient à son caractère polysémique. Annick Bourguignon (1998) distingue trois acceptions de la valeur : la valeur au sens de mesure (en particulier dans les disciplines scientifiques que sont les mathématiques et la physique), la valeur au sens économique et la valeur au sens philosophique. Ce dernier sens n'entre pas dans le cadre de notre propos. La valeur dont il est question ici est une valeur économique qui doit évidemment faire l'objet d'une mesure.

La valeur dont traite la littérature est souvent une valeur pour l'actionnaire (valeur actionnariale). Cette focalisation sur les actionnaires considérés comme des acteurs du management des entreprises peut s'expliquer notamment par l'importance croissante des fonds de pension et des investisseurs institutionnels. Ainsi plus de 25 % des grandes entreprises françaises sont détenues pour moitié par des fonds d'investissements étrangers (Hoarau, 2000).

La valeur que nous privilégions dans notre approche du contrôle de gestion créatif est la valeur ajoutée c'est-à-dire une valeur organisationnelle.

Associer le terme de création à celui de valeur sous-entend que la création de valeur ne va pas de soi. « La création de valeur économique est au cœur de l'activité des organisations et au centre de leur vocation, de leur raison d'être et de leur stratégie » (Savall et Zardet, 1998). Le concept de contrôle de gestion créatif que nous analysons ici à travers l'exemple du contrôle de gestion socio-économique, est un système de pilotage au service des stratégies de création de valeur pour le développement des activités, des entreprises et des emplois. Il développe les aptitudes de l'entreprise à créer de la valeur organisationnelle (valeur ajoutée).

La conception plus ou moins large que l'on a de la performance influence la perception que l'on a de la valeur. Nous allons donc examiner les différentes conceptions de la performance de l'entreprise et le modèle de la valeur qui en découle.

3.2. Création de valeur éclatée versus création de valeur globale ou valeur organisationnelle

On peut distinguer trois grands modèles de la valeur, les deux premiers mesurant une valeur éclatée et le troisième une valeur globale qu'il faut privilégier à notre sens.

3.2.1. De la valeur éclatée...

La valeur actionnariale est liée à la performance financière. Ce modèle de l'investisseur considère la création de valeur comme le processus de maximisation du montant des flux financiers issus d'un investissement, c'est-à-dire de maximisation de la richesse de l'actionnaire. L'image de l'entreprise est celle d'un portefeuille de projets d'investissement où le critère dominant de performance est la rentabilité. La mesure de cette valeur actionnariale peut se faire de différentes façons. Le bénéfice net comptable et son cortège de mesures dérivées telles que le bénéfice par action par exemple, ont deux graves défauts. En premier lieu, il s'agit d'un indicateur comptable qui dépend de choix comptables ; à cet égard, le concept de comptabilité créative montre bien la marge de manœuvre dont peut user ou abuser l'entreprise (Stolowy, 2000). En deuxième lieu, il n'éclaire pas sur différents niveaux de risque d'une entreprise à l'autre.

Une des méthodes les plus citées dans la presse financière au cours des dernières années est connue sous les termes EVA (economic value added : la valeur ajoutée économique) et MVA (Market Value Added). Ces deux expressions sont des marques déposées par le cabinet de conseil américain Stern et Stewart, d'autres cabinets de conseil (BCG, Mac Kinsey...) ont développé sous des appellations différentes leur propre système de mesure de création de valeur (Hoarau, 2000). La méthode EVA repose sur l'idée que les indicateurs de mesure du passé, en particulier la rentabilité des capitaux propres, laissent à désirer lorsqu'il s'agit d'estimer la création de valeur. L'un des apports essentiels de l'EVA est de mettre en exergue le fait que le capital a un coût, même s'il n'est pas enregistré en comptabilité à la différence du coût de la dette (intérêts). Pour favoriser la recherche de ressources rares telles que les capitaux, les entreprises doivent rémunérer leurs actionnaires à un taux égal à celui que ces derniers obtiendraient pour d'autres investissements, et compte tenu d'un ajustement lié au risque. Un certain niveau de bénéfice net ou de bénéfice par action ne suffit pas. Encore faut-il que l'entreprise puisse couvrir le coût de la dette et le coût d'opportunité du capital avant même d'envisager de créer de la valeur. L'EVA se calcule par différence entre le résultat opérationnel (ajusté) net d'impôt et le coût du capital investi (ajusté).

L'intérêt de l'EVA par rapport à l'indicateur classique de mesure de création de valeur qu'est le bénéfice net ne doit pas masquer ses limites. Le calcul de l'EVA nécessite de multiples retraitements comptables pour arriver d'une part, au résultat net opérationnel et d'autre part, au montant des capitaux investis. Il faut ensuite connaître le coût moyen pondéré du capital de la firme. La mesure de ce coût, malgré les progrès de la recherche en finance d'entreprise, n'en reste pas moins imprécise et sujette à révision en fonction de l'évolution des marchés. L'imprécision tient à la difficulté d'évaluer le coût d'opportunité des fonds propres. L'EVA est un indicateur de performance annuel. Rien ne garantit qu'un EVA élevé sur un exercice conduit systématiquement à une création de richesse à long terme. La recherche de la valorisation maximum à court terme du capital financier peut déboucher sur une remise en cause de la compétitivité, et donc de la survie à terme de l'entreprise. Citons le cas des plans de réduction des effectifs (downsizing) qui font perdre à l'entreprise une grande partie de son expérience accumulée et de son savoir-faire. Si en théorie, la maximisation de la valeur actionnariale à long terme n'est pas contradictoire avec la valorisation du capital humain, en pratique ces deux objectifs semblent souvent antinomiques tout au moins à court terme. Ainsi la recherche d'un EVA élevé peut parfois passer par une réduction des coûts salariaux au risque d'altérer la pérennité de l'entreprise (Albouy, 1999).

Pour certains, le management par la valeur actionnariale présente un risque, celui de la « dictature de l'actionnaire » (Albouy, 1999). Le modèle de la valeur actionnariale privilégie une logique financière et un seul acteur : l'actionnaire au détriment d'une logique sociale et d'autres acteurs parmi lesquels figurent les salariés qui constituent le capital humain. Ce modèle de la valeur actionnariale ne rend pas compte d'une façon satisfaisante du processus (complexe) de création de valeur de l'entreprise (elle-même complexe).

Une deuxième conception ou image de la valeur conduit à faire rimer valeur avec clients. Il s'agit de valeur perçue par le client, laquelle dépend de la notion de qualité perçue. D'après l'AFNOR, un bien ou un service est de qualité lorsqu'il répond aux besoins explicites du client. La qualité ne se limite pas aux attributs intrinsèques du produit mais recouvre aussi les dimensions services offerts, prix, flexibilité... L'objectif majeur de l'entreprise est à l'évidence de proposer à ses clients des produits de qualité. Mais l'entreprise doit également maîtriser ses coûts afin de préserver sa marge bénéficiaire. La création de valeur passe alors par la maximisation du rapport qualité / coûts. Dans le modèle du client, les critères de performance sont la qualité et la productivité. La valeur y est relative puisqu'elle peut varier

d'un client à l'autre, elle comporte deux dimensions : une valeur d'usage et une valeur de signe. La notion d'usage est simple à comprendre : c'est la recherche d'une fonction, par exemple écrire. Ce qui va expliquer le choix d'un stylo par exemple par un client entre un stylo de marque « bic » ou de marque « Mont Blanc » c'est la valeur de signe source d'autres avantages tels que facilité d'écriture, taille, poids, esthétisme...

Le processus de création de valeur dans ce modèle du client comporte deux grandes phases :

- la connaissance de la valeur perçue par les clients c'est-à-dire comprendre ce qui a de la valeur à leurs yeux ;
- la sélection des clients qui sont le plus en adéquation avec les métiers et la stratégie de l'entreprise pour leur offrir des produits conformes à leur demande, par une segmentation des marchés.

Le modèle de l'investisseur (actionnaire) et le modèle du client ignorent dans leur conception le concept de coût caché qui fonde le contrôle de gestion créatif, c'est-à-dire créateur de valeur ajoutée.

3.2.2. ... à la valeur globale ou valeur organisationnelle de l'entreprise

Le concept de contrôle de gestion socio-économique qui se fonde sur le modèle socio-économique s'intéresse à la création de valeur organisationnelle. Le modèle socio-économique appréhende la performance globale de l'entreprise ou plus largement de toute autre organisation. La performance globale comprend deux composantes : la performance sociale et la performance économique. La performance économique se mesure souvent par des indicateurs issus des résultats comptables annuels de l'entreprise, que nous dénommons résultats immédiats. L'entreprise dégage aussi, par son activité de l'année n, des résultats économiques différés aux années postérieures, qui n'apparaissent pas dans les documents comptables de la période considérée. Nous dénommons ces résultats : création de potentiel, matériel et immatériel. La performance économique s'apprécie ainsi dans l'analyse socio-économique sur le court terme, par les résultats immédiats, et sur le long terme, par la création de potentiel (Savall, 1998).

La performance sociale se mesure par le niveau de qualité intégrale du fonctionnement de l'entreprise, appréciée par l'existence de dysfonctionnements dans six domaines en interaction, précités. Cette qualité du fonctionnement, mesurée par les dysfonctionnements a

des conséquences économiques qui sont des coûts cachés. Ces derniers se décomposent d'une part, en coûts cachés incompressibles qui constituent la physiologie de l'entreprise, et d'autre part, en coûts cachés compressibles c'est-à-dire réductibles par des actions de développement socio-économique de l'entreprise. Le modèle socio-économique repose sur deux fondements en interaction : les comportements humains (individuels et de groupe) et les structures (physiques, technologiques, organisationnelles, démographiques et mentales). Cette interaction permanente et complexe alimente le fonctionnement de l'entreprise. Mais on peut déceler dans ce fonctionnement des anomalies, des perturbations, des écarts entre le fonctionnement souhaité et le fonctionnement constaté : ce sont des dysfonctionnements.

Le modèle socio-économique permet une approche globale des acteurs en ce sens que toutes les catégories de personnel de l'entreprise doivent être associées, sous diverses formes, à l'élaboration du diagnostic de l'existant, du projet de transformation, de la mise en œuvre des solutions et de l'évaluation de leurs résultats. Le capital humain est ainsi pris en compte dans sa diversité. Ce modèle représente l'entreprise dans sa globalité c'est-à-dire comme une unité, un système créateur de valeur (ajoutée), en interaction avec son environnement pertinent. Ainsi, les exigences du client (valeur perçue par ce dernier) entrent en ligne de compte dans la mesure de la performance globale. Ce modèle, en cherchant à mesurer la performance globale de l'entreprise, permet de dépasser les limites tenant aux excès analytiques et les clivages qu'ils génèrent dans l'activité de l'entreprise. Nombre d'auteurs en management se sont employés à dénoncer ces excès de découpages analytiques. L'étude et l'observation de cet objet de recherche complexe qu'est l'entreprise doivent se faire selon un processus scientifique conjuguant analyse (disjonction) et synthèse (jonction).

L'analyse socio-économique est globale également par le fait que l'on combine des informations qualitatives, quantitatives et financières. Le modèle est ainsi dénommé modèle QQFI (Qualitatif, Quantitatif et Financier).

3.3. Prolongements et limites de notre recherche

Le thème de l'adéquation stratégie-structure a fait l'objet de nombreux travaux tant sur le plan théorique que sur le plan pratique. L'idée que nous développons ici est qu'il est pertinent de coupler et d'articuler harmonieusement la stratégie de l'entreprise et son contrôle de gestion. Le couplage stratégie-contrôle de gestion peut se faire au moyen d'indicateurs synthétiques tels que la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coût variable (CHVACV) ou à la marge sur coût variable (CHMCV²). Un des prolongements possibles de notre travail est de mener une réflexion sur la CHMCV en tant qu'indicateur de mesure de création de valeur organisationnelle. La contribution horaire à la valeur ajoutée sur coût variable (CHVACV) ou à la marge sur coût variable (CHMCV) constitue un indicateur synthétique et fédérateur de la création de valeur économique par l'entreprise, considérée comme un système ouvert (Savall et Zardet, 1998).

La CHMCV permet d'éclairer l'analyse stratégique et de bâtir des scénarios, en mettant l'accent sur le facteur activant et déterminant de la création de valeur prévisionnelle de l'entreprise, le flux potentiel humain, mesuré par le volume d'heures d'activité nécessaires pour créer la quantité de valeur recherchée (CA, MCV ou VACV) dans les différents scénarios (de développement privilégié ici, de stagnation, de récession). D'une vision classique du contrôle de gestion, on passe alors à une vision active de l'organisation et de son environnement fondée sur le pilotage de la valeur. La création de valeur ajoutée produite par une articulation organisation-coûts (visibles et cachés)-valeur donne à l'entreprise un avantage concurrentiel. Cette valeur ajoutée est une valeur organisationnelle qui intéresse les différents acteurs de l'entreprise.

L'expérimentation sur le cabinet d'audit et de conseil présentée dans cet article, ne porte que sur une année. Cette période annuelle mérite évidemment d'être étendue sur un plus grand horizon temporel, de façon à approfondir encore davantage nos résultats de recherche. Cette étude de cas ou étude clinique pourrait par la suite être élargie à d'autres entreprises rassemblées dans un échantillon jugé significatif. On peut imaginer dans une phase ultérieure une transposition de ce travail de recherche sur le contrôle de gestion créatif à des organisations autres que l'entreprise.

² CHMCV = marge sur coûts variables (total chiffre d'affaires – total charges variables) / total des heures de travail attendues. En 1999, la CHMCV du cabinet d'audit et de conseil s'élevait à 260 F. Une augmentation de la CHMCV d'une année sur l'autre est un indicateur d'une création de valeur organisationnelle.

CONCLUSION

Nous avons proposé dans cet article comme voie possible de contrôle de gestion créatif, le modèle de contrôle de gestion socio-économique. Celui-ci s'articule autour de trois axes : un axe d'outillage (cinq outils de traitement des causes racines des dysfonctionnements touchant une organisation), un axe de changement (diagnostic et groupe de projet) et un axe de décision politique (groupe de pilotage). Les perspectives offertes par le contrôle de gestion socio-économique résident principalement dans un pilotage plus pertinent de la création de valeur. Cela est permis, par comparaison à d'autres méthodes de création de valeur, par son éclairage global de la performance et l'utilisation d'indicateurs de synthèse globaux d'efficacité et d'efficience tels que la CHMCV.

Nos travaux futurs viseront à tester la mise en œuvre d'un tel dispositif de contrôle de gestion sur un plus large échantillon pour étayer nos hypothèses. D'autre part, il conviendra d'étudier plus finement les conséquences de cette méthodologie créative sur le métier de contrôleur de gestion. On perçoit déjà qu'avec de tels outils créatifs, les fonctions du contrôleur de gestion devront fortement évoluer. Le contrôleur de gestion créatif voit ainsi son rôle évoluer vers trois fonctions en rupture avec ses fonctions traditionnelles. Il devient médiateur en animant des groupes de projet en charge de proposer des solutions d'innovation. Il devient méthodologue puisque chaque responsable de micro-espace peut s'approprier la démarche de contrôle de gestion socio-économique, ce qui conduit à développer une notion d'auto-contrôle de gestion. Il devient enfin thérapeute en exprimant à travers son avis d'expert ses convictions quant aux causes racines des dysfonctionnements repérés.

Référence bibliographiques

Albouy M.(1999), « La valeur est elle autre chose qu'un discours à la mode », *Revue française de gestion*, Janvier-février 1999, p. 78-80.

Albouy M.(1999), « Théorie, applications et limites de la mesure de la création de valeur », *Revue française de gestion*, Janvier-février 1999, p. 81-90.

Albouy M (2000), *Décisions financières et création de valeur*, Economica, 2000, 406 p.

Bouquin H. et Lauzel P.(1988), *Comptabilité analytique et gestion*, 5^{ème} édition, Sirey, 1988.

Burlaud A. (2000) « Contrôle et Gestion », *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle et Audit*, sous la direction de Colasse B., Economica, 2000, pp. 521 à 533.

Bourguignon A (1998), « Management accounting and value creation : value yes but what value ? », *Working Paper*, ESSEC, Novembre 1998, 19 p.

- Chiappello E. (2000), « Contrôle des organisations créatives », *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, sous la dir. de Colasse B., Economica, 2000, pp. 509-519.
- Danziger R. (2000), « Contrôleur de gestion », *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, sous la dir. de Colasse B., Economica, 2000, pp. 521-545.
- Demeestere R., Lorino P. et Mottis N. (1997), *Contrôle de gestion et pilotage*, Nathan, 251 p.
- Gensse P. (1995) « L'invention comptable de la réalité : entre la règle et le mythe », *Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*, Fouchet, 1995, pp. 221 à 231.
- Gervais M. (1997), *Contrôle de gestion*, Economica, 719 p.
- Hoarau C.(1995), « Les utilisateurs de l'information financière face à la créativité ou l'imagination comptable », *Revue de droit comptable*, n°95-2, 1995, pp. 77-95.
- Hoarau C. (2000), « Modèles d'évaluation stratégique et facteurs explicatifs de la création de valeur pour l'actionnaire », *Working Paper*, GREGOR, n°6/2000, 25 p.
- Löning H., Pesqueux Y et coll. (1998), *Le contrôle de gestion*, Dunod, 261 p.
- Malo JL et Mathe JC. (1998), *L'essentiel du contrôle de gestion*, Editions d'Organisation, 303 p.
- Mersereau A. (2000) « Les mécanismes de contrôle utilisés pour gérer une réduction des coûts », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, septembre 2000, pp 21 à 41.
- Raybaud-Turrillo B. et Teller R.(1997), « Comptabilité créative », *Encyclopédie de gestion*, sous la dir. de Simon Y. et Joffre P., Economica, 1997, pp. 508-527
- Savall H. (1975) *Enrichir le Travail Humain*, 1^{ère} Edition, Dunod, 1975.
- Savall H. (1979) *Reconstruire l'entreprise. Analyse socio-économique des conditions de travail*, préface de F. Perroux, Dunod, 1979, p. 208.
- Savall H. et Zardet V. (1989) *Maîtriser les coûts et les performances cachés*, préface MA Lanselle, 2^{ème} édition augmentée, Economica, septembre 1989
- Savall H. et Zardet V.(1992) *Le nouveau contrôle de gestion*, Eyrolles, pages 28 à 37.
- Savall H. et Zardet V.(1998), « Un indicateur de veille stratégique de la création de valeur : la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coût variable ou marge sur coût variable », Congrès des IAE, Nantes, Avril 1998, p.1.
- Savall H.(1989), « Le gisement exploitable des coûts cachés : vers un nouveau contrôle de gestion actif », *Echanges*, 1989, 3p.
- Savall H.(1998), « De la performance globale : peut-on synchroniser l'économique et le social ? », Conférence à la 16^{ème}, Université d'été de l'Institut d'Audit Social, Aix-en-Provence, Août 1998, 18 p.
- Shaked I., Michel A. et Leroy P., « Pourquoi l'EVA s'est imposée », *L'Expansion Management Review*, septembre 1998.
- Simon C., « Valeur et comptabilité », *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, sous la dir. de Colasse B., Economica, 2000, p. 1252.
- Stolowy H.(2000), « Comptabilité créative », *Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et audit*, 2000, pp. 157-178.
- Teller R. (1998) « Confiance et Modèle Comptable », *Confiance et Gestion, Revue Sciences de Gestion*, n°8-9 spécial 20^{ème} anniversaire, septembre 1998, pp. 263 à 276.
- Van Loye G.(1998), *Finance et théorie des organisations*, Economica, 197 p.
- Wirtz P.(2000), « L'étude de cas : réflexions méthodologiques pour une meilleure compréhension de la comptabilité financière dans le gouvernement d'entreprise », *Comptabilité, contrôle, audit*, pp. 121-135.