

Le dialogue social en France face à la recomposition des chaînes de valeur

Isabelle Chambost, Fabrizio Giacalone, Patrick Roturier

▶ **To cite this version:**

Isabelle Chambost, Fabrizio Giacalone, Patrick Roturier. Le dialogue social en France face à la recomposition des chaînes de valeur. [Rapport de recherche] IRES; CFDT. 2015. hal-03135087

HAL Id: hal-03135087
https://cnam.hal.science/hal-03135087

Submitted on 25 Mar 2021

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Le dialogue social en France face aux recompositions de la chaîne de valeur

Rapport final



Ce rapport a reçu le soutien financier de
l'IRES et a été réalisé dans
le cadre de l'Agence d'objectifs

Avril 2015

Auteurs

Isabelle CHAMBOST, Syndex

Fabrizio GIACALONE, Syndex

Patrick ROTURIER, Syndex

Maquette et correction

Pôle Édition

Ce rapport a reçu le soutien financier de l'IRES (Institut de recherches économiques et sociales)
et a été réalisé dans le cadre de l'Agence d'objectifs

Sommaire

Introduction **5**

Partie 1 - Analyse de la reconfiguration de l'entreprise au sein de chaînes de valeur financières **9**

Introduction 9

1. Entreprise et chaîne de valeur : évolutions des relations et approche critique 10
2. La nouvelle figure de l'entreprise : désarticulée et diluée 17
3. Des systèmes d'information comptable au service d'un contrôle financier 20
4. Un défi pour les IRP : retrouver de la lisibilité et de la visibilité dans ce nouveau contexte 28

Partie 2 - Propositions pour une appréhension critique de l'insertion de l'entreprise dans sa chaîne de valeur **30**

Introduction 30

1. Proposition d'une démarche méthodologique, dans un cadre LSE, destinée aux représentants du personnel de l'entreprise « étendue » 31
2. Proposition d'un questionnement structuré, multidimensionnel et appropriable par les équipes syndicales 36
3. Une utilisation avertie des dispositifs d'information comptable 40

Conclusion **47**

Bibliographie **47**

Introduction

L'accès des représentants des salariés à une information pertinente est un élément important dans la recherche d'un dialogue social équilibré entre partenaires sociaux. De ce point de vue, il existe un décalage croissant entre les informations mises à la disposition des institutions représentatives du personnel (IRP) et la réalité économique qu'elles sont censées appréhender. Ce déphasage s'est déployé dans le triple contexte d'un dialogue social de plus en plus centré sur l'entreprise, d'une décomposition de la chaîne de valeur qui s'échappe du périmètre juridique de l'entreprise et d'une domination des logiques financières sur le dialogue social.

Les représentants du personnel (organisations syndicales et IRP) sont ainsi confrontés depuis des années à des mutations importantes de leur environnement économique et social, qui interpellent l'élaboration de la stratégie syndicale au niveau de l'entreprise (définition de la stratégie syndicale, positionnement dans le champ économique, type et niveau de revendications) ainsi que dans l'exercice de leurs attributions économiques (information, consultation, négociation).

La présente étude a pour objet de dégager les enjeux d'une telle situation et d'identifier les voies et moyens qui pourraient permettre aux représentants du personnel de retrouver de la lisibilité et de la visibilité sur leur entreprise, d'en comprendre les problématiques clés, de les questionner et de définir une stratégie syndicale. Pour cela, sans prétendre retracer toute l'histoire des systèmes de gestion et d'information comptable, cette étude vise à décrire des évolutions de la « chaîne de valeur », qui, loin d'être neutres, ont eu des incidences majeures sur la vie des entreprises et sur les relations professionnelles.

L'entreprise est devenue, en France, le lieu central du dialogue social…

Le déploiement des droits d'information et de consultation s'est effectué jusqu'à présent dans le cadre traditionnel de l'entreprise, en tant qu'entité juridique aux frontières bien dessinées. Il s'appuie sur l'accès à des informations économiques et sociales de l'entreprise et sur le droit à l'expertise. La dimension sectorielle ou chaîne de valeur a perdu progressivement de son importance dans la régulation des relations sociales, et donc dans l'organisation des stratégies syndicales, au profit de la négociation d'entreprise, plus « souple » et plus facile « à adapter aux situations spécifiques ». Les employeurs ont, de leur côté, plébiscité la décentralisation des négociations et du dialogue social.

Les prérogatives des représentants du personnel dans l'entreprise se sont déployées et consolidées à partir des lois Auroux et ont connu récemment de nouveaux développements, à travers la loi de sécurisation de l'emploi (LSE) de juin 2013 qui introduit des changements profonds dans les règles du dialogue social au sein de l'entreprise.

> *Plus précisément, concernant l'objet de cette étude, la LSE prévoit que le conseil d'administration ou de surveillance soumet chaque année au comité d'entreprise (CE) les orientations stratégiques qu'il a définies pour l'entreprise. Le CE émet un avis sur ces orientations et leurs conséquences sur l'activité de l'entreprise, l'emploi, l'évolution des métiers et des compétences, l'organisation du travail, le recours à la sous-traitance, à l'intérim, à des contrats temporaires*

> *et à des stages. Il peut proposer des orientations alternatives. Pour outiller cette consultation, une base de données unique (BDU) est créée, regroupant des informations économiques et sociales, à la fois rétrospectives et prospectives. Le CE peut recourir à l'assistance d'un expert-comptable pour l'aider dans la formulation de ses questions et de ses propositions, à partir des informations contenues dans la BDU.*

... Alors qu'elle devient un objet de plus en plus insaisissable

Cette institutionnalisation de l'entreprise comme lieu privilégié de dialogue social se déploie et se confirme en France, alors même que ses frontières deviennent de plus en plus floues, sous l'impact des mutations dans la chaîne de valeur et d'une profonde transformation de l'entreprise, de son organisation et de ses collectifs de travail. Il se produit alors un déphasage grandissant entre l'organisation du dialogue social et l'organisation du pouvoir économique.

La chaîne de valeur s'échappe de l'entreprise

La notion de chaîne de valeur (Porter, 1985) concerne l'ensemble des fonctions assumées pour produire et mettre sur le marché un bien ou un service. Elle est un outil d'analyse stratégique qui, malgré ses faiblesses, a connu un vif succès en raison de sa prétention à amener les dirigeants et les managers de l'entreprise à s'interroger sur les activités (métiers, compétences, etc.) créatrices de valeur et productrices de marges.

Cet outil repose sur une représentation selon laquelle la valeur se « construit » par l'interaction de différentes fonctions, *process*, biens et services. C'est un double outil, au sens où il permet de décrire mais aussi de préconiser le « périmètre idéal de compétences » (du point de vue de la capacité à générer de la rentabilité) en « travaillant » tant au niveau de l'entreprise qu'au niveau de la filière ou de l'industrie. Au niveau de l'entreprise, c'est un outil stratégique, utilisé dans l'optique de trouver l'allocation « optimale » des capitaux, c'est-à-dire l'allocation entre les différentes fonctions permettant de maximiser le profit. Certaines fonctions gagnent ainsi à être conservées en interne parce que leur contribution est censée être plus forte, voire plus centrale, tandis que d'autres sont externalisées, localement ou à un niveau plus global selon les opportunités et la nature des efficacités recherchées.

Traditionnellement intégrée à l'entreprise, la chaîne de valeur est aujourd'hui éclatée le long de filières de plus en plus internationalisées, aucune entreprise n'étant en mesure d'intégrer l'ensemble des étapes de la chaîne de valeur. On parle alors de « chaîne de valeur globale ». Plusieurs mouvements sont à l'œuvre à cet égard :

- passage d'un mode central de création de valeur endogène à l'organisation à un mode de création extraverti et en réseau (dans un espace local ou international) ;
- multiplication des acteurs, des modèles d'activité et des régimes d'emplois (selon que l'on est dans le métier de base ou pas, dans l'organisation ou externalisé, dans la proximité géographique ou à l'autre bout de la planète…) ;
- perception de plus en plus tronquée ou limitée parce que les systèmes d'information ne sont pas adaptés pour suivre la création et la répartition de la valeur au sein des entreprises « étendues »

(Archais, Rouah, Tiomphe & Vial, 2013), « en réseau » ou maillons d'un système de valeur élargi ;

- l'ingénierie organisationnelle, juridique, informatique… nourrit une opacité croissante quant aux espaces pertinents au niveau desquels les parties prenantes, syndicales en premier lieu, doivent se positionner et intervenir, afin d'être actrices à part entière.

Ainsi l'éclatement de la chaîne de valeur complique la lecture du périmètre de l'entreprise, de sa stratégie et de ses résultats économiques, un handicap majeur pour un dialogue social centré aujourd'hui en France de plus en plus sur l'entreprise.

L'entreprise « classique » éclate et doit être revisitée pour redevenir un lieu de dialogue social

La définition d'une méthode de compréhension de l'entreprise implique aujourd'hui la prise en compte du cadre, économico-social, radicalement nouveau, dans lequel doit s'inscrire le raisonnement et les questionnements des Institutions Représentatives du Personnel/Organisations Syndicales (et de leurs experts) sur l'entreprise. Plusieurs dimensions sont particulièrement structurantes à cet égard et révèlent une profonde transformation de l'entreprise, de son organisation et des collectifs qui y interviennent.

Il s'agit d'abord de la prolifération des relations de marché dans l'entreprise par rapport à une situation antérieure fondée sur la notion d'intégration. D'une part, la relation de marché se substitue de plus en plus au principe de l'intégration dans l'organisation dans la génération et la distribution de la valeur (développement des phénomènes d'externalisation, de sous-traitance, d'entreprise étendue, etc.). La notion de chaîne de valeur (ou de système de valeur) est censée exprimer cette mutation. D'autre part, cette relation de marché pénètre même les organisations dont les périmètres ont été sensiblement revisités et les rouages transformés : pression sur les coûts fixes et politiques de variabilisation de ces derniers, déploiement des relations internes entre services ou secteurs « clients » et « fournisseurs » transformant les collectifs de travail et leur mode de fonctionnement, centralisation financière et délégation opérationnelle…

Il s'agit également de l'approfondissement de la domination des logiques gestionnaires et financières, qui traversent l'ensemble des dispositifs et des outils de mesure des « performances » de l'entreprise. À cet égard, il est important de noter la tendance des directions d'entreprise à vouloir aligner l'information des IRP et de leurs experts sur celle des actionnaires, méconnaissant ainsi la spécificité de l'acteur syndical et, partant, des besoins d'information qui lui sont propres.

Il s'agit enfin de l'internationalisation et de globalisation de l'espace économique des entreprises, qui contribue à complexifier la lecture de l'insertion économique de l'entreprise et à transformer profondément la nature du rapport salarial par la confrontation entre des espaces salariaux/sociaux aux attributs différents.

Enjeux, problématiques et outils du dialogue social d'entreprise dans le nouveau contexte

Il s'agit donc d'articuler deux réalités du dialogue social en France : l'entreprise est au cœur de l'organisation des relations sociales (c'est un fait construit historiquement), mais elle ne peut plus être pensée comme un espace clos sur lui-même.

C'est un enjeu fort pour toute stratégie syndicale et pour l'exercice des prérogatives économiques des IRP, tant le divorce entre périmètre juridique, fonction opérationnelle, projet collectif… a atteint son paroxysme et se trouve revisité en permanence (il n'y a plus d'horizon stable en matière de « relations industrielles »).

Or tous les dispositifs de dialogue social ont été pensés et construits dans le cadre restrictif de l'entreprise réduite à la « société de capitaux » et n'apportent pas de solution à l'impuissance croissante des équipes syndicales devant un objet « entreprise » qui devient de plus en plus insaisissable. Ce constat reste vrai pour la Loi de Sécurisation de l'Emploi même si, dans ses principes, elle prend en compte l'ouverture de l'entreprise sur l'extérieur et l'introduction de l'anticipation comme un élément à part entière du dialogue social.

Dès lors il est nécessaire de comprendre la nature et les formes de la recomposition de la chaine de valeur et leur incidence, tant sur l'entreprise que sur les systèmes de relations professionnelles.

L'analyse et les propositions de cette étude s'appuient sur la longue expérience de notre cabinet dans l'assistance des représentants des salariés dans leurs attributions économiques. Malgré des avancées importantes en matière d'accès à l'information pour les IRP, *via* leurs experts, nous sommes convaincus que les problématiques et les outils du dialogue social doivent évoluer aujourd'hui pour s'adapter à ce nouveau contexte. En particulier on ne voit pas encore émerger chez les partenaires sociaux de réflexion globale visant à :

- **questionner le lien** entre ces mutations économiques et sociales et les dispositifs normatifs qui sont mis au service du dialogue social dans l'entreprise ;
- dépasser les adaptations ponctuelles et circonstancielles des droits des IRP pour aller vers une **redéfinition plus systémique des problématiques et des outils** nécessaires aux IRP et aux organisations syndicales pour exercer pleinement leurs missions de représentation collective des salariés et en particulier leurs missions économiques.

La présente étude a pour ambition de poser de premiers jalons concrets à cet égard, en s'appuyant sur une analyse du nouveau contexte.

Une première partie sera consacrée à l'analyse de la reconfiguration de l'entreprise au sein de chaînes de valeur financières, où la dilution de l'entreprise pose un défi majeur au dialogue social et où les systèmes d'information comptable sont au service d'un contrôle financier. La deuxième partie posera des repères pour définir une méthode de questionnement de l'entreprise dans ce nouveau contexte ainsi qu'une utilisation avertie des dispositifs d'information.

1 Analyse de la reconfiguration de l'entreprise au sein de chaînes de valeur financières



Introduction

Cette première partie de l'étude a pour objet de montrer la manière dont les fondements du dialogue social prenant appui sur une « entreprise noyau », définie par son périmètre juridique et inscrite dans un rapport salarial fordiste, ont progressivement été remis en cause par une évolution des processus productifs calée sur des chaînes de valeur, progressivement devenue globales et financières.

Les développements suivants ont ainsi pour vocation d'analyser le processus de fragmentation et de dilution de l'entreprise à l'œuvre et son accompagnement par les instruments de mesure de cette valeur, en l'occurrence les systèmes d'information, notamment comptables.

Cette première partie permet ainsi de qualifier les difficultés auxquelles se heurtent les institutions représentatives du personnel dans l'exercice de leurs prérogatives économiques.

1. Entreprise et chaîne de valeur : évolutions des relations et approche critique

Le passage de l'entreprise « classique » (intégration et homothétie relatives entre la dimension opérationnelle et le périmètre juridique) à l'entreprise « étendue » (désintégrée et dont la dimension opérationnelle est en écart profond avec le périmètre juridique) a été initié il y a une trentaine d'années, avec la crise du modèle fordien. Ce passage a pris la forme d'une fragmentation de l'entreprise dans toutes ses dimensions structurantes (organisation, métiers, gouvernance, valorisation, salariat, etc.) puis de son éclatement dans des réseaux de relations marchandes internes et externes. La chaîne de valeur exprime ces transformations, d'abord dans l'entreprise, puis sur des périmètres plus larges.

Cette grande transformation (Chopin, Deluzet & Godino, 2012) a été l'expression, dans le champ de l'entreprise, du basculement dans le régime d'accumulation financiarisé, régime au sein duquel le coût du capital (c'est-à-dire le rendement attendu par les apporteurs de ressources capitalistiques) a dicté (tout en la masquant derrière la « concurrence », globalisée de surcroît) sa loi et ses logiques à l'ensemble des rouages et personnes impliqués dans le fonctionnement de l'entreprise.

1.1. L'entreprise « classique »

Dans le modèle « classique », l'entreprise coordonnait en son sein une multiplicité de fonctions qu'elle portait et assumait pour des raisons de savoir-faire, de compétences, d'efficacité… Ces différentes dimensions étaient concrètement travaillées en interne, à travers des apprentissages cumulatifs dans lesquels l'interactivité, la coordination et la coopération tenaient une place importante.

L'entreprise, centre de la création et de la répartition de la valeur

Dans l'entreprise classique, la notion de création et répartition de « valeur » pouvait avoir plus de sens et de cohérence et imposait sa logique à la rentabilité du capital.

Cette dernière était déjà centrale (elle constitue l'essence même du capitalisme), mais sa construction s'articulait de manière très générale autour de deux mécanismes clés : les gains de productivité (du travail principalement) et l'innovation de processus par le développement des systèmes automatiques ou semi-automatiques (Aglietta, 1976).

La productivité du travail combinait trois principes :

- les rendements d'échelle (effet taille) ;
- l'innovation de processus (développement des systèmes automatiques ou semi-automatiques, etc.) ;
- l'intensification du travail à travers la parcellisation des tâches.

Cette « mécanique générale » était de nature avant tout interne (la sous-traitance existait mais était relativement marginale du point de vue de l'architecture des processus) et s'organisait avant tout dans un espace national engagé dans une dynamique de croissance longue, « prévisible et standardisée » (en quantité et en qualité).

La technologie évoluait lentement et le rôle régulateur de l'État restait important, sous des modalités très différentes d'un pays à l'autre. Les marchés extérieurs pouvaient prendre le relais mais n'étaient pas au cœur de la dynamique d'accumulation et des mécanismes de régulation.

La formation de la valeur

La formation de la valeur mobilisait, dans une large part, des configurations sociotechniques originales dont les principales caractéristiques génériques sont les suivantes :

- prédominance de secteurs d'activité « rationalisés », en général cloisonnés, où le principe de l'intégration verticale (économie de transports, de coordination et de transaction) était mis en acte par des oligopoles. Le tissu industriel était polarisé entre des firmes dominantes et des PME périphériques ou positionnées sur des niches, à faible intensité capitalistique. La sous-traitance accompagnait la croissance des firmes verticalement intégrées ;
- des configurations organisationnelles combinant les formes mécanistes ou divisionnalisées dans les firmes dominantes, les structures simples ou professionnelles dans les autres entités ;
- des configurations sociales et salariales (le « rapport salarial ») encastrées dans des périmètres d'entreprises où la concordance entre les niveaux opérationnel et juridique était plus directe. Ces configurations étaient marquées par :
  - les thématiques de « la tension et l'antagonisme » : les revendications portaient surtout sur les salaires et les cadences, la communication avec la hiérarchie étant généralement entravée et la participation aux décisions réduite à néant,
  - la figure du travail à la chaîne, parcellisé et enserré dans des technostructures toutes puissantes, souvent dotées de niveaux hiérarchiques nombreux, où l'exercice du contrôle était omniprésent à tous les étages managériaux,
  - les rémunérations indexées sur l'inflation et les gains de productivité « partagés » et hiérarchisées par poste et selon un critère d'ancienneté, ouvertes en partie à la performance (rendement).

Le rapport salarial

Le rapport salarial fordiste organise deux dimensions au sein de l'entreprise :

- une organisation du travail reposant sur des séparations (conception, exécution) – renvoyant à des segmentations et hiérarchisations salariales, de statuts –, une forte hiérarchisation et des parcellisations (du travail et des tâches qui y sont réalisées) ;
- un mode associé de redistribution des gains de productivité.

L'organisation est le moteur de la productivité et un levier important de la croissance des quantités produites quand elle est couplée aux économies d'échelle.

La répartition des gains de productivité est organisée dans le cadre des conventions collectives. L'entreprise fordiste apparaît comme l'espace de partage de la productivité, où l'intérêt collectif prime sur l'intérêt d'une des

parties prenantes et où les risques sont fortement collectivisés à travers les conventions collectives. C'est, à ce titre, un espace « stable » et « intégrateur » (Boyer, 1986).

1.2. Vers l'entreprise « étendue » et l'entreprise en réseau : éléments structurants

La recherche de la flexibilité : contexte et déclinaisons

Le principe de flexibilité a progressivement pris une place centrale comme réponse à plusieurs défis, appréhendés comme autant de sources de risques :

- une diffusion de la norme de consommation entravée par la montée du chômage et des pressions sur les revenus et par des taux d'équipement élevés, proches de la « saturation » : la variété, l'innovation marketing et la variabilité de la demande vont alimenter le basculement vers un modèle plus flexible, moins lourd en capital et en irréversibilités, plus apte à capter les changements et à accélérer les temps de mise sur le marché ;
- la baisse de la rentabilité et de son « carburateur », la productivité : la parcellisation des tâches a atteint ses limites comme mécanisme permettant de travailler en permanence l'intensité, la vitesse et le rendement ; une ère de tensions nouvelles s'ouvre, visant à refonder les modèles de productivité par une mutation des organisations (recomposition des tâches et autonomie, recentrage et externalisation, etc.) ;
- l'innovation technologique avec les TIC : l'extension du principe de digitalisation (numérisation) a fait émerger de nouvelles industries, a refondé radicalement la flexibilité sociale et technique des organisations (Craipeau [2001] parle de l'avènement de l'entreprise « commutante »), a changé les modalités de management, en interne dans les firmes mais aussi en externe (EDI, bases de données partagées ou interconnectées, etc.) ;
- la puissance croissante des marchés financiers et des « actionnaires » comme le caractérisent notamment Aglietta & Rebérioux (2004) ou encore Lordon (2000) : elle impose rapidement des configurations d'entreprises nouvelles en termes de métiers et de géographie, plus flexibles et plus aptes à capter la valeur sous toutes ses dimensions (différentiels de coûts salariaux, fiscaux, environnementaux, rentes de position, d'accès à des ressources, à des externalités, etc.) ;
- la mondialisation, qui transforme radicalement l'environnement économique (Vercher & Palpacuer, 2013) en amplifiant les sources d'instabilité : elle s'accompagne de dérégulations (perte de contrôle de l'État et remise en cause de son mode d'insertion dans la société), d'une intensification et d'une transformation des formes concurrentielles (élargissement du front, nouveaux compétiteurs, etc.) et d'une mise en concurrence exacerbée des modèles économiques qui alimente des mouvements de délocalisation, couplés souvent à des stratégies d'externalisation. La globalisation permet de multiplier les mécanismes d'optimisation (financières, fiscales, etc.), d'élargir les espaces, les domaines et les modalités de mise en œuvre et, *in fine*, de consacrer la supériorité de la forme financière du capital, la forme la plus liquide et dont le rythme de

circulation est calé sur la vitesse de la lumière : c'est cette forme qui s'impose à toutes les autres et imprime un type de « rationalité » unilatéral et sans partage.

Le principe de flexibilité se décline dans les organisations à deux niveaux, dans les fonctionnements internes aux firmes, d'une part, et dans les relations entre firmes, d'autre part.

Dans les fonctionnements internes aux firmes, le principe de flexibilité renouvelle profondément le modèle de productivité, à travers notamment la diffusion des principes du juste à temps et du « *lean* » (production, management, etc.) comme le développent Durand (2004) et du Tertre (2012). Les logiques comportementales (savoir-être, capacité d'adhérer à un projet, à une vision… et de s'impliquer) s'imposent à côté des traditionnels savoir-faire et compétences. L'innovation organisationnelle, inspirée du « modèle japonais » de productivité (le « toyotisme ») supplante l'automatisation des processus et la parcellisation des tâches (le « fordisme ») comme ressort central de la productivité du travail.

Ce principe s'étend aussi à l'organisation et à la structuration des relations entre firmes, contribuant à modifier profondément les manières de mobiliser, de répartir et de synchroniser les ressources impliquées dans les chaînes de valeur. La productivité du capital (son rendement pour l'actionnaire) est travaillée à travers la généralisation et la diffusion de plusieurs processus clés :

- le recentrage sur ce qui est qualifié de « *core business* » (Batsch, 2002 et 2003) : le cœur de métier, en ce qu'il est censé permettre une meilleure captation de la valeur et de bénéficier des effets d'apprentissage liés à la spécialisation, cœur de métier situé souvent dans les segments en aval des filières ou systèmes de valeur dans des logiques « d'ensembliers » ;
- la « dé-verticalisation » des organisations et filières ;
- l'externalisation des métiers qualifiés de périphériques ou très différenciés en termes de compétences et qualifications (notamment dans les domaines où l'innovation s'est considérablement complexifiée parce qu'elle repose sur des fertilisations croisées de plus en plus difficiles à maîtriser en interne) ;
- la délocalisation, le plus souvent pour accéder notamment à des *bases de coûts* plus attractives (sur les plans salariaux, fiscaux, environnementaux, *business*, etc.).

Les « grappes d'entreprises » ainsi constituées en réseau peuvent en partie se recomposer et se décomposer au gré des opportunités stratégiques et capitalistiques.

Les secteurs traditionnels sont impliqués dans ces grandes manœuvres, sous la pression actionnariale et les nouvelles dynamiques concurrentielles.

D'un côté, certains sont engagés dans des rationalisations (services de proximité comme la santé, l'hôtellerie-restauration, les services aux entreprises, etc.) quand ils ne sont pas substantiellement redimensionnés et redéployés géographiquement (industries historiques comme le textile-habillement, chimie de base, sidérurgie, etc.).

De l'autre, certains secteurs sont le siège de processus de déstructuration et de reconfiguration de grande ampleur pour des raisons qui tiennent aussi à l'innovation technologique lorsqu'elle prend des allures plus radicales (audiovisuel, télécoms, informatique, édition, nouvelles technologies, etc.).

Cette grande transformation de l'organisation des activités économiques participe à la « révolution de la valeur » : il s'agit moins de la produire que d'organiser son drainage et sa captation. Les réseaux de multinationales « flexibles et creuses » sont les outils les plus puissants pour orchestrer et piloter cette nouvelle « grammaire de la valeur ».

L'évolution du rapport salarial

Avec le déploiement généralisé et accéléré du principe de flexibilité sous l'impact combiné de la financiarisation et de la numérisation des activités, le rapport salarial serait-il en train de perdre son statut de forme institutionnelle dominante ? Le démantèlement du régime fordiste et de la forme d'entreprise qui le symbolisait engage une transformation profonde des trois piliers du rapport salarial que sont l'organisation du travail, les rémunérations et les pratiques contractuelles.

Les principes de la transformation des trois piliers du rapport salarial

L'épuisement du modèle fordiste d'organisation du travail s'est accompagné d'une montée de « l'impératif » de flexibilité déjà évoqué. Celui-ci a remis en cause les deux fondements de l'organisation fordiste (séparation et parcellisation) à travers le développement de l'autonomie (pour pratiquer la décentralisation des objectifs) et de la polyvalence (nouveau modèle de compétences associant le savoir-faire et le savoir-manager). Les lignes hiérarchiques ont été raccourcies et l'interdépendance entre les salariés s'est accrue. L'emploi se « tertiarise », la compétence technique et industrielle est progressivement remplacée par des savoir-être (subjectivité) et des dimensions servicielles (du Tertre & Marielle, 2010). Les salariés autonomes, et non plus les seuls cadres, sont responsabilisés et managés par objectif, dans le cadre d'organisations mobilisées au rythme des projets. Plusieurs études ont présenté la diffusion de ce modèle d'organisation (Coutrot [1998 et 2002], Greenan & Moatty [2005], CEE [2008 et 2008]), principalement dans la grande entreprise, dans le cœur de l'entreprise « réseau ».

Les principes gouvernant les rémunérations sont aussi profondément revisités, conférant une place centrale aux mécanismes d'individualisation. Les règles générales sont altérées, modulées voire contestées au profit de l'adaptation aux situations particulières, évaluées au cas par cas. Le principe du partage collectif *via* la négociation collective des gains de productivité à travers les augmentations générales de salaires est progressivement remplacé. La hiérarchie, qui, par ses évaluations, contribue à former les revenus et à organiser les trajectoires professionnelles, gagne beaucoup en pouvoir.

Plus récemment, les frontières entre indépendance et salariat ont de nouveau eu tendance à se brouiller, comme à la fin du XIX^{e} siècle, en raison de la montée du chômage et de la prolifération des contrats atypiques ou hybrides, souvent précaires. Le lien de subordination structuré par le contrat de travail tend à être organisé par un contrat commercial, en raison de la poussée de la flexibilité, de l'externalisation et de tous les mécanismes de report de risques. La nouvelle figure devient celle du contrat d'usage (qui ressuscite le contrat de louage du XIX^{e} siècle), du tiers employeur, de l'auto-entreprenariat, celle par laquelle on crée son propre emploi, entre indépendance et salariat, en cumulant les activités, de manière plus ou moins chaotique.

Même si le CDI reste la référence (trois contrats existants sur quatre), une large majorité des emplois nouveaux est assortie de contrats précaires (intérims, CDD, contrats aidés, apprentissages, etc.) et hybrides. Cette

multiplication des statuts contractuels alimente une différenciation des droits et une atomisation des conditions salariales. Le salariat en sort fragilisé. La financiarisation influe également sur les rémunérations, par la différenciation déjà évoquée, par l'individualisation et par la progression des composantes variables indexées sur des performances ou des objectifs différenciés selon la position occupée dans la hiérarchie… toutes modalités qui déportent les risques sur les salariés[1].

L'impact de la firme en réseau

La gestion du travail dans les entreprises en réseau organise le transfert du risque, la pression sur les coûts et la segmentation salariale. La firme en réseau avec son centre et ses différentes périphéries alimente l'éclatement de la relation salariale par plusieurs canaux. Dans le réseau, à travers l'externalisation et le recours à la sous-traitance, les contrats commerciaux se substituent à des contrats de travail. C'est une manière de contourner le droit du travail en extériorisant une partie des contraintes sans avoir à en assumer la responsabilité juridique, mais tout en étant responsable d'un point de vue opérationnel des conditions de travail et d'emploi en raison du lien de subordination dans lequel se trouvent les travailleurs externalisés. Accessoirement, l'externalisation peut permettre de configurer les collectifs de travail sous les seuils juridiques. Mais il y a aussi la globalisation, par laquelle est alimentée une confrontation permanente entre différents régimes salariaux (les modalités de mobilisation du travail, les niveaux de coûts salariaux, les relations sociales…), à travers les choix de localisation des activités ainsi que des investissements, mais aussi à travers le choix du périmètre et la structure de la firme réseau (nouvelles considérations sur les métiers que l'on garde ou pas, parce que les écarts de coûts salariaux balaient toute considération sur les savoir-faire et les compétences).

Trois grands modèles d'emploi émergent progressivement

Dans les réseaux de multinationales, le travail « enrichi et recomposé » dans les entreprises qualifiantes cohabite avec un monde du travail morcelé et taylorisé dans les autres. Les modèles d'emploi se segmentent dans tous les champs (statuts, compétences, conditions de travail et perspectives professionnelles, niveaux et systèmes de rémunérations, etc.). Ils s'individualisent (montée de l'individualisation dans les modalités de gestion du *turn-over*, de la trajectoire professionnelle, des rémunérations, etc.). Les inégalités se creusent sur le plan des rémunérations et des patrimoines.

Trois grands modèles d'emploi émergent progressivement :

- celui de la flexibilité de marché : les salariés fragilisés dans la périphérie du réseau (sous-traitants, fournisseurs, franchisés, etc.), parfois même au cœur du réseau ;
- celui de la « stabilité polyvalente », modèle d'emploi plus souvent localisé au cœur des réseaux… jusqu'à une restructuration ;
- celui du régime professionnel : les « manipulateurs de symboles » (Reich, 1993), les courtiers, stratèges, hauts potentiels mobiles et

[1] Plus largement et comme l'analyse notamment M. Aglietta (2008) la fragilisation salariale a pris plusieurs voies : la désindexation des salaires pour poursuivre la désinflation engagée dans les années 1980 par la hausse des taux d'intérêt, l'élargissement de l'offre mondiale de travail avec la montée des pays émergents et l'amplification des stratégies de globalisation par les firmes multinationales qui a renforcé la désindexation ainsi que la pression sur l'ensemble du rapport salarial « fordiste » encore en vigueur en Europe, mais aussi la gouvernance des entreprises qui en passant d'un compromis social de croissance à la valorisation financière fait du cours boursier la jauge de l'efficacité et de la performance managériale

internationalisés… mais aussi, les « indépendants » et autres « intermittents » qui sont mobilisés ponctuellement, au gré et le temps des projets.

Les tensions sur le syndicalisme s'amplifient : ses bases historiques se rétrécissent, voire disparaissent ; la segmentation salariale accrue creuse les divergences, tandis que la firme étendue brouille tous les repères sur les espaces opérationnels pertinents pour dialoguer et négocier (Chambost, Pons, Roturier,Tarrière, 2008).

Michael Porter ou la « théorisation » de l'entreprise comme « chaîne de valeur »

Le renouvellement de la réflexion sur la firme et la valeur prend racine dans la mise en crise structurelle du régime d'accumulation forgé durant les Trente Glorieuses, le « modèle fordien », dont nous avons rappelé très succinctement quelques-unes des caractéristiques sociotechniques, et de son dépassement.

Dans ce contexte, M. Porter (1985) a cherché à refonder la réflexion d'ordre stratégique sur l'entreprise, autour de trois grandes interrogations :

- comment construire de nouveaux avantages concurrentiels durables dans un contexte de transformation des modalités et contenus de la dynamique concurrentielle ?
- comment l'articulation des différentes composantes organisationnelles et fonctionnelles de l'entreprise permet-elle de fonder concrètement ces avantages ?
- quelles traductions dans le registre de la stratégie peuvent avoir ces deux thématiques ?

Il part d'une définition de l'avantage concurrentiel comme étant fondé par la capacité de l'entreprise à identifier et exploiter les leviers qui lui permettront de « maximiser la valeur ». Celle-ci est définie comme le surplus que « *peut créer une firme pour ses clients en sus des coûts supportés pour la créer* ». La chaîne de valeur représente l'imbrication des activités de l'entreprise, activités qui sont scindées entre celles qualifiées de « principales » (logistique interne, production, logistique externe, commercialisation et ventes, services) et celles qualifiées de « *soutien* » (approvisionnements, développement technologique, gestion des ressources humaines et infrastructures).

Cette vision a la prétention :

- de mesurer la contribution des activités, en termes de coûts ou de potentiel de différenciation (mais c'est moins évident) et d'actifs mobilisés. Elle débouche sur une hiérarchisation des activités ;
- de chercher à rendre explicites les mécanismes d'optimisation ou de coordination, et donc d'arbitrage entre diverses activités.

Elle délivre sur cette base une vision sur la stratégie qui se décline en trois grandes voies entre lesquelles le dirigeant doit trancher pour se « situer au-dessus de la moyenne du secteur » : la domination par les coûts, par la différenciation et la concentration de l'activité.

Centrée sur l'entreprise, la réflexion de Porter ouvre néanmoins la voie à une conception de la chaîne de valeur qui dépasse les frontières classiques de l'entreprise et qui, par conséquent, assimile celle-ci à un « assemblage de ressources et d'actifs » hiérarchisés et « détachables ».

L'entreprise conçue comme un agglomérat de fragments est devenue une pièce d'un « système de valeur » qui s'est densifié et complexifié à coups d'externalisations et de recours à la sous-traitance, elle-même mise en cascade.

Finalement, les systèmes de valeur ont brouillé les cartes, sont devenus illisibles, ont dépassé et recomposé les anciennes filières économiques, qui étaient aussi des espaces de régulation sociale avec des formes spécifiques de rapport salarial …

Ce sont surtout les plus grands groupes financiarisés qui ont mené cette transformation à l'échelle globale et qui ont imposé le nouveau paradigme à l'ensemble du tissu économique. La figure emblématique de ce nouvel ordre est celle de la firme réseau, firme aux contours insaisissables, brouillés : celle-ci crée un ordre collectif non lisible, à dimension stratégique (il participe à la construction des avantages concurrentiels), en organisant des entités juridiquement indépendantes dans un système global de valeur, généralement à l'échelle transnationale. Or la firme réseau n'est pas réductible à un nœud de contrats, mais constitue bien un ensemble structuré par des relations de pouvoir.

> *« … L'internationalisation de la production est de plus en plus intégrée dans des systèmes globalisés de coordination et de contrôle qui modifient la manière dont les personnes, les lieux et les processus de production sont reliés les uns aux autres dans l'économie mondiale, et qui peuvent être caractérisées en tant que Chaînes Globales de Valeur »* (Vercher-Palpacuer, 2013)

2. La nouvelle figure de l'entreprise : désarticulée et diluée

Cette approche de l'entreprise comme « assemblage de ressources et d'actifs » hiérarchisés, et dont la contribution à la formation de la valeur peut être mesurée spécifiquement, a participé à la montée en puissance d'une vision « désarticulée » de l'entreprise. Celle-ci a été plébiscitée par la vision financiarisée du régime d'accumulation, au prix de quelques « glissements » lourds d'enjeux et de conséquences :

- l'entreprise devient un ensemble d'actifs caractérisés par des couples rentabilités / risques différents ;
- la déconnexion et/ou la séparation entre actifs (ou activités) devient la « méthode la plus efficace (parce que la plus flexible et la moins risquée) » pour mettre en œuvre une des trois grandes voies stratégiques génériques évoquées plus haut (avantage par les coûts, la différenciation ou la concentration de l'activité) ;
- la « loi coercitive » de la concurrence a imposé son emprise et l'alignement mimétique des comportements ;
- l'innovation s'est complexifiée, re-brassant les savoirs, les compétences… et leurs articulations ; tout en rendant plus aléatoire et coûteuse l'émergence de produits, *process*, solutions… réellement nouveaux.

La chaîne de valeur, fille de la financiarisation et de la globalisation, concentre tous les défis quant à la visibilité sur les processus économiques, les ressources impliquées, les modalités et conditions de mise en œuvre, les

espaces de déploiement, les mécanismes de valorisation impliqués… La chaîne de valeur est un des « trous noirs » de l'économie financiarisée !

Elle constitue un défi considérable pour le dialogue social et la négociation parce qu'elle produit une segmentation et une fragmentation des activités économiques, au sein de l'entreprise, mais aussi dans les relations qu'elle développe. La lisibilité de l'entreprise dans les chaînes de valeur est des plus difficiles à percer, d'autant plus que celles-ci sont des constructions d'avantages concurrentiels en perpétuelle recomposition (flexibilité), mais aussi parce qu'elles constituent une des modalités les plus abouties d'optimisation et de maximisation de la valeur drainée, dans le contexte d'un commerce mondial composé en majorité d'échanges intra-groupe, structuré par la pratique des prix de transfert[2] qui permet de localiser les résultats indépendamment de leur lieu de création à des fins d'optimisation fiscale.

La fragmentation de l'entreprise passe par plusieurs voies :

- le « recentrage » (financier et organisationnel), après que le « métier » a été démaillé en unités d'œuvre élémentaires pour alimenter les processus d'externalisation ;
- le déploiement comme « mécanisme de coordination efficace et transparent » de relations de marché entre les différentes unités ou composantes de la firme ; les méthodes de valorisation des prestations internes des fonctions impliquées se veulent les « plus neutres et les plus efficaces », selon les besoins de l'optimisation des « prix de marché » ou des « coûts complets et d'une marge conventionnelle » ;
- le déploiement de relations commerciales avec les autres opérateurs de la chaîne de valeur en lieu et place du rapport salarial. Les interconnexions et les interdépendances altèrent les marges de manœuvre des différentes composantes de « l'entreprise étendue » tout en réduisant les moyens d'action au niveau local de tous les acteurs, en particulier sociaux.

La chaîne de valeur constitue également un défi pour le dialogue social, en raison de l'internationalisation et de la globalisation des stratégies des grands groupes. Ces processus élargissent l'espace de construction des chaînes de valeur et multiplient les acteurs liés les uns aux autres sous le commandement d'une firme dominante : fournisseurs, sous-traitants de capacité ou de spécialités impliqués ou pouvant potentiellement l'être (sans toujours le savoir, etc.) du premier au énième rang.

Dans le modèle financiarisé (Pérez, 2013), la gouvernance n'accorde donc pas beaucoup de place aux parties prenantes (sauf si elles présentent un risque ou un atout du point de vue du modèle d'affaires et de la stratégie de profit) et constitue un véritable défi pour la démocratie sociale – centralisation du pouvoir, à racine financière essentiellement, polarisation des relations autour des actionnaires et des dirigeants au détriment de tous les autres acteurs, fragilité du contrôle, difficulté à concevoir des mécanismes de gouvernance qui ne soient pas retournés ou dévoyés…

Cette évolution s'est accompagnée d'une profonde transformation du rapport salarial qu'il convient à présent d'évoquer.

[2] les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées" (définition de l'ocde)

Une nouvelle figure organisationnelle

Comme le développent Kocoglu & Moatty (2012), la diffusion des TIC[3] affecte profondément les modalités de mobilisation et de coordination du travail tout en changeant la nature même de celui-ci.

Au cœur des enjeux de déploiement des TIC se trouve l'organisation définie comme un dispositif signifiant coordination et coopération sous des formes complexes et non toujours explicites. Les TIC s'affichent comme un moyen puissant de normalisation et de standardisation de ce dispositif qu'est l'organisation, en intégrant dans l'algorithme, dessiné conformément « aux meilleures pratiques », la coordination et la coopération. La gestion des aléas, de l'incident, de la non-régularité n'a pas de place dans ce dispositif. Le déploiement des TIC accompagne le déploiement de cette nouvelle figure organisationnelle que l'on peut caractériser par trois principes.

En premier lieu, l'entreprise passe d'une structure verticale à une structure horizontale. Il s'agit d'une nouvelle architecture des responsabilités et des pouvoirs, destinée à reconfigurer les processus de décision. Ce n'est ainsi plus la mémoire des événements passés, organisée et archivée dans l'organisation verticale, qui est pertinente dans la prise de décision mais l'ingénierie de compétences actualisées organisées de manière transverse et ponctuelle.

Implicitement, le changement de paradigme revient à transformer le modèle centré sur la compétence technique et le savoir-faire (modèle impliquant l'accumulation) au profit d'un modèle plus flexible et plus ponctuel centré sur le comportement (la mobilisation et l'adhésion) et la compétence générale, deux attributs fortement liés au capital culturel.

Ensuite, de fonctionnelle, la structure devient orientée métier. Cette migration se concrétise par un clivage systématisé entre le *back office* (les fonctions dites de support) et le *front office* (les fonctions métiers).

Le déploiement stratégique, impliquant une maîtrise de tous les attributs mobilisés dans la culture des acquisitions et qui est au cœur du pilotage des organisations structurées en lignes de produits, n'est réellement praticable que si l'infrastructure, d'un système d'information intégré et global, existe.

Enfin, la structure jusque-là intégrée se transforme en une organisation en réseau de la chaîne de valeur. L'organisation systémique devient un principe pour gérer la complexité. Le report des risques devient un levier central dans la définition du périmètre des activités et des compétences conservées en interne dans l'organisation (externalisation, sous-traitance, co-développement, etc.).

La flexibilité et la réactivité sont censées être plus activables que dans l'organisation hiérarchique, et les mécanismes de marché sont introduits et développés dans, ou en lieu et place de, l'organisation.

---

[3] Les TIC désignent une pluralité de procédés, de domaines d'application et d'usage. De façon très synthétique, on peut distinguer cinq groupes de technologies :

- les technologies de communication et d'information sont principalement des outils de diffusion de l'information ;
- les technologies de collaboration sont des outils de partage de l'information (« collecticiels » et « flux de travail ») ;
- les technologies de gestion sont des outils de gestion et de régulation de l'information (GED, PGI ou ERP) ;
- les technologies de formation et de gestion des connaissances ;
- les technologies d'aide à la prise de décision rassemblent les systèmes experts et le domaine du *knowledge management*.

Des enjeux importants sont ainsi secrétés par l'organisation. Ils peuvent être repérés dans la confrontation entre l'organisation concrète – avec ses spécificités en matière de hiérarchie, de répartition des pouvoirs, de processus de décision, de mécanismes de coordination, etc. – et l'organisation prescrite. Cette dernière se définit comme un standard, performant et donc non négociable sur le fonds parce que reposant sur les « meilleures pratiques » observées chez les pairs.

L'enjeu est de taille, puisque l'organisation est un cadre structurant pour le rapport salarial : c'est le niveau où se réalise sa contextualisation. Celle-ci contribue à configurer trois attributs centraux qui façonnent le rapport salarial : les temps d'activité pour les salariés (horaires, pauses, formations, congés, retraite, etc.) ; la gestion de l'utilisation des capacités et la rotation du capital (temps de cycle, durée d'utilisation des capacités, réactivité, flexibilité, etc.) ; le temps de cycle des produits (délai de R&D, de production, de gestion commerciale, etc.).

3. Des systèmes d'information comptable au service d'un contrôle financier

Les développements précédents ont analysé les processus de réalisation des chaînes de valeur en mettant en évidence les logiques à l'œuvre dans l'éclatement des processus productifs et dans leur recomposition. Cette partie a vocation à poursuivre cette analyse en montrant comment les systèmes d'information, et plus particulièrement le système d'information comptable, ont également participé à la segmentation de l'entreprise et à sa pénétration par les processus de marché, tant à travers la définition de la nature des relations économiques qu'en termes de valorisation des échanges.

Même s'il est parfois difficile de distinguer les tenants des aboutissants, nous montrerons comment les systèmes d'information participent à ces évolutions non seulement en accompagnant les processus de réorganisation, mais également en les suscitant. Dans la manière dont ces systèmes d'information « font système », nous distinguerons ainsi trois évolutions initiées progressivement sur les vingt dernières années en matière :

- de structuration des chaînes de valeur à partir de systèmes d'information de plus en plus intégrés ;
- de pilotage de ces dernières grâce à une comptabilité de gestion *ad hoc* ;
- et de reddition, en étudiant comment la comptabilité financière, notamment celles des entreprises cotées sur les marchés financiers, a évolué vers une logique actionnariale.

Cette mise en perspective d'ensemble, éloignée d'une volonté téléologique, a surtout pour objectif d'expliquer comment les systèmes d'information comptables de l'entreprise se sont inscrits dans les différents changements qui viennent d'être analysés et de pointer les difficultés que leur utilisation suscite, rendant peu lisible, pour les salariés, la stratégie et la santé économique des entreprises. Nous développons au chapitre suivant une proposition d'utilisation des informations comptables intégrant les nécessaires précautions d'usage. Ceci afin de mettre en lumière des pistes pour le renforcement des capacités des institutions représentatives du personnels en matière d'appréhension de la chaîne de valeur.

3.1. Des systèmes d'information au service de l'intégration de la chaîne de valeur

Les enjeux de l'usage des Technologies de l'Information et de la Communication (TIC) peuvent être perçus à partir d'une représentation de l'organisation comme système de flux régulés (Craipeau, 2001) :

- flux de travail opérationnel ;
- flux des informations et des décisions de contrôle ;
- flux des informations fonctionnelles.

Le flux est le nouvel oméga des organisations. Les principes d'organisation, d'intégration et de coordination des flux des industries de *process* (ou encore du tertiaire) s'étendent aux autres activités par l'introduction et l'usage des TIC. L'imbrication entre structure d'organisation, innovation technique et modes d'interaction dans l'organisation est étroitement renforcée.

Cependant, les TIC constituent une technologie qui intervient à un niveau différent de l'organisation de ce qui se faisait avec les technologies précédentes. Alors que l'informatique classique coordonnait et contrôlait les tâches (cf. la mécanisation fordienne), souvent dans la seule production, les TIC favorisent au contraire la dissociation entre tâches et opérateurs et le contrôle en temps réel, ce contrôle s'exerçant sur les modalités d'exercice de l'activité des différents opérateurs, mais également sur les entités entières. Elles étendent ces principes au-delà de la production, dans toutes les fonctions de l'entreprise.

Les TIC permettent d'intégrer techniquement les processus de production informationnelle, les mécanismes de coordination et de gestion de l'information, les modes de contrôle de la production et de ses modalités, la gestion du personnel.

Elles sont de surcroît des outils de management, en ce qu'elles :

- permettent aussi de diffuser le principe de « commutation » par lequel est rendu opérant et fluide le mode de fonctionnement de l'entreprise étendue ;
- organisent la structuration et la gestion des informations, véritable nerf de l'organisation.

Parmi les TIC, les systèmes d'information (SI) participent de la segmentation et du pilotage de l'entreprise étendue. Ce rôle structurant et décisif s'est construit progressivement dans un laps de temps relativement court.

Les systèmes d'information ont permis aux entreprises de dématérialiser et de démultiplier les possibilités d'articuler différentes sources d'information, tant internes à l'organisation, qu'externes chez les prestataires, et cela à l'échelle tant nationale et qu'internationale.

Un système d'information organise en effet les ressources qui travaillent l'information et donnent une lisibilité déterminée aux utilisateurs et décideurs impliqués ou concernés. Par nature, il est hétérogène, complexe et évolutif pour des raisons techniques – évolution et/ou transformation des matériels, des logiciels, des systèmes de stockage et de communication, etc. –, mais aussi organisationnelles. En effet, le champ d'application des systèmes d'information s'étend dans les organisations, infiltre les différents rouages et en modifient les modes de fonctionnement.

Le déploiement d'un SI est l'occasion d'une réingénierie des processus des fonctions concernées (formalisation et standardisation de l'entreprise, modification des procédures, des outils de travail, du métier des utilisateurs, aplatissement des structures, etc.).

C'est aussi un levier pour redécouper l'entreprise en différentes « cellules » ou « rouages » (département, fonction, tâches). C'est par ailleurs un puissant vecteur de changement du fonctionnement de l'organisation, y compris au niveau élargi, par le biais de deux mécanismes très sollicités, la transversalité et l'interdépendance. C'est un « accélérateur » de la dynamique de l'organisation par les possibilités qu'il ouvre de travail en temps réel au niveau de réseaux internes et externes, nationaux et internationaux fortement interconnectés. L'espace et le temps de l'entreprise et des différentes entités qui lui sont liées dans la chaîne de valeur en sont profondément transformés. Les frontières organisationnelles deviennent alors plus perméables et flexibles.

Le SI réorganise ainsi le pouvoir et la gouvernance dans l'entreprise en :

- fractionnant les points de vue des utilisateurs. La transformation des métiers se traduit souvent par une vision des utilisateurs réduite à une séquence du processus (même si la séquence peut être recomposée) ou à un contenu d'information ;
- séparant les différents contenus et formes de l'information selon la nature de celle-ci (information technique, statutaire, opérationnelle, stratégique) ;
- modifiant le degré de centralisation de la décision. Les pratiques managériales qui reposent en grande partie sur la gestion de l'information sont transformées. L'accès à l'information « pertinente » du point de vue du diagnostic et de la prise de décision qui regroupe et synthétise est généralement réservé aux grands managers et décideurs, généralement au niveau central. Dans les structures ou fonctions opérationnelles, la visibilité est beaucoup plus limitée.

Cette réorganisation s'opère à travers tous les domaines d'application des SI dans l'entreprise :

- la communication standardisée d'informations *via* le protocole Internet (exemple de l'EDI) avec les partenaires du réseau ou de la chaîne de valeur (clients, fournisseurs, administrations, etc.) ;
- la gestion de la relation client (CRM, *Customer Relationship Management,* ou GRC, gestion de la relation client) qui démultiplie les leviers pour contacter les clients en masse et de manière de plus en plus individualisée ;
- le management de la connaissance, ou *Knowledge Management* (KM), que le CIGREF définit comme « *un ensemble de modes d'organisation et de technologies visant à créer, collecter, organiser, stocker, diffuser, utiliser et transférer la connaissance dans l'entreprise* ». Le KM favorise la capitalisation et le transfert des connaissances ;
- le travail collaboratif grâce à des outils qui permettent d'éliminer les contraintes spatio-temporelles du travail (éloignement géographique et tâches asynchrones, non séquentielles) et visent à améliorer le suivi, la traçabilité des travaux réalisés ;
- la gestion globale de l'information avec les ERP (*Enterprise Ressources Planning*) ou PGI (progiciel de gestion intégré).

L'ERP est une application informatique paramétrable, modulaire et intégrée, qui vise à fédérer et à optimiser les processus de gestion de l'entreprise en proposant un référentiel unique et en s'appuyant sur des règles de gestion standard (REIX). Il recouvre un ensemble de logiciels intégrant les principales fonctions nécessaires à la gestion des flux et des procédures de l'entreprise (production, ingénierie, commercial, logistique, qualité, ressources humaines, comptabilité et finances, etc.). Tous ces logiciels puisent dans des bases de données communes *via* des procédures automatiques paramétrées par l'utilisateur.

Ces bases de données regroupent notamment les informations comptables.

3.2. Une représentation comptable socialement construite

La mesure comptable, par la représentation de l'entreprise qu'elle induit, porte en elle une orientation socialement construite des choix économiques et sociaux qu'elle contribue, bien souvent, à faire apparaître comme une réalité objective et neutre.

Si la comptabilité a été rendue obligatoire sous l'Ancien Régime en tant qu'instrument de preuve, elle a contribué, à partir de la fin du XIX^{e} siècle, à rendre compte des performances de l'entreprise. L'évolution de la nature et de la mesure de ces performances reflète ainsi très justement les enjeux de pouvoir – liés à l'appréhension monétaire des richesses créées et à leur partage – dont la comptabilité est porteuse.

Plus encore, bien au-delà d'une simple information sur les performances réalisées et la gestion de l'entreprise opérée par les dirigeants, la comptabilité opère, par performativité, un retour sur l'évolution des choix économiques et sociaux. Les représentations qu'elle donne contribuent à créer une réalité, notamment par la visibilité ou l'occultation des phénomènes que ces dernières provoquent. Comme nous le verrons au début de la partie suivante, les difficultés liées à la prise en compte des problématiques de responsabilité sociale des entreprises tiennent, en partie du moins, à la manière dont les représentations comptables les occultent.

> *En préambule aux deux points suivants, nous souhaitons attirer l'attention sur la distinction souvent réalisée entre comptabilité de gestion et comptabilité financière. Ces appellations renvoient au même système d'information comptable. La comptabilité financière y puise pour réaliser les états financiers de l'entreprise et de son groupe éventuel d'appartenance en appréhendant l'entreprise en tant qu'entité juridique, et ce dans le respect de la réglementation comptable édictée par l'Autorité des normes comptables (ANC). La comptabilité de gestion représente une adaptation de la comptabilité financière au service du pilotage de l'organisation. Elle offre ainsi une représentation comptable adaptée à l'objectif poursuivi en matière de performance – le calcul de marge par exemple, cette dernière n'intégrant que certaines catégories de coûts – et selon le périmètre retenu, un produit, une usine, une* business unit*… Ses règles comptables sont donc pour partie* ad hoc *mais une réconciliation avec la comptabilité financière doit être documentée.*

Une comptabilité de gestion au service du pilotage de la chaîne de valeur et de sa mise sous tension

L'analyse des modes en matière de comptabilité de gestion renseigne sur le type de performance recherchée et sur les modalités de mise sous tension de l'organisation afférente.

L'évolution des méthodes en matière de comptabilité de gestion pour l'appréhension des coûts sert en effet de « marqueur » aux innovations managériales, comme le rappellent si bien Zimnovitch et Levant (2010)[4]. À titre d'exemple, le calcul de coûts standard a accompagné la taylorisation de même que la détermination des seuils de rentabilité, fondée sur la distinction entre charges fixes et charges variables, a accompagné les missions de productivité réalisées en France, dans le cadre du plan Marshall. La gestion par les processus, initiée dans les années 1990 pour les activités industrielles et poursuivie dans les années 2000 pour les activités dites de « support », s'est également accompagnée de nouvelles méthodes en comptabilité de gestion.

Le premier objectif de ces outils de gestion a été la recherche de la véritable origine des lois gouvernant l'évolution des coûts. La progression des quantités produites n'étant pas – ou plus – considérée comme la seule origine de l'augmentation de coûts, il s'agissait de traquer qui de l'augmentation du nombre de commandes, de la surface de stockage ou du temps passé pouvait obérer le dégagement de marge.

Le second objectif s'est traduit par l'utilisation de la comptabilité de gestion pour redessiner l'organisation sous forme de processus. Jusqu'alors la comptabilité de gestion, dans sa mise en œuvre, reposait sur une appréhension de l'entreprise par fonction et centrait son attention plus particulièrement sur les coûts directs de production. À partir des années 1990, les nouvelles méthodes de comptabilité de gestion ont servi à justifier les recherches de diminution de coûts indirects de production, puis à partir des années 2000, à justifier la diminution de coûts indirects liés aux activités administratives, commerciales ou de recherche.

Nous laisserons le lecteur désireux de se familiariser avec les méthodes « ABC », « TDABC », « UVA », « GP »[5], le soin de se plonger dans la littérature prolixe de leurs auteurs référents, tout en rappelant néanmoins l'apport d'une perspective historique face à cet éternel recommencement. Dans leur fondement les outils sont en effet demeurés les mêmes ; seule a évolué la manière de les mobiliser au service du pilotage de la chaine de valeur et de la mise sous tension de l'entreprise.

Cette reconfiguration a contribué à la mise en visibilité d'opérations servant traditionnellement de découplage et permettant de pallier les problèmes rencontrés, qu'il s'agisse par exemple de la question des stocks ou de temps qualifiés « de mort ». Elle s'est ainsi couplée avec une mise sous tension qui se reflète dans les objectifs retenus pour la mesure de la performance.

La prise en compte des moyens mis en œuvre fait, en effet, évoluer les critères de performance d'une recherche de profitabilité (dégagement de résultat) à une recherche de rentabilité économique (appréhension du résultat compte tenu des moyens financiers apportés par les actionnaires et les prêteurs). L'indicateur de création de valeur actionnariale norme cette dernière par l'obligation de réaliser un taux minimum défini comme étant le taux de rentabilité exigé par les investisseurs. Ces indicateurs, aux

[4] Le terme de marqueur est employé ici au sens de fil rouge ou de repère.

[5] Activity-Based Costing, Time-Driven Activity-Based Costing, Unité de valeur ajoutée.

fondements empreints d'une faible scientificité, introduisent un profond changement de paradigme en termes de répartition des risques et des performances entre capital et travail. Comme le démontre Lordon (2000), les indicateurs et les méthodes de création de valeur pour l'actionnaire naissent d'une rencontre d'intérêts entre consultants d'entreprise et actionnaires, d'un puissant lobbying à un moment propice à la diffusion de méthodes opérationnelles pour les restructurations à l'œuvre, garantissant ainsi aux actionnaires une rémunération récurrente (eu égard au taux de rentabilité exigé) et justifiant l'existence pour ces derniers d'une rente de situation supplémentaire.

Au sein d'un groupe, ces indicateurs se déclinent dans l'organisation par un découpage de cette dernière en centres de responsabilité, de coûts ou de profit, évalués au regard d'indicateurs adaptés qui concourent aux principes de création de valeur. Établi transversalement aux entités juridiques constituant le groupe, ce type d'organisation conduit à une valorisation des opérations économiques réalisées selon des prix déterminés sur la base de conventions internes, appelées prix de cession. Selon le rôle assigné à la filiale ou à un établissement, centre de coûts ou de profit, son activité donne lieu à une valorisation décidée en interne selon les logiques de pilotage du groupe ; à titre d'exemple, la production d'un centre de coûts est traditionnellement valorisée sur une base de coût de revient standard additionnée d'une faible marge. Les objectifs de performance de ce centre ne sont donc pas fixés au regard du résultat dégagé, faible par construction. La mise sous tension s'effectue *via* une pression sur les coûts et l'atteinte des coûts standard décidés par le groupe. Dans la perspective de la chaîne de valeur financière, elle conduit à une mise en comparaison avec d'autres activités similaires réalisées au groupe et/ou les sous-traitants.

Comme nous le préciserons par la suite, toute donnée comptable, qu'il s'agisse du chiffre d'affaires ou des coûts, mais également du capital d'une entité juridique, nécessite une vision d'ensemble préalable du groupe ou de la filière économique permettant de situer l'entité dans sa chaîne juridique et/ou économique d'appartenance.

Au sein d'un groupe les différentes valorisations internes, quelles qu'en soient les modalités, convergent vers la représentation comptable et financière donnée par les états financiers des entités juridiques.

Une comptabilité financière au service des investisseurs

Les règles comptables régissant l'élaboration des états financiers destinés à rendre compte de la gestion d'une entreprise s'inscrivent pleinement dans les référents qui dominent, selon les périodes, les systèmes économiques et politiques (Hopwood et Miller, 1994).

En effet, si les principes d'enregistrement *stricto sensu* n'ont pas fondamentalement évolué depuis le XVI^{e} siècle, les méthodes d'appréhension des opérations économiques et les méthodes d'évaluation ont considérablement évolué, tout en se complexifiant. La détermination d'un chiffre d'affaires, c'est-à-dire le dégagement du résultat, à travers des exemples aussi différents que la vente d'une centrale nucléaire ou d'un téléphone portable – avec le forfait *ad hoc* – illustre une variété des possibles sur les éléments présidant à la reconnaissance du chiffre d'affaires et au montant à comptabiliser. Ces choix renvoient à des représentations économiques et de société. On peut ainsi s'interroger sur les motifs qui président au dégagement du résultat au fur et à mesure de l'évolution du chantier, plutôt que d'attendre la fin de la construction de la centrale pour dégager la totalité de la marge.

Dans la même logique, on peut s'interroger sur la valeur du siège social d'une entreprise comptabilisée dans les états financiers. Cette valeur doit-elle correspondre au prix d'acquisition – sous déduction d'une prise en compte linéaire de son utilisation –, à la cote immobilière à la clôture de l'exercice en tant que siège social, à la cote en tant qu'éventuel immeuble d'habitation ou à l'actualisation de revenus futurs dans le cas d'une éventuelle location ? Ce siège social a-t-il une valeur en tant que partie intégrante d'un système de production ou au regard du pouvoir d'achat potentiel qu'il donne à l'entreprise, si elle décide de le revendre ou de lui donner une autre utilisation ?

L'alternative entre valeur de réalisation et valeur d'utilisation pour l'évaluation des actifs et des passifs de l'entreprise s'est posée de manière récurrente et différente selon la configuration des rapports de force en vigueur (entre créanciers, actionnaires et dirigeants) et en articulation avec l'évolution des structures juridiques de l'entreprise et des processus productifs (Richard, 2005). À une recherche de dédommagement des créanciers, en cas de difficultés financières de l'entreprise à la fin du XIX^{e} siècle, se sont ajoutées des préoccupations de gestion de l'entreprise dans une perspective de continuité d'exploitation et de versements récurrents de dividendes à partir du XX^{e} siècle. À l'évaluation d'un actif, réalisée à partir d'un prix de marché diversement mâtiné par le principe de prudence, a ainsi été opposée et apposée une évaluation fondée sur un prix historique d'acquisition de l'actif, diminué des amortissements comptabilisés au fur et à mesure de son utilisation.

La financiarisation de l'économie à partir des années 1970 et sa régulation par les marchés financiers ont accordé aux investisseurs une primauté d'influence sur les entreprises, institutionnalisée par les normes comptables, américaines puis internationales.

Les normes comptables américaines et les normes comptables internationales s'imposent pour toutes les entreprises cotées sur les marchés financiers respectivement américains et européens. Les normes internationales sont aussi bien souvent les référents des entreprises non cotées détenues par des fonds de capital-investissement. Dans le cadre de groupes, elles se déclinent dans les *reportings* au regard desquels sont évaluées les activités de leurs filiales, même si ces dernières doivent, pour leurs propres états financiers, respecter la réglementation comptable française encore mâtinée par un capitalisme bancaire continental.

Cette primauté des investisseurs, devenus les destinataires privilégiés[6] de l'information comptable, ouvre progressivement la voie à un modèle d'évaluation dit « à la juste valeur », qui tend à généraliser le recours au prix de marché. Les états financiers devraient ainsi, au regard de l'idéal prôné, faire apparaître une valeur correspondant au cours boursier d'une société cotée, permettant la rationalisation de ce dernier. La déclinaison hiérarchisée des références possibles de la juste valeur, prix de marché *versus* modélisation financière, permet d'envisager une conception généralisée (ou *full fair value*) se référant à la vulgate de l'efficience informationnelle des marchés.

Cette conception se traduit notamment lors de la comptabilisation des opérations de regroupement d'entreprises, lorsque les phases haussières des cours entraînent la reconnaissance de montants élevés de *goodwill* et d'immobilisations incorporelles censées justifier le cours boursier

[6] *Cf.* le cadre conceptuel du FASB, organisme de réglementation comptable américain Concepts Statement n° 1 (1978) « Objectives of financial reporting by business enterprises » et le cadre conceptuel de l'IASB, organisme de normalisation des normes comptables internationales § 10, § 12 et § 14 (1989).

d'acquisition. Considérant que la valeur de certains de ces actifs est susceptible de se renouveler sur la simple constatation de charges, il n'est pas envisagé d'amortissements (de pertes de valeur systématique). Leur perte éventuelle de valeur est estimée chaque année à partir de l'actualisation des flux de trésorerie qu'ils sont censés dégager à l'infini.

Les normes comptables internationales véhiculent ainsi une représentation financiarisée de l'entreprise. Les actifs de l'entreprise, dont l'utilisation est intrinsèquement consubstantielle de la réalisation d'une activité productive, deviennent ainsi assimilables à des titres financiers composant un portefeuille. Plus largement, l'intégration de référentiels financiers instables dans la formation des valeurs comptables participe aux phénomènes d'auto-référentialité et d'amplification des mouvements boursiers haussiers et baissiers, susceptibles d'induire une pro-cyclicité. Si la comptabilité est un outil de mesure, elle est d'abord un outil de qualification de la nature économique et financière d'une opération ou d'un instrument (Marteau et Morand, 2010).

Est ainsi distillée toute une conception de la valeur et de sa traçabilité, de la mémoire et de l'horizon temporel des opérations économiques et sociales, ainsi que de la rétribution et du partage des risques entre acteurs de l'entreprise et de la société civile, passés, actuels et en devenir (Chambost, 2013). Il devient, en effet, difficile de distinguer les performances liées à l'activité productive de celles réalisées dans le cadre d'opérations financières réalisées sur des marchés hautement spéculatifs. La référence au prix de marché efface le passé et raccourcit l'horizon temporel de référence alors que l'analyse de la formation de la valeur par l'entreprise et de sa répartition nécessite, pour saisir l'ensemble du processus, une mise en perspective temporelle de plusieurs années.

Plus largement, toute déconnexion entre le temps nécessaire à la création, à l'évaluation et au partage de la valeur économique et sociale induit nécessairement, en l'absence de garde-fous, les risques associés à la financiarisation : ceux liés à une accélération de la reconnaissance des revenus voire à une captation anticipée de la valeur, dans un cadre financier de transferts des risques. En effet, dans un contexte de volatilité des référents financiers, toute brusque variation de valeur au regard de laquelle seraient prises des décisions implicites ou explicites de répartition de la valeur – telles que l'atteinte de certains niveaux de performance financière, le versement de dividendes, la conclusion à un certain prix d'opérations financières de type fusion-acquisition – induit immanquablement des opérations cherchant à créer artificiellement une valeur déjà répartie, telles que des restructurations, ou la non-prise en compte d'impacts environnementaux…

L'appréhension de la création de richesses et de son partage se trouve donc considérablement modifiée par le recours à la juste valeur, tant dans la nature même de ces opérations que dans leurs modalités d'articulation. La pénétration de mécanismes de marché au cœur de l'entreprise tend, par la substitution de l'échange à l'usage, à :

- remettre en cause une conception de la création de richesse centrée sur l'activité productive ;
- induire la réalisation d'opérations de partage avant que ne soient opérées et menées à leur terme les opérations de création de valeur et que ne soient évaluées leurs conséquences sur la société civile.

En résumé, diverses sources d'influence se rejoignent pour modeler les représentations comptables actuelles dans une logique de mise sous tension financière des entreprises. L'appréhension des chaînes de valeur

actionnariales par les données comptables nécessite donc un décryptage de ces données qui mêlent reconnaissance, qualification et mesure des opérations économiques.

4. Un défi pour les IRP : retrouver de la lisibilité et de la visibilité dans ce nouveau contexte

Comme on vient de le montrer, la chaîne de valeur a traduit la segmentation de l'entreprise, puis sa dilution dans des périmètres stratégiques et opérationnels plus vastes, structurés par la prégnance des logiques financières. Plusieurs enseignements peuvent être tirés de ces mutations pour la qualité du dialogue social, fortement ancré en France dans l'entreprise.

En premier lieu, les questionnements économiques pertinents qui doivent servir de base au dialogue social ne sont plus directement lisibles dans l'entreprise (l'entreprise « juridique » définit le cadre du dialogue social), en raison de la complexité croissante de ses modes d'insertion dans la chaîne de valeur et de leur caractère instable, voire volatile. La question des périmètres pertinents est donc centrale pour déployer un véritable dialogue social dans l'entreprise elle-même.

Par ailleurs, la France bénéficie de points d'appui en matière d'information et de consultation des IRP, à travers une législation et une jurisprudence conséquentes.

Dès les lois Auroux, qui marquent le début d'un processus de déploiement de nouveaux droits d'information et de consultation pour les comités d'entreprise, plusieurs principes fondateurs ont été posés.

« *Il y a lieu de reconnaître au CE une fonction de contrôle, celui-ci disposant d'informations effectives sur l'entreprise* (…) *L'employeur doit communiquer les éléments d'informations économiques indispensables au comité d'entreprise pour lui permettre de suivre réellement les données du présent et les perspectives d'avenir, et d'influer sur elles. Le contrôle lui donne en effet la possibilité d'élaborer des contre-propositions s'il estime que ces perspectives sont susceptibles d'avoir des incidences néfastes sur les travailleurs qu'il représente* (…)[7] »

Le projet de loi entend « *permettre aux membres du comité d'exercer une véritable fonction de contrôle* », qui se traduit notamment par l'accès à l'information, puisque « *les moyens d'instaurer un dialogue véritable relèvent d'une modification des conditions d'accès à l'information, dans le sens d'un rééquilibrage au profit des représentants du personnel*[8] ».

Par la suite, des jurisprudences constantes sont venues préciser et conforter ces nouveaux droits d'accès aux informations pertinentes pour les comités d'entreprises, *via* leurs experts, en particulier la reconnaissance que la notion d'entreprise dépasse – dans la plupart des cas – le champ étroit de la société juridique, ce qui se traduit en termes d'accès aux données du groupe d'appartenance (dont les plans stratégiques). La notion d'entreprise est ainsi fondée depuis ces évolutions jurisprudentiels sur la définition du niveau pertinent d'analyse… en référence au pouvoir de direction : qui décide ?

[7] Rapport Auroux, septembre 1981.
[8] Rapporteur des lois Auroux à l'Assemblée nationale.

Ces avancées sont confortées depuis plusieurs années par des réflexions qui se dessinent, sous l'influence des normes comptables internationales, sur la définition, par-delà les liens capitalistes, du contrôle exercé sur une entreprise, notion de référence pour la définition d'un groupe en droit comptable. Les dernières évolutions des normes comptables en la matière (IFRS 10) mettent l'accent sur un contrôle « économique ».

Cependant, ces évolutions juridiques et jurisprudentielles, positives potentiellement pour l'action des IRP, doivent être mobilisées régulièrement par celles-ci pour les faire vivre et favoriser ainsi la mise à parité de l'information, face aux pressions contradictoires des différents acteurs, ainsi qu'aux évolutions qui sont à l'œuvre dans les entreprises aujourd'hui. Ainsi, sous l'impact de la financiarisation (Chambost, Hoarau, Roturier, Tarrère, Pons, 2008), les directions d'entreprise ont tendance à restreindre les droits des salariés en alignant leur droit à l'information sur la communication financière destinée aux investisseurs. Il y a donc là un terrain d'action important pour préserver un droit à l'information et à la consultation des représentants des salariés qui soit en phase avec leur statut de « partie prenante » interne. Les nouvelles configurations institutionnelles développées par la financiarisation (sociétés non cotées, LBO) appellent également à des reconquêtes de l'information utile pour les salariés car, dans ces cas, l'alignement sur la communication financière est encore plus dommageable.

Finalement, la conjonction de la financiarisation des stratégies des groupes et du déploiement de chaînes de valeur globales de plus en plus complexes a orienté les systèmes d'information et les outils comptables vers le pilotage et le contrôle économique au service principal, voire exclusif, d'acteurs financiers.

Ainsi, seule une démarche de réappropriation des outils par les IRP (ceux qui sont mis à leur disposition, comme ceux qu'il conviendrait de mettre à leur disposition), pourrait leur permettre d'argumenter leur point de vue spécifique dans le dialogue social d'entreprise. C'est précisément, ce que tente d'explorer la deuxième partie de notre étude, à partir de notre expérience de terrain au service des représentants des salariés.

2 Propositions pour une appréhension critique de l'insertion de l'entreprise dans sa chaîne de valeur

Introduction



La seconde partie de cette étude a pour objet d'exposer les grandes lignes d'une démarche méthodologique susceptible d'être mise en œuvre par les représentants du personnel.

Il nous apparaît en effet fondamental que le processus d'analyse puisse être construit par les équipes afin qu'elles puissent qualifier finement la situation de leur entreprise. Les développements suivants présentent ainsi, non pas tant une grille préétablie d'indicateurs, mais une logique de questionnements permettant d'aboutir à une compréhension des mécanismes à l'œuvre.

Les enjeux de ces questionnements résident dans la capacité des représentants du personnel à demander les informations adéquates et à en décrypter le sens, en allant , autant que faire se peut, au-delà des construits sociaux. Plus globalement, il s'agit pour eux de reconquérir les armes d'un dialogue social permettant un véritable exercice de leurs prérogatives économiques.

1. Proposition d'une démarche méthodologique destinée aux représentants du personnel de l'entreprise « étendue »

1.1. Une méthodologie construite à partir de questionnements

Des finalités génériques : pérennité de l'entreprise, défense de la situation des salariés, objectifs d'intérêt général

Nous avons précédemment souligné le risque, pour la qualité du dialogue social, d'uniformiser – sous la bannière financière – les problématiques et informations mises à disposition des acteurs et donc la nécessité de prendre en compte la spécificité de l'acteur syndical. Celle-ci s'organise autour de plusieurs finalités génériques à faire vivre par les équipes syndicales dans chaque entreprise, dans une logique d'anticipation leur permettant d'être acteur du dialogue social.

La pérennité de l'entreprise comme garantie de l'emploi global implique d'articuler trois dimensions :

- la capacité de l'entreprise à dégager durablement un résultat économiquement et socialement acceptable ;
- la prise en compte des attentes des parties prenantes (actionnaires, banques, fournisseurs, pouvoirs publics, société civile...) avec la dynamique économique et financière de l'entreprise ;
- la capacité à s'affranchir d'une demande de performance financière susceptible d'hypothéquer l'avenir de l'entreprise.

La défense de la situation des salariés, au-delà de la défense générique de l'emploi, comprend à la fois :

- les modalités de leur participation à la création de valeur (statuts, temps et conditions de travail...) ;
- les modalités de partage de la valeur créée (rémunération, participation, intéressement...) ;
- la capacité de l'entreprise à anticiper les évolutions des métiers et des besoins en compétences et qualifications.

Des objectifs d'intérêt général se déclinent notamment dans la capacité à porter un regard sur les enjeux qui dépassent le périmètre juridique de l'entreprise :

- la sous-traitance ;
- les enjeux des filières ;
- les impacts sociaux, sociétaux et environnementaux de l'entreprise.

Par ailleurs, l'horizon économique et social de l'entreprise « étendue » ne saurait être réduit au périmètre juridique, en raison de l'éclatement des chaînes de valeur économiques et sociales. Le questionnement économique et social dans l'entreprise « étendue » ne saurait donc faire l'économie d'interroger sa place dans la chaîne de valeur, ainsi que sa contribution intrinsèque à la création et à la répartition de la valeur.

Une nécessaire appréhension critique des outils disponibles

Nous partons du constat – étayé précédemment – que les outils et dispositifs comptables et gestionnaires sont des construits sociaux fortement ancrés dans les esprits (processus de naturalisation) et soumis à la domination de la financiarisation qui consiste à décortiquer et déconstruire la valeur dans ses moindres rouages pour réévaluer en permanence les agencements supposés être les plus « efficients » sur les plans de la rentabilité/profitabilité).

De ce point de vue, les outils d'information disponibles (notamment comptables) ne sauraient être utilisés sans discernement, ni regard critique. L'enjeu est d'y déceler les manques et inadaptations par rapport aux besoins des équipes syndicales.

Il s'agit donc de définir une démarche permettant aux IRP d'analyser, d'un point de vue critique, l'information fournie par les directions et d'être force de propositions dans la définition d'indicateurs *ad hoc* (cette perspective englobe la question de faire vivre la BDU instaurée par la loi, c'est-à-dire la contextualiser et y intégrer les indicateurs véritablement adéquats, en l'inscrivant dans un diagnostic de la réalité économique et sociale de leur entreprise telle qu'elle s'est construite au fil des années).

Identification des problématiques centrales pour structurer les outils utiles

Par ailleurs, les outils n'ayant pas d'utilité en eux-mêmes, mais seulement au service d'objectifs dûment identifiés, il convient, d'un point de vue méthodologique et dans un contexte de profondes mutations, de les inscrire dans une démarche globale. Celle-ci doit permettre, à travers le croisement des différents questionnements propres à l'acteur syndical, dûment étayés par les indicateurs pertinents, d'identifier les problématiques clés de l'entreprise, ses zones de liberté et de contraintes, ses zones de tensions et de risques.

1.2. la LSE, ou l'actualité syndicale des problématiques liées à la chaîne de valeur

L'appréhension des chaînes de valeur économiques et environnementales dans lesquelles se situe l'entreprise, couplée autant que faire se peut à une déconstruction de leur orientation financière, constitue un axe clairement explicité des prérogatives économiques des représentants du personnel et des représentants syndicaux.

De ce point de vue, l'arsenal législatif s'est récemment enrichi, en France, de plusieurs dispositifs[9] :

- la loi n° 2013-504 du 14 juin 2013 relative à la sécurisation de l'emploi (LSE) inscrit législativement, par l'article L.2323-7-2 du code du Travail (la Base de données unique – BDU), ce que l'on pourrait traduire comme un dispositif visant à permettre l'appréhension des chaînes de valeur par les équipes syndicales et les représentants du personnel ;
- l'article 225-102-1 du code du Commerce, modifié par la loi dite « Grenelle 2 » (2010) et son décret d'application concernant les

[9] un cadre normatif qui est sans doute encore appelé à évoluer et n'est donc pas stabilisé.

obligations de diffusion d'informations extra-financières par les entreprises (à dater de 2013 pour toutes les sociétés, cotées ou non, dont le bilan où le chiffre d'affaires dépasse 100 M€ et dont l'effectif permanent dépasse 500 salariés).

La base de données économiques et sociales (ou Base de données unique – BDU) ou la nécessité d'une analyse critique des chaînes de valeur

La LSE liste les thèmes dont les informations présentes dans la base de données unique (BDU) doivent rendre compte, et le décret n°2013-1305 du 27 décembre 2013 en précise, dans l'article R.2323-1-3, le contenu sans toutefois être très explicite sur les orientations ayant présidé à sa définition.

La question de l'analyse de la formation et de la répartition de la valeur ajoutée est apparue lors de la délibération sociale sur la modernisation du dialogue social, qui s'est déroulée entre septembre 2009 et mars 2012.

Les orientations de la base de données unique, travaillées dans ce cadre, ont ensuite été intégrées dans l'ANI signé le 11 janvier 2013 par le MEDEF, la CGPME et trois organisations syndicales, la CFDT, la CFE-CGC et la CFTC. C'est ainsi véritablement l'annexe de l'article 12 de cet accord – relatif à l'information des IRP sur les options stratégiques de l'entreprise et la répartition de la valeur – qui explicite les orientations de la base de données, rappelant notamment que :

- « *la réalisation et la répartition de la richesse produite par l'entreprise* (…) *reposent sur des choix stratégiques impliquant les conditions en amont de la création de valeur et en aval de sa répartition* » ;
- « *l'information économique et sociale des élus doit reposer sur une présentation claire et lisible de la formation et de la répartition de la valeur créée par l'activité de l'entreprise. Elle doit permettre aux représentants des salariés de disposer d'une vision claire et actualisée des options stratégiques impactant les conditions, la rémunération et la finalité du travail* » ;
- « *cette information économique et sociale doit également comprendre des éléments permettant d'apprécier les conséquences environnementales de l'activité de l'entreprise* ».

Les obligations prévues par la LSE concernant « *les sommes reçues par l'entreprise au titre du crédit d'impôt prévu à l'article 244 quater C du code général des Impôts et leur utilisation* » – comme devant être retracées dans la base de données économiques et sociales – ainsi que les prérogatives afférentes pour le comité d'entreprise relèvent des mêmes orientations.

Comme le précise par ailleurs la circulaire DGT 2014/1 du 18 mars 2014, la base de données doit avoir pour effet :

- « *de remettre dans leur contexte les résultats de l'entreprise et sa situation économique et sociale,*
- *de mieux comprendre et partager les orientations stratégiques de l'entreprise et la déclinaison de leurs impacts organisationnels et financiers,*
- *de présenter les impacts de ces orientations sur la répartition de la valeur créée entre les parties prenantes* ».

Construction récente, la BDU doit encore faire les preuves, en tant qu'elle pourrait participer à la co-construction d'une représentation de l'entreprise prenant en compte la chaine de valeur dans laquelle celle s'insère. Les premières pratiques ne semblent pas aller dans ce sens : la BDU a été, dans la plupart des cas, construite unilatéralement par les Directions d'entreprise et souvent à travers la seule liasse fiscale, avec le risque de conforter l'enfermement de l'entreprise sur son périmètre juridique.

1.3. LA RSE , intégration par l'entreprise du développement durable : un outil qui doit être mis au service du questionnement de l'entreprise « étendue »

Le concept de RSE permet de réfléchir à la déclinaison de la question du développement durable au monde de l'entreprise. Aux enjeux globaux et planétaires, il ajoute des problématiques spécifiques au secteur d'activité de l'entreprise et aux enjeux des territoires sur lesquels l'entreprise a un impact. Ainsi, la RSE correspond à la contribution d'une entreprise pour progresser dans le sens du développement durable, au-delà de ses obligations strictement légales.

Ce concept déplace la vision de l'entreprise d'un rôle essentiellement économique à un rôle multidimensionnel, c'est-à-dire non seulement celui d'acteur économique, mais aussi ceux d'acteur sur les écosystèmes et d'acteur social, voire sociétal. La RSE interroge la conception même de l'entreprise, en mettant en avant une représentation de l'entreprise comme institution qui doit prendre en compte (trouver des compromis entre) les intérêts de nombreux acteurs (actionnaires, dirigeants, salariés, représentants des salariés, société civile, consommateurs, riverains, pouvoirs publics). Ce modèle d'entreprise doit composer en tension avec le modèle d'entreprise de plus en plus dominant, centré sur une seule partie prenante, l'actionnaire.

Les organisations syndicales et les représentants des salariés font partie des interlocuteurs traditionnels des directions d'entreprise. S'ils veulent garder un rôle influent dans le dialogue social (qui s'ouvre en fait à un dialogue civil avec d'autres parties prenantes dans le cadre de la RSE), ils doivent se saisir de ce concept de RSE dans la mise en œuvre de leurs prérogatives économiques.

Les nouvelles dispositions légales introduites récemment en France permettent de consolider la conception de l'entreprise « étendue » en offrant des leviers nouveaux aux acteurs de l'entreprise, notamment aux représentants des salariés.

C'est le cas en particulier du reporting RSE, qui s'est fortement développé depuis le début des années 2000 et qui est désormais obligatoire en France. Beaucoup de grandes entreprises, propriétaires de marques exposées à la valorisation par le grand public, ou dont une partie significative du capital est cotée en Bourse, publient désormais annuellement un rapport de développement durable. Bien que ces publications soient encore de qualité très hétérogène et s'intègrent la plupart du temps dans la politique de communication de l'entreprise, ne donnant à voir que les « meilleures pratiques », elles n'en demeurent pas moins des documents utiles en termes d'informations, de questionnement et de propositions quant au mode d'insertion de l'entreprise dans sa chaîne de valeur.

La politique de RSE des entreprises doit notamment permettre d'interroger leur stratégie de façon renouvelée : comment mettre en ligne le *business model* avec les enjeux de la soutenabilité ? Comment gagner en « efficience » sur le plan des ressources énergétiques, matières premières,

etc. ? Comment adapter la politique d'investissement et d'innovation ? Comment reconcevoir ou faire évoluer les produits et les services ? Comment, plus radicalement, adapter le portefeuille de produits et d'activités... ? Les dimensions « développement durable » portent en effet des risques/opportunités qui sont (devraient) d'ailleurs de plus en plus (être) intégrées dans les stratégies et les politiques des entreprises. Pour n'en citer que quelques-unes : la possible indisponibilité des « intrants » liée à la raréfaction des ressources ; l'adaptation/anticipation de l'entreprise aux normes environnementales s'imposant à ses produits ; la gestion de l'image et du *licence to operate* (respect des droits humains)…

Les reportings extra-financiers sont également porteurs de dimensions sociales sur les questions de sécurité et santé au travail (stress, TMS, pénibilité, accidents, etc.), sur les conditions d'emploi, la formation, les restructurations… soit autant de sujets qui font la matière du dialogue social et de la négociation.

Les dimensions sociétales élargissent le périmètre de l'entreprise à ses zones d'influence (la chaîne globale de valeur avec les fournisseurs, les sous-traitants, les clients, etc.) ou d'impact (les territoires). Les référentiels de plus en plus retenus (GRI 3 ou 4, ISO 26000, etc.) doivent permettre d'accéder à une information particulièrement importante et stratégique, déclinée par activité et pays. Ces référentiels sont importants non pas tant par les indicateurs qu'ils proposent que par les méthodologies de mise en œuvre.

Celles-ci montrent en effet que, pour composer un reporting extra-financier (de plus en plus articulé au reporting financier), les méthodologies d'organisation des informations sont riches d'enseignement sur les réalités sociales, économiques et environnementales qui composent l'entreprise étendue, sur les politiques et les objectifs fixés par les entreprises, sur la place des « parties prenantes » (internes ou directement impliquées, comme les fournisseurs ou les sous-traitants) dans la construction de cette politique et la définition des priorités à court et moyen termes.

Au niveau européen, le Conseil de l'Union a adopté, le 29 septembre 2014, une directive qui prévoit que les grandes entreprises (cotées, banques et compagnies d'assurance de plus de 500 salariés, soit 6 000 sociétés ou groupes à l'échelle de l'Europe) devront publier des informations sur leurs politiques, les risques encourus ou les résultats obtenus dans les domaines environnementaux, sociaux, des droits de l'homme et de la lutte contre la corruption. L'obligation d'un reporting extra-financier va ainsi voir le jour après une longue période de négociations difficiles (plus de 10 ans). C'est un texte de compromis (avec de nombreuses échappatoires possibles), mais c'est aussi un progrès pour accéder à une information qui permettra de mieux questionner le comportement des entreprises. Elle aura sans doute un impact limité en France, où la directive devra quand même être transposée en droit interne, ce qui pourrait modifier (mais seulement à la marge) l'article L.225 du code du Commerce et son décret d'application qui régissent ce reporting.

Enfin la responsabilité des entreprises vis-à-vis de la société ne saurait être réduite aux dimensions sociales et environnementales. Une dimension essentielle concerne leur responsabilité économique – véritable angle mort de la RSE -, notamment au regard de leur juste participation au financement des infrastructures collectives, via la fiscalité et de l'utilisation des financements publics qui leur sont alloués. Des sujets d'actualité qui pourraient faire levier sur l'action économique des représentants des travailleurs, compte tenu de la proximité du sujet avec leurs attributions traditionnelles.

2. Proposition d'un questionnement structuré, multidimensionnel et appropriable par les équipes syndicales

Pour mieux appréhender la chaine de valeur, la démarche syndicale peut s'appuyer sur des questionnements déclinés par thématique ; ces thématiques sont renseignées à travers des indicateurs quantitatifs et qualitatifs, internes ou externes à l'entreprise.

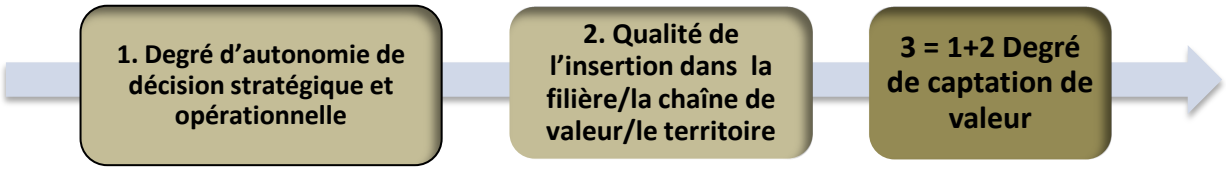
La confrontation des besoins d'informations identifiés par l'acteur syndical et des informations habituellement transmises aux représentants du personnel permet d'identifier les manques et d'être en posture légitime (car argumentée) de demande d'informations et d'outillage complémentaire.

2.1. Première étape de la démarche : qualifier le degré de captation de valeur par l'entreprise

La première étape d'une telle démarche consiste à caractériser l'entreprise en ce qui concerne les « ressources » dont elle peut disposer dans son contexte économico-social. Cette capacité de l'entreprise à décider et à obtenir/dégager/capter des ressources est appréciée sur plusieurs niveaux complémentaires : le niveau stratégique, le niveau de la filière de valeur, le niveau de la création de la valeur et le niveau des ressources internes disponibles.

Cette caractérisation multidimensionnelle de l'entreprise doit être faite en dynamique, de façon à identifier les ruptures/évolutions fortes intervenues dans les années récentes.

Cette première étape de la démarche de questionnement de l'entreprise peut ainsi être résumée dans le schéma suivant.



Les problématiques concernant le degré d'autonomie décisionnelle de l'entreprise

Il s'agit ici d'évaluer la plus ou moins grande autonomie de décision de l'entreprise, tant sur le plan stratégique que sur le plan opérationnel.

Plusieurs domaines de décision stratégique doivent être questionnés pour situer le degré de liberté de l'entreprise dans la définition et la mise en œuvre de sa stratégie :

- la politique de financement qui renvoie à la structure du capital ainsi qu'aux modalités de financement de l'entreprise ;
- la politique de développement en matière d'investissements, de R&D, de marketing, voire d'adaptation/anticipation par rapport aux réglementations publiques.

Le degré d'autonomie de l'entreprise dans la conduite opérationnelle sera apprécié sous plusieurs angles qui recoupent les grandes fonctions de la chaîne de valeur : production de biens et de services, commercial, approvisionnements/achats, logistique, RH...

Cette approche sera complétée par l'analyse du degré d'externalisation des fonctions, qui peut peser sur l'autonomie décisionnelle du management. Un exemple extrême, mais néanmoins fréquemment rencontré, est celui d'une entreprise réduite à une fonction, commerciale ou de production la plupart du temps. L'entreprise en question, formellement « de plein exercice », est en réalité un pur « centre de coûts ».

Pour illustrer la méthode, prenons le cas des approvisionnements (quel degré d'autonomie de l'entreprise ?). Quelques indicateurs quantitatifs pourront être mobilisés :

- le poids des différents fournisseurs, afin d'apprécier leur plus ou moins grande dispersion et de détecter éventuellement une dépendance ;
- le poids des différents types d'achats de matières & énergie, afin d'identifier les matières clés et d'appréhender la capacité de l'entreprise à en maîtriser la disponibilité et les prix.

A titre d'exemple, une forte dépendance énergétique fera peser une contrainte prix exogène qui pourra impliquer des choix de développement et des options d'investissement, voire de R&D, visant à la réduire.

Des indicateurs qualitatifs seront également utiles comme le(s) lieu(x) de prise de décision quant à la politique d'achat par exemple (décentralisation ou regroupement), le contenu des contrats avec les fournisseurs, etc.

Problématiques concernant la qualité d'insertion de l'entreprise dans sa chaîne de valeur

Le périmètre de l'entreprise « étendue » étant par définition plus large que celui de l'entreprise « juridique », le positionnement de l'entreprise dans la chaîne de valeur est un élément clé pour apprécier sa capacité à capter de la valeur. Le questionnement peut être décliné autour de deux grands domaines :

- l'activité (produits/services) et le marché : le positionnement de l'entreprise s'apprécie à travers la qualité de la filière dans laquelle elle s'insère (dynamique et attractivité de l'activité, structure de la concurrence, taux de marge) ainsi qu'à travers la qualité de son insertion dans la filière (parts de marché, segments de filière couverts) ;

– le(s) territoire(s) : le positionnement de l'entreprise s'apprécie à travers son impact territorial, globalement quant à son degré d'implication dans l'écosystème local, et plus analytiquement en termes d'emplois directs / indirects et induits, de valeur ajoutée produite et d'investissements réalisés.

Synthèse sur le degré de captation de valeur

Confronter les problématiques d'autonomie stratégique et opérationnelle de l'entreprise avec la plus ou moins grande couverture de la chaîne de valeur interne et la qualification de son mode d'insertion dans la chaîne de valeur globale doit permettre d'évaluer la capacité de l'entreprise à capter la valeur et, partant, de qualifier ses marges de manœuvre et ses zones de risques.

2.2. Deuxième étape de la démarche : qualifier les ressources de l'entreprise

L'objectif est ici de qualifier le collectif de travail de l'entreprise ainsi que l'organisation des ressources internes qu'elle mobilise pour les besoins de ses activités.

Comme il a été développé précédemment, l'élargissement et l'éclatement de la chaîne de valeur comportent son versant social, lequel se traduit notamment par une segmentation du salariat et une flexibilisation de la main-d'œuvre, l'approche « chaîne de valeur » évaluant en permanence la pertinence d'internaliser ou d'externaliser des activités, donc des emplois.

Cette problématique peut être déclinée dans l'entreprise en cherchant à préciser la nature et le degré de segmentation du collectif de travail (métiers, statuts, compétences externalisées, etc.) ainsi que la nature et le degré de flexibilisation interne, ce qui renvoie à l'analyse des modalités d'organisation de l'entreprise – par exemple le développement des fonctionnements en mode « projet » – et des modalités d'organisation du travail – aménagements du temps de travail, travail en équipes, etc.

Le collectif de travail doit également être caractérisé par rapport à la qualité de sa participation à la performance de l'entreprise, laquelle peut prendre plusieurs formes génériques :

- accroissement de la productivité, dont un des enjeux est la façon dont elle est répartie entre les salariés et l'entreprise,
- compétences mobilisées (caractère plus ou moins stratégique de ce capital immatériel de l'entreprise)
- optimisation des coûts, dont on retrouve la traduction en termes d'organisation et de conditions de travail, voire de réductions d'emplois.

Au-delà du questionnement générique sur le collectif de travail, il convient d'interroger l'entreprise sous l'angle de son organisation, notamment lorsqu'elle dispose de plusieurs sites et lorsqu'elle exerce plusieurs activités, de façon à évaluer les risques éventuels. D'expérience, c'est souvent dans ces dimensions que se posent les questions d'emplois et de restructurations.

Concernant les sites, il conviendra d'apprécier en dynamique la place de chacun dans la création de valeur. Cela passe par la mesure de son poids économique dans l'entreprise – à travers le pourcentage du chiffre d'affaires réalisé, les effectifs, les résultats opérationnels – ainsi que par

l'appréciation de la qualité de son insertion dans l'entreprise, à la fois d'un point de vue quantitatif – dynamique du site par exemple – et d'un point de vue qualitatif, *via* les compétences et qualifications mobilisées par exemple.

La même démarche doit être engagée pour les activités sachant que, souvent, les deux dimensions « site/activité » s'interpénètrent et doivent être analysées de concert.

2.3. En synthèse, la nécessité d'articuler les questionnements sur la captation et les modalités de répartition de la valeur

Le choix de centrer la démarche sur des types de questionnements plutôt que sur les outils mis à disposition de façon générique dans l'entreprise présente de nombreux avantages :

- d'une part, il permet de sélectionner les outils utiles en fonction de problématiques clés (autonomie stratégique et opérationnelle, mode d'insertion dans la chaîne de valeur, caractéristiques des ressources mobilisées) ;
- d'autre part, il permet d'avoir une approche contextualisée en fonction du type d'entreprise (filiale de groupe, entreprise indépendante, entreprise à capital familial, donneur d'ordre / sous-traitant ou tout croisement de ces différents types) ;
- enfin, il permet d'identifier les « trous dans la raquette » et d'engager un dialogue avec la direction afin d'améliorer les informations mises à disposition (la BDU).

Le travail de synthèse consiste à faire dialoguer les différentes thématiques qui ont été travaillées pour en faire ressortir les marges de manœuvre de l'entreprise et les risques, tant d'un point de vue économique que social. Il doit être conçu comme une démarche d'anticipation pour les représentants des salariés, leur permettant de poser, de façon argumentée, les enjeux de l'entreprise et leurs impacts potentiels sur l'emploi et le travail.

3. Une utilisation avertie des dispositifs d'information comptable

La démarche de questionnements présentée ci-dessus doit ensuite se traduire en indicateurs tant quantitatifs que qualitatifs. Au sein des indicateurs quantitatifs, il est important de distinguer les indicateurs monétaires, bien souvent d'origine comptable, et d'en approfondir les modalités d'utilisation.

L'analyse des dispositifs d'information comptable a souligné l'importance des conventions économiques et sociales qui sous-tendent la comptabilité, la mesure qu'elle offre et ses usages en matière de pilotage des entreprises (Craipeau et Metzger, 2007 ; Maugeri, 2009). En tant que dispositif, elle irrigue les représentations en orientant les regards et, par sa capacité performative, peut également en soi conduire, par l'action qu'elle impulse, à renforcer ces représentations.

Il ne s'agit pas pour autant de rejeter toute information comptable mais de l'utiliser en ayant pleinement conscience de son caractère construit. Cela suppose certaines précautions, notamment de ne jamais interpréter les chiffres comptables de manière déconnectée des sous-jacents économiques et sociaux de l'entité qui les a fait naître. Le décryptage des modalités de construction des informations comptables renseigne sur les rôles économiques des entités, leur insertion au sein de la chaîne de création de valeur, leurs degrés d'influence respectifs et les objectifs recherchés. Ce sont ces orientations que nous allons préciser.

Dans le cadre de la démarche générale proposée, nous questionnerons les outils qui sont aujourd'hui nécessaires aux représentants des salariés pour situer leur entreprise dans sa chaîne de valeur, à travers plusieurs approches complémentaires :

- la comptabilité comme outil de décryptage de la création de valeur ;
- la comptabilité comme outil de preuve ;
- le rôle structurant des systèmes d'information, et plus particulièrement des ERP (Enterprise Resource Planning), dans la compréhension de la place de l'entreprise dans sa chaîne de valeur.

3.1. La comptabilité comme outil de décryptage des influences respectives dans la création de valeur

Cette démarche doit permettre de cerner le modèle économique retenu et d'analyser l'écart pouvant exister entre la valorisation économique et la valorisation comptable ou financière.

Deux aspects peuvent être retenus :

- dans un premier temps, les IRP peuvent s'interroger sur la manière dont les opérations économiques sont modélisées, puis, une fois le modèle économique cerné, sur les conventions retenues en matière de valorisation ;
- dans un second temps, l'analyse du modèle économique peut permettre d'effectuer une lecture en creux et de comprendre ce que le management n'a pas souhaité inscrire en comptabilité.

Ces analyses prennent plus globalement leur sens, lorsqu'elles sont articulées à la compréhension des modes de pilotage initiés.
On peut ainsi partir de l'exemple d'une usine fabriquant des imprimantes.

Dans un premier temps les IRP peuvent s'interroger sur le modèle économique à l'œuvre : s'agit-il de fabriquer des imprimantes destinées à être vendues en tant que telles ou la vente d'imprimantes sert-elle essentiellement de support à la vente des consommables ?

Le questionnement se poursuit sur les modalités de valorisation de l'activité, conduisant à s'interroger sur les clients de l'entreprise. S'il s'agit d'une autre entité du groupe, il convient de comprendre les prix de cession internes appliqués par le groupe aux produits fabriqués. Si ces prix sont déterminés à partir de leur coût de production affecté d'une faible marge, on peut qualifier la filiale de centre de coûts de production (cf. point suivant).

Les deux questionnements précédents montrent bien que le chiffre d'affaires comptabilisé pour l'entreprise ne permet pas de cerner la valeur effectivement créée par cette dernière et que toute référence au chiffre d'affaires, notamment pour appréhender le « poids » de la masse salariale, est par définition inadéquate.

Cette analyse aura d'autant plus de force qu'une analyse des modalités de pilotage de l'entreprise mettra en évidence des objectifs d'atteinte de coûts standard.

Dans un second temps, on peut essayer de saisir les éléments non présents dans les états financiers. Une analyse plus approfondie des charges de personnel peut aussi mettre en évidence l'absence d'inscription dans les comptes de l'entreprise des rémunérations de ses dirigeants, probablement inscrites dans l'entité juridique ayant comme objet le pilotage de l'entreprise. Le bilan peut aussi montrer l'absence d'équipements industriels, soit parce qu'ils sont financés par crédit-bail, soit parce qu'ils sont regroupés dans une autre entité au sein du groupe, à laquelle l'entreprise verse une redevance d'utilisation.

Cette inscription « en creux » permet ainsi de confirmer ou de nuancer les analyses obtenues par le croisement des questionnements précédents.

Commencent ainsi à se dessiner, au regard des orientations précédemment définies, une première analyse de l'insertion de l'entreprise dans sa chaîne de valeur et du degré de captation de la valeur qu'elle a dégagée.

Ces premières pistes pourraient être ensuite complétées, par exemple par la prise en compte des flux d'achats de pièces détachées réalisés par l'entreprise auprès de l'un de ses sous-traitants.

3.2. La comptabilité, outil de preuve de l'existence des informations de l'entreprise étendue

Pour exercer leurs attributions économiques et sociales en disposant de réelles capacités d'analyse, donc de proposition et de négociation, les IRP ont besoin, non seulement de décrypter les informations comptables au regard de leurs sous-jacents économiques, mais aussi d'utiliser les possibilités offertes par les outils comptables pour mieux analyser leur entreprise dans son environnement (relations intra-groupe notamment), ainsi que dans ses dimensions prospectives.

Par-delà le périmètre juridique de l'entreprise : une évolution de la définition du contrôle vers un contrôle économique

En repartant de l'exemple précédent, on pourrait s'interroger sur les moyens d'obtenir l'information permettant de poursuivre la recherche du bon niveau d'appréhension de la valeur dégagée. Rappelons à ce titre qu'une jurisprudence étoffée permet à l'expert-comptable du comité d'entreprise d'avoir accès, au sein du groupe d'appartenance de la filiale, à toutes les informations jugées utiles.

Cette notion de groupe tend par ailleurs à évoluer. À ce jour, le groupe d'appartenance est appréhendé à travers les liens capitalistiques entre les filiales et la société mère. L'évolution de la notion de contrôle telle qu'appréhendée par les normes comptables internationales met en évidence le glissement d'un contrôle juridique à un contrôle plus économique et permet ainsi de dépasser la notion restrictive et peu opérante du périmètre juridique de l'entreprise lorsqu'il s'agit d'identifier les lieux stratégiques de décision dans une chaîne de la valeur. D'après la nouvelle norme sur les états financiers consolidés (IFRS10), le contrôle d'une entité sur une autre s'apprécie à travers « *le pouvoir sur cette dernière, l'exposition ou le droit à des rendements variables de la part de cette autre entité et la capacité d'utiliser son pouvoir afin d'influencer ses rendements* ». Cette nouvelle définition ouvre ainsi la voie à une reconnaissance en comptabilité des liens de dépendance issus du contrôle économique et à la possibilité d'avoir une vision d'ensemble de la chaîne globale de valeur à travers des comptes consolidés établis à partir de cette définition du contrôle.

Par-delà la capacité à apporter des éléments sur un positionnement actuel au sein de la chaîne de valeur, le décryptage de la comptabilité permet également d'appréhender le positionnement futur de l'entreprise qui est projeté par le management du groupe d'appartenance en matière d'activité et de résultats.

Par-delà la valorisation par le marché : les représentations économiques servant de base au prix de transfert

Les personnes morales relevant du périmètre des grandes entreprises et des filiales et établissements des groupes étrangers satisfaisant aux mêmes critères ont l'obligation de tenir à disposition de l'administration une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées avec des entités juridiques liées[10]. L'obligation s'applique aux transactions intervenues au cours des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2010.

[10] Article L.13 AA du livre de procédures fiscales.

Cette documentation contient trois dimensions clés :

- la démarche à partir de laquelle est choisi le système de prix de transfert ;
- la cartographie des flux transfrontaliers entre entités affiliées (achats/ventes de matières, semi-finis, produits finis, services, immatériels, etc.) ;
- le système de prix de transfert retenu avec les formules de prix.

La démarche se déploie en trois étapes :

- l'analyse fonctionnelle : elle permet de replacer l'entreprise dans le contexte de son groupe d'appartenance. Sont analysées les fonctions, les risques et les actifs portés par chacune des entités du groupe en lien avec la société étudiée. Cette analyse donne à voir la manière dont les groupes organisent, entre les affiliés, l'ingénierie des différents rouages internes de la « chaîne de valeur décomposée » avec, dans ce cas, un but précis, celui de réduire le plus possible l'exposition fiscale. L'analyse fonctionnelle implique aussi la présentation du groupe ainsi que la place de celui-ci dans son environnement économique ;
- c'est à partir de cette analyse fonctionnelle qu'est choisie la méthode de prix susceptible de rémunérer au mieux l'entité compte tenu de ses fonctions et des actifs et risques qu'elle porte ; l'étude de cette méthode permet de repérer et de questionner la manière dont est décidée la localisation des résultats. Le modèle de prix de transfert va déterminer le « modèle de profit » (localisation du profit, mécanismes d'optimisation, etc.) ;
- au final de ce processus, l'analyse économique consiste à déterminer le niveau de prix ou de marge devant revenir à la filiale.

La cartographie des flux transfrontaliers sert à repérer, activité par activité ou fonction par fonction, les entités avec lesquelles l'entreprise est en relation et les flux d'échanges, de prestations ou de redevances comptabilisés à ce titre. Des enseignements importants peuvent en sortir, notamment quant à l'architecture et aux canaux par lesquels la « valeur » est mise en circulation, construite, localisée, etc.

Cette nouvelle source d'information est essentielle et, malgré les difficultés techniques qu'elle représente, elle doit être étudiée minutieusement pour mieux comprendre l'ingénierie de segmentation et de localisation de la valeur et les implications pour les entités étudiées en termes de formation des résultats et de contribution à l'ensemble. La coupure peut être importante entre la rentabilité économique, pour le groupe, d'une activité exercée par une filiale et les résultats « construits » qu'elle affiche pour sa filiale sur le plan statutaire.

Par-delà une représentation du passé : appréhension des projections de la direction inscrites dans les états financiers

Les normes comptables internationales, obligatoirement appliquées par toute entreprise cotée sur les marchés financiers, se fondent sur une approche particulièrement financiarisée de la comptabilité.

Ayant pour objectif de réconcilier le cours de Bourse avec la valeur de l'entreprise apparaissant dans les états financiers, les normes conduisent, notamment en cas de regroupements d'entreprises, à plus particulièrement valoriser les immobilisations incorporelles censées être acquises (goodwill, marques, etc.), dont la valeur est potentiellement assurée par les charges

enregistrées au cours de l'exercice. La valeur d'une marque est ainsi supposée entretenue par les dépenses de publicité réalisées dans l'année.

Le suivi dans le temps de la valeur de ces immobilisations oblige cependant les entreprises, à la clôture de chaque exercice comptable, à confronter la valeur inscrite au bilan avec celle émanant de l'actualisation des flux de trésorerie dégagés tout au long de la vie de l'entreprise, tels qu'anticipés par la direction de l'entreprise.

Les directions des groupes présentant, dans leurs états financiers, ce type d'immobilisations incorporelles sont donc obligées de réaliser des projections très détaillées sur une période prévisionnelle de cinq ans en général, en termes d'évolutions du chiffre d'affaires et des charges afférentes. L'obtention de ces informations permet ainsi aux représentants du personnel de connaitre les projections qui se déclinent au niveau de leur entité mais qui sont également consolidées au niveau du groupe.

3.3. Le rôle structurant des ERP

Les entreprises ont été profondément revisitées dans leurs structures, leurs processus, ainsi que dans leurs modalités de fonctionnement par le déploiement des TIC, dont les ERP (*Enterprise ressource planning*) ont constitué une pièce maîtresse à côté de tout un ensemble d'autres outils technologiques (outils de réseaux ou de gestion de bases de données, etc.) auxquels ils sont articulés.

Le déploiement des ERP vise à dupliquer tout acte de gestion, en temps réel ou différé, par la saisie d'une information comptable ou extra-financière. L'autre dimension importante des ERP est de chercher à résoudre l'hétérogénéité qui caractérisait l'univers des équipements et des applications par le formatage des données à travers des définitions et des règles communes d'utilisation.

L'ERP permet, grâce à l'intégration des fonctions[11], de renforcer le contrôle et la planification des activités en produisant des comptes rendus d'activité et de résultats (« reportings ») ainsi que des tableaux de bord. Il s'agit donc d'une puissante technologie dont l'objet principal est de rassembler de manière cohérente (standardiser, homogénéiser, etc.), sur une base de données unique toutes les données de l'entreprise et de l'articuler à une architecture modulaire qui couvre tout ou partie de l'entreprise, de son organisation, de ses fonctions et des processus d'activité dont ces dernières sont constituées[12].

Les ERP ont progressivement et assez « naturellement » dépassé les frontières juridiques de l'entreprise pour occuper le terrain de la chaîne de valeur globale. C'est la vocation première à intégrer qui a été plébiscitée, c'est-à-dire la capacité à confectionner et consolider des données économiques, stratégiques, financières ou sociales au niveau du groupe et des différents ensembles constitutifs (division par ligne de produits, organisation géographique, fonctions centrales, réseaux de fournisseurs, etc.). Au-delà de l'extension du champ et des modalités de contrôle managérial, la logique d'intégration qui caractérise fondamentalement les ERP facilite aussi la coordination et l'optimisation à distance de l'ensemble des entités connectées ainsi que les processus d'intégration de nouvelles filiales ou ceux d'éclatement des activités (le déploiement de chacune des fonctions d'un ERP est l'occasion de réévaluer la « frontière » de l'entreprise dans le domaine : y a-t-il un intérêt à externaliser ou pas le processus après sa standardisation et son automatisation ?).

Après 20 ans de déploiement, d'apprentissages multiples et de transformations/révolutions technologiques, la « digitalisation » de l'entreprise étendue a largement progressé, dans la mesure où les Systèmes d'Information constituent une « colonne vertébrale technique » de l'organisation de l'entreprise.

Leur étude est donc riche d'enseignement sur :

- l'architecture de l'entreprise en termes de fonctions, de centres d'activité et d'entités juridiques ou opérationnelles. La connaissance de l'architecture renseigne sur la place et le rôle de chaque

[11] Les processus d'intégration des différentes fonctions de l'entreprise ont suivi plusieurs phases : le big bang du début (« l'approche révolutionnaire ») visant le déploiement radical tous azimuts a laissé la place, à la suite de nombreux échecs cuisants, à une démarche plus incrémentale, plus pragmatique, d'intégration progressive par fonction, voire intra-fonctionnelle.

[12] Incidemment, cette fonction majeure explique le fait que ce sont aujourd'hui les directions des Systèmes d'information qui sont particulièrement sollicitées dans la mise en place de la BDU.

organisation dans la structure d'ensemble et contribue à la réflexion sur les périmètres pertinents ;

- les systèmes et contenus de reportings financiers, industriels, commerciaux, fournisseurs, extra-financiers… relatifs à ces différents composants de l'organisation. Ces reportings permettent de réfléchir à la manière dont est organisée la représentation de la « performance » (la contribution à la chaîne de valeur) et son pilotage ;
- la manière dont l'information, « nerf de l'organisation » mais hétérogène par la complexité des activités et la multiplicité des besoins et obligations, est organisée, structurée, compartimentée. Comprendre ces logiques peut aider à repérer l'information utile, c'est-à-dire celle à partir de laquelle est évaluée et managée chaque activité.

Conclusion

Cette étude s'est attachée à montrer pourquoi et comment l'action des représentants des salariés dans l'entreprise doit se renouveler pour affronter le défi majeur que constitue l'écart grandissant entre, d'un côté, le cadre juridique dans lequel se déploie le dialogue social en France et, de l'autre, un processus de fragmentation et de dilution de l'entreprise qui bouscule les représentants des salariés dans leurs attributions économiques, notamment en termes de décryptage de la formation et de la répartition des résultats de l'entreprise, ainsi que des ressources mobilisées.

Il est important de noter que ce processus présente un caractère systémique, dans lequel s'autoalimentent des évolutions de processus productifs calés sur des chaînes de valeur devenues progressivement globales et financières et des systèmes d'information, notamment comptables, qui se déploient en adéquation avec ces processus et contribuent en retour à les consolider.

L'ampleur des changements en cours – espaces économiques dépassant largement l'entreprise, prédominance des logiques financières dans les informations disponibles – nous a amenés à préconiser une démarche méthodologique qui privilégie une logique de questionnements permettant d'aboutir à une compréhension des mécanismes à l'œuvre dans l'entreprise, plutôt que de s'appuyer sur une grille préétablie d'indicateurs.

Il ne s'agit pas de tout réinventer, mais de mieux sélectionner parmi les outils existants, ceux qui sont utiles, en fonction du regard spécifique des représentants des salariés sur l'entreprise, qui ne saurait être confondu avec celui des managers et des financiers.

De ce point de vue, nous avons mis en évidence plusieurs leviers qui pourraient être actionnés par les IRP, avec l'aide de leurs experts. Ils devraient permettre d'aller sur un périmètre économique grâce à la notion de contrôle économique au-delà du périmètre juridique de l'entreprise, de réaliser un véritable décryptage des modalités de valorisation retenues (documentation sur le prix de transfert), dans une logique plus clairement d'anticipation (en utilisant par exemple les obligations comptables de se projeter dans le futur pour les entreprises cotées).

Les évolutions réglementaires récentes introduites en France peuvent notamment permettre d'œuvrer dans le sens du renforcement des attributions économiques des IRP. La LSE et la BDU pourraient être l'occasion d'aller vers une meilleure compréhension de l'insertion de l'entreprise dans sa chaîne de valeur dans une optique de RSE.

Cette opportunité s'inscrit dans une continuité historique en cohérence avec l'évolution du droit social au sein duquel l'accroissement des attributions économiques s'est accompagné de l'émergence de la notion de contrôle qui caractérise désormais la mission du comité d'entreprise.

Bien qu'ayant abordé une pluralité de sujets, nous avons organisé nos réflexions de façon limitative, en relation avec notre objectif final qui était de donner des pistes pour « muscler » le point de vue de l'acteur syndical dans le dialogue social dans l'entreprise.

De fait, nous n'avons donc pas abordé frontalement les thématiques théoriques d'interrogation sur les chaines de valeur, non plus que celles qui concernent les articulations entre les différents niveaux d'instances de

représentation du personnel dans l'entreprise et les leviers que pourraient offrir d'autres lieux de concertation extérieurs à l'entreprise.

L'étude a privilégié la définition d'un cadre opérationnel pour une démarche de réappropriation des outils de compréhension de l'entreprise par les représentants du personnel. Les orientations détaillées de la deuxième partie de l'étude ont donné lieu, dans le cadre de missions d'expertise, à des déclinaisons opérationnelles et contextualisées co-construites avec des équipes syndicales de la CFDT. Cet élément clé de la démarche proposée explique le parti pris de l'étude. Les prolongements nécessaires ne peuvent à notre sens qu'être construits de concert avec des équipes syndicales associées.

Cette réflexion, nous l'espérons, peut permettre de favoriser l'accès des CE et des représentants syndicaux à l'information économique et à son « décryptage »dans le contexte de profondes ruptures que nous avons mis en évidence, afin de renforcer leurs capacités à remplir leurs missions de contrôle en matière économique, et afin qu'une étape supplémentaire à l'édifice des lois Auroux puisse être franchie, notamment en leur permettant d'être davantage à l'initiative dans les domaines économique et technologique.

Bibliographie

AGLIETTA (Michel), *Régulation et crises du capitalisme*, Calmann-Lévy, 1976, Paris.

AGLIETTA (Michel), REBERIOUX (Antoine), *Dérives du capitalisme financier*, Albin Michel, 2004, Paris

AGLIETTA (Michel) et WEBER Louis, *Repenser la régulation des marchés financiers,* entretien, Savoir/Agir, 2008/2 n°4, p. 29-40

ARCHAIS (Philippe), ROUAH (Michel), TRIOMPHE (Claude Emmanuel) & VIAL (Bertrand), *L'entreprise « étendue », une réalité sociale émergente. Les enseignements d'Astrées Lab,* note n°10, avril 2013, Paris.

AUROUX (Jean), *Les droits des travailleurs, Rapport au Président de la République et au Premier ministre*, La Documentation Française, collection des rapports officiels, septembre, 1981.

BOYER (Robert), *La flexibilité du travail en Europe*, La Découverte, 1986, Paris.

BATSCH (Laurent), *Le capital financier*, La Découverte, Repères, 2002, Paris.

BATSCH (Laurent), *Le recentrage : une revue des approches financières, Finance Contrôle Stratégie*, - Volume 6, N°2, juin 2003, p. 43-45, Paris

BUNEL (Matthieu), DAYAN (Jean-Louis), DESAGE (Guillaume), PERRAUDIN (Corinne), VALEYRE (Antoine), *Formes d'organisation du travail et relations de travail, Rapport de Recherche n°53,* CEE, 2008.

CHAMBOST (Isabelle), « "Juste" valeur ? », *Dictionnaire critique de la responsabilité sociale et environnementale des entreprises*, N. Postel et R. Sobel (dir.), Presses universitaires du Septentrion, 2013, p.267-272.

CHAMBOST (Isabelle), HOARAU (Christian), ROTURIER (Patrick), TARRERE (Emmanuel), PONS (Pascal), « *Financiarisation des entreprises et dialogue social* », étude réalisée par Syndex pour la CFDT, avec le soutien financier de l'IRES, novembre 2008.

CHOPIN (David), DELUZET (Marc) & GODINO (Roger), *La grande transformation de l'entreprise,* Atelier, 2012, Paris.

COUTROT (Thomas), *L'entreprise néolibérale, nouvelle utopie capitaliste ?*, La Découverte, 1988, Paris.

COUTROT (Thomas), *Critique de l'organisation du travail,* Repères, La Découverte, 2002, Paris.

CRAIPEAU (Sylvie), *L'entreprise commutante. Travailler ensemble séparément, Herms,* 2001, Paris.

CRAIPEAU **(**Sylvie) & METZGER (Jean-Luc)**,** « Pour une sociologie critique de la gestion », *Recherches sociologiques et anthropologiques*, 38-1, 2007, URL : http://rsa.revues.org/523

DURAND (Jean-Pierre), *La chaîne invisible. Travailler aujourd'hui : du flux tendu à la servitude volontaire,* Le Seuil, 2004, Paris.

GREENAN (NATHALIE), MOATTY (Frédéric) (Coord.), *Changements organisationnels et relations au travail, Réseaux,* vol 23, n°134, décembre 2005, Paris

HOPWOOD (Anthony) & MILLER (Peter), *Accounting as social and institutional practic*e, Cambridge studies in management, 1994.

KOCOGLU (Yusuf), MOATTY (Frédéric), *Les ERP entre mythe et réalités : les stratégies d'intégration fonctionnelle des entreprises françaises en 2006, Rapport de Recherche n° 157,* CEE, 2012, Paris.

LORDON (Frédéric), « La « création de valeur » comme rhétorique et comme pratique. Généalogie et sociologie de la « valeur actionnariale », *L'année de la Régulation,* 2000.

MAUGERI (Salvatore), « Sociologie de la gestion et de ses dispositifs : vers une critique de la raison actionnariale ? », in *Gestion et sociétés, Regards sociologiques*, Metzger J.L. et Benedetto-Meyer Marie (dir.), L'Harmattan, 2009, p.151-188.

PORTER (Michael), *L'Avantage concurrentiel*, Dunod, 1985.

PERRAUDIN (Corinne), PETIT (Eloïse), THÉVENOT (Nadine), RÉBÉRIOUX (Antoine), VALENTIN (Julie), *les déterminants de la gestion de l'emploi au delà des frontières de l'entreprise, Rapport de Recherche n°52,* CEE, 2008.

REICH (Robert), L'Économie mondialisée, Dunod, 1993.

RICHARD (Jacques), « Les trois stades du capitalisme comptable français », *in* M. Capron (dir.), *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*, La Découverte, 2005, Paris, p. 89-119.

PÉREZ (Roland), « Gouvernance d'Entreprise », in *Dictionnaire Critique de la RSE,* N. Postel & R. Sobel (dir.), Septentrion, 2013, Paris.

TERTRE du, (Christian). *Lean production et modèle de valeur. Une approche régulationniste par le travail*. *Activités*, 9(2), 2012, Paris, 168-178, http://www.activites.org/v9n.pdf

TERTRE du (Christian), & MARIELLE (Bruno). *De la valeur industrielle à la valeur servicielle : les conséquences sur le travail et l'action syndicale*. 2010, Rapport ATEMIS pour la confédération de la CFDT ; www.atemis-lir.com

VERCHER (Corinne) et PALPACUER (Florence), « Chaînes globales de valeur », in *Dictionnaire Critique de la RSE,* N. Postel & R. Sobel (dir.), Septentrion, 2013, Paris.

ZIMNOVITCH (Henri) et LEVANT (Yves), « L'histoire contemporaine des méthodes d'équivalence en France », in *La comptabilité de gestion par les méthodes d'équivalence. Quel avenir ?,* M. Gervais (dir.), Economica, 2010, Paris.

Syndex

22 rue Pajol

75018 Paris

Tél : (33) 1 44 79 13 00

Fax : (33) 1 44 79 09 44

Syndex
Pour comprendre et agir