

CAS contrôle de gestion sociale

Le contrôle de gestion sociale est une des composantes et une des extensions du contrôle de gestion. Il s'agit d'un système d'aide au pilotage social de l'organisation ayant pour objectif de contribuer à la gestion des ressources humaines dans leurs performances et leurs coûts. Il répond à une évolution des modèles managériaux, comme le modèle des ressources et des compétences en stratégie, le courant du *knowledge management* ou le concept d'organisation apprenante, qui considèrent que les ressources humaines, à travers leurs compétences, leurs savoirs, constituent des ressources clés de l'entreprise, créatrices de valeur et d'avantage concurrentiel.

Le contrôle de gestion sociale se concrétise dans les organisations par des postes à pourvoir de contrôleur de gestion sociale. Ce métier est apparu à la fin des années 1970, avec la création du bilan social, mais n'a réellement pris son essor qu'au début des années 2000. Aujourd'hui, il y a un volet social obligatoire dans le bilan annuel de toutes les sociétés cotées, ce qui engendre des créations de postes de contrôleurs de gestion sociale au sein des directions des ressources humaines, ou parfois, des directions financières. Les rôles des contrôleurs de gestion sont multiples. Ces rôles peuvent être répartis en trois dimensions : une dimension informationnelle (ils collectent et diffusent l'information dans l'organisation), une dimension organisationnelle d'architecte qui anime et rénove les procédures et les systèmes dans l'organisation et une dimension relationnelle de conseil et d'aide à la décision.

Certaines organisations, comme les hôpitaux, ont une masse salariale qui représente en moyenne 70% des dépenses globales. Dans ces établissements, souvent déficitaires et malgré les nombreuses contraintes liées au secteur sur les effectifs et les salaires, il est néanmoins vital de mettre en œuvre un contrôle de gestion sociale.

TRAVAIL À FAIRE

A] Première partie : le contrôleur de gestion sociale (annexes 1 et 2)

- 1. Qu'est-ce que le capital humain et pourquoi doit-il être piloté ?**
- 2. Qu'est-ce que la masse salariale ? Pourquoi est-ce un enjeu pour les organisations ?**
- 3. À quelle entité peut être rattaché le contrôleur de gestion sociale ? Discutez les avantages et les inconvénients de ce rattachement notamment sur des caractéristiques telles que l'indépendance du contrôleur, sa proximité avec les opérations ou la disponibilité de l'information.**
- 4. À quels rôles correspondent les missions des deux offres de postes de l'annexe 2 ?**
- 5. Identifiez-vous une relation entre le rattachement hiérarchique et la prépondérance d'un rôle dans les missions ? Si oui, explicitiez.**

B] Deuxième partie : le pilotage de la masse salariale à l'hôpital (annexes 3, 4 et 5)

6. Explicitez les paramètres et les effets qui expliquent l'augmentation de la masse salariale dans ces organisations.

7. Discutez la contrôlabilité de la masse salariale dans le contexte des établissements de santé. Distinguez, dans votre réponse, l'effet volume de l'effet prix. En déduire les difficultés de pilotage de cet élément.

8. Dans un contexte où de nombreux hôpitaux sont déficitaires, quels leviers peuvent-ils actionner à plus ou moins long terme pour optimiser la gestion des effectifs et agir ainsi sur le volume des dépenses ?

9. À partir de l'annexe 6 :

a. Pourquoi raisonne-t-on en équivalent temps plein (ETP) pour analyser les effectifs ?

b. D'une manière générale, comment les effets entrants, sortants et de carrière jouent-ils sur l'évolution de la masse salariale ?

c. Chiffrez l'impact sur les charges de personnel de :

i. la réduction des effectifs ;

ii. l'augmentation de la valeur du point ;

iii. des effets entrants, sortants et de carrière ;

iv. des rémunérations accessoires.

d. Estimez les rémunérations accessoires en pourcentage du salaire de base pour les agents stables et l'ensemble du personnel.

e. Quelle est l'évolution globale des charges de personnel dans cet hôpital ?

f. Regroupez certains des effets calculés précédemment pour déterminer l'évolution du salaire des agents stables.

g. Regroupez certains des effets calculés précédemment pour déterminer l'effet de noria (ou effet turn over).

ANNEXES

ANNEXE 1 : Extrait de la fiche métier du contrôleur de gestion sociale, APEC

Fonction à mi-chemin entre la finance et les ressources humaines, le contrôleur de gestion sociale collecte, analyse et synthétise des informations et des données sociales qui permettront à l'entreprise de gérer la politique des ressources humaines et ses coûts financiers.

Le métier de contrôleur de gestion sociale est apparu dans les entreprises depuis une dizaine d'années et s'est développé notamment face à la pression des coûts, accentuée par la crise. L'émergence de cette fonction est liée à l'introduction de la notion de rentabilité et de pilotage du capital humain au sein de la fonction RH. Le contrôleur de gestion sociale doit permettre à l'entreprise de mieux appréhender les évolutions de la masse salariale. Les thématiques sur lesquelles travaillent les contrôleurs de gestion évoluent : ces dernières années par exemple, les directions d'entreprise demandent des analyses chiffrées sur des sujets comme la diversité, le développement durable...

- Missions
 - Collecte et analyse de données sociales
 - Créer des indicateurs concernant la masse salariale, les effectifs (turn over, absentéisme, recrutement, climat interne, grèves, gestion des temps, mobilité...).
 - Recueillir, analyser et synthétiser les informations et les données sociales quantitatives.
 - Contrôler la cohérence et la fiabilité des données sociales.
 - Enquêtes et études statistiques
 - Répondre aux demandes ponctuelles d'informations.
 - Assurer un reporting mensuel des données : création de tableaux de bord mensuels sur plusieurs indicateurs sociaux (effectifs, pyramide des âges, ancienneté, turn over...).
 - Réaliser des études spécifiques (égalité professionnelle, formation en alternance, suivi d'indicateurs, coûts des projets RH, absentéisme, masse salariale...).
 - Remplir les obligations légales : bilan social, négociation annuelle obligatoire, rapport social, égalité hommes femmes, DOETH (déclaration annuelle obligatoire d'emploi des travailleurs handicapés)...
 - Conseil RH
 - Alerter les ressources humaines sur les dérives possibles (exemple : augmentation de l'absentéisme, dégradation du climat social...), mettre en place des indicateurs spécifiques.
 - Proposer des plans d'action en vue d'améliorer la gestion des ressources humaines.
 - Mesurer et anticiper les coûts financiers de la gestion et de la politique RH du groupe.
 - Veille sociale et réglementaire sur les niveaux de rémunération et sur les évolutions réglementaires

Le contrôleur de gestion sociale peut avoir dans son périmètre d'activité le paramétrage, le contrôle et le suivi des outils SIRH. Il peut être chargé de mettre en place des outils informatiques permettant le partage de données sociales au sein de l'entreprise.

Toutes les entreprises ne disposent pas d'un poste de contrôleur de gestion sociale. Cette fonction peut être confiée au responsable compensations & benefits, au responsable SIRH ou au responsable de la paie et administration du personnel.

ANNEXE 2 : Offres d'emploi de contrôleur de gestion sociale, site de l'APEC

Offre 1

Notre client, groupe industriel d'envergure internationale, employant 600 personnes sur 3 sites pour un CA de 270 Millions d'euros, recrute un collaborateur dans le cadre d'une mission de 6 mois.

Rattaché au CFO, vous intervenez en contact étroit avec le service RH en place. Il est de votre responsabilité d'élaborer et de suivre les budgets de la masse salariale. À ce titre, vous participez à la mise en place et à l'amélioration des reportings de la masse salariale et des outils de pilotage. Vous assurez la mise en place d'extractions d'informations de Sage vers SAP. Vous analysez, expliquez et justifiez les écarts mensuels, liés aux salaires, aux primes et aux heures supplémentaires. Vous suivez et analysez l'évolution des différents indicateurs sociaux et déterminez les provisions pour CP et RTT.

Outre ces missions, vous prenez en charge l'établissement des reportings réglementaires (bilan social, rapport annuel...) et contribuez aux travaux préparatoires liés aux NAO (Négociation Annuelle Obligatoire).

Plus globalement, vous insufflez le sens du service clients au sein du département RH.

Issu d'une formation Bac +5 minimum, vous justifiez idéalement d'une expérience d'au moins 7 ans en Contrôle de Gestion Sociale. Vous vous inscrivez dans une démarche de recherche de valeur ajoutée et êtes reconnu pour votre pédagogie et votre capacité à fédérer une équipe. Vous bénéficiez d'une forte appétence pour les systèmes d'informations et d'un niveau d'Anglais au minimum courant.

Offre 2

ZARA France, entreprise leader de distribution de Prêt-à-porter, recherche un(e) Contrôleur de Gestion Sociale.

Au sein du Département Ressources Humaines, vous êtes en charge de la collecte, de l'analyse et de la synthèse des informations et des données sociales qui permettront à l'entreprise d'optimiser la politique des ressources humaines et ses coûts financiers. À ce titre, vos missions seront notamment les suivantes :

Collecte et analyse de données sociales

Créer des indicateurs concernant la masse salariale, les effectifs (turn over, absentéisme, recrutement, climat interne, grèves, gestion des temps, mobilité...)

Recueillir, analyser et synthétiser les informations et les données sociales quantitatives.

Contrôler la cohérence et la fiabilité des données sociales.

Enquêtes et études statistiques

Répondre aux demandes ponctuelles d'informations.

Assurer un reporting mensuel des données : création de tableaux de bord mensuels sur plusieurs indicateurs sociaux (effectifs, pyramide des âges, ancienneté, turn over...).

Réaliser des études spécifiques (égalité professionnelle, formation en alternance, suivi d'indicateurs, coûts des projets RH, absentéisme, masse salariale...).

Remplir les obligations légales : bilan social, NAO, rapport social, égalité hommes femmes, DOETH.

Conseil RH

Alerter les ressources humaines sur les dérives possibles (exemple : augmentation de l'absentéisme, dégradation du climat social...), mettre en place des indicateurs spécifiques.

Proposer des plans d'action en vue d'améliorer la gestion des ressources humaines.

Mesurer et anticiper les coûts financiers de la gestion et de la politique RH du groupe.

Veille sociale et réglementaire

Effectuer une veille sur les niveaux de rémunération et sur les évolutions réglementaires.

ANNEXE 3 : Extrait d'une interview de Jérôme Lartigau, Directeur d'hôpital, Doctorant en science de gestion, groupe de recherche ERFI

Qu'est-ce qui justifie l'importance de la vigilance des établissements vis-à-vis du pilotage de leur masse salariale et de la gestion de leurs effectifs ? La gestion des effectifs et de la masse salariale est une nécessité absolue pour les établissements de santé. En effet, les charges de personnel constituent le principal poste de charge (jusqu'à 90% des charges d'exploitation), poste qu'il est très difficile, voire impossible de réduire compte tenu des règles statutaires en vigueur. Une gestion des effectifs et de la masse salariale défaillante peut entraîner une hausse importante des charges de personnel et un déficit d'exploitation, plaçant ainsi l'établissement en situation très difficile.

Quelles sont les principales difficultés de cette gestion du personnel ?

Les principales difficultés liées à cette gestion sont de deux ordres :

a) Le personnel représente une charge pour les établissements mais aussi une ressource et une source de création de valeur. Une particularité des établissements de santé est la sacralisation de l'exercice médical et soignant et le poids émotionnel généralement accordé aux questions d'effectif ; c'est une donnée à prendre en considération lorsqu'on aborde la gestion du personnel sous un angle économique et financier.

b) La gestion des effectifs et de la masse salariale est marquée par une grande complexité technique : elle s'appuie sur des représentations budgétaires et comptables parfois difficiles à expliquer aux non-spécialistes et doit prendre en compte les nombreux aléas inhérents à la gestion du personnel.

Dans tous les cas, il conviendra de se rapprocher de la réalité, sans toutefois prétendre la représenter fidèlement.

ANNEXE 4 : *La fin de l'hôpital public ?*, Éditions Lamarre, Rueil-Malmaison, 2007, p. 120

Il y a trop de personnels ouvriers et techniques dans les hôpitaux certes ; les moyens alloués par types d'activité doivent faire l'objet d'une évaluation, c'est entendu. Mais une fois ceci dit, quelles conséquences en tirer ? Rappelons, une fois encore, que le budget des hôpitaux est absorbé aux trois-quarts par la masse salariale et que le seul véritable gisement d'économies se trouve là. Le problème est que, la plupart des agents ayant été recrutés sous statut, il n'est donc pas possible ni même moral de s'en séparer : ces personnes ont droit à la carrière professionnelle qu'on s'est engagé à leur offrir dans la fonction publique. L'externalisation de certaines activités support ne peut donc se traduire, à court et à moyen terme, que par une hausse des dépenses : le recours aux prestataires extérieurs devra être financé cependant que les agents en place qui tenaient ces fonctions, resteront rémunérés par les établissements de santé, la solution venant, on va y revenir, d'efforts massifs de formation et de gestion prévisionnelle des emplois.

ANNEXE 5 : Cappelletti et al. (2013), « La modernisation du pilotage RH dans la fonction publique hospitalière : cas de la gestion de la masse salariale », Actes de l'Agrh, p. 10 et 11

De plus, cette masse salariale ne peut qu'augmenter en raison des règles d'avancement automatique des personnels. Les EPS suivent ainsi la logique de déroulement de carrière de la

fonction publique : chaque agent démarre avec un indice de rémunération correspondant à son grade de départ et progresse selon un barème connu à l'avance. La somme de tous ces effets de carrière contribue largement à la progression d'un indicateur connu des gestionnaires RH sous le nom de « glissement-vieillesse-technicité » ou GVT...

Un autre facteur de progression de la masse salariale est la mise en œuvre des protocoles relatifs aux revalorisations de carrière tel que celui concernant les personnels infirmiers. Selon ce protocole, le diplôme d'état d'infirmier est désormais reconnu comme un diplôme bac + 3 et l'emploi d'infirmier ouvre la possibilité d'être nommé en catégorie A de la fonction publique.

ANNEXE 6 : CAS Hôpital de Tesan, évolution de la masse salariale

Dans l'hôpital de TESAN, on comptait 260 ETP (équivalents temps plein) personnels non médicaux au cours de l'exercice n-1 et l'effectif est passé à 250 ETP au titre de l'exercice n.

La rémunération brute annuelle de base (hors primes, heures supplémentaires etc.), est calculée en multipliant la valeur du point par la valeur de l'indice. De l'exercice n-1 à l'exercice n, on indique que la valeur du point est passée de 4,5 € à 4,6 €.

Indices moyen	Année n-1	Année n
Ensemble du personnel	340	343
Agents stables	337	350

L'indice moyen correspond à la masse salariale indiciaire divisée par le nombre d'équivalents temps plein. L'évolution de l'indice moyen résulte de trois effets complémentaires : elle provient du départ d'agents (effet « sortants »), de la promotion des agents qui sont restés (effet « carrière ») et de l'arrivée de nouveaux agents (effet « entrants »). Les agents qui sont présents dans l'établissement à la fois en n – 1 et en n sont appelés agents « stables ».

Le salaire moyen tient compte d'éléments supplémentaires au salaire de base comme les heures supplémentaires et les primes. Le salaire moyen des agents est passé de 1 810 € à 1 813 € et celui des agents stables est passé de 1 770 € à 1 843 €.

CORRIGÉ

Le cas contrôle de gestion sociale est découpé en deux parties, l'une sur le métier de contrôleur de gestion sociale et l'autre sur l'une de ses missions principales, le contrôle de la masse salariale et son analyse.

La première partie développe des éléments de réflexions sur le métier de contrôleur de gestion sociale en examinant sa place dans l'organisation et ses missions.

Une deuxième partie s'intéresse au pilotage de la masse salariale dans le contexte spécifique du management public de la santé. La contrôlabilité de la masse salariale est questionnée et une application permet de comprendre concrètement les influences de différents paramètres et effets sur l'évolution des charges de personnel.

A] Première partie : le contrôleur de gestion sociale (annexes 1 et 2)

Objectifs

- ⇒ **Définir les concepts de capital humain et de masse salariale et leurs enjeux dans le pilotage des organisations**
- ⇒ **Comprendre les différents rattachements hiérarchiques possibles du contrôleur de gestion sociale et leurs conséquences sur les rôles des contrôleurs**

1. Qu'est-ce que le capital humain et pourquoi doit-il être piloté ?

La notion de capital humain a été développée par des économistes à l'origine par Schutz (1961) et Becker (1975) et reprise depuis les années 1960 dans différents travaux. Le capital humain définit les hommes et les femmes comme un réservoir inépuisable de compétences et d'implication au service d'une ambition collective. Le capital humain d'un individu se définit donc par les connaissances et compétences que ce dernier maîtrise.

Le capital humain fait référence aux connaissances, compétences, expériences, ainsi qu'aux motivations et attitudes des salariés d'une organisation. Le capital humain dans la perspective gestionnaire représente un stock que l'on peut créer, développer, accumuler et utiliser (Autier, 2006). Il est nécessaire donc de le piloter. C'est un capital immatériel, c'est-à-dire constitué d'aptitudes et de compétences qui ne peuvent être distinguées des individus. Le capital humain est ainsi la propriété des individus et non pas de la firme.

S'il est admis que le capital humain est une composante clé de la valeur de l'entreprise, il est absent des états financiers publiés par l'entreprise. En effet, les ressources humaines ne sont pas reconnues comme des actifs par les référentiels comptables internationaux, bien que le capital humain puisse être présenté comme une « ressource susceptible d'apporter des avantages économiques futurs à l'entreprise », le manque de contrôle de ces ressources l'exclut du bilan.

Le capital humain est donc différent des capitaux financier ou technologiques. Le capital humain peut très bien ne pas contribuer à la marche de l'entreprise, les individus peuvent quitter l'entreprise ou s'engager dans des actions collectives de contestation. Ainsi, ce qui fait la spécificité du capital humain (non appropriable, connaissances tacites détenues par des individus) rend sa gestion délicate.

2. Qu'est-ce la masse salariale ? Pourquoi est-ce un enjeu pour les organisations ?

La masse salariale est le cumul des rémunérations brutes des salariés de l'établissement (hors cotisations patronales). Les rémunérations correspondent aux salaires et primes des salariés au cours de l'année d'exercice. Les salaires et traitements en nature, comme les cotisations patronales, ne sont pas compris dans la rémunération brute des salariés. En revanche, les cotisations salariales le sont.

La masse salariale est l'évaluation comptable de base du capital humain (Méreaux, 2012). La masse salariale constitue l'un des tout premiers postes de charges des entreprises (entre 30 et 60% des charges en moyenne et jusqu'à 80% dans certains secteurs d'activité). À ce titre, c'est

une variable financière et économique clé pour l'entreprise. Son pilotage devient une des composantes fondamentales du pilotage de la performance.

Par ailleurs, piloter la masse salariale c'est intervenir dans la gestion d'une des ressources clés de l'entreprise, les hommes et les femmes qui composent ces organisations. Sa gestion touche alors les grands équilibres sociaux de l'entreprise et a des incidences fortes et structurantes sur l'entreprise.

Selon une étude de Kurt Salmon menée en 2009 auprès de 18 grandes entreprises, la focalisation du pilotage de la masse salariale est avant tout économique puisque pour la plupart des entreprises interrogées, les deux principaux enjeux sont la maîtrise des coûts et l'amélioration de la performance. La gestion sociale et la gestion stratégique des ressources et compétences constituent un deuxième niveau d'enjeu, plus spontanément cité par les interlocuteurs de la sphère RH. L'analyse de la masse salariale peut apporter un véritable éclairage sur le climat social de l'entreprise, par exemple au travers de la mesure du taux d'absentéisme. Le pilotage de la masse salariale s'inscrit en outre de plus en plus dans une fonction clairement identifiée de contrôle de gestion sociale. Le contrôle de gestion sociale est en fort développement dans les organisations avec 60% des entreprises interrogées qui ont en 2009 une fonction de contrôle de gestion sociale. Cette fonction reste récente puisque dans plus de 70% des cas elle a moins de 5 ans. Elle est en pleine évolution à la fois quant à son positionnement dans l'organisation et à son périmètre d'intervention.

3. À quelle entité peut être rattaché le contrôleur de gestion sociale ? Discutez les avantages et les inconvénients de ce rattachement notamment sur des caractéristiques telles que l'indépendance du contrôleur, sa proximité avec les opérations et celle de la disponibilité de l'information.

Le contrôleur de gestion sociale peut être rattaché à la direction générale (DG), la direction financière (CFO en anglais) comme dans le cas de l'offre n°1 ou la direction opérationnelle, ici la direction des ressources humaines (DRH), comme dans le cas de l'offre n°2.

Il est préférable que le contrôleur soit indépendant de ceux qu'il doit contrôler. Au regard de ce critère, le rattachement à la direction générale ou au directeur financier est préférable.

Pour apporter des conseils et aider efficacement à la décision, le contrôleur de gestion doit comprendre les problématiques métiers de ces clients internes. Dans le cas du contrôle de gestion sociale, il doit percevoir et analyser tous les enjeux des ressources humaines dans son organisation. La proximité avec les opérationnels et le rattachement au responsable des opérations, ici le DRH facilite cette connaissance globale du métier. De plus, elle permet aussi au service fonctionnel de bénéficier pleinement des actions du contrôleur, qui lorsqu'il est rattaché à la DG a comme fonction prioritaire de faire du reporting ascendant vers le sommet de l'organisation et pas forcément transversal pour l'ensemble des salariés du pôle RH.

En terme de traitement des données comptables, le rattachement à la direction financière offre de nombreux avantages : éviter la double saisies des données, la formation de double canaux d'information et s'assurer une plus grande fiabilité des données produites.

Selon Chiapello (1990), les contrôleurs de gestion étaient rattachés en 1990 à hauteur de 75% au directeur de l'unité opérationnelle pour laquelle ils travaillaient contre 62% en 1998. Mais cette étude a aussi montré que sur le terrain la notion de rattachement hiérarchique est ambiguë. En croisant les réponses de contrôleurs de gestion, de managers et de directeurs des entités évoluant dans la même organisation, des contradictions sont apparues qui montrent que les opérationnels et, dans une moindre mesure, les directeurs ne sont pas toujours bien renseignés sur la position de leur contrôleur de gestion dans l'organigramme.

De ce positionnement mixte, il ressort souvent une complexité à piloter la masse salariale (hétérogénéité du langage, des indicateurs et des outils) et donc une nécessité supplémentaire de clarifier les rôles et responsabilités de chacun. Quelle que soit l'organisation retenue, il convient de favoriser un travail conjoint entre Finance et RH permettant de couvrir l'ensemble des enjeux que porte le pilotage des ressources humaines.

4. À quels rôles correspondent les missions des deux offres de postes de l'annexe 2 ?

Les rôles des contrôleurs de gestion sont multiples. Ces rôles peuvent être répartis en trois dimensions : une dimension informationnelle (ils collectent et diffusent l'information dans l'organisation), une dimension organisationnelle d'architecte qui anime et rénove les procédures et les systèmes dans l'organisation et une dimension relationnelle de conseil et d'aide à la décision (Fornerino et Godener, 2006).

Rôle	Missions offre 1	Missions offre 2
informationnel	Élaborer et suivre les budgets de la masse salariale d'extractions d'informations de Sage vers SAP Déterminer les provisions pour CP et RTT établissement des reportings réglementaires travaux préparatoires liés aux NAO	Collecter les données sociales et contrôler leur cohérence et la fiabilité Répondre aux demandes ponctuelles d'information Assurer un reporting mensuel Remplir les obligations légales
organisationnel	Mise en place et amélioration des reportings de la masse salariale et des outils de pilotage Insufflez le sens du service clients au sein du département RH	
relationnel	Analysez, expliquez et justifiez les écarts mensuels, liés aux salaires, aux primes et aux heures supplémentaires. Analysez l'évolution des différents indicateurs sociaux	Analyse des données sociales et création d'indicateurs sur la masse salariale et les effectifs Réaliser des études spécifiques Alerter les ressources humaines sur les dérives possibles Proposer des plans d'action en vue d'améliorer la gestion des ressources humaines Mesurer et anticiper les coûts financiers de la gestion et de la politique RH du groupe.

5. Identifiez-vous une relation entre le rattachement hiérarchique et la prépondérance d'un rôle dans les missions ? Si oui, explicitez.

Dans l'offre 1, les rôles semblent à peu près également répartis dans les missions proposés. Dans l'offre 2 en revanche, le rôle relationnel semble prépondérant alors que le rôle organisationnel est inexistant dans les missions décrites.

Le rôle organisationnel semble donc être favorisé par une position hiérarchique relevant de la direction financière. Cette position permet d'être en prise directe avec la stratégie et les besoins de la direction et favorise des préoccupations plus larges que dans le cas d'un rattachement à une direction opérationnelle. De plus, le rattachement à la direction financière, elle-même généralement liée à la direction générale, renforce la légitimité du contrôleur de gestion qui n'a pas de pouvoir hiérarchique sur les managers de l'entité pour laquelle il travaille (Godener et Fornerino, 2004). Ainsi, pour pouvoir modifier les procédures et les systèmes, insuffler le sens du service client dans un département, il est nécessaire d'avoir de la légitimité et du pouvoir dans l'organisation ainsi qu'une vision assez globale et transversale de ses enjeux. Ces deux conditions sont plus facilement respectées dans le cas où le contrôleur exerce au sein de la direction financière.

Le rôle relationnel de conseiller semble lui d'autant plus important que le contrôleur exerce dans l'entité fonctionnelle. Ce rôle relationnel est apparu dans les années 1970 et s'inscrit dans un courant de décentralisation du contrôle de gestion au sein des unités opérationnelles (Bollecker, 2007). Le contrôleur de gestion conseille les décideurs et les assiste méthodologiquement. Il semble par conséquent naturel que plus le contrôleur travaille à proximité des décideurs et plus ces missions d'aide à la décision sont prépondérantes dans son métier.

Le rôle informationnel semble quant à lui être présent quel que soit le rattachement hiérarchique choisi. Le rôle de pourvoyeur d'information au service des responsables de centre et/ou de la direction générale est par conséquent central dans le métier de contrôleur de gestion sociale. Un tel positionnement de la fonction a été affirmé par Anthony (1993) qui assimile le rôle du contrôleur à celle d'une entreprise de télécommunication qui garantit que les messages circulent à travers le système de façon claire, exacte et rapide, sans être responsable de leur contenu ou d'agir en fonction des informations qu'ils contiennent.

Idées clés à retenir

- ⇒ La masse salariale est à la fois un coût important pour les organisations et une ressource clé, voire un capital immatériel essentiel à la construction de l'avantage compétitif.
- ⇒ Le positionnement du contrôleur de gestion dans l'organigramme conditionne la prépondérance des rôles qu'il va exercer : le rôle organisationnel est plus facile à jouer lorsqu'il exerce dans une direction financière alors que le rôle relationnel est plus important lorsqu'il est rattaché à une unité opérationnelle. Le rôle informationnel reste central dans le métier, quel que soit le positionnement dans la hiérarchie.

B] Deuxième partie : le pilotage de la masse salariale à l'hôpital (annexes 3, 4 et 5)

Objectifs

- ⇒ Déterminer les enjeux de la gestion de la masse salariale à l'hôpital
- ⇒ Comprendre les contraintes qui pèsent sur son pilotage
- ⇒ Analyser les évolutions de la masse salariale sur un cas concret

6. Explicitez les paramètres et les effets qui expliquent l'augmentation de la masse salariale dans ces organisations.

Au sein de la fonction publique et en se limitant à la masse salariale chargée, les paramètres qui influencent la masse salariale sont : l'évolution des effectifs, l'évolution de la valeur du point, l'attribution de points d'indice majoré, les mesures catégorielles, les modifications des charges patronales et enfin le GVT (Glissement Vieillessement Technicité).

En première approche, l'analyse de l'évolution de la masse salariale nécessite de distinguer deux effets : l'effet lié à l'évolution des coûts de personnel (effet prix) et celui lié à l'évolution du volume des effectifs (effet volume).

Les fonctionnaires peuvent donc bénéficier d'évolution des salaires, par changement de la valeur du point, par octroi uniforme de points supplémentaires ou par mesure catégorielle. S'il n'y avait que des mesures générales et catégorielles, un individu resterait à un niveau défini de rémunération et la masse salariale n'évoluerait qu'en fonction des variations d'effectifs et/ou de mesures nationales, collectives, générales. Cependant chaque agent peut bénéficier d'un avancement individuel défini par les textes de la fonction publique : soit en accédant à l'échelon supérieur du grade (le plus souvent à l'ancienneté modulée par le mérite), soit en accédant à un grade ou un corps supérieur à la suite d'un concours ou d'un passage au choix.

Le GVT représente la part de l'évolution des salaires qui résulte des évolutions de carrière propres à chaque agent. Il se décompose en GVT : négatif, positif, solde. Le GVT négatif (ou effet de noria ou effet des entrants/sortants) mesure l'impact des entrées et des sorties, c'est-à-dire du renouvellement du personnel sur l'évolution des traitements indiciaires. Le GVT positif (ou effet de carrière) se décompose en une composante « glissement », une autre « vieillissement » et une dernière « technicité ». Autrement dit, le GVT correspond à l'augmentation de la rémunération individuelle d'un agent découlant d'une promotion au choix dans un corps ou grade (« composante glissement »), à l'augmentation de la rémunération individuelle des fonctionnaires découlant de leur avancement sur les grilles indiciaires (composante « vieillissement » - représentant entre 60 et 80% du GVT) et enfin à un changement de grade ou de corps par le biais d'un concours ou d'une promotion (composante « technicité »).

7. Discutez la contrôlabilité de la masse salariale dans le contexte des établissements de santé. Distinguez dans votre réponse, l'effet volume de l'effet prix. En déduire les difficultés de pilotage de cet élément.

Le volume de la masse salariale dépend essentiellement de deux paramètres : le volume des effectifs et le coût des facteurs. Dans le premier cas, on parle d'effet « volume » et dans le deuxième cas d'effet « prix ». Contrairement à ce qui peut être observé dans le secteur privé, en particulier dans les entreprises du secteur tertiaire marchand, la masse salariale des établissements publics se caractérise par une très grande inertie que ce soit en volume ou en prix. Cette caractéristique entraîne une grande difficulté de pilotage de la part des gestionnaires.

Il est évident que l'effet prix ne peut pas être réellement maîtrisé par les directions d'établissement. D'une part parce que la quasi-totalité des personnels sont sous un statut de fonctionnaire ou assimilé, donc dépend d'une grille de rémunération rigide et fixe ; d'autre part parce que les décisions qui influencent la variation de la masse salariale sont prises à un autre niveau que le niveau local (État, CNRACL, etc.) et s'imposent aux établissements. En dehors des cadres de direction et de certains médecins, l'immense majorité du personnel hospitalier est soumise à une grille indiciaire rigide et n'a pas de rémunération variable. De fait, il est impossible de moduler la masse salariale en fonction des variations d'activité comme cela peut être fait dans des secteurs à forte intensité concurrentielle.

Le volume est une variable sur laquelle les établissements de santé n'ont également qu'une très faible marge de manœuvre. Majoritairement composés de personnel statutaire, ils ne peuvent que faiblement jouer sur la réduction des effectifs pour maîtriser leur masse salariale, d'autant qu'ils sont soumis à des obligations de service public, lesquelles les contraignent à conserver une offre de soins minimale. La seule façon pour ces établissements de jouer sur le volume des effectifs est de maintenir des vacances de postes en retardant les recrutements. Ils peuvent aussi compter sur ce que l'on appelle « effet de noria » : l'effet minorateur dû au remplacement de personnels âgés et en fin de carrière par des personnels plus jeunes et moins rémunérés. Mais cet effet de noria est généralement plus subi que réellement maîtrisé.

Pour résumer, de par son importance et sa tendance continue à la hausse, la masse salariale des établissements publics de santé représente un très fort enjeu car elle détermine largement leur équilibre économique et budgétaire et partant, leur capacité de survie à moyen et long terme. Mais elle est également un problème car elle échappe en très grande partie, du fait des règles de gestion des personnels, à une logique de pilotage.

8. Dans un contexte où de nombreux hôpitaux sont déficitaires, quels leviers peuvent-ils actionner à plus ou moins long terme pour optimiser la gestion des effectifs et agir ainsi sur le volume des dépenses ?

En conséquence, pour maîtriser leur masse salariale, les hôpitaux doivent s'intéresser aux processus organisationnels, lesquels auront une influence déterminante sur l'effet volume. Cet effort d'organisation est loin d'être facile à mener mais constitue un impératif.

À court terme, on peut envisager de développer la flexibilité « interne » via le recours aux heures supplémentaires. Si ce levier permet facilement de répondre à des pics d'activité dans les hôpitaux, ce dernier est loin d'être optimal. Outre les contraintes légales encadrant la réalisation des heures supplémentaires, lorsqu'elles sont payées, la majoration des heures supplémentaires augmente la masse salariale. Lorsqu'elles sont récupérées, le remplacement des collaborateurs lors de ces journées entraîne des coûts qui viennent à leur tour alourdir les frais de fonctionnement. En 2007, selon une enquête de la DHOS, la fonction publique hospitalière accusait 23 millions d'heures supplémentaires non récupérées et non payées. On peut également avoir recours à l'intérim pour accroître la flexibilité « externe ». Ce levier permet de répondre rapidement au surcroît d'activité et au remplacement des collaborateurs absents. Les avantages pour la DRH sont clairs : flexibilité et réversibilité. Mais le recours à ces solutions coûte cher et impacte fortement la masse salariale. En sus des coûts directs s'ajoutent les coûts indirects, aussi bien au niveau de la DRH (rédaction des contrats, gestion des entrées et sorties de personnel sur une courte durée) que du métier (intégration des ressources dans le poste, gestion des transitions).

À moyen terme, la flexibilité « interne » via la mutualisation des ressources semble être une solution. Ce levier permet d'optimiser les ressources en les adaptant aux besoins. La mutualisation des ressources humaines a également accompagné la mutualisation des moyens techniques, et notamment la mise en place de blocs opératoires pluridisciplinaires : le personnel non médical étant affecté aux blocs utilisés par plusieurs spécialités médicales. La mutualisation des ressources implique, pour les DRH, de développer la polyvalence des équipes, et doit s'inscrire, pour être pleinement efficace, dans une stratégie globale de GRH.

À long terme enfin, la planification anticipée des ressources met en adéquation les besoins et les ressources et optimise l'organisation du temps de travail des collaborateurs. Cela suppose, d'une part, la connaissance des contraintes de fonctionnement des différents services (amplitude d'ouverture du service (jour/nuit, amplitude d'une journée de travail) et sujétions de service (notamment gardes et astreintes) et de l'activité réelle de l'hôpital d'autre part.

9. À partir de l'annexe

Si l'évolution de la masse salariale résulte d'actions assez facilement prévisibles (les embauches ou licenciements), elle est également modifiée par des éléments structurels plus complexes à appréhender (Glissement Vieillesse Technicité (GVT), effet report, effet noria...).

a. Pourquoi raisonne-t-on en équivalent temps plein (ETP) pour analyser les effectifs?

Le nombre de salariés d'une organisation ne correspond pas à son effectif. Il faudrait pour se faire que l'ensemble des salariés soit à temps plein et présent sur l'intégralité de la période de référence. En d'autres termes, les salariés en CDD, intérimaires, arrivés ou partis en cours d'année, les salariés à temps partiel ne vont pas être comptés intégralement, mais au prorata de leur temps de présence sur la période de référence. Chaque salarié à temps plein présent sur toute la période de référence correspond à 1 unité en équivalent temps plein ou 1 ETP. Il faudra donc ramener l'ensemble des salariés en équivalent temps plein.

b. D'une manière générale, comment les effets entrants, sortants et de carrière jouent-ils sur l'évolution de la masse salariale ?

Les entrants sont en moyenne plus jeunes et moins avancés en grade et par conséquent rémunérés à un niveau moins élevé que l'ensemble des agents d'un établissement. L'effet des entrants est donc en général négatif sur l'évolution générale de la masse salariale.

Le signe de l'effet des sortants est moins évident car les sortants ne sont pas forcément des personnes plus qualifiées et/ou plus âgées et donc mieux rémunérées. De grandes variations locales liées aux départs à la retraite et à la politique de recrutement peuvent être observées. Mais résultant le plus souvent du départ d'agents en fin de carrière, l'effet « sortants » tend à faire baisser l'indice moyen et à diminuer la masse salariale.

L'effet carrière lui joue en augmentant la masse salariale. Cet effet est communément connu sous le nom de GVT pour glissement (variation de l'indice individuel liée au mérite sans changement de qualification), vieillissement (variation de l'indice résultant de l'ancienneté) et technicité (lié à l'accès à une qualification plus élevée).

c. Chiffrez l'impact sur les charges de personnel de :

i. La réduction des effectifs

Dans cet hôpital, on comptait 260 ETP personnels non médicaux au cours de l'exercice n-1 et l'effectif est passé à 250 ETP au titre de l'exercice n. L'évolution de l'effectif va donc jouer sur les charges de personnel à concurrence de : $250/260 = 0,9615$ soit **- 3,85 %**. Le passage de l'effectif de 260 à 250 ETP a conduit à une baisse des charges de personnel de 3,85%.

ii. L'augmentation de la valeur du point

L'évolution de la valeur du point d'indice est égale à $4,6/4,5 = 1,0222$ soit **+ 2,22 %**. L'augmentation de la valeur du point a conduit à une augmentation des charges de personnel de 2,22 %.

iii.Des effets entrants, sortants et de carrière

À l'année n-1, l'indice moyen des agents stables était de 337 alors que l'indice moyen de l'ensemble du personnel était de 340. Cela signifie que, du fait du départ de certains agents, l'indice moyen est passé de 340 à 337. Il en résulte un effet sortant de $337/340 = 0,9912$ soit - 0,88%. Le départ de certains agents ayant un indice relativement élevé a été à l'origine d'une baisse des charges de personnel de 0,88 %.

L'indice moyen des agents stables est passé de 337 à 350 lors de l'exercice n. On a alors un effet carrières de $350/337 = 1,0386$ soit + 3,86%. Le GVT estimé sur les agents stables a conduit à une augmentation de 3,86% des charges de personnel.

L'indice de l'exercice était de 343 et l'indice des agents stables en n était de 350, nous avons un effet entrants de : $343/350 = 0,9800$ soit - 2,00%. L'arrivée de nouveaux agents d'indice relativement faible a conduit à une baisse des charges de personnel de 2,00 %.

Au total, l'indice moyen a augmenté de 0,88% ($343/340 - 1$) parce que le départ d'agents l'a fait baisser de 0,88%, que l'évolution des carrières des « présents-présents » l'a fait augmenter de 3,86% et que l'arrivée de nouveaux agents l'a fait baisser de 2,00%.

iv. Des rémunérations accessoires

Le salaire moyen des agents est passé de 1 810 € à 1 813 €. On a dès lors une majoration des salaires sur n-1 de $1810 / (4,5 * 340) = 1,1830$ et sur n de $1813 / (4,6 * 343) = 1,1491$. Les rémunérations accessoires ont conduit à une majoration du salaire moyen de l'exercice n-1 de 18,30 %, ce taux passant à 14,91% au titre de l'exercice n.

d. Estimez les rémunérations accessoires en pourcentage du salaire de base pour les agents stables et l'ensemble du personnel.

Sur la même période, on nous indique que le salaire moyen des agents stables est passé de 1 770 à 1 843 €. Concernant les agents stables, les rémunérations accessoires ont donc conduit à une majoration des salaires de base de 16,72 % ($1770 / (4,5 * 337)$) au cours de l'exercice n-1, ce taux passant à 14,47% au titre de l'exercice n ($1843 / (4,6 * 350)$) soit une baisse de 1,92%.

Ainsi, le multiplicateur de salaire pour les agents non stables est de :

- Pour n-1 = $1,1830 / 1,1672 = 1,0136$
- Pour n = $1,1491 / 1,1447 = 1,0038$

Les rémunérations accessoires des agents non stables sont donc passées de 1,36% à 0,38% du salaire de base soit une baisse de 0,98%.

Entre l'exercice n-1 et l'exercice n, le sursalaire résultant des rémunérations accessoires a donc baissé de -2,87 % ($1,1491 / 1,1830$) se répartissant en -1,92 % pour les agents stables et -0,98 % pour les agents non stables.

e. Quelle est l'évolution globale des charges de personnel dans cet hôpital ?

Les charges de personnel ont baissé de 3,61% parce que l'effectif a diminué de 3,85%, la valeur du point a augmenté de 2,22%, l'effet « sortants » a été à l'origine d'une baisse de 0,88%, l'effet « carrières » d'une hausse de 3,86%, l'effet « entrants » d'une baisse de 2%, les rémunérations accessoires des agents « stables » d'une baisse de 1,92% et celles des agents « instables » d'une baisse de 0,98%.

f. Regroupez certains des effets calculés précédemment pour déterminer l'évolution du salaire des agents stables

L'évolution du salaire des agents « stables » résultant de l'évolution de la valeur du point, de l'effet « carrières » et des revenus accessoires est estimée à : $1,0222 * 1,0386 * 0,9808 = 1,0412$

Les agents « stables » ont vu leur salaire moyen augmenter de 4,12 % du fait de la hausse de la valeur du point de 2,22 %, de l'effet « carrières » de 3,86 %, les revenus accessoires diminuant de 0,98 %.

g. Regroupez certains des effets calculés précédemment pour déterminer pour déterminer l'effet de noria (ou effet turn over).

L'effet « turn-over » résultant des effets « sortants », « entrants » et de l'effet des revenus accessoires entre les agents sortants et entrants est estimé à : $0,9912 * 0,9800 * 0,9904 = 0,9620$

L'effet « turn-over » a été favorable pour l'établissement puisqu'il a été à l'origine d'une baisse des charges de personnel de 3,80 % qui découle d'un effet « sortants » pour -0,88 %, d'un effet « entrants » pour -2 % et d'une diminution des revenus accessoires de 0,98 %.

Idées clés à retenir

- ⇒ La masse salariale dans un hôpital est peu flexible et peu contrôlable bien qu'elle détermine largement son équilibre économique et budgétaire et donc sa capacité de survie à moyen et long terme.
- ⇒ Les établissements publics de santé doivent s'intéresser aux processus organisationnels, lesquels auront une influence déterminante sur l'effet volume à moyen et long terme.
- ⇒ L'analyse de l'évolution de la masse salariale passe par la discussion de l'évolution des effectifs, des indices, de la valeur du point, des effets entrants, sortants et de carrière et des rémunérations accessoires.

BIBLIOGRAPHIE

Anthony R.N., *La fonction contrôle de gestion*, Publi-Union, 1993

Autier F., « Vous avez dit capital humain? ». *Gérer et comprendre*, septembre 2006, n°85:63-72

Becker G., "Human Capital", National Bureau of Economic Research, 1975

Bessieux-Ollier C., Lacroix M., et Walliser E., « Le capital humain : approche comptable versus approche managériale », *Revue internationale sur le travail et la société*, vol. 4, n° 2, mai 2006, p. 25-57

Bollecker, M., « La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, (1), 2007, p 87-106

Cappelletti L., Lartigau J., & Noguera F., « Vers une articulation plus étroite des fonctions contrôle de gestion et RH dans les hôpitaux », *In Colloque international de comptabilité, audit et contrôle de gestion-IIC-Lyon*, 2013

Chiapello E. (1990), « Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction », *Échanges*, n°92, pp.7-31

Fornerino M., Godener A. « Être contrôleur de gestion en France aujourd'hui : conseiller, adapter les outils... et surveiller », *Finance Contrôle Stratégie*, 9,1, 2006, p. 187-208

Gates Stephen et Langevin Pascal, « Usage des indicateurs de capital humain et pilotage de la performance », *Revue française de gestion*, 2010/8 n°207, p. 125-138.

Godener A., Fornerino M., « Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion, perception du contrôle de gestion et qualité des relations contrôleurs-manageurs : une étude exploratoire », *Working paper serie RMT (WPS 04-02) (2004) [hal-00451665 - version 1]*

Guillard Alexandre et Roussel Josse, « Le capital humain en gestion des ressources humaines : éclairages sur le succès d'un concept », *Management & Avenir*, 2010/1 n° 31, p. 160-181. DOI : 10.3917/mav.031.0160

Méreaux Jean-Paul et al., « Évaluation comptable du capital humain : enjeux, pratiques et modalités », *Humanisme et Entreprise*, 2012/5 n° 310, p. 41-56

Schultz T.W. (1961), "Investment in human capital", *American Economic Review*, n°51, 1961, p.1-17