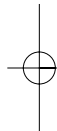
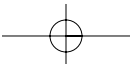
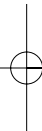
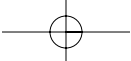


PARTIE V

Les **autres** formes  
du **contrôle**  
**externe**





# Audit social

## Pratiques et principes

**Les démarches d'audit social sont fortement sollicitées actuellement, notamment au titre du développement durable et de l'évaluation globale. Il est pourtant impossible de calquer systématiquement leurs pratiques sur celles de l'audit financier. Aussi, cet article présente-t-il les processus et les fondamentaux de l'audit social en vue d'un passage à l'action. Il traduit les démarches spécifiques de l'audit social dans l'appréciation de la valeur sociale et la quête de sens dans un univers profondément dialectique.**

« **C**essons d'avoir précisément tort et commençons à avoir vaguement raison » aurait dit J.M. Keynes : voilà une assertion qui s'applique parfaitement à l'audit social dont les aspects protéiformes nous incitent à la prudence, dans des réponses de plus en plus fortement sollicitées face aux besoins d'une connaissance maîtrisée des composantes sociales des entreprises.

En effet, deux entreprises de même nature et d'activité identique, ayant des valeurs patrimoniales voisines, peuvent être radicalement différentes du point de vue de leur valeur réelle et surtout de leur potentiel de développement, dès lors que l'on tient compte des valeurs ou des risques représentés par leur personnel et leur inscription dans l'environnement. Ces différences, ces valeurs ou ces risques spécifiques apparaîtront dans le cadre d'un audit social conduit, par exemple, en complément d'un audit financier classique.

L'audit social vise à donner l'opinion professionnelle et indépendante sur la situation et/ou la gestion sociale d'une entreprise et, lorsque cela est possible, à mettre en lumière des écarts par rapport à des normes (Martory, 1996). Il s'appuie sur une démarche inspirée de l'audit

classique et surtout sur des concepts et des définitions tout à fait spécifiques des éléments à auditer. L'absence de normalisation dans beaucoup de domaines sociaux conduit en effet à proposer un cadre de référence spécifique permettant de porter une appréciation aussi objective que possible.

Même s'il n'est pas interdit de conduire un audit lorsque l'entreprise est en régime de croisière, on constate en réalité que la procédure est généralement déclenchée par des événements dont les conséquences socio-économiques sont ou seront significatives. En cas de mutations lourdes, telles acquisition, fusion, redéploiement d'activité, changement des temps et des rythmes de travail, il s'agit d'examiner si des déséquilibres sociaux ne vont pas perturber ou faire échouer l'opération. L'objectif est aussi, dans les cas d'achat ou de fusion, de conduire une estimation aussi professionnelle que possible de la valeur réelle d'une entreprise et des risques liés au redéploiement des ressources humaines. L'audit social est un préalable à la mise en œuvre de solutions pertinentes en cas de dysfonctionnements à caractère social : conflits, absence de communication, départ des plus compétents, absentéisme, etc., ou ayant une traduction économique sous forme de pertes, de baisse de la qualité, d'allongement des délais.

De plus en plus souvent l'audit social apparaît comme le complément de l'audit financier sans s'épargner l'ambiguïté de « l'humanisme » face à « la cruauté des chiffres » et celle de l'installation affichée mais superficielle dans la durée face au « court-termisme » des analyses financières. Il s'agit alors pour nous de lever quelques-unes de ces ambiguïtés.

En constatant que l'existence précède l'existence en matière d'audit social, nous avons choisi de partir de la réalité de l'audit en un premier temps, dans le constat de sa variété, pour tenter de bâtir en un deuxième temps le socle méthodologique des pratiques. Nous le ferons en référence et en contrepoint de l'audit financier avec pour objectif d'interroger les deux pratiques sur les fondamentaux.

## I – DES PRATIQUES VARIÉES REGROUPÉES SOUS UN VOCABLE COMMUNE

Autant l'audit financier est balisé, encadré, professionnalisé, autant l'audit social est laissé dans le cadre de pratiques dont l'hétérogénéité est la règle. D'où l'interrogation initiale sur la légitimité de l'utilisation d'un vocable pour des pratiques dont les fondamentaux ne sont pas vraiment stabilisés. La variété des pratiques traduit-elle finalement l'instabilité de leur socle ?

### 1. Trois types d'audit assis sur des systèmes d'information variés

#### *L'audit de conformité*

Chaque fois qu'il existe des règles légales externes à l'entreprise, des normes et des procédures internes, l'audit portera sur la fiabilité, la validité, la conformité légale des informations sociales et des résultats obtenus (Couret et Igalens, 1994). Nous sommes dans une démarche très proche de l'audit comptable et financier : l'auditeur vérifie si les informations fournies sont valides et conformes, au sens de la « compliance » anglo-saxonne.

Exemples : définir et valoriser les différents types d'effectifs sur plusieurs entités d'un

groupe ; vérifier que les mêmes règles prévalent aux calculs d'effectifs dans chaque unité. Contrôler le respect du calcul de la masse salariale dans les filiales d'un groupe et suivre les écarts par rapport aux frais de personnel comptables.

#### *L'audit de la valeur et des risques*

Cette démarche vise à apprécier – en termes financiers le plus souvent – la valeur immatérielle que représentent les hommes d'une part, les risques associés à leur présence ou leur départ, d'autre part. Il révèle les coûts cachés actuels et futurs, associé au personnel d'une organisation. Il vise ainsi à évaluer les risques sociaux. Enfin, et de façon plus ambitieuse, il conduit à identifier les valeurs actuelles ou futures que représentent les personnels d'une entreprise.

Exemple : un absentéisme exagéré peut conduire à l'appel aux heures supplémentaires ou au gonflement des effectifs d'intérimaires pénalisant les résultats financiers. La mission d'audit concernera l'analyse de ses conséquences économiques et sociales et la proposition des pistes de progrès.

#### *L'audit de l'efficacité de la gestion sociale*

Il est incontestablement plus ambitieux et plus éloigné des procédures classiques d'audit. Les spécialistes lui assignent deux objectifs venant en réponse à deux questions fondamentales :

– celle de l'efficacité de la gestion sociale : les résultats sociaux, socio-économiques, sont-ils conformes aux objectifs fixés ? Une des missions les plus courantes dans ce cadre consiste à suivre les écarts sur les effectifs, les temps, les rémunérations et les coûts salariaux et les écarts qui peuvent exister entre les prévisions budgétaires et les réalisations périodiques ;

– celle de l'efficacité de la gestion sociale : les résultats obtenus l'ont-ils été au moindre coût ? Les missions d'audit consistent alors à fixer les principes puis à mettre en place des indicateurs de suivi des performances sociales et des performances socio-économiques.

La question qui se pose pour ce dernier type d'audit est celle de la légitimité de l'emploi du vocable d'audit alors que l'on ne dispose pas de normes d'efficacité ou d'efficacité de la gestion sociale pouvant servir de référence. Beaucoup diront que l'on dépasse alors le cadre de l'audit pour entrer dans une logique de conseil organisationnel et social dont les bases sont plus incertaines.

En termes de déontologie, de procédures d'investigation, l'audit social reproduit les démarches devenues courantes dans d'autres domaines. Son champ d'application induit toutefois de fortes spécificités dans la quête d'informations. L'auditeur commence par les sources d'informations les plus accessibles : d'abord la base de données paie-personnel qui constitue évidemment la source incontournable de connaissances sur les effectifs, les rémunérations, l'absentéisme, la masse salariale. Il s'appuie ensuite sur le bilan social lorsqu'il existe, les tableaux de bords sociaux dans leur variété, les documents supportant le dialogue social (ensemble des procès-verbaux, des comptes rendus et des rapports mis à la disposition des représentants du personnel), les données financières et du contrôle de gestion.

Une des premières tâches de l'auditeur social est de se livrer à la recherche et à la hiérarchisation d'informations éparses et variées, jamais présentées de façon homogène. Il est en cela beaucoup moins favorisé

que l'auditeur financier. De surcroît, devant l'absence de données (notamment sur les comportements), l'auditeur n'échappe pas à la réalisation d'enquêtes pour aller chercher les informations auprès des acteurs qui en sont les détenteurs. Sa vigilance s'exerce alors dans la séparation des opinions (nombreuses et souvent contradictoires) et des faits, moins nombreux et plus délicats à apprécier.

## **2. Les champs classiques de l'audit social : les équilibres sociaux et socio-économiques**

L'audit des ressources humaines fait porter l'analyse sur l'ensemble des pratiques qui visent à mettre « l'homme idoine à la place appropriée ». Il s'intéresse au recrutement, au suivi des effectifs, aux équilibres démographiques de l'entreprise, à la gestion prévisionnelle du personnel. Plus profondément, il s'attache à recenser les compétences disponibles et les risques associés à l'évolution des métiers. Au-delà, les audits de climat social et des comportements visent à apprécier l'évolution de climat, notamment par le suivi des indicateurs de dysfonctionnement. De façon complémentaire, les auditeurs se voient assigner des missions dans le suivi de la mise en œuvre des procédures de communication interne et de développement du dialogue social.

Les questions du traitement des salariés dans l'audit social relèvent de la théorie des contrats ; elles consistent à placer les salariés, soit au centre de la création de valeur donc de la démarche d'audit, soit parmi les créateurs de valeur. Dans la première hypothèse, l'auditeur est placé dans une perspective d'analyse et de mesure mettant les salariés au cœur de la création de surplus dans

une approche que l'on pourrait qualifier de « intelligence holders » ou de « competence holders ». En remplaçant le vocable de « valeur travail » par celle de « valeur compétences » qui traduit mieux les réalités contemporaines, on identifie alors deux sources d'évaluation de la valeur : *au niveau individuel, la mise en œuvre des compétences, au niveau organisationnel, la création d'une intelligence collective* : la mise en œuvre du « 4<sup>e</sup> cerveau » concrétise le développement d'une intelligence collective supérieure à la somme des intelligences individuelles.

En termes d'audit, ces démarches incitent à examiner les politiques sociales dans leurs aptitudes à créer et développer le capital intellectuel d'une organisation, d'un triple point de vue : le développement des compétences individuelles (professionnelles et managériales), la création et le développement d'un potentiel collectif à travers les processus de gestion et l'organisation, la mobilisation, c'est-à-dire la mise sous tension des hommes et des équipes.

La deuxième hypothèse nous invite à placer les salariés parmi les *stakeholders*. Nous entrons dans une vision de l'entreprise comme une somme de contrats, dans lequel les salariés sont des contractants comme les autres visant à maximiser leurs gains à court terme ou dans la durée, les dirigeants étant en charge de l'optimisation au profit des détenteurs du pouvoir (Hoarau et Teller, 2001). Il convient alors que l'auditeur tienne compte de l'inégalité des pouvoirs et des asymétries d'informations.

Une approche développée par Doyle traduit bien cette logique. Pour lui, l'entreprise est un système à multifinalité, ces finalités étant partiellement incompatibles entre elles, chacune favorisant ou défavorisant un

groupe d'acteurs par rapport aux autres (Doyle, 1994). Neuf groupes d'acteurs sont retenus, chacun poursuivant des objectifs le plaçant en opposition ou en collaboration provisoire avec les autres : les cadres, les employés, les minorités, la communauté d'environnement, les créanciers, les actionnaires, les clients, les fournisseurs, les pouvoirs publics. Le problème de l'auditeur est de comprendre les équilibres existant entre les différents acteurs et leurs finalités et d'en rendre compte avec le maximum d'objectivité. Il est vu, dans cette optique, comme l'entomologiste patient des nœuds de contrats que constitue une entreprise.

### **3. Un domaine fortement émergent : l'audit social et sociétal du développement durable**

La loi NRE a eu le mérite d'inscrire dans les faits un constat sous-jacent sur les piliers de la création de valeur : à côté des salariés, de leurs compétences et de leur organisation (voir les développements qui précèdent), cette approche retient deux éléments du développement durable : le comportement éthique et les rapports avec l'environnement.

#### *Donner du sens à l'audit : l'introduction de l'éthique*

Le point-clé de l'arbitrage sur le sens réside dans l'identification d'un corps de règles dont la transgression est significative des limites à la prise en compte de la valeur. Citons les axes principaux de formulation de ces règles :

- les conditions de travail offertes aux salariés : travail des enfants, distorsions des temps ou conditions matérielles de travail dans les différents pays, suivant leur niveau de développement ;

- le respect de la non discrimination des sexes, des races et des libertés syndicales ;
- les rapports avec les autorités politiques des pays en bannissant toutes les opérations de corruption ou d'interventions politiques.

#### *Prendre en compte le non marchand et les externalités : l'audit sociétal*

De plus en plus souvent – pour les grandes unités au moins – les responsables ne peuvent négliger l'incidence de leurs décisions stratégiques sur l'environnement au sens large, c'est-à-dire clients, fournisseurs, collectivités locales, environnement naturel, etc. Les pressions externes pour l'emploi, la préservation de l'environnement, le maintien des équilibres économiques conduisent naturellement à l'intégration d'éléments jusqu'alors étrangers aux problématiques habituelles d'audit (Ordre des experts comptables, 1996).

L'information traitée à ce niveau concerne l'ensemble des effets diffus de choix stratégiques lourds sur l'environnement dans ses composantes écologiques, économiques et sociales. On pourrait évoquer l'effet d'un cri dans une chambre d'écho pour symboliser la variété et la dispersion des incidences et témoigner de la difficulté de la mesure des impacts des choix stratégiques sur la collectivité, ce qui ne contribue pas à favoriser la mesure. Toutefois, une approche de ces phénomènes peut être proposée, qui retiendrait trois niveaux d'investigation. Sans être nécessairement exhaustive face à chaque cas, elle met l'auditeur à l'abri des redondances et des oublis les plus graves. D'abord, les *incidences économiques et sociales des activités sur les prix, les marchés des consommations énergétiques ou celles des biens rares*. Comment se répartissent les variations de prix le long d'une

filière de production ? Le consommateur final prend-il en charge l'ensemble des coûts supplémentaires ? Au contraire, comment les suppléments de marge sont-ils distribués ? Ce sont souvent les éléments les plus difficiles à évaluer dans la mesure où ils mettent en cause les réactions comportementales de divers agents. Ensuite, les *incidences sociales des activités aux niveaux de l'emploi et des comportements des agents économiques* : sur ce plan, sont analysées les modifications enregistrées dans les habitudes de consommation mais aussi l'incidence dans l'environnement des modifications dans la qualité et la quantité des emplois. Enfin, sera retenu *l'impact sur l'environnement naturel : pollution, gaspillage*. On retient à ce niveau l'évolution des rejets de toute nature, l'impact sur le milieu des nouvelles implantations, l'ensemble des transformations écologiques associées aux options stratégiques.

À titre d'exemple, les indicateurs retenus dans les trois dimensions du rapport sur le développement durable du groupe Lafarge sont présentées ci-après. Ils illustrent bien la variété des domaines de l'audit social et le souci de présenter des éléments objectifs de mesure<sup>1</sup>.

## II. – À LA RECHERCHE DES FONDAMENTAUX DE L'AUDIT SOCIAL

Rapidement la pratique de l'audit social interroge les fondamentaux, c'est-à-dire ses principes théoriques et méthodologiques. Dans la mesure où la symétrie supposée avec l'audit financier existe peu

(d'Arcimoles, 1995), il convient de fixer un cadre de référence pertinent pour baliser les démarches. C'est en fait la quintessence des questions relevant des pratiques actuelles de l'audit financier qui se trouve posée dans ce domaine particulier. D'abord celles de la validité et de la légitimité de la mesure. Ensuite, celles concernant les bases de la détermination de la valeur et du risque lorsqu'elles ne peuvent s'appuyer sur des prix. Enfin, la bouteille à l'encre qui est celle de la quête du sens dans un audit. Ces questions sont évidemment partagées avec les audits économiques ; disons simplement qu'elle se posent dans le domaine social avec une particulière acuité.

### 1. Les spécificités de la mesure dans le domaine social

Au plan fondamental de l'appréciation des états du social, c'est la question des rapports entre le signifiant et le signifié qui se trouve soulevée. Plus le signifié est complexe, plus il est difficile de formaliser son expression, le signifiant, donc plus le rôle de l'interprétation du réel que nécessite le passage de l'un à l'autre est important. Autrement dit, plus l'auditeur est mis en demeure de témoigner d'états sociaux complexes, moins l'information unique et quantifiée (le chiffre) – et la rationalité qu'elle autorise – est opératoire. Les états du réel que nous avons à traiter nous éloignent de signifiants simples et laissent de ce fait une plus large place à la subjectivité de l'interprétation.

Le champ est donc bien celui de la sémiologie, au sens que lui donne Roland Barthes :

1. Sources : Depoers (2003) et le rapport complet publié sur le site internet du groupe Lafarge.



## LES CHOIX D'INDICATEURS DANS LES TROIS DIMENSIONS DE LA PERFORMANCE DURABLE DU GROUPE LAFARGE

### 1. Économie

Présentation des notes attribuées par les principales agences et gestionnaires de fonds spécialisés dans le développement durable

### 2. Hommes et société

#### *Les équipes de l'entreprise*

- Évolution du nombre d'accidents avec au moins un jour d'arrêt par métier (par million d'heures travaillées) de 1995 à 2000.
- Standards sociaux : proposer une rémunération (salaires + primes) se situant entre la médiane et le troisième quartile d'entreprises comparables, couverture et rémunération au moins aussi avantageuses que les pratiques locales.
- Évolution du nombre de cadres participant à des séminaires leur permettant d'avoir une vision globale de l'identité du groupe et de son organisation.
- Répartition hommes/femmes au conseil d'administration, et dans les populations cadres, employés, ouvriers.
- Diversité des origines géographiques (France/Amérique du nord/Europe occidentale/PVD) au conseil d'administration, et dans les populations cadres, employés, ouvriers.
- Part des actions détenues par les employés.

#### *Les communautés locales*

- Présentation des scores obtenus sur le critère des droits de l'homme selon la section britannique d'Amnesty international.
- Exposé des aides apportés par le groupe lors de différentes catastrophes naturelles dans le monde.
- Impacts socio-économiques de l'implantation d'un site au Bangladesh (nombre d'emplois créés, salaire minimum).
- Résultat des mesures prises en matière d'emploi par le groupe lors de la fermeture de sites.

### 3. Environnement

- Pourcentage de carrières pourvues d'un plan de réhabilitation.
- Pourcentage de déchets de production mis en décharge.
- Pourcentage d'usines auditées sur 4 ans.
- Taux de remplacement des matières premières naturelles par des matériaux recyclés.
- Nombre de tonnes de gaz à effet de serre émis, diminution en pourcentage de depuis 1993.
- Consommation d'eau.
- Pourcentage de combustibles de substitution (farines animales, huiles de vidanges, etc.).

« Je rappellerai donc que toute sémiologie postule un rapport entre deux termes, un signifiant et un signifié. Ce rapport porte sur des objets d'ordre différent, et c'est pour cela qu'il n'est pas une égalité mais une équivalence. Il faut ici prendre garde que, contrairement au langage commun qui me dit simplement que le signifiant exprime le signifié, j'ai affaire dans tout système sémiologique non à deux, mais à trois termes différents ; car ce que je saisis, ce n'est nullement un terme, l'un après l'autre, mais la corrélation qui les unit : il y a donc le signifiant, le signifié et le signe, qui est le total associatif des deux premiers termes. » (1976). Autrement dit, l'auditeur se trouve dans le rôle central d'interprétation du réel en fonction d'un ensemble de règles, de normes sociales, des états du pouvoir et, malheureusement, de sa propre subjectivité. Sa latitude d'interprétation est différente suivant les différents types de mesure utilisables (Martory, 2001).

*Mesure nominale* : c'est le premier niveau de la mesure, celui où l'écart entre le signifiant le signifié est le plus faible, consistant à attribuer une qualification témoignant des spécificités d'une population.

Exemple : le classement des salariés suivant le sexe, l'âge, l'ancienneté, les qualifications, etc.

*Mesure ordinale* : hiérarchisation entre des variables et phénomènes.

Exemple : comparaison du climat social entre deux entités.

*Mesure plurale* : appréciation d'un phénomène à travers un panier d'indicateurs non homogènes. Elle permet de rendre plus objectif une appréciation subjective.

Exemple : satisfaction et mobilisation des salariés mesurées à travers des indicateurs du type : variation du taux de turnover,

résultats d'enquêtes, pourcentage de salariés actionnaires de la société, taux de micro absentéisme, etc.

*Mesure cardinale* : attribution d'une valeur chiffrée homogène (en monnaie, en temps, en taux, etc.) à une variable ou à un phénomène. Nous sommes dans le même cadre de référence que celui de la mesure financière classique.

Exemple : montant de la masse salariale dès lors que l'on a précédemment défini le périmètre de la mesure et les éléments à retenir pour le chiffrage.

Dans le cadre d'une mesure cardinale l'auditeur ne confondra pas le prix et la valeur ; l'écart entre le signifiant et le signifié est évidemment réduit pour le prix, il est très important pour la valeur.

*Le prix* est l'expression momentanée, en monnaie, de la valeur sur un marché.

Exemple : le prix à payer pour recruter un « nez » dans une entreprise de parfums ou une équipe de recherche dans une entreprise pharmaceutique.

*La valeur* est un construit social élaboré à partir d'un ensemble cohérent de postulats.

Exemple 1 : la valeur d'une équipe de commerciaux au coût de remplacement (dépenses à engager en vue de reconstituer l'équipe « à l'identique »). Exemple 2 : l'évaluation du potentiel d'un salarié sur la base de sa trajectoire passée.

Il est évident que l'auditeur privilégiera chaque fois que cela sera possible, la mesure objective, cardinale et par les prix, c'est-à-dire celle qui réduit l'écart entre le signifié est le signifiant. Toutefois, dans d'assez nombreuses circonstances, les particularités du domaine social conduisent à adopter d'autres types de mesure dont il sera important alors de connaître les limites. Il est vain, et même dangereux, de

confondre une mesure objective et une mesure subjective ou de tenter de traduire un phénomène social complexe comme par exemple, la satisfaction des salariés ou la mobilisation d'une équipe de ventes, par un seul chiffre.

## 2. La difficile inscription de l'audit dans l'appréciation de la création de valeur sociale

Comment par ses ressources humaines et son inscription dans l'environnement, une entreprise est-elle appelée à créer la valeur aujourd'hui et demain ? Voilà la question qui pourrait résumer la mission assignée à un auditeur social dans une entreprise contemporaine. L'évaluation s'effectue comme dans le domaine financier, aux quatre niveaux présentés ci-après. La différence est que nous sommes essentiellement dans l'immatériel. De ce fait les évaluations ne peuvent s'appuyer de façon significative sur les systèmes d'information classiques et l'appréciation des performances est plus délicate.

– *Les moyens mis en œuvre* : faute d'indicateurs de résultats, on pourra au moins mesurer les efforts consentis dans les domaines social (en interne) et sociétal (en externe). Il s'agit de caractériser les choix politiques sur la base d'une hiérarchisation en termes de « *personnel mix* », par exemple, pour les dépenses concernant les salariés et par rapport à des règles, des normes ou des comparatifs avec des unités de la branche pour les dépenses sociétales. Par exemple, l'ensemble des engagements en vue d'obtenir la certification de préservation de l'environnement constitueront de bons indicateurs à ce niveau. L'observateur se situe alors dans une démarche typique de l'audit dans laquelle il dresse un état des lieux objectif

des pratiques compte tenu des référentiels existants. La mesure est essentiellement financière et factuelle.

– *Les résultats obtenus* : tout effort se traduit à des degrés divers dans les résultats. L'appréciation est donc opérée à ce niveau en termes d'efficacité, c'est-à-dire en fonction du degré d'atteinte des objectifs poursuivis. On appréciera par exemple comment des efforts de montée en compétence se sont effectivement traduits par des situations de polycompétences sur les postes clefs ou la façon dont la flexibilité des processus de production s'améliore.

– *L'appréciation des performances* : chaque fois que possible l'auditeur rapporte les résultats obtenus aux moyens mis en œuvre en se situant dans une logique d'efficience. Il se place donc soit dans une logique de productivité du travail, soit dans celle des retours sur investissements, comme pour les investissements en formation par exemple. La dépense et l'investissement social se trouvent alors replacés dans le cadre d'analyse économique général d'efficience dans des logiques et des comparaisons de types financiers classiques.

– *Les risques* : un risque social ou sociétal est généralement défini comme une espérance mathématique de pertes, c'est-à-dire une baisse de valeur potentielle assortie d'une probabilité de survenance. On pense naturellement aux pénalités suite au non respect de normes ou aux différents types de conflits avec les salariés ou les consommateurs. Dans le domaine social l'approche par les risques est très importante, dans la mesure où le jeu des acteurs dans sa complexité relève le plus souvent d'une approche aléatoire : une grève, par exemple, est toujours un phénomène incer-

tain dans son déclenchement et dans ses conséquences.

Les modalités d'évaluation renvoient systématiquement au cadre de référence précédemment posé : la variété des approches économiques de la valeur et la multiplicité des acteurs concernés par la mesure. Elles conduisent à une dissociation *entre la dépense et l'investissement* : on connaît la difficulté théorique de la séparation entre le capital et la dépense surtout pour les incorporels. L'auditeur social y est confronté en permanence.

### **3. La quête de sens et le cadre dialectique de l'audit social : rendre compte simplement et objectivement de la grande complexité**

Retenons quelques indicateurs parmi les 22 proposés par Edvinsson et Malone (1999), en vue de donner une mesure objective du capital immatériel d'une entreprise du point de vue de ses ressources humaines<sup>2</sup> :

- indice de leadership (%) ;
- indice de délégation des responsabilités (sur 1 000) ;
- âge moyen du personnel ;
- turnover annuel des salariés permanents à plein temps ;
- nombre de salariés travaillant à temps partiel et de sous-traitants à temps partiel.

En nous mettant à la place d'un auditeur et sans parler de la délicate mesure de « l'indice de leadership », comment apprécier si l'élévation de l'âge moyen, la réduction du turnover annuel des salariés, l'augmentation ou la diminution du nombre et de la durée moyenne des contrats d'embauche

sont ou non favorables au développement de l'entreprise dans la durée ? Faut-il des salariés plus anciens est donc plus experts ou des collaborateurs plus jeunes et de ce fait supposés plus dynamiques ? Fondamentalement, quel est le sens du progrès social pour l'entreprise ? Chaque entreprise constitue un cas particulier.

En allant vers la caricature, interrogeons-nous sur les conclusions de l'audit social de la multinationale « Medellin and Co. » dont l'activité fructueuse est consacrée au trafic de substances illicites mais qui verse de très substantielles rétributions à ses salariés, assure le développement de leurs compétences, le respect scrupuleux du droit du travail à travers le monde et a été très précocement reconnue par la norme ISO 14xxx sur le respect total de l'environnement.

Une première observation s'impose : l'auditeur est celui qui donne du sens aux analyses, c'est-à-dire qui est capable d'opérer les arbitrages pour dire si les données et les faits qu'il recense vont ou non dans le sens du développement de l'entreprise ou est dans l'intérêt de son environnement.

Relevons le cadre dialectique dans lequel se situe son action. Les actionnaires attendent plus le versement des dividendes que le développement d'une région. Les salariés sont à la fois créateurs de valeur et bénéficiaires d'une part de la valeur créée. Même sans les placer au centre de la création de valeur, il est de plus en plus difficile dans des entreprises qui produisent de l'intelligence avec de l'intelligence, de ne pas tenir compte de leur rôle dans la production du surplus. En même temps, ils sont aussi

2. Nous avons retenu cet exemple particulièrement significatif, mais toutes les propositions d'indicateurs d'audit – y compris les nôtres – pourraient faire l'objet des mêmes remarques.

bénéficiaires d'une part du surplus distribué. Tout ce qui est versé sous forme de rétribution élargie ne bénéficie pas aux autres *stakeholders*. La relation dialectique est évidente : elle concerne principalement les actionnaires et les consommateurs face aux salariés. Clairement du point de vue des salariés, c'est à la fois la rentabilité, facteur de mise à l'écart des risques, la continuité de l'exploitation garante de l'avenir, l'absence de risque d'absorption ou de fusion qui constituent leurs paramètres d'évaluation. La vision des actionnaires, d'une part, et celle de l'environnement de l'entreprise, d'autre part, peuvent être largement divergentes.

Cet univers dialectique pose notamment un problème méthodologique tenant à l'impossibilité de distinguer dans les systèmes de rétribution ce qui constitue un investissement sur la performance future des salariés et la répartition d'un surplus. Par exemple, dans le cas fréquent et banal de versement d'un bonus variable, on ne peut faire l'arbitrage entre ce qui est rémunération de performances passées (comme l'indique le mode de calcul) ou incitation à développer les performances futures (comme le suppose la stratégie de rémunération). L'auditeur devra arbitrer pour savoir quelle partie de la prime participe d'une distribution du surplus et quelle autre partie constitue un investissement en performance porteur de valeur dans la durée.

L'auditeur social est donc conduit à « choisir son camp » : parle-t-il à l'entreprise et à ses actionnaires, à ses salariés ou éventuel-

lement aux agents de son environnement ? L'auditeur social du comité l'entreprise n'est pas celui du conseil d'administration. Face à des rapports dialectiques ou les avantages acquis par les uns le sont aux détriment d'autres acteurs et à la nécessité de donner du sens, il ne peut s'esquiver dans la neutralité. Il lui est imposé, dès que l'audit dépasse les limites de la conformation à des normes, de choisir le sens donné à ces mesures<sup>3</sup>. La nécessité de l'affichage d'une déontologie, d'un bon professionnalisme acquis au fil des expériences et d'un travail collectif sur les missions les plus délicates, s'imposent alors comme une évidence. On a dit que le comptable était l'économiste de l'entreprise, on dirait que l'auditeur social est son « sémiologue » qui crée du sens entre la mesure et son interprétation.

### **CONCLUSION : LA NÉCESSITÉ DE L'AUDIT ET LE HASARD DU SOCIAL**

L'audit social diffère de l'audit classique parce qu'il s'opère dans un environnement différent : les hommes, leurs activités, les rapports des groupes, l'ensemble des relations établies autour de la production, les aléas et les risques de la gestion sociale. Mais en fait les questions qui se posent maintenant avec acuité dans l'audit financier sur l'évaluation de la création de valeur se sont posées dès l'origine pour la conduite de l'audit social. On pourrait à ce titre inciter les auditeurs financiers et les auditeurs sociaux à travailler en concertation car ils

3. Ceux qui douteraient de l'inscription de l'audit dans un cadre profondément dialectique, sont invités à se rendre sur le site francophone : « Le bêtisier du développement durable » pour constater que les assertions des entreprises au titre du développement durable peuvent paraître surréalistes vues avec l'œil du consommateur ou celui du défenseur de l'environnement.

sont confrontés aux mêmes problèmes fondamentaux dans les entreprises modernes, ceux d'une appréciation professionnelle et objective de la création de valeur dans la durée. Simplement, ce qui est plus nouveau dans le domaine financier a existé dès l'origine dans le domaine social.

D'un premier point de vue, nous sommes face à un certain nombre de lois qui s'imposent dans toutes les unités. C'est l'application des nombreuses contraintes légales et conventionnelles qui règlent la détermination des rémunérations, le calcul des cotisations patronales, la fixation des temps et des rythmes de travail. C'est aussi la prise en compte d'un certain nombre de règles arithmétiques du comportement des évolutions de la masse salariale, d'analyse des écarts, de consolidation des budgets... Ces approches relèvent du chiffre, de la

modélisation objective, de calculs arithmétiques classiques : *c'est le domaine de la nécessité.*

D'un autre point de vue, nous entrons dans la variété du jeu des acteurs, les aléas des comportements, l'importance de l'intuition et du savoir-faire des auditeurs, la quête du sens et la maîtrise des risques, etc. Le champ de la mesure et de l'analyse dépasse alors celui de la quantification objective. On entre dans le domaine de l'informel où la modélisation devient impossible : *c'est le domaine du hasard autour des analyses de la création de valeur sociale.*

Le professionnalisme des équipes d'auditeurs se définit alors dans la mise en synergie de la nécessité de démarches rigoureuses et du traitement aussi objectif que possible de la variété des hasards du social.

#### BIBLIOGRAPHIE

- C.H. d'Arcimoles, *Diagnostic financier et GRH*, Economica, Paris, 1995.  
 R. Barthes, *Mythologie*, coll. « Le Point », Éditions du Seuil, Paris, 1976.  
 L. Edvisson et M. Malone, *Le capital immatériel de l'entreprise*, Maxima, Paris, 1999.  
 A. Couret et J. Igalens, *L'audit social*, PUF, collection « Que sais-je ? », n° 2399, Paris, 1994.  
 F. Depoers, « Le rapport de développement durable : l'exemple de Lafarge », *Revue française de comptabilité*, n° 352, février 2003.  
 P. Doyle, « Il n'y a de saine performance que dans l'équilibre », *l'Expansion Management Review*, 1994, p. 38.  
 C. Hoarau et R. Teller, *Création de valeur et management de l'entreprise*, Vuibert, Paris, 2001.  
 B. Martory, « Conduire un audit social », Dossier, *Revue fiduciaire comptable*, 1996.  
 B. Martory, *Contrôle de gestion sociale*, Vuibert 3<sup>e</sup> éd., Paris, 2001.  
 Ordre des experts comptables, *Information financière et environnement. Le diagnostic des risques. Les systèmes de management environnementaux. Le rapport environnement*, Expert Comptables Média, Paris, 1996.