

L'AUDIT DE LA CREATION DE VALEUR ORGANISATIONNELLE : CONCEPT ET ETUDE DE CAS

Laurent CAPPELLETTI¹

Maître de Conférences en Sciences de Gestion – ISEOR (Université Lyon 3).

Résumé

Cette communication présente une méthode d'audit de la création de valeur organisationnelle d'une entreprise ; L'hypothèse centrale qui est développée est que le couplage d'un diagnostic socio-économique et d'une évaluation socio-économique, que nous appelons audit d'activité, permet d'auditer et de mesurer la création de valeur organisationnelle d'une entreprise.

Mots clés : valeur, création de valeur, valeur organisationnelle, valeur économique, valeur financière, audit, diagnostic et évaluation socio-économique.

Abstract

This article is focused on a model of an organizational value auditing process. It aims at showing that a process made of a socio-economic diagnosis and a socio-economic evaluation allows to measure the organizational value creation of a firm. Activity-based auditing process is the name given to this process.

Keywords : value, value creation, organizational value, economic value, financial value, auditing process, diagnosis and socio-economic evaluation.

Introduction

L'objet de cette communication est de proposer un processus d'audit capable de mesurer qualitativement et quantitativement la création de valeur organisationnelle d'une entreprise. L'hypothèse centrale développée est que la valeur organisationnelle, définie par la qualité du management et du fonctionnement, peut être audité par un processus d'audit d'activité. Le processus d'audit d'activité présenté repose sur le modèle socio-économique du fonctionnement d'une entreprise. Ce processus consiste, dans un premier temps, à évaluer les dysfonctionnements qui nuisent à la qualité du management et du fonctionnement, dans les six thèmes suivants : conditions de travail, organisation du travail, communication, formation, gestion du temps et mise en œuvre stratégique. Dans un deuxième temps, ce processus consiste à évaluer la variation des dysfonctionnements. Une diminution des dysfonctionnements et des coûts induits traduit une création de valeur organisationnelle. Le processus d'audit d'activité présenté transcende le champ de l'audit social et se positionne dans le champ de l'audit d'anticipation. L'intérêt de cette communication est de montrer qu'en créant de la valeur organisationnelle, c'est-à-dire en améliorant la qualité de son management et de son fonctionnement, une entreprise prépare des améliorations de performances socio-économiques futures.

¹ ISEOR – Université Jean Moulin – Lyon 3, 15 Chemin du Petit Bois, 69130 ECULLY.
E-mail : cappelletti@iseor.com ; Tél. : 04.78.33.09.66.

1. L'audit de la création de valeur organisationnelle : cadre théorique

Différents auteurs ont proposé une étude du concept de valeur organisationnelle. Cette dernière conduit à l'examen des problèmes sous l'angle interne de la hiérarchie, de la coordination, de la motivation des acteurs, des capacités et processus d'apprentissage, de structure, de frontière, d'entité voire de légitimité. La question de la création de valeur est traitée par les auteurs de ce paradigme de la valeur organisationnelle au moyen des processus organisationnels, des problèmes liés à la prise de décision (Hoarau et Teller, 2001). La capacité à créer de la valeur organisationnelle pour l'entreprise réside dans sa capacité à réduire ses coûts de fonctionnement. La valeur repose alors sur une compétence organisationnelle c'est-à-dire une disposition à gérer et organiser (Van Loye, 1998).

D'après la théorie des coûts de transaction (Coase, 1937, Williamson, 1975), l'entreprise doit chercher à minimiser ses coûts de transaction et ses coûts d'organisation. La valeur organisationnelle que nous définissons ici comme la qualité du management et du fonctionnement de l'entreprise peut être mise en relation avec d'autres approches conceptuelles qui s'intéressent aussi à la valeur organisationnelle. On peut ainsi citer les travaux d'auteurs suédois qui ont étudié le capital immatériel. Edvinsson (1999) considère que ce dernier comprend deux composantes : le capital humain et le capital structurel, celui-ci étant lui-même composé du capital clients et du capital organisationnel, lequel se scinde en deux composantes : le capital d'innovation et le capital des process. Pour Sveiby (2000), la partie invisible du bilan d'une entreprise est composée de trois catégories d'actifs immatériels ou incorporels : les compétences des collaborateurs (leur capacité à agir quelle que soit la situation), la composante interne (brevets, concepts, modes de fonctionnement, organisation administrative et informatique, culture d'entreprise, ambiance) et la composante externe (relations avec les clients et les fournisseurs, réputation de la société). Edvinsson et Sveiby proposent des indicateurs pour construire des tableaux de bord stratégiques (par exemple, navigateur de Skandia). Sur ces questions, le courant de la théorie des ressources stipule que les employés d'une entreprise constituent un avantage compétitif difficile à dupliquer pour la concurrence (Decock Good et Georges, 2003). Cette théorie a surtout été stimulée par l'apparition, dans le champ de la stratégie, de la théorie des ressources internes popularisée par Hamel et Prahalad (1990, 1993). Ces auteurs montrent que les employés et la façon dont ils sont gérés jouent un rôle capital dans le succès des organisations et constituent une source d'avantage stratégique durable. Pour Huselid, Jackson et Schuler (1997), la théorie des ressources contribue fortement à la construction de l'avantage concurrentiel. Pour Wright, Mac Mahan et Mac Williams (1994), les ressources humaines présentent potentiellement tous les attributs caractéristiques d'une ressource clé selon les canons théoriques de la théorie des ressources : elles sont rares, créent de la valeur, et sont imparfaitement imitables et difficilement substituables. Pour Kofman et Senge (1993), la vitesse à laquelle les organisations apprennent (sous-entendu plus vite que les firmes rivales...) serait ainsi la seule source d'avantage concurrentiel durable. Beer et Nohria (2000) développent quant à eux une conception organisationnelle du changement appelée « théorie O », fondée sur le renforcement des compétences et sur l'apprentissage organisationnel. Ils opposent cette conception à une conception économique du changement appelée « Théorie E », fondée sur la recherche immédiate de création de valeur pour l'actionnaire, qui ne laisse pas le temps à l'entreprise de développer des compétences spécifiques. Amit et Shoemaker (1993) ont montré, en effet, que le développement de compétences spécifiques dans une entreprise était le résultat d'une expérience assez longue à acquérir.

Les courants théoriques que nous venons d'exposer démontrent le caractère prépondérant et décisif de l'organisation d'une entreprise et de la gestion des ressources humaines dans le processus de création de valeur. Or, si les méthodes d'audit de la création de valeur financière (ou économique) sont nombreuses, elles occultent les phénomènes organisationnels à l'œuvre dans l'entreprise (Cappelletti et Khouatra, 2004) ; (Cappelletti, 2005). La diversité de ces méthodes et leur importance croissante aussi bien dans la littérature en finance d'entreprise et que dans les pratiques des grandes entreprises, s'inscrivent dans un contexte de financiarisation ou de la prédominance de la valeur financière. Le Chartered of Management Accountants (CMA, 1997) classe les mesures de la création de valeur financière en trois catégories :

- celles qui n'utilisent que des données comptables, éventuellement corrigées, associées à un coût du capital : ce sont des mesures internes de la création de valeur ;
- celles qui n'utilisent que des données de marché et qui reflètent la création de richesse ;
- celles qui mélangent données comptables et valeurs de marché, et qui relient création de valeur et création de richesse.

Quelles qu'elles soient ces méthodes sont centrées directement ou indirectement sur les informations comptables et financières produites par les marchés et les systèmes d'informations comptables. Cela peut s'expliquer par la prédominance encore très forte de la modélisation du fonctionnement de l'entreprise sous le seul angle de la performance financière. Afin de proposer une méthode d'audit de création de valeur organisationnelle, nous avons pris l'exemple de l'analyse socio-économique. Cette dernière s'inscrit en effet dans un paradigme hétérodoxe, en rupture avec les modèles classiques, et qui donne une représentation de l'entreprise plus adaptée à notre objet.

2. Présentation du modèle socio-économique de mesure de la création de valeur organisationnelle

Le modèle d'analyse socio-économique des organisations (Savall, 1974, 1975) et sa méthode de diagnostic et d'évaluation (Savall, 1978, Savall et Zardet, 1987), fondée sur une étude de l'activité dysfonctionnelle, proposent une mesure socio-économique de la qualité du management et du fonctionnement d'une entreprise. Si on pose l'hypothèse que la création de valeur organisationnelle correspond à une amélioration de la qualité du management et du fonctionnement d'une entreprise (Van Loye, 1998), (Kaplan et Norton, 1998), le modèle d'analyse socio-économique constitue une approche possible de mesure de la création de valeur organisationnelle.

Le modèle d'analyse socio-économique rapproche l'activité d'une organisation à l'équilibration d'une unité active (Perroux, 1974). L'équilibration correspond à la coordination des régulations pour réaliser un objectif individuel ou collectif, ce qui suppose l'existence d'un projet et d'un consensus opératoire (lorsque l'objectif est collectif). La régulation est une action sous l'influence d'une information référée au court terme alors que l'équilibration est un ensemble d'actions coordonnées sous l'influence d'un projet qui appelle, non une information quelconque en retour, suffisante pour qu'il y ait régulation, mais une information transparente du champ des possibles. L'équilibration, à la différence de la régulation n'est donc pas un phénomène mécanique et passif mais un phénomène actif. Pour apprécier la performance de l'activité ainsi définie, une méthode socio-économique de calcul des coûts cachés est proposée. Cette méthode se fonde sur la notion de fonctionnement

attendu ou orthofonctionnement qui fait office de norme de référence dans le calcul. La notion d'orthofonctionnement devient alors le référentiel fondamental pour ce calcul. L'entreprise peut être analysée par rapport à cette norme de fonctionnement qui permet de réaliser les objectifs de l'organisation en tenant compte des contraintes sociales. La variable fondamentale de cette analyse devient donc l'activité dysfonctionnelle ou dysfonctionnement. Les indicateurs de dysfonctionnements en tant qu'écart constatés et révélés par les acteurs d'entreprise par rapport au fonctionnement attendu sont des variables de synthèse qui révèlent un état de l'efficacité sociale de l'organisation, soit un état de la qualité de son management. L'un des points intéressants de cette méthode est qu'elle se centre sur la mesure financière des dysfonctionnements obtenue par le calcul socio-économique des coûts cachés.

Le diagnostic socio-économique est un processus construit pour mesurer économiquement la qualité du management et du fonctionnement d'une entreprise (ou efficacité sociale de l'organisation). Il permet également de mesurer cette qualité par l'évaluation des coûts-performances cachés. Cette évaluation est avant tout une méthode de diagnostic intégrée, sociale et économique de l'entreprise, les coûts cachés étant à la fois un indicateur de l'inefficacité totale et de plasticité potentielle du système structures-comportements. Leur évaluation par un diagnostic est une évaluation de l'ordre de grandeur de la marge de manœuvre des acteurs en présence dans l'activité d'entreprise. Les coûts cachés sont la traduction monétaire des activités de régulation des dysfonctionnements (Savall, 1975). Afin de les apprécier, dans un premier temps qualitativement, les dysfonctionnements élémentaires sont regroupés en cinq indicateurs composant le module social du diagnostic socio-économique qui figure l'ensemble des causes racines des dysfonctionnements détectés : absentéisme, accidents du travail, rotation du personnel, défauts de qualité, écarts de productivité directe. Les dysfonctionnements révélés par les acteurs s'inscrivent dans six domaines, qui modélisent le management et le fonctionnement d'une entreprise, et qui composent le module organisationnel du diagnostic : organisation du travail, conditions de travail, gestion du temps, Communication-Coordination-Concertation (3C), formation intégrée, mise en œuvre stratégique. Pour remédier aux dysfonctionnements, l'entreprise met en place des activités de régulation coûteuses en temps et matière ou en produits et services non rendus (non-production). Le coût de l'ensemble des dysfonctionnements est égal à la somme du coût historique des surconsommations de temps et matière et des coûts d'opportunité (manque à gagner dû aux non-productions). L'ensemble constitue un potentiel d'amélioration de la performance économique globale en partie caché dans le système d'information comptable classique, c'est-à-dire non dénommé, non mesuré et non surveillé. Les coûts cachés sont calculés en utilisant six composants qui forment le module financier du diagnostic : sursalaire, surtemps, surconsommation, non-production, non-crédation de potentiel, risques. Le déroulement du diagnostic consiste concrètement à écouter les acteurs d'une activité pour révéler les dysfonctionnements qui les perturbent. Pour chaque dysfonctionnement exprimé, il convient d'imputer celui-ci dans un des six domaines du module organisationnel. Les causes racines de ces dysfonctionnements sont à chercher dans un des cinq indicateurs du module social, qui modélisent les variables explicatives de la qualité du fonctionnement. Les impacts économiques de ces dysfonctionnements, évalués à travers le coût de leur régulation prennent place dans les six composants de coûts (dans le module financier).

3. L'audit de la création de valeur organisationnelle : étude de cas

Pour valider la création de valeur organisationnelle dans une entreprise, et la mesurer en termes qualitatif, quantitatif et financier, il convient après un intervalle de temps suffisant (à la mise en œuvre d'actions d'amélioration) de faire une évaluation socio-économique. L'évaluation socio-économique consiste à repartir des résultats trouvés dans les trois modules du diagnostic socio-économique pour déterminer les dysfonctionnements réduits (dans les six domaines qui modélisent la qualité du fonctionnement), pour déterminer les variables actionnées pour assurer cette réduction (en étudiant les cinq variables explicatives de la qualité du fonctionnement d'une entreprise), et enfin de mesurer l'impact économique de ces progrès d'organisation par la réduction des coûts cachés engendrée. C'est ce processus diagnostic-évaluation que nous appellerons audit d'activité. Pour exposer les principes de l'audit de la création de valeur organisationnelle, nous présentons une étude de cas qui consiste en une recherche-intervention conduite durant un an dans une entreprise du secteur de la gestion de patrimoine de 55 personnes. La problématique de cette recherche-intervention, qui s'inscrivait dans le cadre d'une vaste recherche-intervention conduite auprès de 80 PME d'une grande région française (Savall, Zardet, Cappelletti, Beck, Noguera, Ocler, 1999-2002), était d'implanter dans cette entreprise un système de management permettant une amélioration continue de la qualité du management et du fonctionnement, et proposant une mesure de ces améliorations. Nous avons choisi d'étayer nos propos par l'exemple de cette entreprise en raison de sa taille qui en fait une entreprise relativement représentative d'une PME française du secteur des services.

La réalisation du diagnostic s'est faite à travers des entretiens avec la direction de cette entreprise ainsi que des entretiens collectifs avec l'ensemble du personnel. Les dysfonctionnements repérés ont été évalués économiquement. L'ensemble du diagnostic a été présenté à la direction de l'entreprise et à son personnel lors d'un dispositif appelé effet-miroir. Ce dispositif permet de valider avec les acteurs de l'entreprise les dysfonctionnements repérés et les coûts cachés calculés. L'impact économique des dysfonctionnements a été estimé à 350 000 € par an soit environ 6 500 € par personne et par an. Ce montant est composé principalement, dans le cas de cette entreprise, par des temps perdus et des temps supplémentaires passés à réguler des dysfonctionnements. Ces dysfonctionnements sont organisationnels : il s'agit par exemple des perturbations liées à la vétusté du matériel informatique, aux défaillances des systèmes de rangement, à la mauvaise prise en charge de la relation avec les clients. Les dysfonctionnements sont repérés par thème et leur présentation éclaire les causes sur lesquelles il faudra agir pour les réduire. Les impacts économiques de ces dysfonctionnements sont également repérés, ce qui permettra de mesurer économiquement les progrès organisationnels accomplis (s'ils se produisent), en calculant la réduction des coûts cachés.

L'évaluation a été réalisée après huit mois de recherche-intervention. Pendant cette période la recherche-intervention a consisté à assister l'entreprise dans la mise en place d'un système de management et de mesure pour réduire les dysfonctionnements de façon permanente. Les résultats de l'évaluation réalisée dans l'entreprise du secteur de la gestion de patrimoine sont présentés dans le tableau 1. Pour résumer, l'évaluation socio-économique consiste en un diagnostic à rebours. La direction et le personnel sont écoutés à travers des entretiens pour définir les dysfonctionnements (repérés lors du diagnostic) qui ont été réduits et vérifier si de nouveaux dysfonctionnements coûteux ne sont pas apparus, annulant en quelque sorte les progrès réalisés. Ces entretiens permettent de calculer l'impact économique de ces réductions et de mesurer la réduction des coûts-cachés induite. L'évaluation, comme le diagnostic, fait

l'objet d'un effet-miroir auprès des acteurs de l'entreprise pour valider la cohérence des résultats.

Tableau 1: résultats des mesures de la création de valeur organisationnelle dans une entreprise du secteur de la gestion de patrimoine (ISEOR 1999-2002)

EFFETS POSITIFS		IMPACT ECONOMIQUES
CONDITIONS DE TRAVAIL	Meilleures conditions de travail : grande salle des rédacteurs	- 2 000 €
	Maintenance du matériel de bureau : (imprimantes et mobilier)	
	Toilettage du système de rangement (stockage des archives sur CD ROM)	- 12 000 €
	Maintenance du petit matériel : téléphone...	- 30 000 €
	Améliorations informatiques	- 750 €
ORGANISATION DU TRAVAIL ET COMMUNICATION	Meilleures liaisons entre le siège et le site (échange d'information)	- 1 000 €
	Meilleur suivi des clients et des dossiers (qui fait quoi ?) : chaîne des dossiers	- 30 000 €
	Meilleure communication sur la « Qualité-client » attendue	-
	Meilleure gestion du temps et gestion des délais annoncés aux clients	-
	Création de dispositifs de réunion et de transmission des informations	- 1 000 €
GAINS TOTAUX ANNUELS		- 77 000 € soit 2 K€ par pers et par an

Les améliorations de la qualité du management et du fonctionnement évaluées dans l'étude de cas, ont été réalisées à travers des actions d'amélioration organisationnelle en termes de conditions de travail et d'organisation du travail-communication. Nous présentons une synthèse de ces améliorations dans le tableau 2.

Tableau 2 : Actions contribuant à la création de valeur organisationnelle dans une entreprise du secteur de la gestion de patrimoine (ISEOR 1999-2002)

<p>CONDITIONS DE TRAVAIL, ORGANISATION DU TRAVAIL ET COMMUNICATION-COORDINATION-CONCERTATION (3C)</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Organisation d'une enquête interne auprès du personnel pour évaluer les besoins matériels (bureaux, postes informatiques...) ■ Révision de la gestion du téléphone : achat de téléphones mobiles par services ■ Organisation par secteurs d'activité (comptabilité, dons, location, recrutement...): un responsable a été affecté sur chaque secteur, en charge de réaliser tous les ans un diagnostic du secteur puis proposer et mettre en œuvre des actions d'amélioration ■ Rénovation d'une salle de réunion à usage interne et externe, notamment pour accueillir des groupes ■ Formalisation d'une chaîne des dossiers : définition des tâches à accomplir lors de la réalisation d'un dossier et des fonctions qui s'y rattachent

- Organisation d'une réunion trimestrielle entre les associés et les délégués du personnel
- Réalisation et mise en œuvre de plans d'actions semestriels axés sur des améliorations internes (par exemple la formalisation de la chaîne des dossiers) et des améliorations externes (par exemple le développement du droit de la famille)

En synthèse, l'étude de cas montre que l'évaluation permet de dire si l'entreprise a gagné en efficacité organisationnelle nette entre la date de réalisation du diagnostic et la date de réalisation de l'évaluation, de façon qualitative, quantitative et financière. L'articulation diagnostic-évaluation proposée par le modèle de l'analyse socio-économique représente une approche possible d'audit de la création de valeur organisationnelle. La réduction nette des coûts des dysfonctionnements de management et de fonctionnement mesurée équivaut à créer de la valeur organisationnelle.

4. Le positionnement de l'audit d'activité

La question théorique qu'il importe d'aborder pour conclure cet article est de démontrer en quoi le processus d'audit d'activité est bien un processus d'audit, et de le positionner dans le paradigme des audits d'entreprise. L'audit d'activité transcende selon nous le champ de l'audit social pour se positionner dans le champ de l'audit d'anticipation. Une définition couramment admise de l'audit est la suivante : " L'audit est une démarche spécifique d'investigation et d'évaluation à partir d'un référentiel incluant un diagnostic et conduisant éventuellement à des recommandations. Cette démarche menée de façon indépendante ou sur mandat contribue à la maîtrise d'une activité organisée " (Joras, 1996). L'audit d'activité tel que nous le concevons s'inscrit bien dans la définition de Joras. Celui-ci intègre la dimension diagnostic pour faire de l'audit un processus contrôlant et créatif qui s'intéresse à l'évaluation de la maîtrise des activités sociales. Cette définition permet de positionner le processus d'audit comme une action organisationnelle, un processus d'assistance au management dans la maîtrise des activités (Renard, 1994) et un processus de changement (Barbier, 1995). Cette définition nous permet également d'explicitier notre désaccord avec certains théoriciens du diagnostic qui n'accordent à l'audit qu'une dimension contrôlante pour conférer au seul diagnostic la qualité d'aide à l'appréciation du sens et de la valeur d'une situation de gestion (Bartoli, 1994).

La typologie classique d'audit fait apparaître trois formes d'audit (de situation, de fonctionnement et d'anticipation) que Joras a distinguées en fonction de quatre critères : l'horizon temporel abordé par l'audit, les constituantes du référentiel d'audit, les finalités de l'audit et le niveau hiérarchique de l'entité auditée impliqué dans le processus. On peut, comme Joras, donner comme exemple de l'audit de situation, l'audit comptable et financier, comme exemple de l'audit de fonctionnement, l'audit d'efficacité, et comme exemple de l'audit d'anticipation, l'audit de management. Notons que l'audit d'anticipation, en raison des critères qui le définissent, peut recouvrir un audit de fonctionnement et de situation ; des audits de conformité et d'efficacité sont en effet souvent nécessaires à la conduite d'un audit d'anticipation pertinent. L'audit d'activité tel que présenté dans cet article s'inscrit sans aucun doute dans la famille des audits d'anticipation, en ce qu'il traite d'informations faisant référence au présent (les dysfonctionnements et leurs coûts) et d'informations faisant référence au futur (les coûts cachés représentent un potentiel stratégique, dont on va évaluer la « bonne » exploitation en termes d'organisation). Le paradigme de l'audit d'anticipation est différent du paradigme de la mesure et du paradigme du diagnostic, principalement en ce qu'il s'intéresse à l'immédiat et au futur de l'entreprise.

Nous présentons dans le tableau 3, les différences entre le paradigme de la mesure, le paradigme du diagnostic et le paradigme de l'audit d'anticipation en fonction de neuf critères :

- le référentiel,
- la question clé de l'auditeur,
- la forme de l'intelligence créée,
- le modèle implicite d'organisation,
- la nature de la rationalité,
- les finalités,
- le processus de production d'intelligence,
- le temps observé,
- le processus implicite de raisonnement.

Tableau 3 : Le paradigme de l'audit d'anticipation

Sources : Cappelletti (1998), élaboré à partir des travaux de Lorino (1996) et Joras (1996)

	Paradigme de la mesure	Paradigme du diagnostic	Paradigme de l'audit d'anticipation
Repères référentiels	Normes préétablies	Construction des normes dans l'action	Normes imagées ou simulées
Question clé de l'auditeur	Combien ?	Pourquoi ?	Comment ?
Forme de l'intelligence créée	Image fidèle	Image miroir support d'apprentissage	Image virtuelle ou souhaitée
Modèle implicite de l'organisation	Modèle mécaniste	Modèle systémique (flux entrée-sortie)	Modèle à modéliser ou imaginer
Nature de la rationalité	Rationalité substantive	Rationalité procédurale	Imagination, intuition
Finalités	Exactitude et précision pour une certification	Cohérence et pertinence pour déclencher l'action	Cohérence et pertinence pour anticiper les effets des décisions
Processus de production d'intelligence	Séquence s'informer-contrôler (linéarisation de la boucle d'information cybernétique)	Intégration de la boucle d'information dans l'action (simple boucle d'information)	Explicitation de la boucle d'information (double boucle d'information)
Temps observé	Passé au présent	Présent à l'immédiat	De l'immédiat au futur
Hypothèse implicite de raisonnement	Hypothèse déterministe	Hypothèse probabiliste	Hypothèse d'imprédictibilité

En fonction de ces critères, il apparaît que l'audit d'activité s'inscrit nettement dans le paradigme de l'audit d'anticipation. En ce sens, il est exclu de conduire ce type d'audit " sans adopter la démarche d'un entrepreneur qui doit fournir un produit à forte valeur ajoutée à l'audit considéré comme un client " (Barbier, 1995). Plus généralement nous partageons

l'opinion des auteurs qui considèrent que quels que soient la nature (audit de conformité, de performance ou de sécurité), le type (audit de situation, de fonctionnement ou d'anticipation), la destination (Comptabilité, Finance, Ressource Humaine, Qualité...) et les spécificités de l'audit pratiqué (audit légal ou mandaté, audit à chaud ou à froid, audit interne ou externe), le produit d'audit prend la forme d'information diffusée sous forme écrite comme le rapport d'audit (Renard, 1994) ou orale comme l'expression de l'opinion d'audit (Casta, 1995), dont on attend désormais un résultat.

Conclusion

Une méthode d'audit de la création de valeur organisationnelle nous semble particulièrement utile pour compléter les méthodes d'audit de création de valeur économique, aujourd'hui couramment pratiquées. Les mesures de création de valeur économique, qu'elles se fassent en utilisant les outils traditionnels de l'analyse financière (calcul de valeur ajoutée, calcul de rentabilité...) ou en utilisant des outils plus récents de l'évaluation financière (EVA, MVA...), ont peu ou pas de capacité prédictive sur la création de valeur économique à long terme (Albouy, 1999, 2000) ; (Caby et Hirigoyen), car elles n'éclairent pas le potentiel d'une entreprise (Kaplan et Norton, 1998). Ce potentiel est selon nous reflété par la capacité de l'entreprise à bien s'organiser et à créer de façon récurrente de la valeur organisationnelle, c'est-à-dire améliorer de façon continue la qualité de son management et de son fonctionnement. L'utilisation d'une méthode d'audit de la création de valeur organisationnelle, tel que l'audit d'activité, serait particulièrement intéressante par exemple lors de processus de rachat d'entreprise, où l'acheteur est autant intéressé par la création de valeur économique actuelle de l'entreprise que par sa capacité à maintenir, voire développer dans le futur cette création. De même l'audit d'activité peut être utile dans l'évaluation des managers. Une mesure de la création de valeur organisationnelle viendrait alors utilement compléter les mesures de création de valeur économique, pour évaluer la performance d'un manager.

BIBLIOGRAPHIE

- Albouy M. (1999), « Théorie, applications et limites de la mesure de création de valeur », *Revue Française de Gestion*, Janvier-Février 1999, pp. 81-90.
- Albouy M. (2000), *Décisions financières et création de valeur*, Economica.
- Amit R. et Shoemaker P. (1993), « Strategic Assets and Organizational Rent », *Strategic Management Journal*, vol 14, pp. 33-46.
- Barbier E. (1995), *L'audit interne. Permanence et actualité*, Les Editions d'Organisation.
- Bartoli M.(1994), *Diagnostic d'entreprise, l'économique à l'épreuve du social*, InterEditions.
- Beer M. et Nohria N. (2000), « Cracking the Code of Change », *Harward Business Review*, mai-juin 2000, pp. 133-141.
- Caby J. et Hirigoyen G.(1997), *La création de valeur de l'entreprise*, Economica, 2ème édition, 2001.
- Cappelletti L. (1998), *L'ingénierie d'audit d'activité d'une entreprise*, Thèse pour le doctorat de sciences de gestion, Université Lumière Lyon II, pp. 317-318.

- Cappelletti L. (2005), « Designing and processing a socio-economic management control », best paper proceedings, Academy Of Management, Honolulu.
- Cappelletti L. et Khouatra D. (2004), « Concept et mesure de la création de valeur organisationnelle », Comptabilité-Contrôle-Audit, juin, Tome 10, Vol. 1, pp. 127-146.
- Casta J.-F. (1995), « 25 ans d'audit : l'émergence d'une économie de l'opinion », Paris-Dauphine, 25 ans de Science d'Organisation, Masson.
- Coase R.H. (1937), « The nature of the Firm », *Economica*.
- Decock Good C. et Georges L. (2003), « Gestion des ressources humaines et performance économique : une étude du bilan social », Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 9, Vol. 2, pp. 151-170.
- Edvinsson L. et Malone M.S. (1999), Le capital immatériel de l'entreprise : identification, mesure, management, Maxima/mazars.
- Hamel G. et Prahalad C. K. (1990), « The Core Competence of the Corporation », *Harvard Business Review*, n°68, pp. 79-91.
- Hamel G., et Prahalad C. K. (1993), « Strategy as Stretch and Leverage », *Harvard Business Review*, Vol. 71, n°2, pp.75-84.
- Hoarau C. et Teller R. (2001), Création de valeur de l'entreprise et management de l'entreprise, Vuibert.
- Huselid M.A., Jackson S.E. et Schuler R.S. (1997), « Technical and strategic human resource management effectiveness as determinants of firm performance », *Academy of Management Journal*, Vol. 40, n°1, pp. 171-188.
- Joras M. (1996), Les fondamentaux de l'audit, Edition Préventique, Collection Synthèse.
- Kaplan R. et Norton D. (1998), Le tableau de bord prospectif, Les Editions d'Organisation, p. 21.
- Kofman F. et Senge P. (1993), « Communities of Commitment : The Heart of Learning Organizations », in *Learning Organizations*, Edition By Chawla, S. et Renesch, S., pp. 15-43.
- Lorino P. (1996), « Le pilotage de l'entreprise, de la mesure à l'interprétation », Cohérence, Pertinence et Evaluation, ECOSIP, *Economica*.
- Perroux F. (1974), Pouvoir et Economie, Dunod, p.14.
- Renard J. (1994), Théories et pratiques de l'audit interne, Les Editions d'Organisation.
- Savall H. (1974, 1975), Enrichir le travail humain, Dunod, 1ère Edition 1975, 4ème Edition *Economica* 1989.
- Savall H. (1978), « A la recherche des coûts et des performances cachés de l'entreprise. Pour un diagnostic socio-économique de l'entreprise », *Revue Française de Gestion*, n°18, pp. 96-108.
- Savall H. (1979), Reconstruire l'entreprise. Analyse socio-économique des conditions de travail, préface de Perroux F., Dunod, 1ère Edition, 2ème Edition 1981, p. 208.
- Savall H. et Zardet V. (1987), Maîtriser les coûts et les performances cachés. Le contrat d'activité périodiquement négociable, *Economica*, 1ère Edition 1987, 5ème Edition 2004.
- Savall H., Zardet V., Cappelletti L., Beck E., Noguera F., Ocler R. (1999-2002), Rapport de recherche, bilan de réalisation d'une recherche intervention conduite sur 80 entreprises du secteur de la gestion de patrimoine, ISEOR.

Sveiby K.E. (2000), Knowledge management : la nouvelle richesse des entreprises : savoir tirer profit des actifs immatériels de sa société, Maxima/Mazars.

Van Loye G. (1998), Finance et théorie des organisations, *Economica*, pp. 162-163.

Williamson O.E. (1975), *Market and Hierarchies : Analysis and Anti-Trust Implications*, Free Press, New York.

Wright P.M., Mac Mahan G.C. et Mac Williams A. (1994), « Human Ressources and Sustained Competitive Advantage : A ressource-Based Perspective », in *International Journal of Human Ressource Management*, Vol. 5, n°2., pp. 301-326.