

L'AUDIT SOCIAL ET L'HYPOTHESE IMPLICITE DE L'EXISTENCE D'UN DYSFONCTIONNEMENT STRUCTUREL INCOMPRESSIBLE CORRELE AUX PRATIQUES PROFESSIONNELLES D'INVESTIGATION

François ECOTO¹

Professeur titulaire au CRESPA.

Enseignant-Chercheur ISEOR (Université Lyon 3).

Résumé

Nous pensons que tout audit social est porteur d'un nombre incompressible de dysfonctionnements résultant de la forme et contenu de son argumentaire. Et même l'entreprise la mieux gérée du monde ne pourrait que rarement sortir indemne d'un audit social. Mais qu'appelle-t-on audit ? Et quelle différence avec les notions connexes telles que l'évaluation, mesure, diagnostic et analyse ?

L'audit permet de certifier que les comptes annuels sont réguliers, sincères et qu'ils donnent une image fidèle du patrimoine de l'entreprise, de sa situation financière et du résultat de l'exercice. Il sert à contrôler la conformité et la pertinence par rapport à des dispositions législatives, réglementaires et par rapport à des recommandations et normes publiées par des organismes professionnels. **L'évaluation**, par contre, consiste à formuler un jugement de valeur portant sur un objet, une personne ou une action par le moyen d'une confrontation entre deux séries de données : des données de faits constituées par un ensemble d'informations concernant l'objet, la personne ou l'action à évaluer ; et des données qui sont de l'ordre de l'idéal, du devoir-être (critères, normes, modèles) et qui concernent la réalité à évaluer (objet, personne, ou action). La problématique de l'évaluation n'est pas celle de l'objectivité (livrer l'objet tel qu'il est) mais de la pertinence. **La mesure**, de son côté, est l'opération par laquelle on met en correspondance des données matérielles qualitativement définies (des objets) et des systèmes d'unités qui s'y appliquent (des nombres) tandis que **le diagnostic** rapproche les différents symptômes pour mettre en exergue les syndromes et reconnaître la famille pathologique. Quant à **l'analyse**, elle décompose, dissèque les phénomènes pour ensuite dégager les points forts et les points faibles.

Mots clés : Audit – Evaluation – Mesure – Diagnostic – Analyse

¹ Docteur ès Sciences de Gestion, Docteur en Sciences Economiques, Docteur en Philosophie Appliquée, Agrégé en Sciences Commerciales, Diplômé HEC, Diplômé de l'Ecole Supérieure des Sciences Commerciales Appliquées, Ancien Elève de Préparation Aux Grandes Ecoles du Lycée du Parc de Lyon.

Introduction

Le contexte et les circonstances dans lesquelles se pose la nécessité d'un audit sont à la fois variés et polyformes. Il y a une soixantaine d'années, l'une des principales erreurs que redoutaient les entreprises résidait dans la peur d'être reprochées de mal tenir la comptabilité, ne serait-ce que vis-à-vis du fisc.

Celles-ci craignaient, en effet :

- qu'un mauvais décompte des produits fabriqués ou qu'une mauvaise tenue des stocks ne vînt fausser les résultats de fin d'année,
- que des saisies erronées et l'absence de pointage des heures travaillées, chômées, heures normales, complémentaires, n'induisaient des erreurs dans l'élaboration de la fiche de paie, et le décompte des congés payés,
- que le manque de régularité, de rigueur et de professionnalisme dans la facturation ne retardât les paiements, et n'entraînât des pertes de chiffres d'affaires.

Aussi vit-on se développer dans les années cinquante, les services d'audit interne afin de prévenir les risques comptables et financiers, et de préparer les missions annuelles des commissaires aux comptes.

Avec le développement de la consommation de masse des années quatre-vingts, le client est placé au centre des préoccupations de l'entreprise ; sa fidélisation devenant un facteur de différenciation ; et sa perte ou défection comme un « trou financier » voire un risque financier important. La qualité du produit et du service devient donc un moyen incontournable permettant d'attirer le client, de le garder et de le fidéliser. D'où la nécessité pour l'entreprise de s'assurer qu'elle peut garantir en permanence à sa clientèle la quantité de produits et de services dont elle a besoin avec, par ailleurs, une qualité irréprochable. De là, se développèrent des audits de qualité centrés sur les processus de production de l'entreprise.

Plus récemment, les thèmes de respect de l'environnement ont fait leur apparition. Le risque de famine et de pénurie alimentaire étant écartés dans les pays industrialisés, ce sont les nuisances résultant de l'activité économique sur lesquelles se focalise l'attention de l'opinion publique ; le bruit et les pollutions de tout genre devenant désormais, à tort ou à raison, les boucs émissaires et source de toutes les pathologies et de tous les maux dont souffre la Société. Ce qui a poussé nombre d'entreprises à créer des structures et programmes particuliers de contrôle et d'audit doublés d'un système de management environnemental.

Aujourd'hui, dans la mesure où l'opinion publique est désormais plus sensibilisée, les entreprises sont confrontées à de nouveaux problèmes tels que les questions d'éthique des affaires ; le rapport qualité/prix; la façon dont les produits et services ont été produits afin d'éliminer de leurs achats les produits des entreprises qui font travailler les enfants ou qui font travailler leur personnel dans des conditions inhumaines. Des associations de consommateurs, les ONG les syndicats et les associations de chefs d'entreprises font pression pour l'adoption de chartes de bonne conduite, et pour l'élaboration de normes garantissant, à la fois, le respect minimal des droits fondamentaux des travailleurs et de l'éthique des affaires.

C'est ainsi que l'audit social est né durant les années quatre-vingts et a rejoint la liste déjà longue des audits² au service du management des entreprises.

Mais qu'appelle-t-on audit ? Et qu'est-ce qui le différencie des autres notions connexes et souvent sujettes à confusion tels que : l'évaluation, mesure, diagnostic, analyse ?

L'audit (D. Batude, 1997) permet de certifier que les comptes annuels sont réguliers, sincères, donnent à la fois une image fidèle du patrimoine de l'entreprise, de sa situation financière et du résultat de l'exercice. Pour accomplir sa mission, l'auditeur doit respecter les dispositions législatives et réglementaires ainsi que les recommandations et les normes publiées par les organismes professionnels. Et en cas de faute, sa responsabilité peut être engagée selon le cas, sur le plan civil, pénal et disciplinaire.

Suivant le lexique de gestion (Daloz, 1991), il s'agirait d'une activité de contrôle et de conseil. L'audit de gestion certifierait la régularité des comptes d'une société ou d'une institution. Il proposerait des mesures destinées à améliorer le fonctionnement de l'entreprise, si ce dernier est jugé incorrect. Avec l'institution du bilan social, on parlerait donc d'audit social. D'où la définition générale suivante du même lexique : « l'audit, quel que soit son domaine, a pour tâche d'entreprendre des investigations systématiques afin de dégager l'efficacité réelle dans le domaine d'une organisation et de ses dirigeants. L'auditeur peut être interne, salarié de l'entreprise ou externe, entreprise de conseil ».

L'audit social (l'IFACI, IAS, 2000) serait donc « un audit appliqué à la gestion et aux modes de fonctionnement des personnes dans les organisations qui les emploient, ainsi qu'au jeu de leurs relations internes et externes ».

L'évaluation, par contre, consiste à formuler un jugement de valeur portant sur un objet, une personne ou une action par le moyen d'une confrontation entre deux séries de données : des données de faits constituées par un ensemble d'informations concernant l'objet, la personne ou l'action à évaluer ; et des données qui sont de l'ordre de l'idéal, du devoir être (critères, normes, modèles) et qui concernent la réalité à évaluer (objet, personne, ou action). La problématique de l'évaluation n'est pas celle de l'objectivité (livrer l'objet tel qu'il est) mais de la pertinence. Ainsi le propos de l'évaluateur n'est pas de mesurer un objet, mais de dire dans quelle mesure un projet a été ou non réalisé.

La mesure, de son côté, est l'opération par laquelle on met en correspondance des données matérielles qualitativement définies (des objets) et des systèmes d'unités qui s'y appliquent (des nombres) tandis que **le diagnostic** rapproche les différents symptômes pour mettre en exergue les syndromes et reconnaître la famille pathologique. Quant à **l'analyse**, elle décompose, dissèque les phénomènes pour ensuite dégager les points forts et les points faibles.

Ainsi le propos de l'évaluateur n'est pas de mesurer un objet, mais de dire dans quelle mesure un projet a été ou non réalisé. Aussi, comme nous l'avons déjà souligné plus haut, la

² L'audit des commissaires aux comptes ou audit externe légal ; l'audit interne ou par un membre ou un groupe de l'entité auditée ; l'audit externe hors commissaire aux comptes ou audit par les cabinets conseils ; audit comptable financier ; l'audit opérationnel d'efficacité et d'efficience ; l'audit de direction ou du management ; l'audit thématique ou transverse ; l'audit social ; l'audit environnemental ; l'audit de la maintenance ; l'audit du management de la sécurité ; l'audit des systèmes d'information, l'audit de qualité ; audit de l'emploi, audit des rémunérations, audit de l'aménagement des temps, audit de la formation professionnelle, audit de la culture d'entreprise, audit du bilan social, audit du recrutement, et la liste n'est ni limitative ni exhaustive.

problème de l'évaluation n'est pas celle de l'objectivité c'est-à-dire livrer l'objet tel qu'il est, mais de la pertinence c'est-à-dire congruence avec ses objectifs et son objet.

L'intérêt, l'utilité et les enjeux de ce concept sont évidents : l'audit social permet, entre autres, de déterminer si les ressources de l'entreprise lui permettront non seulement de saisir les opportunités de l'environnement qui se présenteront, mais également si elles lui permettront de faire face aux menaces. Ce qui aboutit implicitement à l'inventaire des forces et faiblesses de l'entreprise. Nous n'oublions pas non plus que le champ de l'audit social peut être appréhendé suivant les critères de niveaux et de domaines (R. Vatier, in « Les règles de l'audit social », Enseignement et Gestion, FNEGE, 1980 ; P. Candau, L'audit social, Vuibert, 1986).

- Suivant le *critère de niveaux*, on aurait : l'audit de conformité, l'audit de procédures et l'audit d'efficacité du pilotage social.
- Suivant le *critère des domaines* de l'audit social, ce dernier regrouperait selon R. Vatier et P. Candau (ibid), l'ensemble des préoccupations qui naissent des interactions des individus ou de groupes d'individus avec leur environnement interne et externe. C'est ainsi que l'audit des politiques sociales traitera, par exemple, de l'emploi, des rémunérations, conditions de travail, de l'hygiène et de la sécurité, de la formation, des relations professionnelles, des activités sociales et culturelles, de l'information et de la communication.

Aussi pour construire notre **fil conducteur**, nous partons du constat selon lequel tout audit social, quel qu'il soit, et quel que soit son domaine d'intervention et les pratiques professionnelles au sein de l'entreprise auditée, ne peut aboutir fatalement qu'à la découverte d'un dysfonctionnement lié à la structuration même de l'argumentaire et du mode de questionnement utilisé. Autrement dit, il n'y a pas d'audit sans découverte de faute latente ou explicite.

D'où notre **problématique**, à savoir : « l'audit social peut-il se solder par un zéro faute ou par un zéro dysfonctionnement » ?

Une pré-réponse ou **hypothèse centrale** à cette question serait que le résultat de l'audit est contingent à la structuration des pratiques professionnelles en vigueur et aux objectifs privilégiés par le cabinet d'audit chargé de l'audit.

Aussi, après avoir :

- rappelé le contexte et circonstances dans lesquelles s'opère l'audit,
 - esquissé une explicitation du concept comparativement aux autres notions assez proches
 - souligné l'intérêt, l'utilité et les enjeux
 - annoncé le fil conducteur, la problématique, et l'hypothèse centrale,
- nous nous proposons donc d'organiser le corpus théorique de cette étude tout à fait exploratoire en deux parties : La méthodologie et résultats (1) et l'approfondissement des notions d'audit, évaluation, diagnostic, mesure et analyse (2).

1. Méthodologie/Résultats – Discussion

1.1. Données d'observations

Les données d'observation auxquelles nous nous référons sont celles contenues dans les d'argumentaires des praticiens et que nous nous sommes efforcés d'extraire avec tout l'arbitraire que peut comporter une telle opération. Ce sont des données qualitatives susceptibles de générer par la suite des données quantitatives sur lesquelles pourraient s'accorder les chercheurs et les praticiens pour établir ou infirmer l'hypothèse selon laquelle, il existe toujours dans tout audit social un niveau minimal incompressible de dysfonctionnements. Pour cela, nous nous sommes basés sur cinq argumentaires de cinq cabinets différents d'audit social, argumentaires soumis à trois entreprises de la Région Rhône Alpes en quinze ans d'existence. Les cinq argumentaires des cinq cabinets d'audit social seront notés respectivement C1, C2, C3, C4, C5, par commodité et clarté de l'exposé. Pour savoir si le nombre de dysfonctionnements relevés dépendrait de l'argumentaire du cabinet d'audit ou plutôt de la structure et qualité du management de la société auditée, nous avons demandé à trois entreprises auditées de nous rappeler grosso modo le nombre de dysfonctionnements relevés par chacun des cabinets à partir de leur argumentaire durant leur passage. Les résultats obtenus sont résumés dans le tableau ci-dessous :

Tableau 1 : Collecte de données d'observations

Type d'entreprise	C1	C2	C3	C4	C5
Entreprise connaissant des problèmes et attendant l'audit social comme remède (I)	6	10	19	19	1
l'entreprise auditée « a priori sans problème et ayant déjà fait appel à un cabinet d'audit social (II)	3	18	13	13	7
l'entreprise auditée a priori sans problème avec changement récent de direction (III)	8	12	15	18	1

1.2. Descriptif des argumentaires des professionnels C1, C2, ... C5 de l'audit social choisis pour les besoins de l'étude exploratoire

C1 : Cabinet spécialisé dans le « le contrôle de direction »

1) Existe-t-il une politique de personnel ? 2) Qui établit cette politique : Conseil d'Administration, Comité de direction, Directeur des RH ? 3) Existe-t-il des objectifs pour le département RH ? 4) Sont-ils révisés régulièrement ? Par qui ? 5) Quelle est la structure de l'activité : Service du Personnel et Services sociaux ? 6) Existe-il un plan de développement du personnel à moyen terme ?

C2 : Cabinet spécialisé sur « l'audit organisationnel ». 1) Organigramme à jour ? 2) Descriptif des postes corrects ? 3) Responsabilisation et délégation d'autorité ? 4) Proportion de personnel cadre par rapport au nombre total d'employés ? 5) Responsabilité pour l'embauche et le licenciement ? 6) Procédure pour l'évaluation du personnel. Est-elle appliquée ? 7) Politique de formation et de promotion ? 8) Nombre d'heures de travail normal et moyen par catégorie et par activité ? 9) Echelonnement des heures de travail ? 10) Dossiers et fichiers de personnel, utiles, nécessaires, à jour ? 11) Règles pour la rétention et destruction des dossiers de personnel ? 12) Sécurité de l'information ? 13) Immatriculation par département ?

C3 : Cabinet spécialisé dans « l'audit paie et efficacité » : 1) Existence d'une grille de salaires dans l'entreprise ? 2) Méthodes utilisées pour le calcul et la recommandation des primes. Pourquoi ? 3) Politiques sur les avantages en nature : voiture, téléphone, logement, cantine/restaurant ? 4) Salaire moyen : tout personnel, par catégorie ? 5) Chiffre d'affaires par employé ? 6) Valeur ajoutée par employé ? Différentiel de salaire entre directeur, cadres, non cadres ?

C4 : Cabinet spécialisé dans « le recrutement/sélection » : 1) Qui est le responsable du recrutement des cadres, non cadres, directeurs, PDG ? 2) Qui décide du nombre de salariés ? 3) Existe-t-il des plans de recrutement temporaire ? 4) Etudie-t-on régulièrement le marché du travail ? 5) Qui autorise les recrutements ? 6) Les relations/communications entre le personnel et les départements sont-elles satisfaisantes ? 7) Quel genre de publicité utilise l'entreprise : interne, externe ? Est-elle efficace ? 8) Existe-t-il un document standard d'application ? 9) Comment décide-t-on pour un candidat : qualifications, tests, psychologie, graphologie, tous les candidats ou simplement les cadres ? 10) Quel est le coût unitaire de recrutement d'un salarié cadre ou non cadre ? 11) Vérifie-t-on après la validité des sélections ? 12) Existe-t-il une procédure d'accueil du nouveau salarié dans l'entreprise ?

C5 : Cabinet spécialisé dans « l'audit –relations avec le Personnel » : 1) Histoire des relations avec les syndicats, avec le comité d'entreprise ? 2) Les employés sont-ils informés des développements les plus importants dans l'entreprise : changement de direction, OPA, explication des résultats, fermeture d'une usine ou d'une activité, objectifs de l'entreprise, nouveaux produits, nouvelles filiales ? 3) Existe-t-il un journal de l'entreprise ou de la direction : objectifs, utilité, coût ? 4) Efforts faits pour augmenter l'intérêt du travail : taylorisme ou hetzbergisation ? 5) Taux de roulement du personnel ? 6) Analyse des raisons invoquées pour quitter l'entreprise ? 7) Existence de procédures de discipline dans l'entreprise ? Appliquée par qui ? 8) Existe-t-il encore une carte d'identité interne ? Pourquoi ? 9) Politique de retraite et pré-retraite : complément de traitement, actualisation ? 10) Relations sociales à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise : sportives, culturelles, ou autres ?

1.3. Résultats – Discussion

1.3.1. Application de l'analyse en composantes principales sur le tableau 1

Type d'entreprise	Moyenne	Ecart-type
I	11	7,127
II	10,8	5,231
III	10,8	5,913

1.3.2. Elaboration de la matrice M des variables centrées réduites

-0,702	-0,140	1,122	1,122	-1,403
-1,491	1,376	0,421	0,421	-0,726
-0,474	0,203	0,710	1,218	-1,657

1.3.3. Détermination de la matrice V avec des variances covariances

Où $V = M \times M'$ avec M' = transposée de M. La matrice V est à 1/5 près la matrice des variances covariances.

Cette matrice v est donc la suivante :

5	2,8164	4,7933
2,8164	5	3,0006
4,7933	3,0006	5

1.3.4. Valeurs propres et vecteurs propres

On appelle vecteur propre d'une matrice V, un vecteur ligne X tel que $XV = aX$ avec « a » un coefficient appelé valeur propre.

Après résolution de l'équation caractéristique, on trouve comme valeurs propres:

$$a_1 = 12,15 \text{ et } a_2 = 2,644$$

$$\text{Associées aux vecteurs propres : } X_1 = (0,609 \ 0,498 \ 0,616) \quad X_2 = (-0,385 \ 0,865 \ -0,319)$$

Les composantes de ces deux vecteurs propres déterminent naturellement les deux axes principaux sur lesquels seront projetés les points, les valeurs propres de leur côté permettant de calculer la part de la variance totale expliquée par les deux axes.

1.3.5. Calcul de la variance totale

La variance totale est égale à la trace de la matrice des variances covariances V c'est-à-dire la somme des éléments de sa diagonale principale : $\text{Trace}(v) = 5 + 5 + 5 = 15 = \text{variance totale}$

1.3.6. Part de la variance expliquée par chaque axe factoriel

Variance expliquée par le premier axe : $a_1 / \text{Trace}(v) = 12,15 / 15 = 81\%$

Variance expliquée par le second axe : $a_2 / \text{Trace}(v) = 2,644 / 15 = 17,60\%$

Donc le premier et le second axe expliquent à eux deux 98,60% de la variance totale ou inertie ou de l'information totale (=81%+17,60%)

1.3.7. Coordonnées des différents cabinets d'audit social C1, C2, ... C5 sur les deux axes factoriels

Pour trouver les coordonnées des cabinets d'audit social sur chaque axe factoriel, on multiplie chacun des deux vecteurs propres X1 et X2 par la matrice M des variables centrées réduites de départ, soit respectivement : X1.M et X2.M, d'où le tableau des coordonnées T2 ci-dessous :

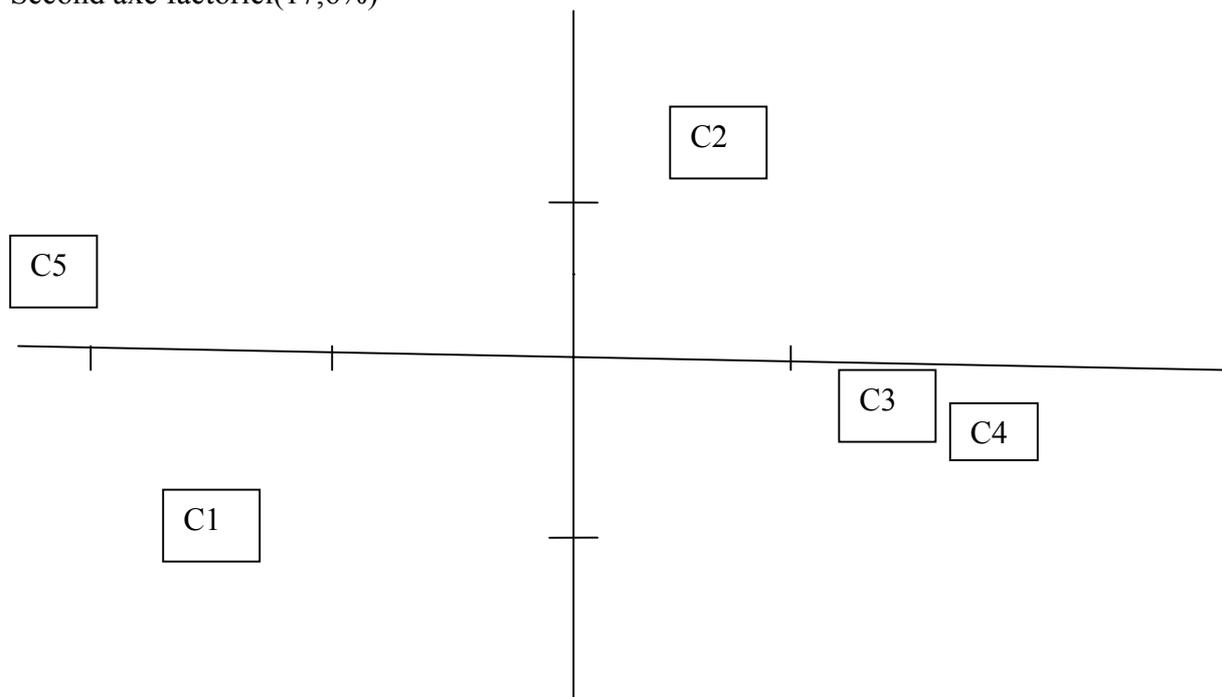
Axes factoriels	C1	C2	C3	C4	C5
Axe factoriel1 (X1.M)	-1,462	0,726	1,33	1,64	-2,239
Axe factoriel2 (X2.M)	0,869	1,18	-0,295	-0,458	0,441

1.3.8. Représentation graphique dans le plan des deux premiers axes factoriels

Nous représentons ensuite sur le plan déterminé par les deux axes factoriels, les coordonnées des cinq cabinets d'audit social. En ramenant ainsi à deux dimension les données du tableau 1 de départ, nous expliquons $81\% + 17,6\% = 98\%$ de la variance totale ou inertie totale, la perte de l'information étant très faible, à savoir : $100\% - 98,6\% = 1,4\%$

Figure 1 : Représentation graphique des cabinets d'audit social en « Analyse en composantes principales »

Second axe factoriel(17,6%)



1.3.9. Discussion/Interprétation

Sur le premier axe factoriel qui contient 81% de l'information totale s'opposent très nettement deux groupes : (C2, C3,C4) et (C1, C5). Ce qui semblerait montrer qu'il y aurait une certaine homogénéité de résultats dans chacun des deux groupes par rapport aux critères proposés (type d'entreprise auditée).

Les composantes du vecteur propre sont toutes positives et relativement proches, ce qui tendrait à montrer que les trois types d'entreprises auditées contribuent dans le même sens et de façon à peu près égale à la détermination de cet axe.

Sur le second axe factoriel qui contient 17,6% de l'information, on distingue des cabinets d'audit social plus attirés par l'entreprise de type II (l'entreprise auditée « a priori sans problème et ayant déjà fait appel à un cabinet d'audit social) que par les deux autres types I (Entreprise connaissant des problèmes et attendant l'audit social comme remède) et III (l'entreprise auditée a priori sans problème avec changement récent de direction). Les composantes du vecteur propre confirment cette interprétation : le critère II avec un coefficient positif élevé a sur cet axe une contribution qui va en sens inverse de celle des deux autres critères I et III.

On peut donc émettre l'hypothèse que qu'il existe toujours un niveau incompressible de dysfonctionnements que révélera un audit social indépendant de la nature de l'entreprise mais lié à la présence de l'audit social et à son argumentaire, sans que cela ne soit généralisable sans réserve.

2. Prolongement et extension théoriques : convergences, divergences, spécificités des concepts d'audit, évaluation, mesure, diagnostic, analyse

2.1. Un synopsis théorique des concepts d'audit, évaluation, mesure, diagnostic et analyse : exégèse

2.1.1. L'audit

L'audit recouvre, dans les faits, un champ assez large. Il consiste, d'une façon générale, en un examen mené par un observateur professionnel sur la manière dont est exercée une activité par rapport à des critères spécifiques à cette activité. L'audit financier est sans doute l'aspect le plus connu, parce que le plus ancien. Il a eu, en effet, un développement comparable à celui de la comptabilité.

Visant à l'origine, la recherche de la fraude et de l'erreur, l'audit comptable s'est, à partir de ce siècle, orienté vers l'émission d'une opinion sur la validité des états financiers. Apparue en Italie au 16^e siècle, il s'est développé en Europe et a connu une véritable expansion avec une forte impulsion anglo-saxonne au 20^e siècle. La notion d'audit s'est ensuite étendue à de nombreux aspects du fonctionnement de l'entreprise, au point que l'on parle aujourd'hui, d'audit social, d'audit juridique, d'audit industriel et même d'audit de qualité.

L'audit comptable et financier a été défini en France et sur le plan international par les diverses organisations professionnelles. Ces organisations veillent à la détermination de règles

professionnelles, à leur constante amélioration et à leur respect par ceux qui exercent le métier : les auditeurs ou réviseurs comptables pour utiliser un terme non anglo-saxon.

D'après L'OECCA³, l'audit est examen auquel procède un professionnel compétent indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et sincérité du bilan et des comptes de résultat d'une entreprise

Pour l'IFAC⁴ l'audit est le contrôle de l'information financière émanant d'une entité juridique et effectué en vue d'exprimer une opinion sur cette information.

Et tout récemment, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) a pris le parti d'adopter le terme d'audit dans les modèles de rapport des commissaires aux comptes et en donne la définition suivante : un audit consiste à examiner, par sondage, les éléments probants justifiant les données contenues dans les comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour « l'arrêté des comptes » et à apprécier leur présentation d'ensemble.

Une distinction mérite d'être faite, cependant, entre l'audit légal et l'audit contractuel. L'audit légal est celui exercé par le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission telle que définie par la loi, alors que l'audit élargi ou audit contractuel est celui réalisé par un auditeur externe de manière régulière ou pour répondre à des besoins spécifiques. S'agissant, maintenant, de l'audit et des missions de l'expert comptable, il convient de noter que les travaux de l'auditeur légal ou du commissaire aux comptes ne se confondent généralement pas avec ceux de l'expert comptable à qui peut être confiée par une entreprise ne disposant pas de ressources internes, une mission d'établissement ou d'examen des comptes annuels. Certes, l'expert comptable, en tant que professionnel indépendant et ayant par ailleurs la qualité de commissaire aux comptes, se doit de respecter les normes professionnelles et peut fournir une attestation à la fin de ses travaux. Mais la mission qui lui est confiée, d'amplitude variable, se distingue bien souvent de la mission d'audit. L'expert comptable peut se voir confier trois types de mission : mission de présentation, mission d'examen et mission d'audit.

Les deux premières missions se distinguent nettement des missions d'audit. L'attestation délivrée par l'expert comptable le précise alors clairement. La mission de présentation constitue une simple mise en forme de données comptables fournies par l'entreprise. La mission d'examen comporte, en outre, des contrôles généraux de cohérence des comptes ainsi établis. La troisième mission, quant à elle, est une mission complète de révision contractuelle. Elle peut être confiée volontairement par l'entreprise à un expert comptable si elle choisit spontanément d'en désigner un, la fonction de commissaire aux comptes étant incompatible avec celle d'expert comptable de l'entreprise. Cette incompatibilité prévue par la loi repose sur le principe d'indépendance suivant lequel le contrôleur ne peut être en même temps l'objet du contrôle.

Notons au passage la distinction entre auditeur externe et auditeur interne. Les groupes ou sociétés de taille significative ont souvent cherché à renforcer leur propre dispositif de contrôle en créant en leur sein même un service spécifique. Ce service appelé service d'audit interne, est généralement rattaché à la direction générale afin de préserver son indépendance aux autres services de la société ou du groupe. Son rôle est de définir et/ou de veiller à la définition de procédures de contrôle interne satisfaisantes au sein de l'entreprise, à leur diffusion et à leur correcte application. L'auditeur interne fait partie intégrante de l'entreprise par opposition à l'auditeur légal ou contractuel ou auditeur externe. Bien que les conditions

³ Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés

⁴ International Federation of Accountants

d'intervention et de travail soient différentes, les auditeurs internes et externes visent le même objectif : la conformité à la réalité et la fiabilité des comptes.

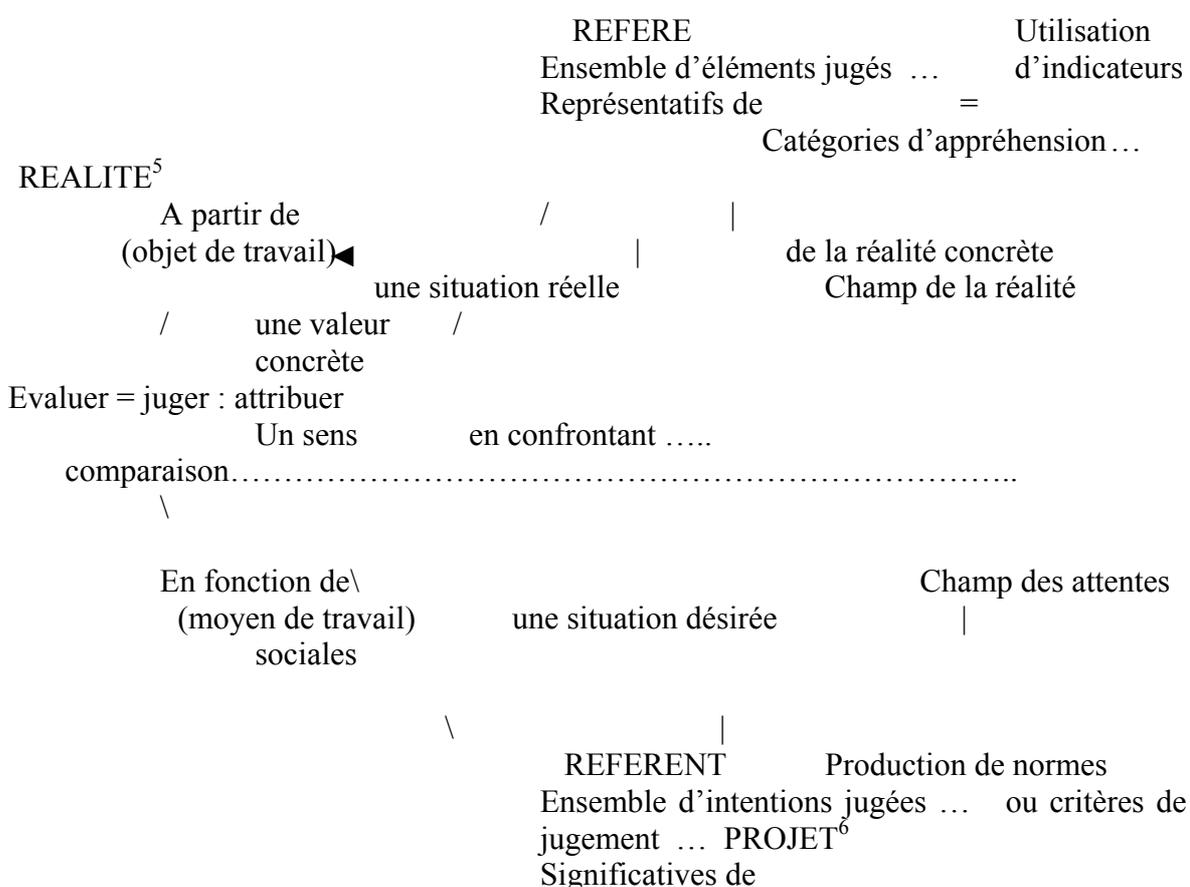
2.1.2. L'évaluation

L'évaluation proprement dite repose sur le traitement, l'analyse et l'interprétation des informations recueillies en regard du référent par comparaison ou mise en correspondance de celui-ci au référé. L'évaluation transforme ainsi la représentation factuelle d'un objet en une représentation normée. On passe d'un jugement de fait à un jugement de valeur aboutissant ainsi à une nouvelle représentation du réel à partir de celle que constituait le référé. L'évaluation est une activité d'élaboration conceptuelle et non une activité directement opératoire. C'est un moyen d'éclairer une prise de décision.

Le terme « évaluation » recouvre d'ailleurs une démarche itérative et rétroactive qui va de la fixation d'objectifs à l'appréciation de leur atteinte. Et toute démarche d'évaluation semble devoir en fait : partir de la définition d'objectifs, décrire le plus précisément possible les activités visant à atteindre ces objectifs, définir des procédures permettant d'effectuer des tâches nécessaires à l'atteinte des objectifs soumises au contrôle interne lui-même justiciable d'un audit interne ou externe, définir des indicateurs facilitant la mesure des effets de chaque activité, détecter l'effet d'éventuels facteurs externes et/ou de faits imprévisibles lors de la fixation de l'objectif afin de pouvoir permettre de porter un jugement de valeur ou une appréciation qui sera le cœur de l'évaluation.

Cependant, le concept d'évaluation a évolué et tendrait à devenir une appréciation (N. Sillamy, 1980) du mérite, une appréciation des capacités ou de la valeur personnelle d'un sujet considéré dans une situation donnée et/ou par rapport à la moyenne de ses pairs. Mais si nous nous en tenons à cette définition, nous ne sommes pas plus avancés, car cette approche introduit des notions trop abstraites telles que celles de « mérite, capacité, valeur professionnelle », induisant par la même occasion une notion globale de l'évaluation de l'individu, c'est-à-dire des résultats de travail et de ses aptitudes.

Figure n° 2 : Double articulation dans l'opération d'évaluation



Référé : constitué par l'ensemble des observables à travers lesquels le réel concret est saisi, et construit à l'aide d'instruments d'observation (les outils d'évaluation) qui servent ainsi à produire de l'information pour l'évaluation

Référent : est un modèle « idéal » articulant les intentions jugées les plus significatives par référence au projet, et à partir desquelles vont se dégager des normes et critères

2.1.3. Mesure

Mesurer, c'est assigner un nombre à un objet ou à un événement selon une règle logiquement acceptable. Il doit y avoir correspondance entre les propriétés qui régissent les relations entre les choses et celles qui régissent les relations entre les nombres. La mesure est une opération de saisie des données. Elle apporte la précision dans la collecte des faits d'observation. A ce titre, elle pourra participer dans la construction de ce qui sera appelé le référé, mais ne constituera jamais, en tant que telle, une évaluation puisque celle-ci sera le produit de la comparaison du référé (ensemble des données d'observation) avec le référent, système d'interprétation des données saisies.

⁵ Réalité (situation concrète observée ; données de fait ; ce qui s'est concrètement produit)

⁶ Projet (intention de changement ; données de devoir être ; ce qui est idéalement souhaité ou attendu)

2.1.4. Diagnostic

Le diagnostic correspond à l'identification non seulement des facteurs clés de succès ou d'optimisation des ressources de l'entreprise mais également des dysfonctionnements ou anomalies dont souffre celle-ci, à partir d'un ensemble de symptômes ne permettant pas de connaître par anticipation les causes.

G. Brown pense que le mot diagnostic est en principe réservé à la médecine, mais que dans l'industrie, on procède souvent à des analyses d'entreprises ayant pour but de faire ressortir les défauts.

Pour Ph. Lorino, le diagnostic correspondrait à une capacité d'analyse et de compréhension de la performance. Diagnostiquer serait se rattacher aux causes. Il s'agirait donc d'identifier les leviers d'action les plus efficaces.

Par contre pour J.P. Thibaut, le diagnostic global est le modèle de base qui analyse l'entreprise dans une perspective globale à travers ses fonctions et son organisation et qui débouche sur des propositions d'amélioration. Les informations recueillies permettant aux principaux responsables d'orienter leur action pour améliorer la performance de l'entreprise.

C. Bottin qualifie le diagnostic de méthode particulière d'accès à la connaissance identifiant la situation présente et préparant la détermination d'objectifs d'action.

Enfin, pour A.C. Martinet, le diagnostic s'appuie sur l'analyse mais s'en distingue nettement. Il suppose appréciation, jugement et en définitive, prise de responsabilité de celui qui le pose.

2.1.5. L'analyse

C'est une désagrégation voulue et accomplie dans le but d'étudier séparément chacune des parties d'un tout et de tirer de cette étude des déductions rigoureuses pour la suite.

Analyser, c'est décomposer, disséquer les phénomènes, élaborer les points forts et faibles, repérer les inter-relations, identifier les signes, examiner, classer.

2.2. Etude comparée des concepts d'audit, évaluation, mesure, diagnostic et analyse

2.2.1. Points de convergence

2.2.1.1. Relativement à la démarche

Qu'il s'agisse de l'audit, de l'évaluation, de la mesure, du diagnostic ou de l'analyse, certaines questions récurrentes se posent toujours, à savoir : en vue de quoi veut-on auditer, évaluer, mesurer, diagnostiquer, ou analyser ? Pour quels coûts et quels gains ? Et sous quelles conditions et dans quel cadre ? Qui en est le bénéficiaire ou le commanditaire ? Sous quel aspect le commanditaire souhaite-t-il essentiellement être informé ? Sur quel type de questions importe-t-il de mettre l'accent ? Vers quel type de décision converge-t-on, et dans quel contexte la demande s'inscrit-elle ? Autrement dit, qui va s'approprier du jugement de valeur et pourquoi faire ? Quelle est la personne qui aura accès à l'information recueillie et traitée ? En d'autres termes, les concepts « A (audit), E (évaluation), M (mesure), D (diagnostic), An (analyse) » nécessitent que l'on se préoccupe au moins des six facteurs invariants suivants : l'objet : problème d'entreprise ? Problème de recherche ? Problème marketing, comptable, stratégique, problème de gestion ? La qualité et nature de l'information attendue : son coût, son accessibilité, rapidité, fiabilité, finesse, sa durée de vie, pertinence, précision (justesse et fidélité), son caractère d'exhaustivité et son degré d'autonomie ? Le type de questions souhaitées ou argumentaire de référence ? La nature de la décision préfixée ainsi

que le contexte ou circonstances ? Les conditions d'accessibilité à l'information recueillie ? Le coût et gain associés ?

Par ailleurs, il y a souvent une confusion entre : « audit, diagnostic, et analyse » comme il en est de même pour « évaluation et mesure », confusion qu'il conviendra de lever par une étude empirique approfondie.

A la question « audit, évaluation, mesure, diagnostic, analyse : quels contours ? », notre premier réflexe a été de nous tourner vers les publications disponibles traitant du sujet. Mais alors, force a été de convenir que des publications traitant simultanément de ces thèmes étaient inexistantes, la comparaison des différents concepts étant une problématique peu convoquée en sciences de gestion.

Notre première démarche a donc consisté à nous orienter vers les principaux intéressés, à savoir: les experts comptables, les analystes financiers, les auditeurs, les dirigeants recruteurs. Elle a ensuite consisté à décrypter les arguments que ces professionnels mettent en avant lorsqu'ils parlent d'audit, d'évaluation, de mesure, de diagnostic, et d'analyse. Aussi avons-nous collecté les discours tenus par les intéressés ; étudié analytiquement le vocabulaire employé ; chercher à identifier les critères récurrents les plus importants de manière à commencer à esquisser une délimitation des contours de leurs pratiques habituelles, et pouvoir ainsi dégager les convergences, divergences et spécificités.

2.2.1.2. Relativement à la création de valeur

Contrairement à ce que beaucoup croient, bien que bornés par les normes professionnelles, l'audit, l'évaluation, la mesure, le diagnostic et l'analyse peuvent être tous considérés, dans un certain sens et par certains côtés, comme faisant partie intégrante des méthodes de créativité, de rationalisation, de conception, d'exploration et de recherche d'idées : *Méthodes de créativité* : la nécessité d'une compréhension générale de l'entreprise auditée, le besoin de comprendre son activité et son langage amènent les cabinets d'audit à diversifier leur recrutement. Celui-ci, à l'origine plutôt ciblé sur les élèves des écoles de commerce tend à rechercher aujourd'hui également des collaborateurs de formation scientifique (ingénieurs, informaticiens, actuaires...), susceptibles de mieux comprendre les processus industriels et d'avoir un langage commun avec les interlocuteurs. C'est ainsi que bon nombre de cabinets utilisent le brainstorming pour générer un grand nombre d'idées nouvelles, ou la synectics pour susciter par analogie des idées nouvelles.

Méthodes de rationalisation : « l'A, E, M, D, An » fait appel, comme les méthodes scientifiques de rationalisation :

- . à la clarification des objectifs afin d'explicitier les objectifs et sous-objectifs et les relations qui les lient (arbre des objectifs)
- . à la définition des fonctions afin de délimiter les frontières du système à concevoir (analyse fonctionnelle)
- . à la définition des performances ou spécifications techniques et économiques à atteindre
- . à la création et évaluation d'alternatives afin d'évaluer et comparer les différentes solutions alternatives.

Méthodes d'exploration des situations de conception : établissement des objectifs, documentation, recherche d'anomalies visuelles, questionnaire, recherche sur le comportement des utilisateurs, identification des actions qui seraient susceptibles d'apporter des changements non souhaités mais qui sont trop difficiles à comprendre (systemic testing), sélection d'une échelle de mesure.

2.2.1.3. Relativement au rythme d'intervention

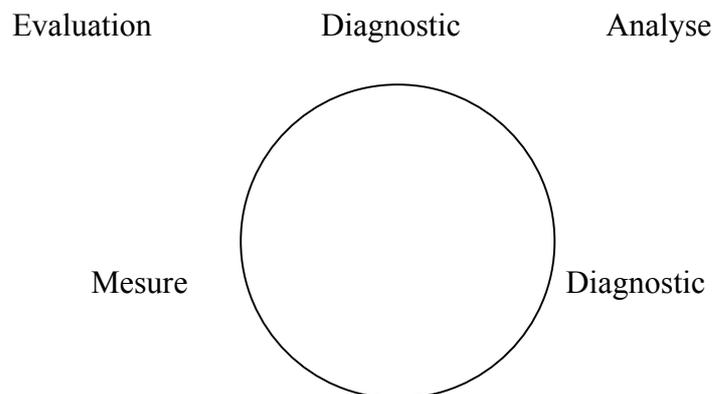
L'audit, l'évaluation, la mesure, le diagnostic et l'analyse ont un caractère discontinu, et sont souvent annuels, semestriels ou trimestriels.

2.2.2. Points de divergence

L'audit apparaît plus comme une opération d'inventaire ayant pour but de dresser un état des lieux de la situation, alors que l'évaluation vise plutôt à mettre en évidence les forces et faiblesses de l'objet observé. Quant au diagnostic, il semblerait beaucoup destiné à mettre en relief les dysfonctionnements ou anomalies. L'analyse, enfin cherche à dévoiler la dimension cachée des choses. On ne peut dire avec précision lequel des cinq concepts précède ou suit l'autre, car suivant les objectifs fixés, l'un ou l'autre des cinq concepts peut comprendre les quatre autres. D'où l'idée de les faire figurer plutôt sur un cercle non orienté.

Figure n°3 : Impossible détermination de l'orientation universelle des cinq concepts

Audit



Conclusion

La notion d'audit social est implicitement basée sur l'hypothèse de l'existence d'un dysfonctionnement conscient ou inconscient. Nous pensons que l'on trouvera toujours quelque chose à redire face à l'entreprise la mieux gérée et que cela tient en partie aussi du contenu de l'argumentaire utilisé par le cabinet d'audit. Mais cette hypothèse doit être étudiée plus profondément, échantillon choisi étant très petit pour qu'une généralisation sérieuse puisse être faite.

BIBLIOGRAPHIE

BATSCH L. (2000), *Le diagnostic financier*, Economica

BENEDICT G., KERAVEL R. (1990), *Evaluation du contrôle interne*, Foucher

BRILMAN J., MAIRE C. (1988), *Manuel d'évaluation des entreprises*, Editions d'Organisation

LEVASSEUR M. (1979), « L'évaluation boursière des sociétés de croissance », in *Analyse financière*, 4 Trim.

MARION A. (1993), *Le diagnostic d'entreprise : Cadre méthodologique*, Economica, Paris

MATHE J.-C. (1990), *Diagnostic et dynamique de l'entreprise*, Editions Comptables Malesherbes

PIGE B. (2001), *Audit et contrôle interne*, EMS