

PANORAMA

AGORA VI **Bilan du capital humain en entreprise**

Est-il possible de dresser un bilan
du capital humain et,
si oui, pourquoi et comment?

Thessalonique 24-25 juin 1999

AGORA VI
Bilan du capital humain en entreprise —
Est-il possible de dresser un bilan du capital humain
et, si oui, pourquoi et comment?

Thessalonique
24-25 juin 1999

Cedefop Panorama series; 19

Luxembourg: Office des publications officielles des Communautés européennes, 2002

De nombreuses autres informations sur l'Union européenne sont disponibles sur Internet via le serveur Europa (<http://europa.eu.int>).

Une fiche bibliographique figure à la fin de l'ouvrage.

Luxembourg: Office des publications officielles des Communautés européennes, 2002

ISBN 92-896-0119-1

ISSN 1562-6180

© Centre européen pour le développement de la formation professionnelle, 2002
Reproduction autorisée, moyennant mention de la source.

Printed in Belgium

Le Centre européen pour le développement de la formation professionnelle (Cedefop) est le centre de référence de l'Union européenne pour la formation et l'enseignement professionnels. Nous livrons des informations et des analyses sur les systèmes et les politiques de formation et d'enseignement professionnels, ainsi que sur la recherche et la pratique dans ce domaine. Le Cedefop a été créé en 1975 par le règlement (CEE) n° 337/75 du Conseil.

Europe 123
GR-57001 Thessaloniki (Pylea)

Adresse postale:
PO Box 22427
GR-55102 Thessaloniki

Tél. (30) 310 490 111
Fax (30) 310 490 020
E-mail: info@cedefop.eu.int
Page d'accueil: www.cedefop.eu.int
Site web interactif: www.trainingvillage.gr

Sous la direction de:

Cedefop

Éric Fries Guggenheim, responsable de projet

Publié sous la responsabilité de:
Johan van Rens, Directeur
Stavros Stavrou, Directeur adjoint

Avant-propos

Les investissements en capital humain représentent au moins 10 % du produit national de la plupart des pays de l'OCDE si l'on tient compte des dépenses des secteurs public et privé pour l'enseignement initial et des dépenses des particuliers et des entreprises pour la formation postscolaire. Les montants investis sont tels qu'ils soulèvent d'importantes questions politiques: quels sont les montants appropriés? Comment répartir les ressources entre les différents types d'investissement en capital humain? Comment les coûts sont-ils répartis? Quelle est notamment leur incidence sur ceux qui en bénéficient le plus?

Tom Healy, OCDE

L'apprentissage tout au long de la vie est l'un des credos de ces dix dernières années. La société doit investir davantage en formation et enseignement professionnels, tout en s'assurant qu'elle obtient un retour sur ses investissements. Les entreprises sont obligées d'investir toujours plus en ressources humaines pour continuer à fonctionner. Les individus doivent de plus en plus se lancer dans une formation permanente tout au long de leur vie. Or, plus nous investissons, plus nous nous soucions de qualité et de rendement à tous les niveaux. L'établissement de rapports sur le capital humain peut-il répondre à cette préoccupation croissante?

Ce 6^e séminaire de l'un des grands lieux d'échange d'idées et d'expériences du Cedefop, Agora Thessaloniki, se penchera sur l'une des tâches les plus difficiles de cette décennie: comment faire le bilan des investissements réalisés en enseignement professionnel et en formation en entreprise? Ce bilan en vaut-il la peine?

L'objectif de la réunion est de prendre davantage conscience de l'importance qu'il y a à réaliser un rapport sur le capital humain dans l'entreprise et de discuter des conditions nécessaires pour que cette pratique profite à l'ensemble de la société, qu'elle permette d'améliorer la compétitivité des entreprises et qu'elle renforce les possibilités de travail des employés. La discussion portera notamment sur l'utilisation de ces bilans au niveau de l'entreprise, du gouvernement, des partenaires sociaux et au niveau international. Son but à long terme consiste à créer un réseau européen informel et à produire un document de réflexion qui contribue au débat national entre les partenaires sociaux. La réunion contribuera également aux travaux de la Commission européenne visant à élaborer des lignes directrices pour les États membres concernant le bilan des ressources humaines.

Mais surtout, ce séminaire vise à mieux comprendre l'articulation entre l'établissement de rapports sur les investissements en capital humain, les politiques en matière de ressources humaines et leurs résultats.

Tous les participants à la réunion auront une expérience directe de l'établissement de rapports sur le capital humain, en tant que praticiens, décideurs politiques ou chercheurs, représentant les partenaires sociaux à un niveau sectoriel, national ou international, ainsi que les

organismes publics nationaux ou internationaux. Les modérateurs et les orateurs seront des directeurs d'entreprises, des délégués syndicaux ou des chercheurs.

La réunion sera organisée en trois groupes de discussion/ateliers au niveau de l'entreprise, au niveau national et au niveau international:

- (a) établissement de rapports à l'échelon de l'entreprise: expérience et pratique de la norme Investors in People;
- (b) intérêt et position des gouvernements et des partenaires sociaux à l'égard de l'établissement de rapports sur le capital humain;
- (c) intérêt et position des organisations internationales à l'égard de l'établissement de rapports sur le capital humain.

Chacun des ateliers abordera quatre sujets principaux:

- (a) Pour quelles raisons les entreprises commencent-elles à établir des rapports systématiques sur le capital humain?
- (b) Quels éléments inclure dans les rapports sur les ressources humaines?
- (c) Devrait-il y avoir une approche normalisée? Au niveau national? Au niveau international?
- (d) Les rapports sur les ressources humaines devraient-ils être obligatoires ou facultatifs pour les entreprises?

Voici une brève introduction à chacun des forums:

- (a) L'établissement de rapports sur le capital humain au niveau de l'entreprise

Cet atelier discutera des conditions dans lesquelles le rapport sur le capital humain est applicable et utilisable au niveau de l'entreprise.

Les entreprises expliqueront leurs objectifs et méthodes de production de ces rapports, ainsi que leurs forces et leurs faiblesses. Des organisations qui ont des modèles normalisés de rapport présenteront leur démarche, le potentiel actuel et futur d'instruments normalisés, ainsi que leurs avantages et inconvénients.

- (b) Intérêt des gouvernements et des partenaires sociaux à l'égard de l'établissement de rapports sur le capital humain

Y aura-t-il bientôt des réglementations et/ou accords avec les partenaires sociaux sur la normalisation des modèles de rapports?

Des représentants des gouvernements et des partenaires sociaux présenteront leurs positions sur la normalisation, les objectifs et les éléments à inclure, ainsi que les réglementations et/ou accords qui pourraient voir le jour dans ce domaine.

- (c) Intérêt des organisations internationales quant à l'établissement de rapports sur le capital humain

Est-il possible d'élaborer des outils internationaux normalisés pour l'élaboration de rapports sur le capital humain?

Des représentants d'organisations internationales donneront leur avis sur le rôle des organisations internationales dans la fixation de normes et dans les décisions politiques.

Ordre du jour de la réunion

Jeudi 24 juin 1999

- 9h00 Accueil et ouverture de l'Agora: Johan van Rens, Directeur du Cedefop
9h15 Introduction par Sven-Åge Westphalen, Cedefop

Session I **Le Bilan du capital humain au niveau de l'entreprise: problèmes et perspectives**

- 9h30 Le Bilan social chez Titan Cement Company S.A. (Grèce),
Evangelos Boumis
9h50 Le Bilan social dans les entreprises françaises, Syndex (France),
Dominique Fruleux
10h10 Le Bilan du capital humain au Danemark, KPMG C. Jespersen
(Danemark), Jens V. Frederiksen
10h30 Discussion des expériences en entreprises
11h15 Commentaires concernant les possibilités d'application et d'utilisation des
outils pour l'établissement du Bilan du capital humain, Ulf Johanson,
Université de Stockholm (Suède)
11h30 Discussion générale sur l'établissement du Bilan du capital humain au
niveau de l'entreprise
12h30 Analyse critique de la première session, Keith Drake, Université de
Manchester

Session II **Les enjeux du Bilan du capital humain pour les pouvoirs publics et les partenaires sociaux**

Table ronde des partenaires sociaux: **«Quels sont les objectifs, les attentes et les craintes des décideurs politiques et des partenaires sociaux en matière de Bilan du capital humain?»**

- 15h00 Ministère finlandais du travail, National Workplace Development
Programme, Tuomo Alasoini
15h15 Ministère danois du commerce et de l'industrie, Gitte Hansen
15h30 Fédération danoise des syndicats (LO i Danmark), Bernt Fallenkamp
15h45 Organisation norvégienne des employeurs, Helge Løvdal
16h00 Discussion concernant les objectifs, les attentes et les craintes des
décideurs politiques et des partenaires sociaux en matière de Bilan du
capital humain

Commentaires concernant les préoccupations des pouvoirs publics et des partenaires sociaux en matière de Bilan du capital humain

- 16h45 Isabelle Guerrero, Université d'Aix-Marseille (France)
- 17h00 Per Bukh, Université d'Århus (Danemark)
- 17h15 Discussion générale concernant les préoccupations des pouvoirs publics et des partenaires sociaux en matière de Bilan du capital humain
- 18h15 Analyse critique de la deuxième session, Keith Drake, Université de Manchester

Vendredi 25 juin 1999

Session III Les enjeux du Bilan du capital humain pour les organisations internationales

«Est-il possible et souhaitable d'instaurer des instruments normalisés au plan international pour établir le Bilan du capital humain?»

- 9h00 George Varoufakis, Président du Conseil d'administration d'ELOT, branche grecque de l'Organisation internationale de normalisation (ISO)
- 9h15 Riel Miller, Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)
- 9h30 Frédéric Séchaud, Conservatoire national des Arts et Métiers, Paris, Président du Groupe de travail de l'ISO sur la norme ISO/FDIS 10015
- 9h45 Table ronde des partenaires sociaux consacrée aux enjeux du Bilan du capital humain au niveau européen
- Union des Confédérations de l'industrie et des employeurs d'Europe (UNICE)
 - Confédération européenne des syndicats (CES), Jean-Michel Martin
 - Commission européenne, Direction générale XXII, Alexander Kohler
- 11h00 Commentaires sur la possibilité et l'utilité de l'instauration d'instruments internationaux normalisés pour l'établissement du Bilan du capital humain, Stefano Zambon, Université de Padoue (Italie)
- 11h15 Discussion générale
- 12h45 Analyse critique de la troisième session, Keith Drake, Université de Manchester
- 13h00 Clôture d'Agora VI

Table des matières

Avant-propos.....	1
Ordre du jour de la réunion.....	5
Table des matières.....	7
1. Contribution de Monsieur <i>Evangelos Boumis</i> , gestionnaire des ressources humaines de la cimenterie TITAN S.A.	9
2. Le bilan social dans les entreprises françaises <i>Dominique Fruleux</i>	21
3. Le bilan du capital humain au Danemark <i>Jens Frederiksen</i>	45
4. Bilan du capital humain: expériences et propositions pour Agora <i>Ulf Johanson</i>	53
5. Le bilan du capital humain <i>Keith Drake</i>	67
6. Décideurs politiques, partenaires sociaux et bilan du capital humain: le cas de la Finlande <i>Tuomo Alasoini</i>	77
7. Bilan du capital humain en entreprise: est-il possible de dresser un bilan du capital humain et, si oui, pourquoi et comment? <i>Helge Kielland Løvdal</i>	85
8. L'entreprise apprenante et le gouvernement des entreprises <i>Isabelle Guerrero</i>	91
9. Normes internationales pour le bilan du capital humain <i>Riel Miller</i>	101
10. Le management de la qualité pour les entreprises. Développer les compétences par la formation avec la norme ISO 10015 <i>Frédéric Séchaud</i>	107
11. Bilan du capital humain — Est-il possible et souhaitable de fixer des normes internationales? Le cas de l'Italie <i>Stefano Zambon</i>	115
12. Liste des participants.....	141

1. Contribution de Monsieur Evangelos Boumis, gestionnaire des ressources humaines de la cimenterie TITAN S.A.

En tant que membre du Conseil d'administration du Cedefop, je vous adresse mes salutations et je vous signale que ma présence ici vise essentiellement à présenter notre bilan social et à vous décrire comment nous sommes parvenus à cette présentation au fil des ans dans notre entreprise. Cependant, j'estime nécessaire de consacrer quelques minutes à une présentation sommaire de cette dernière, en commençant par certaines dates principales: la première usine de notre entreprise a été construite en 1902 à Eleusis, en Attique. C'était la première usine de production de ciment dans les Balkans et en Méditerranée orientale. En 1911, l'entreprise est devenue société anonyme et en 1912 elle a été introduite à la Bourse d'Athènes. En 1948, ont commencé, encore timidement, les premières exportations et en 1961 – et je souligne ce point, qui est important à cause de la sensibilité dont fait preuve l'entreprise en matière de protection de l'environnement – a été installé le premier filtre électrique de Grèce. En 1962, une deuxième usine a été mise en place ici, à Thessalonique, avec une production annuelle de 1 000 000 de tonnes. En 1966, une troisième usine a ouvert ses portes dans la région de Patras, en Achaïe, alors qu'en 1976, une quatrième usine est entrée en fonctionnement en Béotie, complétant ainsi l'installation en Grèce de nos unités de production, dont la production était de l'ordre de 5 500 000 tonnes par an. Quelque dix ans plus tard, en 1988, nous avons commencé à nous internationaliser. Nous avons créé certains terminaux de distribution aux États-Unis et en Europe. Dans les années 1990, nous avons entamé une phase de diversification de nos activités, d'une part en structurant nos activités et, d'autre part, en nous adressant également à d'autres produits. En 1992, nous avons acquis une usine aux États-Unis, en Virginie. En 1996, un effort considérable a été mené visant à moderniser le système de bureautique de l'entreprise par l'introduction du système SAP et en 1998, nous avons entamé une période d'acquisitions dans les Balkans, en achetant 82 % d'une usine en Bulgarie, à Pleven, et en devenant l'actionnaire majoritaire d'un consortium que nous avons réalisé avec Holder Bank, dans une usine de Skopje (ARYM).

Ce sont là les dates principales qui ont déterminé le parcours de notre entreprise.

Résumons-nous donc, pour ce qui est de la Grèce: nous possédons quatre usines de production de ciment, d'une production totale de 5 500 000 tonnes, six centres de distribution éparpillés de la Crète à la Macédoine. Ils se situent à Héraklion, à Rhodes, à Cavala, en île d'Eubée et à Larissa. En outre, nous disposons de vingt unités de production de béton prêt à l'emploi, dont la production totale s'élève à 1,3 million de mètres cubes par an, de 12 carrières et mines d'une production totale de plus de 7 millions par an et, très récemment, d'une unité de production de crépit prêt à l'emploi.

Au niveau mondial, nous disposons d'une usine de production aux États-Unis et de huit centres de distribution situés à N. Jersey, en Caroline du Nord, en Virginie, au Tennesy, etc.

En Europe, nous avons deux usines de production dans les Balkans, à savoir en Bulgarie et à Skopje, ainsi que cinq centres de distribution en Angleterre, en Italie, en Espagne et en France. Au Moyen-Orient, nous avons installé récemment deux unités flottantes de distribution, en Alexandrie et à Sathaka, en Égypte.

Quelques chiffres concernant nos performances économiques: en 1988, notre chiffre d'affaires s'élevait à 160 milliards. Nos bénéfices avant impôt s'élevaient à 36,5 milliards et nos bénéfices nets atteignaient 25 milliards de drachmes. Notre production totale, tant en Grèce qu'à l'étranger, atteint 8,5 millions de tonnes de ciment.

Quelques chiffres concernant notre personnel: au début de 1999, le groupe occupait quelque 3 900 personnes. En Grèce, nous employons 2 115 personnes, aux États-Unis 192, en ARYM 1 025, en Bulgarie 360 et aux terminaux environ 200.

Voici, très succinctement, la présentation du groupe TITAN, qui sera utile pour comprendre les éléments qui vont suivre.

Comme je l'ai déjà mentionné, TITAN a commencé ses activités en 1902. Sa particularité réside dans le fait qu'il était, et continue d'être, une entreprise familiale. En ce moment, il est dirigé par la 4^{ème} génération des héritiers-fondateurs et le groupe présente, comme il ressort de ma présentation, un parcours de développement continu. Récemment, il a commencé à se diversifier en matière de production. Par ailleurs, il a commencé à s'internationaliser et il a fait preuve de sensibilité sur les questions de protection de l'environnement. Sur ce point, je dois souligner que nous sommes la seule entreprise en Grèce ayant obtenu la certification ISO 14001, qui concerne la protection de l'environnement, distinction dont ne peut se prévaloir qu'un nombre limité d'industries sur un plan plus général. Enfin, on peut constater que tout au long de son évolution, le groupe a toujours mis en œuvre une politique sociale développée, dont découle le bilan social qui constitue l'objet de notre débat.

Je dois évoquer à nouveau le passé, mais cela est nécessaire pour comprendre l'évolution et les résultats obtenus en matière de bilan social. Depuis toujours, les relations entre Direction et travailleurs étaient assez satisfaisantes et le climat de collaboration était bon. Je me souviens qu'il y a 30 ans - car cela fait 30 ans que je travaille dans cette entreprise —, lorsque le Président de l'entreprise se rendait à l'usine d'Eleusis, il connaissait pratiquement tout le personnel par leurs prénoms. Il existait une sorte de politique sociale informelle, qui a donné lieu par la suite, lorsque nous avons commencé à nous étendre et à grandir, à une politique sociale plus substantielle et plus formelle. C'est ainsi qu'il y a 25 ans, après le rétablissement des institutions démocratiques en Grèce, la direction de l'entreprise a décidé qu'il fallait instaurer une charte organique concernant les questions de politique sociale. Il est évident que cette charte devait présenter une dynamique et évoluer selon les différentes situations et circonstances présentes. Toutefois, ses axes et principes de base demeurent inchangés à ce jour. C'est donc ces éléments de base que nous passerons brièvement en revue, pour connaître le contenu de la politique sociale de l'entreprise.

La politique sociale de l'entreprise est décrite dans une brochure que l'on diffuse même en dehors de l'entreprise, donc à tout notre environnement social, direct ou indirect.

Cette politique comprend les principes, les objectifs de l'entreprise en matière de politique sociale, les relations entre l'entreprise et ses travailleurs, les termes et les conditions de travail, la formation et l'évolution du personnel, les relations avec les associations (le groupe compte huit associations en Grèce), les relations entre l'entreprise et les familles des travailleurs, la communication et les modes de communication, les procédures de participation, ce que l'entreprise estime devoir offrir en tant que membre de la société et, à la fin, une liste de souhaits, comprenant les objectifs qui définissent la stratégie d'évolution et de développement de l'entreprise. Évidemment, tous ces éléments font partie de la politique sociale et il n'est pas possible de les quantifier pour parvenir à un véritable bilan social comprenant l'ensemble de ce cadre social. Nous nous sommes efforcés de quantifier tous les autres éléments quantifiables, et c'est là le résultat du bilan social que nous présentons. Ce bilan social a démarré il y a 17 ans; au départ, il avait seulement un caractère interne, mais par la suite, nous avons commencé à le publier et à le diffuser à un public plus large.

Malgré mon intention de départ, je n'entrerai pas dans le détail de certains principes, par manque de temps. J'estime que les orateurs précédents, ainsi que la bibliographie que nous a transmise le Cedefop, analysent suffisamment et en profondeur ces aspects; mon intention n'est pas de faire de la philosophie, mais de vous présenter un résultat, un produit concret.

Voyons donc le contenu de ce bilan social.

Tout d'abord, nous avons le «produit social». C'est une définition qui nous est propre, je ne sais pas s'il s'agit d'un terme consacré, mais c'est celui que nous utilisons. Qu'est-ce que le produit social? Ce sont des drachmes, ce sont des unités économiques qui présentent la contribution de l'entreprise, unités économiques destinées à son personnel, à l'État, aux actionnaires, aux créanciers et à l'entreprise. Nous verrons par la suite la configuration de ces éléments, ici je ne fais que les décrire.

En deuxième lieu, nous avons le profil du personnel, c'est-à-dire que l'on s'efforce de représenter les caractéristiques principales des ressources humaines, en les comparant avec les caractéristiques analogues de périodes antérieures, afin de parvenir à certaines conclusions et de définir notre stratégie et notre politique de développement du personnel. Ces caractéristiques comprennent les forces de travail, le nombre des travailleurs, leur âge, leur mobilité, l'absentéisme et ses causes, le niveau d'éducation, etc.

Un troisième élément concerne l'organisation et le développement du personnel, essentiellement l'enseignement, la formation et le perfectionnement professionnel: en partant d'un enregistrement des capacités et des aptitudes de la main-d'œuvre, ainsi que de son niveau d'éducation, nous parvenons à certaines orientations permettant de concevoir des programmes de perfectionnement professionnel, correspondant également à la carrière du travailleur. Il y a lieu de signaler à ce propos que la formation continue et le perfectionnement professionnel

sont devenus désormais une règle pour l'entreprise, à cause des investissements continus qu'elle effectue dans les nouvelles technologies pour les installations de ses usines.

Un quatrième point relatif au bilan social est constitué par les prestations et les dépenses au niveau du personnel, où figurent les dépenses au titre des salaires, les contributions patronales, les avantages divers, les bénéfiques, ainsi que la politique de l'entreprise en matière de revenus.

Un cinquième point concernant le bilan social a trait à la productivité liée au travail, p. ex., l'évolution de l'indice du chiffre d'affaires par travailleur, les tonnes produites par homme/heure, etc.

Le sixième point concerne la sécurité et l'hygiène des travailleurs. Ces éléments montrent l'évolution en matière de prévention des accidents et confirment la formation (pertinente ou inadéquate) que nous avons dispensée en la matière. Évidemment, le suivi s'effectue selon les indices connus et consacrés de fréquence et de gravité des accidents.

Enfin, le bilan social comprend les activités de l'entreprise ayant trait à l'environnement.

Voilà, globalement et succinctement, le contenu du bilan social.

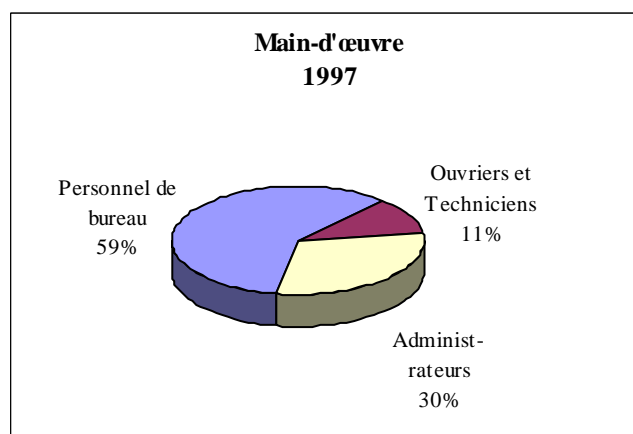
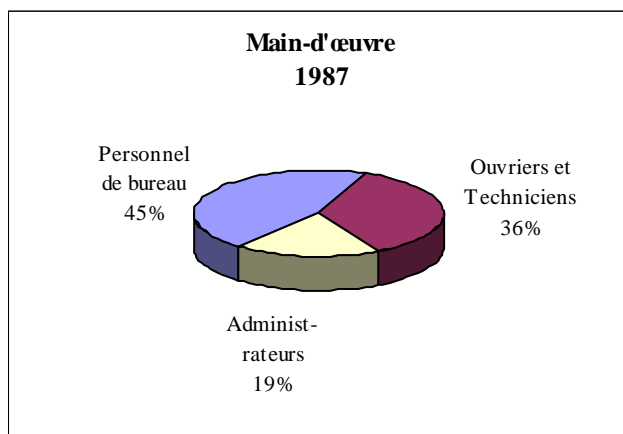
Essayons maintenant de voir de quelle manière ces éléments peuvent être quantifiés dans le cadre du bilan social. En premier lieu, nous avons le «produit social» (je répète que j'ignore s'il s'agit d'un terme consacré, mais c'est celui que nous utilisons), où nous présentons nos ventes nettes, de l'ordre de 85 milliards de drachmes, nos autres revenus qui s'élèvent à 2,8 milliards, et le total des deux, à savoir environ 89 milliards de drachmes. De ce montant, nous soustrayons les matières premières, les carburants, les pièces de rechange, l'énergie, etc., utilisés pour la production de nos produits et nous parvenons à la somme de 43 milliards de drachmes; après soustraction des sommes relatives aux amortissements, nous obtenons une somme de 41 milliards, que nous appelons «produit social». Comment ce produit social est-il distribué par la suite? Le tableau 1, ci-après, fait apparaître que 36 % de ce montant sont distribués au personnel, 16 % aux actionnaires sous forme de dividendes, 20 % à l'État au titre de l'impôt et 4 % environ aux créanciers.

Tableau 1: Répartition du produit social

	en Mio de GRD		%
1. Personnel			
Salaires et rémunérations nets	10 117		
Contribution au fonds d'assurance sociale	2 663		
Avantages divers	1 321		
Provisions pour indemnités de départ du personnel	376		
Bénéfices distribués aux cadres supérieurs et intermédiaires de l'entreprise	450	14 927	36.3
2. Entreprise		9 891	24.0
3. État			
Retenue fiscale à la source	1 394		
Impôts sur le revenu et autres taxes	6 878	8 272	20.1
4. Actionnaires (dividendes nets)		6 696	16.3
5. Créanciers		1 358	3.3
Produit social (Total)		41 144	100.0

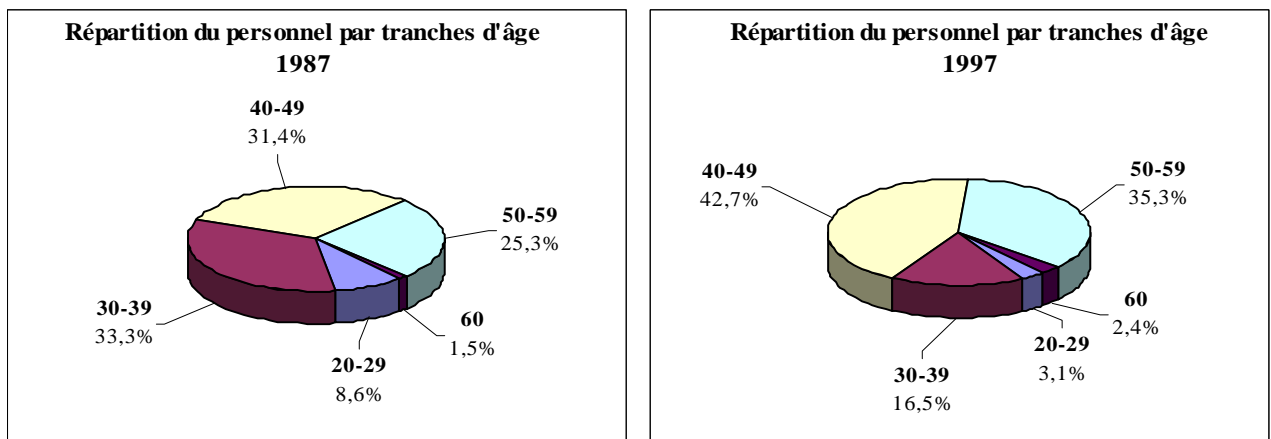
Passons maintenant au second élément, qui concerne le «profil» du personnel. Sur ce point, je crois que nous innovons. Les éléments présents ou absents dans les différents bilans sont bien connus: il y a d'abord les forces de travail; ensuite, au sein de ces forces de travail, apparaissent certaines catégories de personnel, selon leur position hiérarchique, p. ex., cadres, employés, ouvriers spécialisés, etc. (graphique 1).

Graphique 1: Effectifs globaux composant les forces de travail

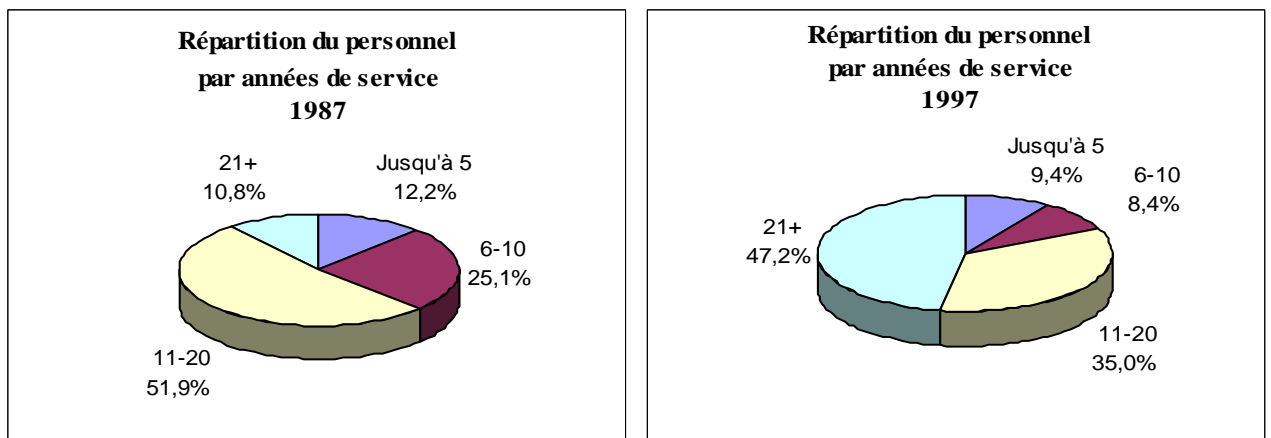


Nous avons la répartition du personnel par âge (graphique 2), par ancienneté (graphique 3), par niveau d'éducation (graphique 4). À cet égard, vous pouvez observer que nous mentionnons toujours, comme années de référence, l'année en cours et l'année correspondante d'il y a dix ans, afin de pouvoir effectuer des comparaisons. Il y a aussi la formation dispensée au personnel, divisée en trois catégories: la gestion, les questions purement techniques et l'informatique.

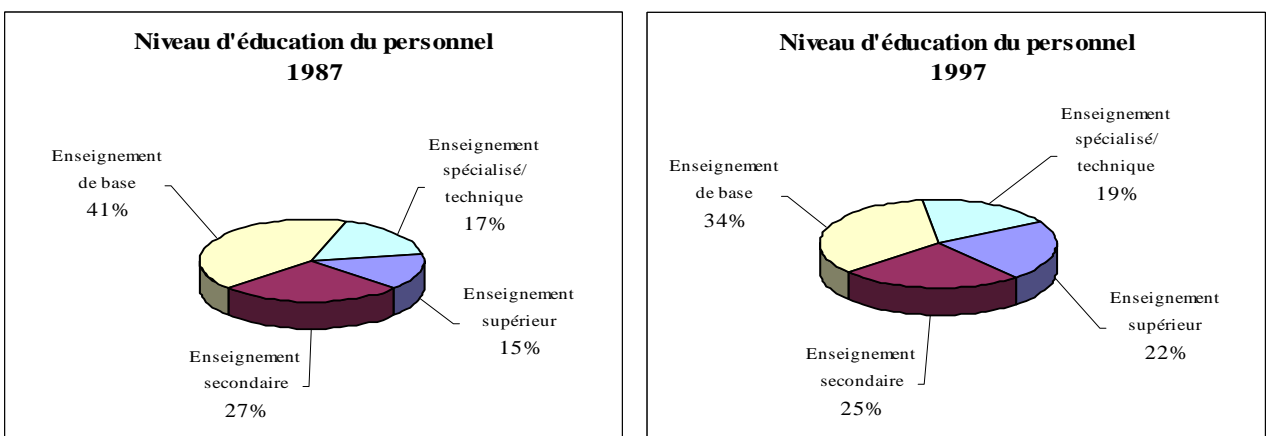
Graphique 2: Répartition du personnel par tranches d'âge



Graphique 3: Répartition du personnel par ancienneté

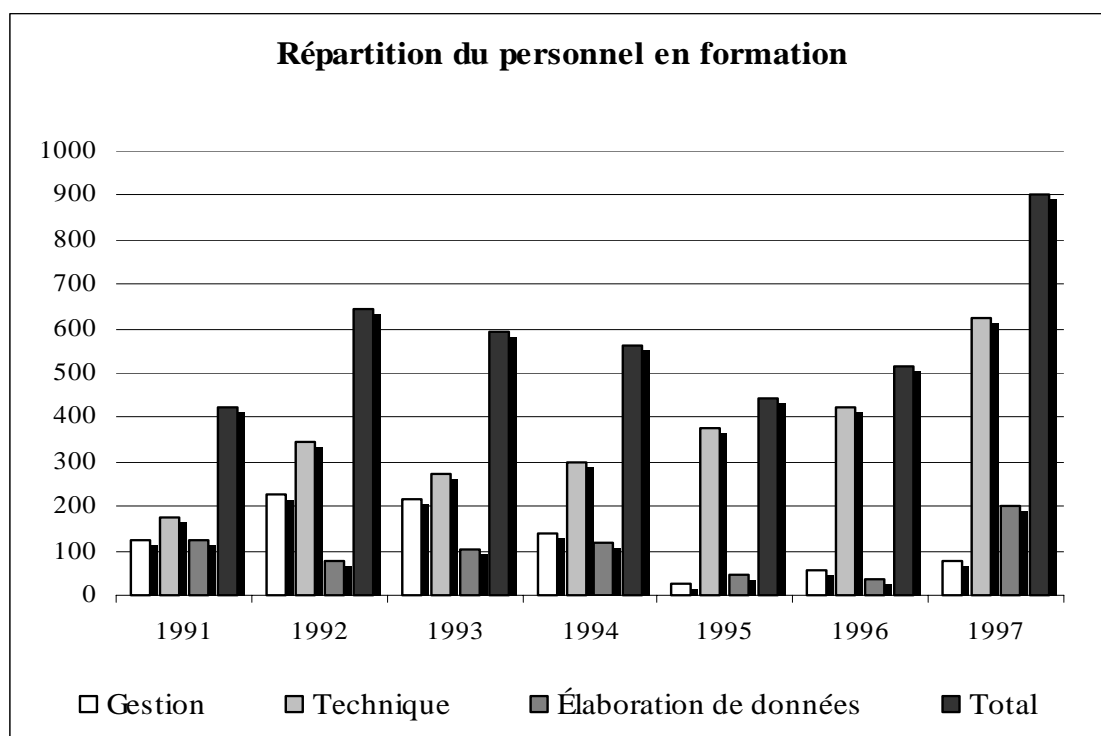


Graphique 4: Répartition du personnel par niveaux d'éducation

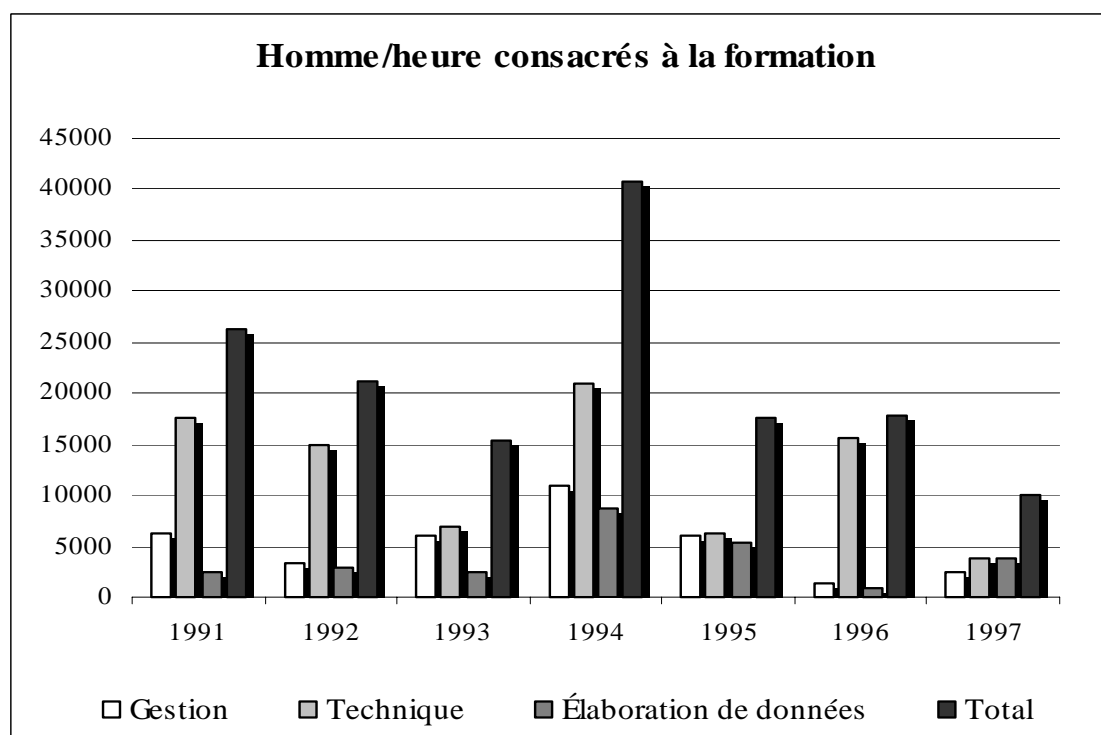


Les graphiques 5, 6 et 7 ci-dessous présentent la formation, en termes de dépenses.

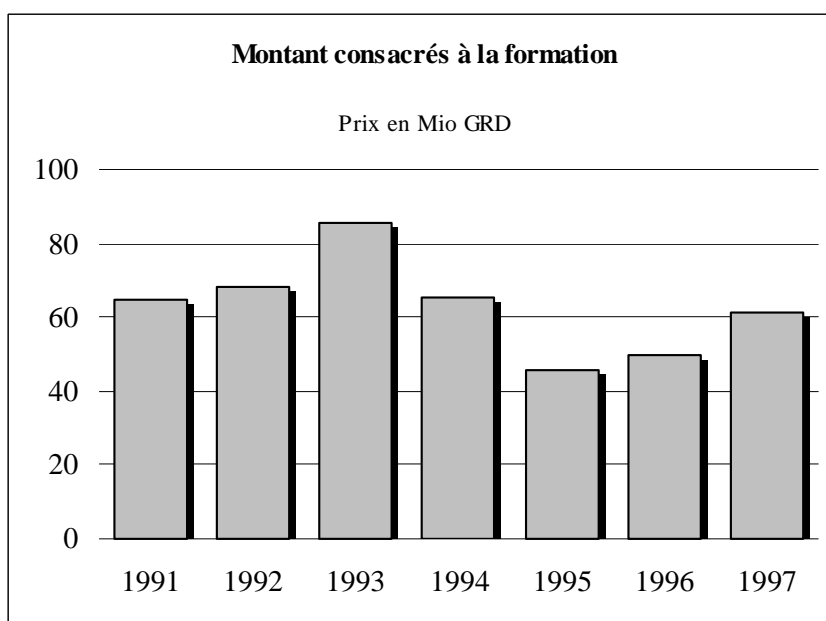
Graphique 5: Répartition du personnel en formation



Graphique 6: Homme/heure consacrés à la formation

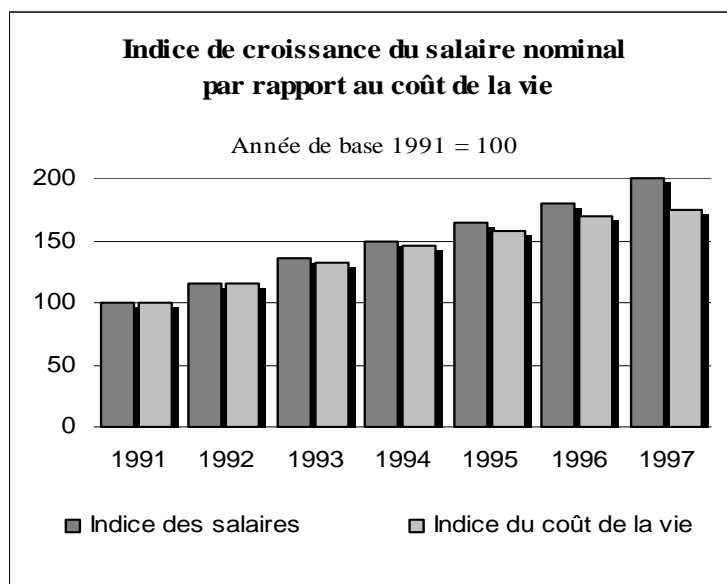


Graphique 7: Montants consacrés à la formation

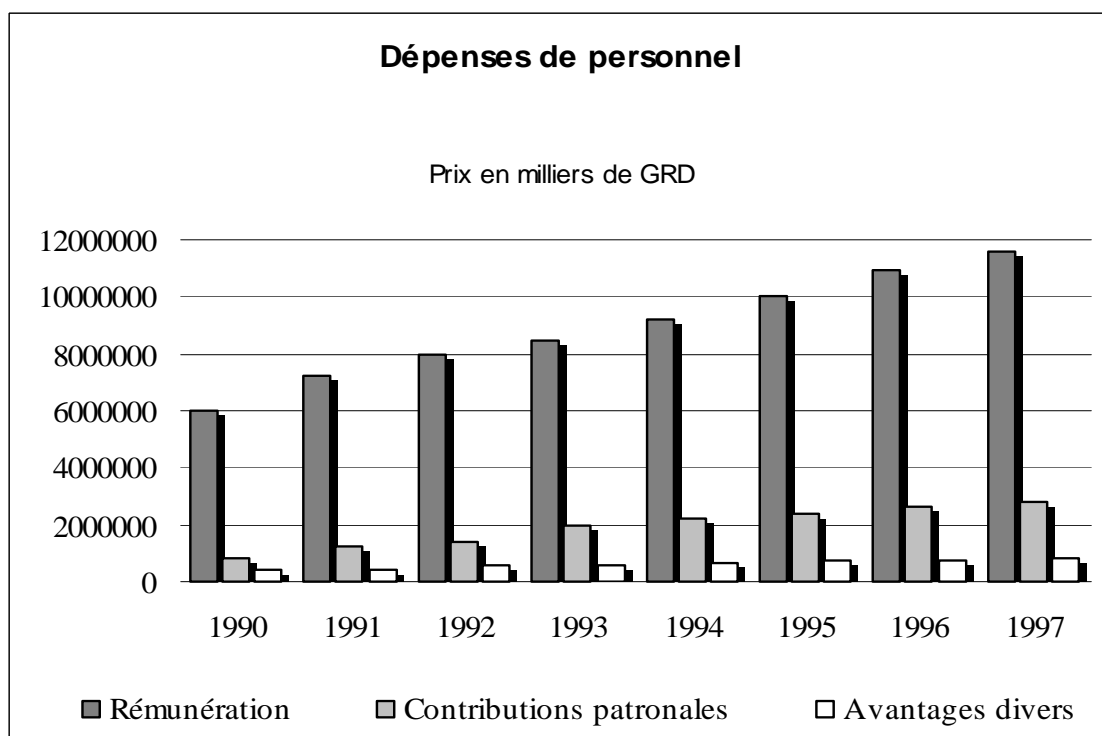


Les graphiques 8 et 9 présentent des éléments relatifs aux salaires et aux rémunérations du personnel, comparés au coût de la vie, à l'indice des prix et à l'inflation.

Graphique 8: *Indice de croissance du salaire nominal par rapport au coût de la vie*

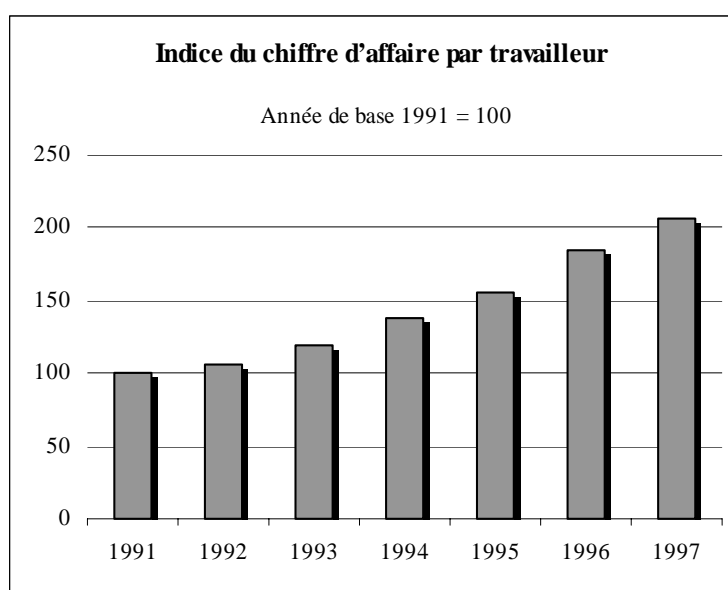


Graphique 9: Dépenses de personnel

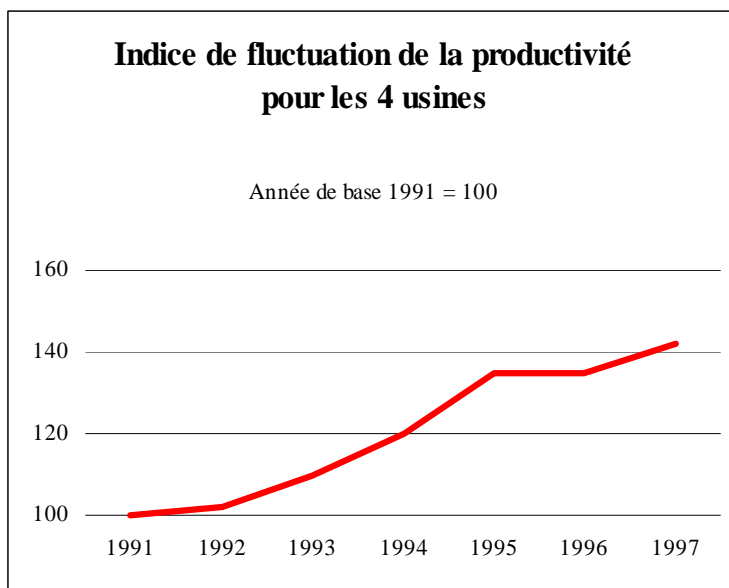


Nous passons ensuite à la productivité. Le graphique 10 indique l'évolution de l'indice du chiffre d'affaires par travailleur et le graphique 11 présente la productivité, les tonnes produites par homme/heure. Vous constaterez qu'il existe un progrès important au niveau de la productivité, ce qui nous a permis, d'ailleurs, de nous étendre et de nous améliorer.

Graphique 10: Indice du chiffre d'affaire par travailleur

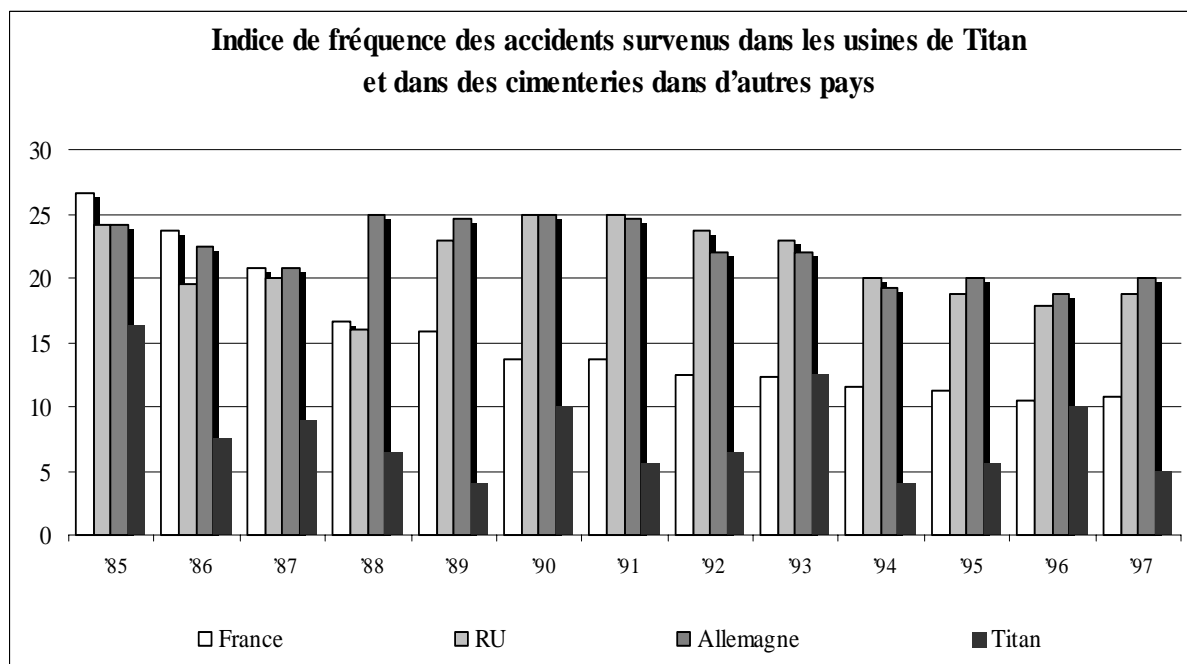


Graphique 11: Indice de fluctuation de la productivité pour les quatre usines

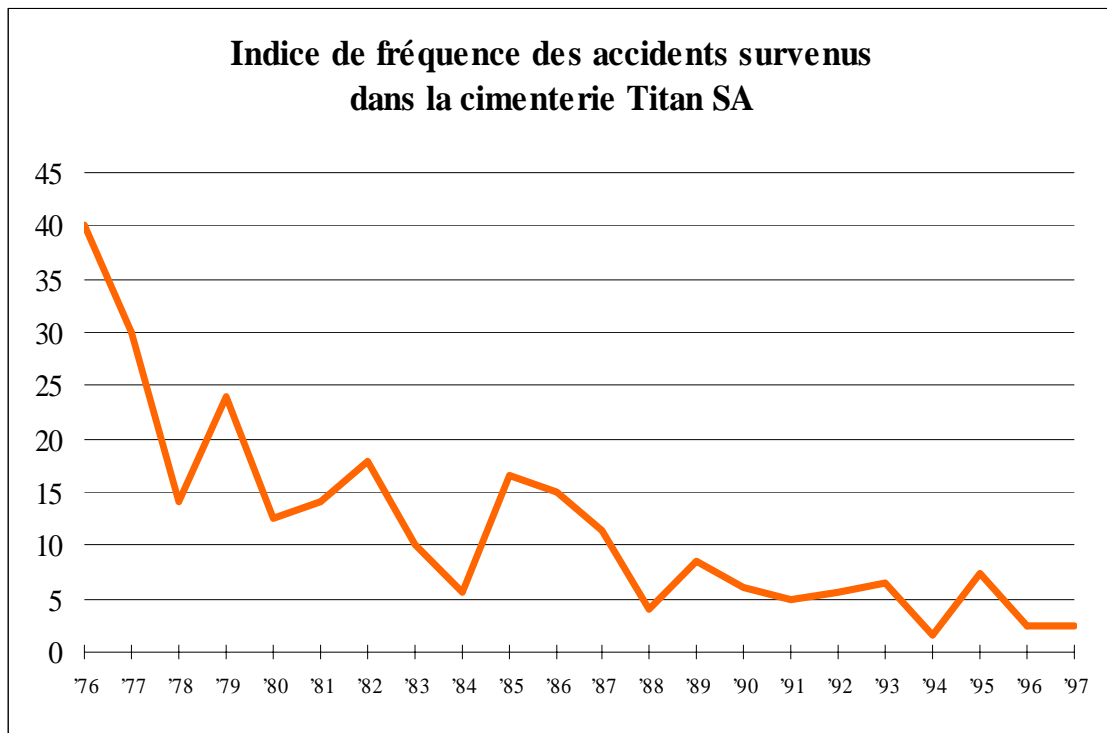


Enfin, nous avons les éléments relatifs à la sécurité et à l'hygiène des travailleurs, avec l'indice de fréquence et de gravité des accidents survenus dans nos usines (graphiques 12 et 13).

Graphique 12: Indice de fréquence des accidents survenus dans les usines de Titan et dans des cimenteries dans d'autres pays

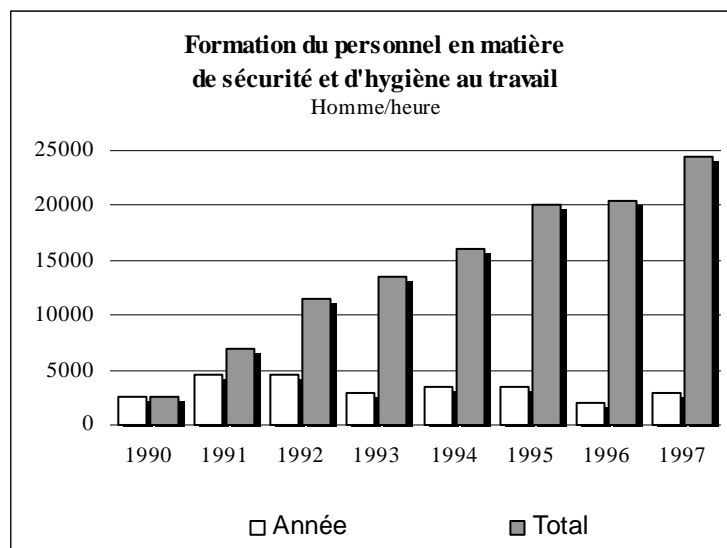


Graphique 13: Indice de fréquence des accidents survenus dans la cimenterie Titan SA



Le graphique 14 présente le nombre d'heures consacrées à la formation en matière de sécurité et d'hygiène dispensée au personnel.

Graphique 14: Formation du personnel en matière de sécurité et d'hygiène au travail



Ce sont là, en résumé, les éléments qui composent le bilan social. Il est évident que les problèmes abordés dans le cadre de l'Agora VI contribueront, si l'on parvient à certaines solutions, à l'amélioration de notre propre bilan social, mais aussi, plus généralement, à ce que les entreprises présentent désormais, outre les capitaux et la valeur commerciale dont elles peuvent se prévaloir, également la valeur quelque peu quantifiée de leurs ressources humaines.

Je vous remercie de votre attention.

2. Le bilan social dans les entreprises françaises

Dominique Fruleux

Le bilan social existe en France depuis vingt ans, dans une loi et dans les pratiques sociales. Son existence est étroitement liée à celle des comités d'entreprise et à leurs attributions économiques et sociales. Cet anniversaire a suscité des colloques, des articles et tout récemment un avis ⁽¹⁾ du Conseil économique et social (CES).

Le bilan de cette «institution» qu'est le bilan social et les interrogations sur son avenir peuvent contribuer d'une part à le refonder et d'autre part à rejoindre – et s'enrichir mutuellement – les projets actuels sur l'information-consultation des salariés au plan européen, qui nécessite des documents supports.

Dans le cadre d'une réflexion sur «le bilan du capital humain», l'expérience du bilan social en France peut être riche d'enseignements:

- (a) le bilan social témoigne de la possibilité de définir des indicateurs quantitatifs, dans un cadre solide. Ce faisant, il permet de cartographier les ressources humaines d'une entreprise, dans différents aspects tels que les emplois ou la formation;
- (b) le bilan social n'a pas été conçu comme outil de gestion, mais avant tout comme outil de dialogue social. Tel que développé dans la démarche française, il doit s'apprécier comme un construit social, dans une dynamique plus large qui est celle de l'information-consultation des salariés, que la France pousse relativement loin;
- (c) le bilan social ne résout cependant pas l'ensemble des questions liées à la problématique de la valorisation des ressources humaines, car le passage du quantitatif au qualitatif reste un défi général.

2.1. Le bilan social: le produit d'une histoire sociale et d'une volonté politique, traduit par une loi en 1977

2.1.1. Le bilan social s'inscrit dans deux caractéristiques françaises:

- (a) dans l'histoire de la prise en compte progressive des salariés, de leurs revendications en droits (code du travail) et de leurs modes de représentation (institution des comités d'entreprise en 1945, reconnaissance du rôle des délégués syndicaux en 1968)

⁽¹⁾ Annexe 1: l'avis du Conseil économique et social, 26 mai 1999

(b) dans la tradition des relations salariés-patronat souvent difficiles et de l'intervention de l'État fréquemment incitatif ou législatif.

2.1.2. Il est marqué par un contexte socio-économique

La France secouée par les «événements de mai 68» est avide de changement. Les revendications salariales sont fortes, notamment sous le thème de la participation des salariés. Les courants dominants visent d'une part à moderniser la société, d'autre part à réconcilier l'entreprise avec ses salariés et la société.

Certains groupes patronaux en France, et dans d'autres pays, conscients que l'image de marque et la réussite à long terme des entreprises n'étaient pas exclusivement liées à leurs résultats financiers, voulaient «décloisonner» l'économique et le social.

Le souci de mesurer le social conduisait à diverses expériences: de l'analyse de la situation sociale de l'entreprise jusqu'à la synthèse sur la façon dont l'entreprise utilisait les «énergies sociales» et contribuait à leur renouvellement ⁽²⁾.

Mais les projets de bilan social d'entreprise divergeaient, préfigurant les termes et enjeux d'un débat toujours actuel. Certains privilégiaient la vocation d'outil de gestion alors que d'autres mettaient l'accent sur celle d'instrument de concertation et de dialogue social, en associant le personnel et de ses représentants. Le champ d'application variait aussi selon les projets: limité à l'entreprise et ses salariés, ou étendu aux autres interlocuteurs de l'entreprise, jusqu'à prendre en compte les interrelations de l'entreprise et de la société en général, notamment en matière d'environnement.

En fonction de l'étendue des questions abordées, des interlocuteurs concernés et du degré de «transparence» recherché, les réponses à la question de la publication et de la diffusion du bilan social différaient également.

2.1.3. En définitive, le bilan social s'impose par la volonté de l'État

En 1974, le nouveau Président de la République, Valéry Giscard d'Estaing, traduit la volonté de changement notamment par la constitution d'un comité d'étude pour la réforme de l'entreprise.

Le rapport «Sudreau» issu d'une large concertation, prenait acte des critiques adressées aux entreprises au nom d'aspirations nouvelles, en particulier la contestation des conditions de travail nées du taylorisme. Il visait à réconcilier les deux dimensions de l'entreprise qui est «à

⁽²⁾ Bilan social d'entreprise, compte rendu de la réunion du 7 juin 1975, Institut de l'entreprise. Chevalier, Alain. *Le bilan social de l'entreprise*. Paris: Masson, 1976, p. 164.

la fois la source principale de création de richesse et d'emplois et le cadre de vie quotidienne de millions de français qui y rencontrent collectivement le travail salarié».

Le projet de bilan social figurait au premier chapitre des propositions du rapport.

Reprise par le gouvernement, seule la proposition de bilan social (en deçà des expérimentations en cours) est vite transformée en loi pour être appliquée dès 1978. Le débat est limité et donne lieu à des réserves du Conseil économique et social; quelques discussions et amendements au Parlement traduisent les options en présence et la façon dont l'État a tranché.

2.2. Le bilan social: un outil de dialogue social entre partenaires dans l'entreprise

2.2.1. Une diffusion ciblée et une publicité limitée

Inscrit dans le cadre de la relation employeur-salarié, le bilan social répond au souci d'amélioration de l'information dans l'entreprise, en droite ligne de la création des institutions représentatives du personnel, sans remettre en cause le pouvoir de décision du chef d'entreprise.

Selon les parlementaires, il ne s'agissait pas de créer une banale obligation administrative nouvelle, mais à travers une information structurée, ordonnée et chiffrée, de permettre, à toutes les parties prenantes, d'avoir une vision globale de l'entreprise – ou de l'établissement – et de développer le dialogue social.

Dès l'origine, les dirigeants d'entreprise ont considéré *que «le bilan social doit d'abord être une affaire interne à l'entreprise, il est fait pour ouvrir un dialogue sur ce qu'on veut construire ensemble⁽³⁾»*. *«Le bilan social n'est pas un document publicitaire»* considérait l'Union des industries métallurgiques et minières (UIMM).

La transmission du bilan social est obligatoire et limitative:

- (a) au comité d'entreprise, qui doit donner un avis au cours d'une réunion à ce sujet,
- (b) aux délégués syndicaux dont le rôle avait été reconnu par la loi du 27 décembre 1968,
- (c) aux actionnaires, qui, en vertu de la loi du 24 juillet 1966, doivent être destinataires des «documents nécessaires pour permettre de se prononcer en connaissance de cause et de porter un jugement informé sur la gestion et la marche des affaires de la société⁽⁴⁾»

⁽³⁾ Jean-Bernard Forcade, Association nationale des directeurs et cadres de la fonction personnel (ANDCP) en 1977, cité par Le Monde du 21 janvier 1998.

⁽⁴⁾ Article 162 de la loi n°66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales.

- (d) à l'inspecteur du travail, pour lui permettre d'être informé de la situation sociale et faciliter son action
- (e) à tout salarié qui en fait la demande.

Le rôle du comité d'entreprise est prépondérant. Il est même le destinataire privilégié du projet préparé par la direction, projet communiqué 15 jours avant la réunion au cours de laquelle le CE en discute et émet un avis. Le bilan social ne peut – théoriquement – être diffusé à d'autres destinataires qu'après la tenue de cette réunion.

Le bilan social doit être établi chaque année, dans les quatre mois qui suivent l'année civile. Il ne coïncide donc pas obligatoirement avec l'exercice comptable.

2.2.2. Le contenu du bilan social fixé par décret à l'issue de consultations

Le bilan social est un rapport essentiellement chiffré et rétrospectif. Le gouvernement, désireux d'éviter les appréciations subjectives et de favoriser le dialogue, souhaitait l'élaboration d'indicateurs objectifs permettant de distinguer le fait (bilan social) des commentaires (la réunion du comité d'entreprise). Néanmoins, l'examen du bilan social devait servir de base à la préparation des programmes sociaux, tel celui de l'amélioration des conditions de travail.

Il se présente sous une forme de codification et de mise en forme annuelle des informations obligatoires qui, à près de 80 %, étaient déjà données au comité d'entreprise.

«Le bilan social récapitule en un document unique les principales données chiffrées permettant d'apprécier la situation de l'entreprise dans le domaine social» (art. L 438-3). Il s'agit également *«d'enregistrer les réalisations effectuées et de mesurer les changements intervenus au cours de l'année écoulée et des deux années précédentes»* (art. L 438-3, al.1 du Code du travail).

Le bilan social s'est donc strictement limité aux relations professionnelles. Il n'intègre pas les aspects «sociétaux».

La loi fixe les thèmes des sept chapitres à traiter, laissant le soin de détailler les rubriques par décret, après consultation des organisations syndicales et professionnelles.

Le décret fournit une liste de 134 indicateurs, adaptée à la taille de l'entreprise ou de l'établissement.

Des arrêtés ont précisé les applications différenciées par secteur d'activité. Le chapitre le plus développé est celui de l'emploi ⁽⁵⁾.

<i>Chapitres du bilan social</i>
Emploi
Rémunérations
Conditions d'hygiène et de sécurité
Autres conditions de travail
Formation
Relations professionnelles
Autres conditions de vie relevant de l'entreprise

⁽⁵⁾ Voir annexe 2: extraits des indicateurs en industrie: chapitre I l'emploi, chapitre V la formation.

2.2.3. Son champ d'application s'étend progressivement

Le champ d'application du bilan social est celui de la législation sur la constitution d'un comité d'entreprise, sous la réserve d'un effectif habituel de 300 salariés.

Selon le droit du travail français et la notion d'employeur, il concerne tout établissement de droit privé du secteur marchand et non marchand (sociétés commerciales, associations, etc.).

À ce champ d'application du secteur privé a été ajoutée une partie du secteur public (entreprises publiques et services d'État et collectivités locales).

Au préalable réticent, et même sans cadre réglementaire adapté, l'État a progressivement appliqué les repères du bilan social pour certains secteurs de la fonction publique d'État (rapport annuel sur l'état de la fonction publique) ou dans la fonction publique territoriale (80 % des Conseils généraux possèdent un bilan social en 1996) ⁽⁶⁾.

Puis, par décrets en 1988, le bilan social s'impose dans les établissements publics hospitaliers ⁽⁷⁾ et, en 1997, la fonction publique territoriale reprend les sept rubriques du bilan social dans la liste des informations devant figurer dans le rapport sur l'état de la collectivité.

2.3. Le bilan social: ce qu'il est devenu, dans un contexte différent de celui de 1977

Il faut préciser qu'il n'existe pas d'évaluation de la situation réelle du bilan social d'entreprise et de son utilisation. Sa présentation repose sur une vision d'observateurs extérieurs à l'entreprise (CES, chercheurs, journalistes, consultants – que nous sommes à titre privilégié comme expert-comptable auprès des CE).

2.3.1. Une obligation respectée, une application révélatrice de la gestion et des relations sociales

La mise en œuvre de cette nouvelle législation s'est effectuée sans difficultés particulières.

Elle s'est déroulée de façon très **progressive**, notamment avec les seuils de 750 salariés en 1979 puis 300 salariés en 1982.

⁽⁶⁾ Abord de Chatillon, Emmanuel; Desmarais, Céline. Le bilan social territorial: outil de pilotage, d'information et de communication ou mode organisationnelle? In *Actes du colloque du Vingtème anniversaire du bilan social*, Laboratoire interdisciplinaire de recherche sur les ressources humaines et l'emploi (LIRHE), Université des sciences sociales Toulouse I, 5 et 6 juin 1997.

⁽⁷⁾ Visés dans la loi de 1986.

Des réunions sont organisées par le ministère du travail, en direction des chefs d'entreprise, pour banaliser cette nouvelle obligation et souligner son intérêt pour la dynamisation de la gestion sociale de l'entreprise.

De plus, le cadre général législatif et réglementaire est particulièrement souple. Il offre une part de liberté et d'initiatives pour que chaque entreprise élabore, avec la représentation du personnel, un bilan social le plus proche possible de sa propre réalité.

Le bilan social se caractérise aussi par la faiblesse des modalités de contrôle: seule la non-présentation du bilan social au CE par l'employeur peut rendre ce dernier passible du délit d'entrave au fonctionnement du CE. Aucune sanction n'est prévue en cas d'informations erronées ou incomplètes, ou de non communication aux autres destinataires. Cette quasi absence de contrôle (vérification, sanction) est probablement inhérente au type d'informations contenues (souvent proches et vérifiables par les représentants des salariés eux-mêmes) et à la diffusion restreinte (contrairement aux comptes sociaux). Suite à une directive européenne, la Commission des opérations de bourse interroge les entreprises cotées sur l'existence, la publicité et la diffusion de leur bilan social; mais le contrôle de la COB porte peu sur cet aspect...

Le patronat français craignait, compte tenu de l'importance de l'activité revendicative de l'époque, que la publication et la diffusion des bilans sociaux, n'entraînent de comparaisons au risque, pour certaines, de générer des revendications et des conflits. Ce ne fut pas le cas. Il faut rappeler que si le bilan social a été conçu en période de croissance (les trente glorieuses), son application s'est effectuée alors que se propageait la crise économique débutée en 1974.

Face à la crainte du patronat de voir l'administration comparer les informations contenues, aucune instruction n'a été donnée quant à la centralisation des informations relatives aux bilans sociaux. D'ailleurs, aucune statistique n'a été publiée sur l'application de la loi...

Les traitements restent limités au plan macroéconomique à quelques chercheurs (la centrale des bilans sociaux en traite 500 avec une batterie de 450 ratios, permettant des comparaisons par taille et activité), à la publication annuelle d'un classement annuel des cinquante premières entreprises françaises, à l'utilisation confidentielle des inspecteurs du travail, ou dans le cadre de l'entreprise, notamment par les comités d'entreprise.

Les organisations professionnelles patronales s'étant prononcées contre la loi l'ont néanmoins globalement appliquée. D'après les études partielles réalisées (et notre expérience), on peut considérer qu'une large majorité d'établissements concernés respecte cette obligation (entre 2/3 et 3/4).

En réalité, le bilan social a essentiellement été vécu comme une nouvelle obligation législative, ne générant ni les craintes relayées par une présentation réductrice ⁽⁸⁾, ni les espoirs ou la forme d'engouement que son apparition avaient provoqués.

Le bilan social est resté fidèle à la notion d'indicateurs et à l'idée qu'un effort de quantification constituait un gage de neutralité de l'information sociale devant servir de base au dialogue entre la direction et les représentants des salariés.

Les propositions, pour l'essentiel d'éléments qualitatifs, contenues dans le rapport Sudreau, formulées par le CES et le gouvernement, non reprises dans la loi et donc peu appliquées, contribuent aujourd'hui à la critique du bilan social.

Sortant du rôle d'outil de concertation entre direction et représentants des salariés, quelques entreprises diffusent largement leur bilan social – ou des extraits – en direction de leur personnel et/ou leurs actionnaires, ou plus largement dans un souci manifeste d'affichage («vitrine sociale»). Mais la grande majorité reste dans une attitude réservée, limitant la diffusion au strict respect de la loi.

De même, sur le contenu: certaines entreprises ont innové dans une présentation moins académique, telle cette grande entreprise qui avait confectionné un bilan «double face» (recto: bilan économique, verso: bilan social). Certaines tentatives se sont limitées aux années sociales fastes...

En fait, les bilans sociaux témoignent souvent de réalités sociales mises en œuvre dans l'entreprise, mais aussi de la conception des relations sociales et des pratiques en vigueur dans l'entreprise. Ainsi, la qualité et la fiabilité des indicateurs dépendent non seulement des systèmes d'information de l'entreprise, mais aussi de la qualité du dialogue social, qu'il alimente d'ailleurs. Nous voyons, là où le dialogue social existe, les CE demander et obtenir des indicateurs plus précis (ex: par type d'emploi et non seulement par grande catégorie socio-professionnelle) ou encore un débat en CE entraîner des modifications dans la gestion sociale de l'entreprise (ex: les heures supplémentaires se transforment en embauches).

Ainsi, la latitude laissée par la loi est parfois utilisée pour enrichir la connaissance de la situation sociale de l'entreprise et son partenariat.

Mais elle l'est aussi parfois pour donner aux indicateurs un contenu sensiblement différent de celui établi par décret (ex: l'effectif permanent n'est pas toujours celui en contrat à durée indéterminée à plein temps présent du 1^{er} janvier au 31 décembre). Les informations collectées proviennent de services différents et leur qualité dépend souvent du logiciel informatique en place, des moyens qui y sont consacrés et des procédures mises en œuvre pour sa réalisation. Lorsqu'il s'apparente à une «corvée» pour répondre à la seule obligation légale, la confection du bilan social est parfois dévolue aux stagiaires ou à des entreprises extérieures.

⁽⁸⁾ Vatiez, Raymond. Le bilan social: une bombe à retardement. *Le Monde*, 12 février 1980.

Peu sanctionnable et peu utilisé comme outil de gestion, le bilan social ne présente pas toute la fiabilité qui y serait attachée en cas inverse.

L'objectif de planification avancé lors des débats de 1977 ne semble pas s'être réalisé. En effet, il était certainement présomptueux de penser que l'élaboration et la diffusion d'indicateurs sociaux pouvaient provoquer une modification du comportement des différentes parties concernées et notamment des gestionnaires. Cela se réalise parfois, compte tenu de la discussion en CE, mais la discrétion des dirigeants empêche toute visibilité réelle sur ce point.

Par ailleurs, avec l'informatique, les entreprises se sont dotées de systèmes de gestion de plus en plus élaborés, d'abord sur les éléments financiers, puis sociaux.

2.3.2. Les évolutions de l'environnement économique, social et juridique

Transformation de l'entreprise et mutation du travail

Deux tendances contradictoires en matière d'évolution des conditions de travail et d'emploi semblent aujourd'hui cohabiter: une tendance à l'enrichissement du travail et à l'optimisation des compétences est contrariée par des pratiques comportant des risques de dévalorisation du travail. Les réorganisations s'orientent souvent vers une amélioration de la productivité, une plus grande flexibilité, une réduction des coûts s'accompagnant d'externalisation des effectifs et des «problèmes» liés à la gestion de la main-d'œuvre. La compétence et l'esprit d'initiative sont relégués derrière la suprématie des économies et le respect des procédures imposées.

La mondialisation et la globalisation conduisent à un élargissement des conditions de concurrence qui sert à tort ou à raison de justification aux licenciements économiques et aux choix d'externalisation réalisés par les entreprises.

Par ailleurs, la structure et le contour des entreprises changent: concentration sur le cœur du métier, acquisitions-fusions, décentralisations, filialisations, externalisation et dissociation vers des structures qui sortent les salariés de la sphère du droit du travail pour les faire entrer dans de nouveaux statuts relevant du droit commercial. Ces modifications de périmètre de l'entreprise ne sont pas sans conséquences sociales: changement de convention collective, passage sous les seuils d'effectifs... Sur les vingt-cinq dernières années, il semble que les conséquences sociales de ces mouvements d'externalisation des activités et de la main-d'œuvre aient été beaucoup plus perceptibles que les effets positifs qui pouvaient être attendus d'une valorisation des compétences et de la responsabilité des salariés. L'idée selon laquelle la performance à long terme de l'entreprise repose sur l'attention portée à la formation des personnels, au développement de leur capacité d'initiative et de leur aptitude à travailler ensemble, aux moyens de susciter une réelle adhésion, aux projets techniques et économiques de la direction est finalement demeurée relativement secondaire dans le processus de réorganisation des entreprises.

Les «nouvelles formes d'emploi» se développent (CDD, missions temporaires, temps partiel).

Par ailleurs, l'évolution structurelle du poids des secteurs économiques (réduction des industries, développement des services) s'accompagne d'une réduction du nombre des grandes entreprises et du développement des PME. Au 1.1.1998, le bilan social s'applique à 6,7 millions de salariés, soit 40,7 % de l'ensemble des actifs (en 1982: 5,5 millions, mais plus de 50 % des actifs).

Les profonds changements qui concernent les entreprises et les salariés affectent le bilan social et inversement conduisent à s'interroger sur le rôle qu'il pourrait jouer dans la maîtrise de ces évolutions.

Face aux recompositions du travail et des organisations, il est légitime de s'interroger sur le périmètre réel ⁽⁹⁾ de l'entreprise. Un courant actuel tend à envisager le «social» à partir de l'activité de l'entreprise dans tous ses prolongements: emplois induits, externalisés... en référence au domaine d'exercice du pouvoir.

Le bilan social, cantonné à un hypothétique noyau d'activités et d'emplois, court un risque grave d'obsolescence s'il n'est pas adapté à la réalité de l'entreprise-réseau ou galaxie...

Débat sur la mesure de la performance de l'entreprise et outils de mesure sociale

L'utilisation d'outils de gestion habituels apparaît de plus en plus inadaptée pour apprécier l'efficacité des formes de coopération que l'on dit indispensables à l'entreprise aujourd'hui. D'aucuns attribuent à cette rigidité gestionnaire l'enlisement de la plupart des projets «humanistes» de réforme de l'organisation du travail ⁽¹⁰⁾.

Le rapport préparatoire du XI^e Plan sur la performance des entreprises françaises souligne que «il est contradictoire de rechercher une plus grande participation des salariés et de leur confier plus de responsabilités quand on procède en parallèle à une gestion de l'emploi en ayant recours de façon excessive aux licenciements et à d'autres formes de flexibilité externe ⁽¹¹⁾».

C'est aussi l'évolution fondamentale qu'exprime Bernard Auberger, adjoint de François Lagrange et corédacteur du rapport Sudreau: «c'était une toute autre époque: on ne cherchait pas à licencier à tour de bras, les esprits étaient tournés vers le progrès social, l'égalité entre hommes et femmes, une échelle des salaires pas trop ouverte... ⁽¹²⁾».

⁽⁹⁾ *Mutation du travail et révolution de l'emploi: le grand défi des organisations et des entreprises*, Entreprise et progrès, Magnard-Vuibert Multimédia, 1997, p. 29.

⁽¹⁰⁾ Ginsbourger, Francis. *La gestion contre l'entreprise: réduire le coût du travail ou organiser sa mise en valeur*. Paris: La Découverte, 1998, p. 27-28.

⁽¹¹⁾ *France le choix de la performance globale*, préparation du XI^e Plan: Commission «Compétitivité française» présidée par Jean Gandois, La Documentation française, 1992, p. 35

⁽¹²⁾ Cité dans Le Monde, Le bilan social, seul rescapé du rapport Sudreau, 21 janvier 1998.

La commission «Compétitivité française» considère encore que «il n'est plus possible actuellement de mesurer la compétitivité en rapportant le nombre de pièces produites au nombre d'heures servant à les fabriquer. D'autres paramètres doivent être pris en compte: la réduction du nombre de rebuts et de malfaçons, la qualité des produits, le service à la clientèle... Le coût horaire ouvrier n'est qu'un élément des coûts et de la réduction des personnels, une variable d'ajustement parmi d'autres. En d'autres termes, c'est la combinaison d'ensemble des facteurs (travail, capital), leur efficacité qui sont déterminantes. Or, les outils de gestion restent profondément marqués par la logique taylorienne. La comptabilité analytique, les calculs de coûts ou le contrôle de gestion reposent sur des pré-supposés tayloriens, car le type de productivité sur lequel il s'articulent est additif et partiel. Ces outils en effet supposent une division excessive du travail et de l'activité productive. Aujourd'hui, il s'agit de trouver des formes de performance de l'organisation dans sa globalité et non plus une juxtaposition de performances»⁽¹³⁾.

Dans cette recherche de nouvelle mesure de la performance, le bilan social est peu mis à contribution. Quelques travaux ont été menés montrant que la qualité des conditions de travail et des relations sociales dans l'entreprise rejailit positivement sur sa performance⁽¹⁴⁾, mais les corrélations sont difficiles à identifier et à ordonner.

L'évolution de l'information des institutions représentatives du personnel

Sans entrer dans l'histoire et l'évolution des attributions du comité d'entreprise, le problème de l'information a toujours été vivement ressenti par les membres du comité d'entreprise. Pour conforter ou compléter les attributions du CE, le législateur est intervenu régulièrement, avant et après l'instauration du bilan social.

Et la reconnaissance de chaque attribution s'est accompagnée de la communication de documents, non seulement économiques, financiers ou comptables mais aussi sociaux. Dans le même temps, la loi de 1977 sur le bilan social, ses décrets et arrêtés n'ont connu aucune modification.

Si bien qu'on peut estimer que le bilan social contient moins de 50 % des données communiquées au CE aujourd'hui (75 à 80 % lors de sa mise en place). Autrement dit, le CE, à partir de 50 salariés, bénéficie de plein droit d'un plus grand nombre d'informations que celui prévu dans les indicateurs du bilan social, réservé aux plus de 300 salariés.

Ainsi, la loi prévoit que le CE est informé de l'évolution des effectifs et de la qualification, par sexe, des salariés sous les différentes formes de contrat de travail, de ceux sous contrat

⁽¹³⁾ France le choix de la performance globale, op. cit., 1992, p. 43.

⁽¹⁴⁾ Notamment par Charles-Henri d'Arcimoles.

de travail temporaire ou appartenant à une autre entreprise. Le bilan social ne fournit pas ces informations distinctes, ni d'ailleurs celle des temps partiels.

Autre exemple, le CE examine à l'occasion des réunions sur le plan de formation les conditions d'accueil et de formation des apprentis, des jeunes en alternance, des contrats d'adaptation, de qualification ou d'orientation... autant de distinctions ne figurant pas dans le bilan social.

Les dispositions du bilan social souffrent d'un manque de mise à jour et d'actualisation.

Ainsi, dans un souci de simplifier et d'harmoniser l'information donnée au CE, la loi quinquennale de 1993 a regroupé et fusionné un certain nombre d'informations dans un rapport annuel, pour les entreprises ayant moins de 300 salariés. Aucune transposition au bilan social n'a été réalisée.

Les différentes informations-consultations du CE sur plusieurs sujets (ex: formation, suivi de l'emploi) donnent lieu à un travail approfondi lors de réunions éparpillées dans l'année, provoquant parfois une relative marginalisation du bilan social. Néanmoins, chacun des débats insérés dans l'action, mérite d'être resitué dans la vision globale de la dimension sociale de l'entreprise que seul le bilan social apporte.

Les problématiques du bilan social hors de France

La France est longtemps restée le seul pays à disposer d'un bilan social légal.

Depuis lors la notion se développe, parfois proche comme au Portugal, ou de nature différente, comme en Belgique.

De façon générale, il semble qu'un regain d'intérêt pour la dimension sociale de l'entreprise semble émerger et veuille être valorisée, normalisée.

Au niveau de l'Union européenne, le concept de bilan social semble être absent de la réflexion institutionnelle. Mais l'apparition d'instances d'information et de consultation à caractère transnational⁽¹⁵⁾ et la montée en puissance au niveau communautaire du thème de l'information et de la consultation des salariés sur les mutations et les transformations des entreprises sont des éléments qui ne sont pas étrangers à la logique du bilan social. Ils pourraient constituer un environnement favorable à son renouvellement et à son élargissement.

⁽¹⁵⁾ La révision de la directive sur les comités européens repose la question des informations à fournir par les employeurs.

2.4. Le bilan social: ce qu'il peut devenir

Avec ses vingt ans d'application, l'outil que constitue le bilan social est typé, daté d'une époque. Lors de la présentation à l'Assemblée nationale, le ministre du travail déclarait «... *je suppose que le bilan social de 1990 ne sera pas identique à celui de 1980, car des évolutions et des progrès interviendront dans la connaissance des entreprises.*» En fait, il a peu évolué dans les entreprises privées se contentant de respecter scrupuleusement cette obligation. Par contre, au delà des initiatives locales, celui applicable dans le secteur hospitalier depuis 1988 témoigne d'autres préoccupations. Il est aussi davantage opérationnel tant au sein de chaque établissement qu'au niveau sectoriel.

L'avis du Conseil économique et social s'inscrit dans la tradition du bilan social, qu'il voudrait rénover pour en faire un «*outil d'analyse dynamique d'une réalité évolutive, celle des fonctions humaines et sociales de l'entreprise. Un bilan social modernisé permettrait d'alimenter la réflexion sur la dimension sociale de la performance économique de l'entreprise aujourd'hui en plein renouvellement.*»

2.4.1. Un outil intéressant à valoriser, ou ses atouts

C'est un document attendu, portant une charge symbolique non négligeable. Il constitue la reconnaissance de la présence des salariés et de leur participation au processus de production. Il constitue une forme de quantification du social au sein de l'entreprise, qui détermine et met en valeur la part consacrée au personnel. Il est, en un certain sens, le pendant et le complément des documents financiers.

Au fil des ans, les indicateurs se sont banalisés et sont entrés dans le langage courant. Les militants syndicaux, les salariés les utilisent au quotidien (ex: le turn-over, les effectifs moyens...). Les éléments fournis, en raison de leur vision synthétique et du suivi sur trois ans, constituent des points de repères utilisés lors d'autres discussions du CE: formation professionnelle, bilan économique et financier...

- (a) le bilan social est le seul document synthétique d'information sociale sur l'entreprise;
- (b) il offre une vision rétrospective couvrant un champ relativement vaste;
- (c) défini réglementairement, il fournit un cadre structuré et homogène d'informations quantitatives précises (théoriquement sans ambiguïtés, vérifiables);
- (d) même si le document paraît aride, sa lecture est accessible, plus facile et moins codée que celle des documents économiques ou financiers;
- (e) sa définition laisse place aux enrichissements contractuels, négociés (souplesse peu utilisée en réalité depuis sa conception);
- (f) la mise en perspective sur trois ans est précieuse, notamment dans des domaines sensibles comme l'emploi, les conditions de travail ou sur des données démographiques;
- (g) il permet donc des comparaisons dans le temps et dans l'espace;

- (h) il constitue un outil de discussion sur l'analyse globale de la situation sociale entre le chef d'entreprise et les représentants du personnel, et conduit éventuellement à réorienter certains aspects de la politique sociale;
- (i) pour les élus de comités centraux d'entreprise, il permet une connaissance d'autres établissements que celui où ils travaillent;
- (j) de l'avis même d'un directeur d'entreprise, il constitue une occasion de faire le point sur les aspects sociaux (comme l'élaboration et la discussion du bilan comptable sur un autre plan).

En atteignant le premier de ses objectifs assigné en 1977, à savoir faciliter l'accès à l'information sociale, il en a un peu perdu son originalité. Toutefois, les indicateurs n'ont pas évolué depuis son origine.

2.4.2. Des possibilités d'amélioration, ou dépasser ses limites pour une meilleure utilisation

Outre un toilettage des indicateurs, il s'agirait d'être plus proche des préoccupations sociales dans l'entreprise d'une part et d'autre part, de mettre davantage en relation et en perspective: en relation avec d'autres données (ex: financières) en perspective au niveau de l'entreprise (gestion prévisionnelle) et comparaison dans son secteur, son groupe.

L'usage du bilan social redeviendrait proportionnel à sa richesse et au travail qu'il nécessite. L'énergie qu'il demande doit se déplacer du formalisme à la problématisation. *«Prenez les indicateurs prescrits par les textes, les entreprises s'y tiennent, alors que la plupart sont inopérants. Mélanger les stagiaires en vacances avec les CDD, additionner les accidents du travail par pathologie sans fournir leur cause réelle, donner les masses salariales par grande catégorie ou se contenter d'une moyenne sur le chômage partiel: tout cela manque de précision et de détails, et ne permet pas de discuter des choix de politique sociale»* déclare un délégué central syndical de Renault.

Quelques pistes concrètes de modernisation du bilan social:

- (a) rendre compte de l'évolution année après année, des contours de l'entreprise et de ses établissements: salariés entrant ou sortant suite aux filialisations, ventes, acquisitions, fusions d'établissements;
- (b) intégrer la description de l'organisation du travail en vigueur et de ses évolutions, en lien avec l'activité et les rythmes de l'entreprise, y compris dans l'annualisation du temps de travail;
- (c) reprendre les données sur les conséquences sociales des conditions de travail;
- (d) relier les informations du BS avec les bases de données sociales et outils de gestion informatisés désormais fréquemment utilisés (ce qui leur confèrera automatiquement la fiabilité);

- (e) outre les chiffres bruts, fournir quelques ratios significatifs (ex: ratio d'heures de formation par stagiaire, effectif formé par catégorie/effectif moyen de la catégorie);
- (f) permettre et favoriser des comparaisons avec la branche professionnelle;
- (g) décrire les emplois plus finement, par qualification, ou en lien avec l'organisation;
- (h) intégrer des données prospectives: relatives à la situation prévisionnelle des emplois et qualifications (évolution des compétences, notion de parcours professionnel);
- (i) suivre les plans sociaux: leur déroulement, mais aussi les impacts pour l'entreprise et la collectivité.

Ainsi, en gardant au bilan social sa conception initiale d'outil d'information, de concertation et de planification, et en tenant compte de l'expérience acquise, le bilan social pourrait évoluer vers une grande problématisation des questions sociales.

La moindre exhaustivité statistique du bilan social serait largement compensée par davantage de pertinence.

Plusieurs thèmes pourraient structurer aujourd'hui le bilan social: l'emploi, le travail, l'articulation entre données sociales et données économiques.

À titre d'exemple sur la problématique de l'emploi: étant donné la multiplication des formes d'emploi auxquelles ont recours les entreprises, le bilan social devrait être en capacité de mieux mesurer les différents types d'emploi, y compris ceux qui, formellement, dépassent le seul périmètre juridique de l'entreprise. Des chiffres plus précis par type de contrat, par catégorie de personnel, par durée de contrats, traduits en équivalent plein temps sont utiles de même que la fourniture d'informations sur les aides à l'emploi obtenues. Au total, les différentes améliorations devraient permettre de mieux apprécier:

- (a) la politique d'emploi interne, d'externalisation menée par l'entreprise;
- (b) la politique de flexibilité mise en œuvre, qu'elle soit externe ou interne.

Sur ce thème ou sur d'autres, tel celui de la formation, le bilan social pourrait présenter:

- (a) des indicateurs chiffrés, en nombre réduit mais plus pertinents;
- (b) un commentaire de l'entreprise expliquant sa politique en la matière;
- (c) les réactions du comité d'entreprise.

On pourrait aussi concevoir qu'outre les indicateurs fournis annuellement, chaque CE se choisisse de un à trois thèmes sur lesquels focaliser son attention, selon une durée pertinente pour la vie sociale de l'entreprise. Ainsi, les comparaisons resteraient possibles et seraient enrichies des problématiques adaptées à chaque entreprise. Un tel bilan social, plus proche des réalités et des préoccupations actuelles des différents acteurs contribuerait probablement à le resituer au cœur des discussions d'ensemble sur les politiques sociales menées dans l'entreprise.

Concernant la publicité du bilan social, on constate un décalage avec celle relative aux comptes sociaux, publiés et disponibles par Minitel ou Internet (et appuyés par la publicité télévisée pour connaître les résultats économiques et financiers des entreprises). À l'image des comptes sociaux, on peut s'interroger sur les informations réellement confidentielles contenues dans le bilan social. Pourquoi le bilan social, constituant un socle commun d'informations, ne pourrait-il être consulté par chacun pour avoir une vision globale de la situation de l'entreprise? Les données, jugées confidentielles par les entreprises, relèvent davantage de la stratégie, des données de gestion ou de tel savoir-faire spécifique, qui ne sont contenus ni dans les comptes sociaux et documents prévisionnels, ni dans le bilan social.

2.4.3. Des questions de positionnement

Les développements qui précèdent et l'avis du Conseil économique et social montrent que le bilan social est réformable, mais aussi qu'à cet égard, il y a plutôt pléthore de pistes que pénurie.

La question de la modernisation mérite d'être posée, mais les conditions de cette actualisation doivent être préalablement examinées. De plus, sa forme est intimement liée aux objectifs poursuivis. Ainsi, un certain nombre de questions doivent être tranchées, concernant les acteurs autour desquels doit se structurer l'évolution des indicateurs sociaux et les objectifs qu'il convient de privilégier.

Des indicateurs sociaux, pour qui?

Les propositions d'amélioration des indicateurs sociaux passent, à notre sens⁽¹⁶⁾, par la définition des points de vue (et donc des destinataires) à considérer: macro économique-social et/ou micro économique-social. Il est d'ailleurs possible, voire souhaitable, de concevoir des documents différents correspondant aux deux logiques, mais vouloir les mêler n'est pas judicieux.

Des indicateurs, pour quoi?

La pluralité des points de vue renvoie inévitablement à celle des objectifs. Si l'on adopte un point de vue dépassant le cadre strict de l'entreprise, les objectifs peuvent être structurés autour de la recherche:

- (a) de bases statistiques permettant des synthèses nationales, par branche (cf. hôpitaux publics), bassin d'emploi...;
- (b) de l'analyse des impacts des politiques d'emploi engagées par les pouvoirs publics (cf. législation belge);
- (c) de connaissance des politiques sociales menées dans les entreprises.

⁽¹⁶⁾ Chambost, Isabelle; Fruleux, Dominique; Roturier, Patrick. Modernisation du bilan social: une nécessité, mais des voies diversifiées, *Les cahiers de Syndex*, n° 6, 1998, p. 76-83.

Cette orientation est globalement rejetée par les entreprises privées. Si l'on adopte un point de vue interne à l'entreprise, les objectifs possibles sont différents:

- (a) offrir un outil de pilotage social. Dans ce cas, les indicateurs sociaux sont intégrés dans les outils de gestion habituel;
- (b) offrir un outil de mesure des performances sociales de l'entreprise. Conjugés aux indicateurs de performance économiques, ils s'inscrivent alors dans une perspective d'analyse intégrée de la performance globale;
- (c) offrir un outil de concertation sociale.

Le point de vue interne n'exclut pas que les acteurs de l'entreprise puissent être intéressés, en fonction d'objectifs propres à chacun d'eux ⁽¹⁷⁾, par un dépassement du seul horizon de leur cadre microéconomique.

Comme l'écrit le journaliste du Monde *«Vingt ans après sa naissance, un bilan social remodelé ne serait pas inutile pour venir compenser le recours excessif à des paramètres économiques ou strictement financiers. L'idée même de performance globale... y gagnerait en crédibilité si elle s'appuyait sur d'autres bonnes sources. Ce serait aussi une façon de renouer avec le rapport Sudreau. Dans cet esprit, le Centre des jeunes dirigeants de l'économie sociale (CJDES) a mis au point un ambitieux bilan sociétal qui correspond mieux au souci des entreprises intégrées dans leur environnement et qui se voudraient citoyennes ⁽¹⁸⁾»*.

Cette initiative a reçu le soutien de la Commission européenne et un travail de recherche a commencé dans d'autres pays de l'Union. Restent posées la question de la fiabilité ou de la validité des informations déclarées d'une part et l'applicabilité à l'ensemble des entreprises du secteur concurrentiel de l'autre. Encore faut-il que les entreprises acceptent d'être plus transparentes sur leur gestion sociale.

2.5. Le bilan social et le bilan du capital humain en entreprise

2.5.1. Le bilan social peut-il être considéré comme un bilan du capital humain en entreprise?

Le bilan social, à des fins de concertation sociale, a été longtemps un des rares, pour ne pas dire le seul, document de synthèse tentant de rendre compte du social, de manière quantifiée valorisant la part des ressources humaines dans l'activité de l'entreprise.

⁽¹⁷⁾ Et sans oublier les précautions d'usage dans les comparaisons interentreprises.

⁽¹⁸⁾ Alain Lebaude, Le Monde, 21 janvier 1998.

Le bilan social a contribué à introduire dans les rapports sociaux la notion de mesure désormais intégrée dans la gestion des ressources humaines par la présence de tableaux de bord et d'indicateurs dont les variations peuvent permettre d'apprécier l'évolution et constituer de nécessaires signaux d'alerte.

Aussi, comme le bilan comptable, le bilan social est par nature un récapitulatif de la situation annuelle de l'entreprise. Il ne peut prétendre à lui seul constituer un outil de gestion sociale, même s'il peut y contribuer et y aboutir.

2.5.2. Un bilan des ressources humaines de l'entreprise?

L'existence du bilan social nous montre qu'il est possible de dresser un «bilan des ressources humaines», mais que c'est un exercice difficile et forcément limité. Un «bilan social» peut approcher la réalité sociale d'une entreprise, sans pouvoir l'enfermer.

En France, nous parlons plus volontiers de ressources humaines que de capital humain. Peut-être parce que nous voulons distinguer l'utilisation du capital financier et technique, qui se déprécie avec le temps et pour cela s'amortit, de celui des personnes.

La notion de ressource renvoie à la notion utilisée pour les matières premières figurant aussi parmi les coûts de l'entreprise... et créateurs de valeur, mais aussi à une dynamique de flux. La notion de capital renvoie à celles d'investissement ⁽¹⁹⁾, de propriété, de bilan.

Au delà des aspects sémantiques, dresser un bilan du «capital humain» pose préalablement des questions fondamentales: compter quoi? Évaluer quoi? Comment? Pourquoi?

Cela renvoie aux concepts de mesure, dans un contexte évolutif et sur une «matière» évolutive. Et toutes les expériences montrent que ce n'est pas simple.

⁽¹⁹⁾ Depuis dix ans, les entreprises françaises qui en font l'option bénéficient d'un «crédit impôt formation». Il s'agit en fait de déduction d'impôts (25 % de l'excédent annuel des dépenses de formation exposées en plus de l'obligation légale), reconnaissant ainsi l'investissement en formation réalisé par les entreprises. Ainsi, la formation bénéficie d'une reconnaissance (fiscale) d'investissement, mais pas comptable, puisque la comptabilité considère la charge et non un investissement, porté au bilan.

Dans un autre domaine, celui des investissements matériels (travaux pour l'entreprise) et immatériels (recherche-développement) et sous certaines conditions, des investissements humains peuvent être immobilisés (portés au bilan, amortis ou répartis sur plusieurs exercices). Dans la même logique, les investissements en formation professionnelle continue (excédant le minimum légal considéré comme l'entretien des ressources humaines) pourraient être répartis sur plusieurs exercices (voir Isabelle Guerrero, Traiter sur un plan égal l'investissement physique et l'investissement formation, *Revue européenne «Formation professionnelle»*, n° 14, p. 62-68). Mais, pour des considérations fiscales, les entreprises préfèrent souvent considérer ces coûts en charges comptables et non en investissements. Les considérations fiscales ou d'évaluation d'entreprise prennent parfois le pas sur les logiques d'investissement (réparti et mesuré sur le long terme) ou même de rentabilité de court terme, c'est à dire d'annuité comptable

Un exemple, celui de la formation professionnelle continue.

Dans le bilan social figure un certain nombre d'indicateurs: nombre de personnes, de stages par catégorie sociale, coûts engagés... Certaines entreprises indiquent les thèmes de formation. Mais pour un réel bilan, on peut y ajouter: les promotions induites, la comparaison avec la branche professionnelle. Il y a lieu de s'interroger: formation en réponse à quels besoins, quels acquis, quelle reconnaissance... comment évaluer l'impact de la formation. On en connaît effectivement le caractère profitable pour l'entreprise (effet sur la productivité supérieure aux salaires) mais, on se heurte à la difficulté de la mesure ⁽²⁰⁾.

Dans le cadre de la réflexion sur les compétences, nombre d'entreprises ont entrepris de recenser le niveau de formation initiale, de formation diplômante et d'autres expériences acquises. Il s'agit bien de faire un bilan des ressources humaines à disposition pour l'entreprise, sous un seul aspect. Un bilan social (ou bilan des ressources humaines), s'il se veut simplifié, ne peut reprendre l'ensemble des informations relatives au «capital» et au potentiel humain.

Autre exemple: L'évaluation du «capital humain» se rencontre aussi lors des évaluations d'entreprise, en tant qu'actif immatériel mais difficilement ⁽²¹⁾.

Effectivement, se repose la question de l'obsolescence des outils comptables ⁽²²⁾, mais aussi celle de la prise en compte de la dimension humaine dans les opérations de fusion ⁽²³⁾. Il semble que nombre de dirigeants pensent impossible d'évaluer le facteur humain... d'où quelques échecs quand les dirigeants négligent les hommes et la culture de l'entreprise.

Constatant que les formes d'organisation contribuent à fragiliser le tissu social, François Guérin de l'ANACT considère que le travail n'est plus considéré comme une ressource, mais comme un coût ⁽²⁴⁾.

Néanmoins, une certaine prise de conscience s'effectue parmi certains acteurs économiques et marchés financiers. Après avoir usé (et abusé parfois) des «mesures d'âge», des entreprises

⁽²⁰⁾ Barrett, Alan; Hövels, Ben. Vers un taux de rentabilité de la formation: évaluation de la recherche sur les bénéfices de la formation dispensée par les employeurs. *Revue européenne «Formation professionnelle»*, n° 14, p. 30-39.

⁽²¹⁾ Johanson, Ulf. Ecoute la réponse dans le vent. Les investissements en formation dans la perspective de la comptabilité des ressources humaines. *Revue européenne «Formation professionnelle»*, n° 14, p. 52-61.

⁽²²⁾ Brandsma, Jittie. Financement de l'éducation et de la formation tout au long de la vie: problèmes clés. *Revue européenne «Formation professionnelle»*, n° 14, p. 9-23.

⁽²³⁾ Conilh de Beyssac, Thierry. DG de Hewitt Associates. Le facteur humain est pris en compte dès le départ dans 5 % des opérations seulement. *Le Monde*, 18 mai 1999.

⁽²⁴⁾ Baudet, Marie-Béatrice. Certaines entreprises s'inquiètent de la course à la productivité sur les salariés. *Le Monde*, 8 avril 1998.

constatent après coup une perte d'expérience ⁽²⁵⁾. Certains auteurs rappellent que la recherche de personnel efficace à court terme peut s'effectuer au détriment du potentiel à développer ⁽²⁶⁾ et que les entreprises n'ont pas assez confiance dans leurs salariés ⁽²⁷⁾. Certaines entreprises mettent en place des méthodes de capitalisation des savoirs menacés ⁽²⁸⁾. Des voix s'élèvent pour une évaluation de la responsabilité sociétale des entreprises ou trouver de nouvelles méthodes de gestion pour réconcilier l'économique et le social ⁽²⁹⁾ ... jusqu'à la vingt-neuvième édition du Forum économique mondial de Davos, en janvier 1999 ⁽³⁰⁾ !

Sur les outils techniques, la discussion sur le calcul des effectifs et la mise en cause de la rationalité de certaines évaluations met en lumière qu'au delà des méthodes et des principes d'organisation utilisés, il s'agit de la conception même des visions du travail et des travailleurs qui s'avère différente ⁽³¹⁾.

Ainsi, un bilan des ressources humaines, comme le bilan social, apparaît nécessaire et possible techniquement. Mais il restera toujours insatisfaisant parce que fournissant une connaissance limitée de la réalité... passée.

Même sans cesse amélioré, il ne sera jamais parfait car il s'applique à ce qu'il y a de plus qualitatif, mouvant – et parfois peu maîtrisable – dans l'entreprise, les hommes. Il est aussi révélateur de la conception de ceux-ci dans et par l'entreprise.

⁽²⁵⁾ Piot, Olivier. La gestion inconséquente des âges en entreprise. *Le Monde*, 6 janvier 1999.

⁽²⁶⁾ Piot, Olivier. Priorité au «clone» directement opérationnel. *Le Monde*, 17 décembre 1997.

⁽²⁷⁾ Ghoshal, Sumantra. Les entreprises ont la fâcheuse habitude de créer un environnement qui tue l'esprit d'initiative et annihile les énergies. *Le Monde*, 17 décembre 1997.

⁽²⁸⁾ Revechon, Antoine. Les entreprises essaient de conserver leur «patrimoine de connaissances». *Le Monde*, 12 janvier 1999.

⁽²⁹⁾ Capron, Michel; Leseul, Gérard. *Le Monde*, 17 décembre 1997; Michel Capron, *Le Monde* 16 décembre 1998.

⁽³⁰⁾ Baudet, Marie-Béatrice. L'idée d'une notation sociale pour les entreprises cotées en Bourse fait son chemin. *Le Monde*, 9 février 1999.

⁽³¹⁾ Baraldi, Laurence; Troussier, Jean-François. Le calcul des effectifs: quelques exemples dans l'industrie. *Études, Travail et Emploi*, n° 77.

Annexe 1: L'avis du Conseil économique et social

Le Conseil économique et social français a réaffirmé la vocation initiale du bilan social. En fournissant une vision «panoramique» de la réalité sociale de l'entreprise et de son évolution, il vient en appui des deux principaux aspects du dialogue social dans l'entreprise: la concertation dans le cadre du comité d'entreprise et la négociation d'accords avec les délégués syndicaux. C'est un positionnement essentiellement interne du bilan social, pour le dialogue entre partenaires sociaux, en l'élargissant aux groupes, à la branche professionnelle et, sur demande, à la société limitée aux proches élus, tout en développant une utilisation générale.

Le CES propose d'adapter le bilan social aux problématiques actuelles:

- (a) simplifier la communication des informations statistiques demandées aux entreprises. Rappelant la présentation, sous différentes formes, des mêmes données ne pose guère de problèmes techniques aujourd'hui compte tenu de la généralisation de l'outil informatique, il s'agit néanmoins de réduire le nombre de déclarations administratives ou d'enquêtes auxquelles sont soumises les entreprises (ex: les données du BS adaptées aux PME en 1993 et leur intégration dans le BS général rénové pourrait permettre l'abaissement du seuil d'application du BS);
- (b) actualiser les indicateurs du bilan social, en écartant ceux frappés d'obsolescence et en palliant le défaut d'information sur des aspects essentiels de la vie de l'entreprise (ex: nouvelles formes de travail et d'emploi, politiques publiques d'aide à l'emploi et à la formation, formation professionnelle continue des salariés, nouvelles formes de complément de rémunération, disposition dans le domaine de l'hygiène et de la sécurité, égalité professionnelle des hommes et des femmes);
- (c) modifier la structure du bilan social, en rapprochant les titres relatifs à l'emploi et à la formation; en réunissant les informations relatives à l'hygiène, la sécurité et aux conditions de travail dans un chapitre unique; en créant un chapitre supplémentaire consacré à l'action sociale de l'entreprise dans le tissu socio-économique local (environnement, partenariats locaux...);
- (d) élaborer un bilan social au niveau du groupe. C'est à ce niveau que sont prises les décisions qui engagent l'avenir des salariés. La législation sur les comités de groupe et les perspectives de développement de l'information et de la consultation sociale dans les groupes de dimension européenne vont dans ce sens.

Il invite aussi à enrichir le bilan social. Constatant la sécheresse de son contenu et l'attente de commentaires objectifs, il propose *«d'enrichir de commentaires présentés par l'employeur, mais à la condition qu'ils soient soumis à la discussion prévue par la loi au sein du CE et que ce dernier puisse faire connaître son point de vue dans l'avis qu'il doit rendre et qui devra être intégré au document final. Ainsi, tous les «programmes» dans lesquels est engagée l'entreprise, en matière de formation, d'emploi, de prévention... pourraient être décrits dans le bilan social de manière à être rapprochés des évolutions chiffres dans les domaines correspondants. Sauf exception pour des raisons de confidentialité, il convient de faire*

connaître les explications déjà fournies au comité d'entreprise... C'est en fonction des débats résultant de la consultation du CE que peuvent être trouvés la formule et les termes adaptés à la situation et choisis d'un commun accord.» Le CES prône aussi la diffusion et la lecture du BS au sein de l'entreprise.

Enfin, il souhaite améliorer la diffusion et mieux utiliser les bilans sociaux. Le CES constate que le principe affiché de traiter sur le même plan l'économique et le social, le salarié et l'actionnaire ne correspond pas à la réalité. Il préconise de fournir obligatoirement le bilan social aux actionnaires. Il suggère également que, sur leur demande, le bilan social soit fourni aux élus locaux (maire, présidents des Conseils général et régional). Il constate que l'exploitation des bilans sociaux permettrait de mieux connaître et mieux comprendre les entreprises, de mettre en évidence des liens entre performance économique et dynamique sociale. Aussi, il propose d'encourager, de faciliter et de développer la centralisation des bilans sociaux, avec le Conseil national de l'information statistique (CNIS) pour assurer le respect du secret statistique. Le CES souhaite que l'utilisation des bilans sociaux dans le cadre de la branche professionnelle soit encouragée, notamment pour enrichir les rapports de branche, support aux négociations.

La nécessaire modernisation du bilan social doit dans ce cas maintenir le cadre incitatif et législatif initial et revitaliser la responsabilité des partenaires sociaux pour la partie les concernant directement (re-définition des indicateurs au niveau national, adaptation régulière aux réalités d'entreprise). Le CES propose à cet effet la préparation des modifications de loi et du décret dans le cadre de la commission nationale de la négociation collective et l'adaptation sectorielle par négociation de branche. Pour la fonction publique, il est proposé de s'inspirer de la fonction publique hospitalière (qui envisage d'ailleurs d'abaisser le seuil à 150 salariés de façon à mieux tenir compte de la réalité des établissements).

L'avis du CES a été adopté par 138 voix sur 174 votants, le groupe des entreprises privées et des professions libérales ayant voté contre, celui de l'artisanat et deux personnes qualifiées s'étant abstenues. Tous les autres groupes ont voté favorablement: syndicats de salariés, associations, coopératives, mutualité, entreprises publiques, agriculture et personnes qualifiées...

L'assemblée est moins réservée que lors de la loi de 1977. Est-ce signe que le projet était fortement novateur à l'époque? L'adhésion plus forte se traduirait-elle par un investissement accru par les signataires, redonnant ainsi un second souffle à cet acquis social?

Annexe 2: Indicateurs du bilan social d'établissement des secteurs industriels et agricoles

(annexe B de l'arrêté du 8 décembre 1977)

Extraits: chapitre I (emploi) et V (formation)

Années N-1, N-2 et N-3

	ingénieurs, cadres	ETAM	ouvriers	TOTAL
11 Effectifs				
111 Effectif total au 31.12				
112 Effectif permanent				
113 Nombre de salariés titulaires d'un Contrat à Durée Déterminée au 31.12				
114 Effectif mensuel moyen de l'année considérée				
115 Répartition par sexe de l'effectif total au 31.12				
116 Répartition par âge de l'effectif total au 31.12				
117 Répartition de l'effectif total au 31.12 selon l'ancienneté				
118 Répartition de l'effectif total au 31.12 selon la nationalité: Français Etrangers				
119 Répartition de l'effectif total au 31.12 selon une structure de qualification détaillée				
12 Travailleurs extérieurs				
121 Nombre de stagiaires (écoles, universités...)				
122 Nombre moyen mensuel de travailleurs temporaires				
123 Durée moyenne des contrats de travail temporaire				
13 Embauches au cours de l'année considérée				
131 Nombre d'embauches par CDI				
132 Nombre d'embauches par CDD				
133 Nombre d'embauches de travailleurs saisonniers				
134* Nombre d'embauches de salariés de moins de 25 ans				
14 Départs				
141 Total des départs				
142 Nombre de démissions				
143 Nombre de licenciements pour cause économique dont départs en retraite et pré-retraite				
144 Nombre de licenciements pour d'autres causes				
145 Fin de CDD				
146 Départ au cours de la période d'essai				
147 Mutations dans un autre établissement				
148 Départs volontaires en retraite et pré-retraite				
149 Décès				
15 Chômage				
151 Nombre de salariés mis en chômage partiel pendant l'année considérée				
152 Nombre total d'heures de chômage partiel pendant l'année considérée: Indemnisés non indemnisés				
16 Handicapés				
161 Nombre d'handicapés au 31 mars de l'année considérée				
162 Nombre d'handicapés à la suite d'accidents du travail intervenus dans l'établissement, employés au 31 mars de l'année considérée				
17 Absentéisme				
171 <u>Nombre de journées d'absence</u> Nombre de journées théoriques travaillées				
172 Nombre de journées d'absence pour maladie				
173** Répartition de la maladie selon la durée de l'absence				
174 Nombre de journées d'absence pour accident du travail et de trajet				
175 Nombre de journées d'absence pour maternité				
176 Nombre de journées d'absence pour congés autorisés (événements familiaux, congés spéciaux...)				
177 Nombre de journées d'absence imputables à d'autres causes				

* applicable aux établissements de plus de 750 salariés

** applicable aux établissements de plus de 2000 salariés

51	Formation professionnelle continue						
511	Pourcentage de la masse salariale consacrée à la FPC						
		formation interne	Conventions	versement à fonds d'assurance	versement auprès d'organismes agréés	Trésor et autres	Total
512	Montant consacré à la FPC						
		Ingénieurs, cadres	TAM	Ouvriers et employés qualifiés	Manœuvres, OS, empl. non qualifiés	Total	
513	Nombre de stagiaires Hommes Femmes						
514	Nombre d'heures de stages Rémunérés Non rémunérés						
515	Décomposition par types de stages (exemple de répartition)	prévention	adaptation	formation professionnelle	entretien, perfectionnement des connaissances		
52	Congé formation					Total	
521	Nombre de salariés ayant bénéficié d'un congé formation rémunéré						
522	Nombre de salariés ayant bénéficié d'un congé formation non rémunéré						
523	Nombre de salariés auxquels a été refusé un congé de formation						
53	Apprentissage					Total	
531	Nombre de contrats d'apprentissage conclus dans l'année						

3. Le bilan du capital humain au Danemark

Jens Frederiksen

Le bilan du capital humain peut s'appliquer aux informations fournies par la direction d'une entreprise à ses propres employés ou aux parties intéressées. Dans cet article, nous n'étudions que le bilan publié à l'extérieur de l'entreprise.

La gestion, la comptabilisation et le bilan du capital humain suscitent de plus en plus d'intérêt au Danemark, où l'on se rend à présent compte que les compétences des employés représentent un actif incorporel et que cet actif, que ne montrent pas les états financiers habituels, devrait être présenté au public.

3.1. Conditions nécessaires à la communication du bilan

Les entreprises qui ont un système de gestion et de comptabilisation de leurs ressources humaines seront en mesure de fournir des informations fiables et justifiées.

La raison principale en est que le sujet de la communication est également enraciné dans la stratégie, la vision et le fonctionnement quotidien de l'entreprise. Cela réduit le risque de fournir des informations ressemblant à une image d'Épinal, qui creuserait un véritable fossé entre la réalité de l'entreprise et l'image offerte au public.

En outre, les données seront fiables et de qualité, parce qu'elles reposeront sur des informations utilisées au quotidien dans l'entreprise. Ces données et ces informations sont en général de meilleure qualité que celles obtenues et utilisées uniquement de façon occasionnelle.

3.2. Nécessité d'une communication des performances

Tant les entreprises commerciales que les organisations sans but lucratif et les institutions publiques ou semi-publiques travaillent de plus en plus avec un bilan du capital humain. Chacune peut – pour diverses raisons – avoir à publier des informations sur l'impact de changements dans le management, sur les actifs incorporels présents ou en cours de développement.

3.3. Motivation des entreprises commerciales

Une entreprise commerciale a diverses raisons de publier des informations sur son capital humain, par exemple:

- (a) pour décrire ses valeurs cachées (actifs incorporels), y compris le capital humain présent dans l'entreprise, mais non représenté dans les comptes sociaux, ce qui la valorise davantage. Le public cible peut être constitué par les actionnaires et les établissements de crédit;
- (b) pour établir un dialogue avec le public sur ses valeurs, son management et son attitude vis-à-vis de ses employés;
- (c) pour améliorer son profil, par exemple en décrivant les principales compétences de son personnel. Ce type d'informations peut intéresser les clients;
- (d) pour montrer les résultats de ses efforts dans le domaine des ressources humaines, pour se comparer et être comparée à d'autres entreprises. Le public cible de ce type d'informations serait constitué par les employés.

C'est souvent une priorité pour les entreprises cotées en bourse ou ayant de nombreux actionnaires, car elles veulent présenter les résultats et valeurs qui n'apparaissent pas dans les états financiers. C'est le cas en général, que l'entreprise conçoive ses relations publiques à l'intention de ses actionnaires ou des diverses parties intéressées.

3.4. Motivation des organisations sans but lucratif

Les organisations sans but lucratif sont évaluées par ceux qui les financent ou par diverses parties intéressées par leurs résultats. Leur performance peut être mesurée par leur capacité à attirer des bénévoles et du personnel rémunéré pour obtenir des résultats conformes à leur finalité, ou par l'efficacité de leur fonctionnement. Le bilan du capital humain s'adresse donc en général aux bénévoles, aux parraineurs et aux hommes politiques.

3.5. Motivation des institutions publiques

Au cours des dernières années, la pression politique a amené de nombreux pays à exiger de leurs institutions publiques et semi-publiques un meilleur fonctionnement. Nombre d'entre elles au Danemark ont choisi de se doter des instruments de gestion les plus modernes, notamment pour la gestion, la motivation et le développement des compétences du personnel, afin d'améliorer ses performances. Des organisations de ce type ont intérêt à publier leur bilan du capital humain. Le public cible est généralement constitué par les hommes politiques, les autorités de tutelle et les contribuables.

3.6. Nécessité sociale du bilan du capital humain

La société actuelle exige davantage d'informations sur les performances, résultats et valeurs de ses entreprises et organisations. Ses principaux porte-parole en la matière sont les hommes politiques et les organisations patronales et syndicales.

Les hommes politiques danois ont pris un certain nombre d'initiatives ces dernières années pour améliorer les performances des entreprises et organisations, et augmenter la quantité d'informations publiées à ce sujet.

Par exemple, un grand nombre d'institutions gouvernementales d'une certaine taille doivent publier des comptes et rapports annuels dont le contenu est réglementé. Elles doivent notamment y inclure une section sur «le personnel et l'organisation».

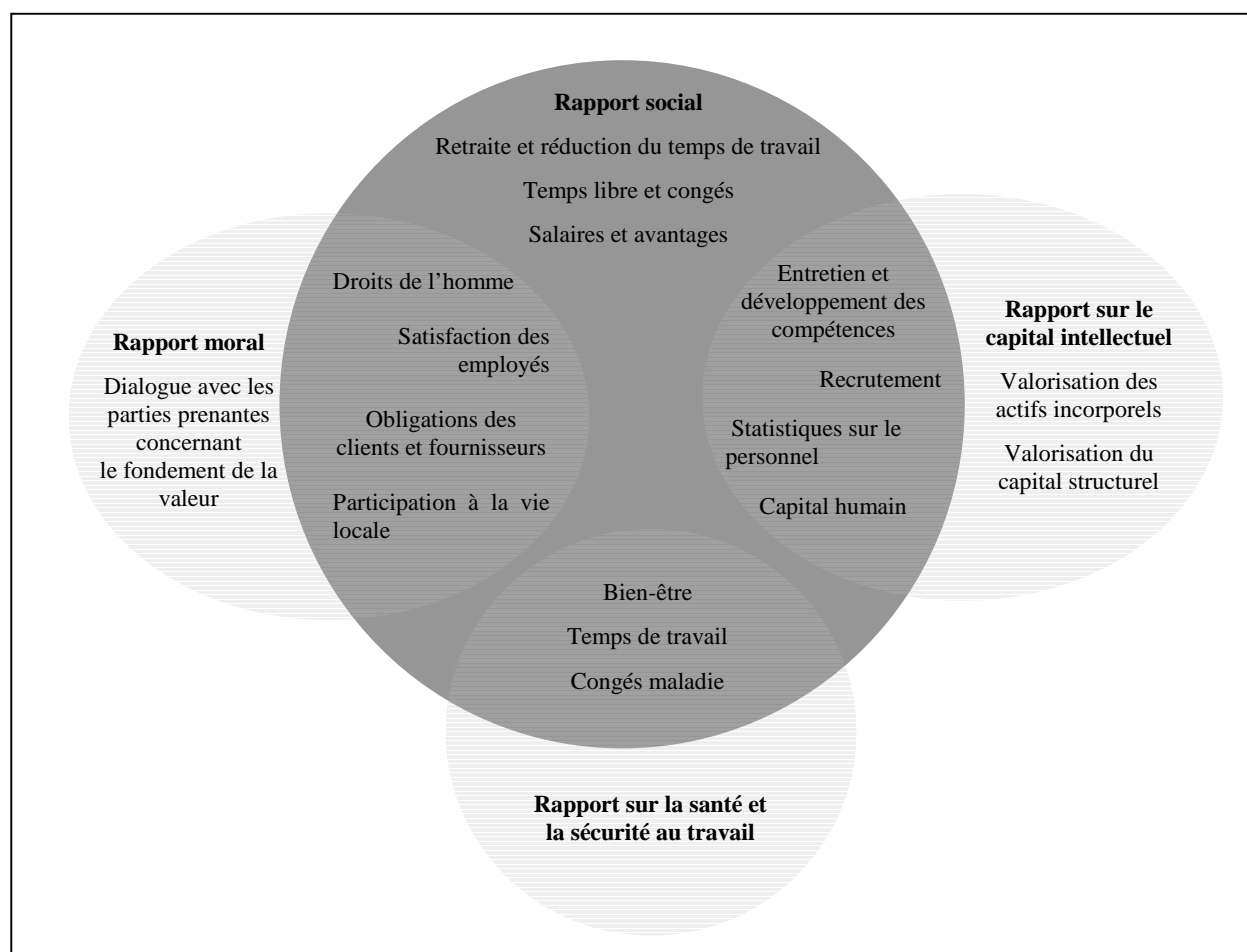
Cette partie du document doit contenir au moins les éléments suivants:

- (a) salaires de l'année en cours, des trois années précédentes, et prévisions de budget pour l'année suivante;
- (b) congés de maladie de l'année en cours et des trois années précédentes;
- (c) rotation du personnel pour l'année en cours et les trois années précédentes;
- (d) heures supplémentaires/charge de travail supplémentaire pour l'année en cours et les trois années précédentes;
- (e) description de l'organisation et organigramme;
- (f) analyse et évaluation du développement.

Divers ministères ont en outre lancé des projets (et fixé des obligations statutaires) pour la publication de diverses informations non financières par les entreprises. Le ministère de l'environnement et de l'énergie a le premier exigé la publication d'informations sur l'environnement dans les «comptes verts». Puis le ministère des affaires sociales a lancé un projet pilote de comptes sociaux, axé principalement sur la façon dont l'entreprise s'acquitte de ses responsabilités envers son personnel, tant au travail qu'en dehors. Le ministère du travail s'est occupé du développement d'outils concernant la santé au travail, pour mettre davantage l'accent sur l'environnement physique et psychologique de travail. Le ministère du commerce et de l'industrie a également lancé un important projet sur le développement du bilan du capital intellectuel dans les entreprises commerciales. Dans le cadre de ce projet, dix-neuf entreprises ont publié un bilan du savoir au printemps 1999. Les indicateurs présentés dans ce nouveau type de documents peuvent souvent être considérés comme des indicateurs de performance du bilan du capital humain.

Les indicateurs du capital humain dans ce type de rapport sont résumés dans le graphique ci-dessous.

Graphique 15: Points communs de tous les rapports



3.7. Inclusion d'informations sur le capital humain dans les états financiers

L'Agence danoise du commerce et des entreprises a créé un Conseil de bilan financier composé de représentants d'un certain nombre d'organisations. Ce Conseil a été chargé de préparer un rapport sur la nouvelle législation danoise sur les rapports annuels.

Le «Rapport du Conseil de bilan financier sur les amendements à la loi de 1999 concernant les rapports annuels», publié en mars 1999, sert de base aux amendements à la loi que va proposer l'Agence. Il inclut des considérations sur les obligations légales possibles concernant la publication de données sur le capital intellectuel, affirmant que cette publication n'est actuellement prévue ni par la législation existante, ni par les directives de l'Union européenne sur la comptabilité. L'UE et l'OCDE s'intéressent toutefois à la mesure et à la publication de ces informations.

Le Conseil de bilan financier conclut à ce sujet:

«Avec le passage à une société de l'information et du savoir, le capital intellectuel et d'autres valeurs incorporelles prennent une importance croissante. Il faut, par conséquent, obliger les sociétés à publier des informations à ce sujet dans leurs rapports annuels, lorsque la direction estime que ces informations ont un effet concret sur les résultats futurs, ou envisager un document séparé sur le capital intellectuel et autres questions importantes, afin de donner une représentation exacte et honnête de l'entreprise dans le rapport annuel.

Le capital intellectuel est particulièrement important dans le cas d'entreprises dont l'activité repose en grande partie sur les ressources humaines.

Comme ce domaine est en pleine évolution et que des méthodes et formes de présentation sont en cours de test, il ne devrait pas y avoir hic et nunc d'obligation légale concernant la divulgation d'informations. Mais il serait important de les inclure dans les rapports financiers, c'est-à-dire dans le rapport annuel.

Les informations sur le capital intellectuel doivent respecter les exigences de qualité appliquées au concept et viser une représentation honnête et correcte. Ces informations sont en général moins fiables par nature, mais cela peut être compensé par leur publication à intervalles réguliers, qui permet de surveiller leur évolution.»

(mis en exergue par KPMG)

Lorsque des états du capital intellectuel sont publiés, leurs principes et méthodes devraient être détaillés dans la section du rapport qui précise les principes comptables.

Une législation propre à la publication d'informations sur le capital intellectuel dans les rapports annuels des sociétés est donc en cours d'élaboration. Toutefois, c'est la direction de l'entreprise qui décide si ce capital est important dans la performance financière et donc s'il doit être inclus.

Il ne fait pas de doute que les informations sur l'utilisation du capital humain seront de plus en plus souvent intégrées aux états financiers des sociétés.

3.8. Bilan du capital humain et marché de l'emploi

Au cours des dernières années, les organisations syndicales et professionnelles danoises ont pris une série de mesures qui vont généralement dans le sens du bilan du capital humain. Leur objectif est essentiellement de conserver les employés sur le marché du travail, de leur offrir des formations et des compétences complémentaires. Pour réaliser cet objectif, les entreprises devront planifier leurs initiatives et leurs activités en recourant à un bilan du capital humain. Par exemple, il y a un lien entre les absences pour maladie (que l'entreprise souhaite réduire) et l'usure au travail ou la retraite anticipée (que ni l'entreprise ni la société dans son ensemble

ne désirent). Il est également de l'intérêt de l'entreprise de former ses salariés et de leur donner de nouvelles compétences, pour qu'ils puissent faire face à l'évolution technologique et pour maintenir la compétitivité avec des secteurs à bas salaires. Lorsque les employés formés se remettent à chercher du travail, ils sont en meilleure position pour en trouver, ce qui est avantageux pour les entreprises et la société. La Confédération danoise des syndicats (LO) considère comme prioritaire que des initiatives de ce genre soient indiquées dans les rapports nationaux sur les compétences, tandis que les organisations d'employeurs ne veulent pas que cela devienne une obligation.

3.9. Bilan du capital humain et crédibilité

Le but de cet article n'est pas de décrire les hypothèses et règles de publication d'informations comptables. Il n'est cependant pas inutile d'aborder certains aspects sous la question de la crédibilité.

Avant de présenter son bilan du capital humain, la direction d'une entreprise doit déterminer sous quelle forme le faire: brochure publicitaire ou document plus neutre et plus objectif.

Pour que le rapport sur le capital humain soit pris au sérieux, il doit respecter certaines règles:

être vérifiable: pour que des tiers puissent confirmer les données publiées dans les comptes;

être fiable: le rapport doit être correct et neutre, en d'autres termes, dire toute la vérité, sans biais ni manipulation, en incluant aussi bien les informations positives que négatives;

être comparable: souvent, les chiffres mentionnés dans les bilans sur le savoir ne fournissent pas aux lecteurs d'indication sur la performance de l'entreprise, ni sur la taille de ses valeurs incorporelles. Dans la mesure du possible, il faut fournir des éléments de comparaison aux utilisateurs extérieurs, ce qui peut être fait en indiquant les chiffres comparables sur plusieurs années, pour l'entreprise en question ou par rapport à d'autres entreprises, et permet de mesurer l'évolution;

indiquer les changements de méthode de calcul: si les données sont comptabilisées différemment d'une année à l'autre, le changement de méthode peut introduire des variations. Il faut donc que l'entreprise explicite ses méthodes de calcul et l'effet éventuel des changements de méthode ou de politique;

être intègre: les opinions et valeurs exprimées par la direction dans les documents sur le savoir doivent trouver leurs sources dans la culture de l'entreprise, c'est-à-dire dans le capital humain. Les employés doivent pouvoir s'identifier aux informations fournies.

Même si l'entreprise a l'intention de fournir des informations crédibles et objectives au public, elle peut ne pas être perçue comme telle. La crédibilité peut être nettement améliorée

par l'intervention d'un tiers indépendant, comme un commissaire aux comptes qui contrôle les comptes et certifie la vérification.

Résumé

En matière de capital humain, les tendances peuvent être résumées comme suit:

- (a) les documents publiés par les sociétés, strictement financiers jusque-là, vont inclure davantage d'éléments sur la performance;
- (b) la direction des entreprises va passer d'une série d'indicateurs financiers à une approche plus globale;
- (c) les liens entre les nouveaux concepts de management (tableau de bord prospectif, qualité totale, gestion du savoir) et le bilan du capital humain vont être renforcés;
- (d) il y aura de plus en plus d'informations sur le bilan du capital humain dans les rapports annuels des sociétés cotées en bourse.

En bref, il ne s'agit pas de savoir si les principaux éléments du bilan du capital humain seront mis en œuvre, mais à partir de quelle date.

4. Bilan du capital humain: expériences et propositions pour Agora

Ulf Johanson ⁽³²⁾

Résumé

Partant de l'évaluation et de la comptabilité des ressources humaines, l'article présente quelques propositions pour le bilan du capital humain. Les connaissances actuelles en la matière sont comparées à la pratique suédoise de mesure et de documentation des ressources humaines et autres actifs incorporels. Les différences révélées par la comparaison amènent à traiter de trois problèmes principaux: 1) l'absence de consensus sur les définitions et la classification des actifs incorporels; 2) l'absence de consensus sur des indicateurs valables et fiables de ces actifs incorporels; 3) la «fonction de production des actifs incorporels» demeure un savoir implicite chez les managers. La fin de l'article présente quelques suggestions pour avancer dans la réflexion.

4.1. Explication de certains concepts

De nombreux concepts ont été proposés pour tenter de représenter le capital humain au niveau de l'entreprise: la comptabilité des ressources humaines (CRH), la comptabilité des actifs humains, la comptabilité de la valeur humaine, l'analyse d'utilité (AU), l'analyse coût-bénéfice des ressources humaines (ACB). Aucun accord n'existe sur leur signification exacte, quoiqu'ils soient utilisés depuis un certain temps.

Dans les années 80, l'auteur de cet article a proposé le concept d'ECRH (évaluation et comptabilité des ressources humaines) pour mettre en évidence les coûts, revenus et valeurs liés aux ressources humaines. Ce concept comprend la CRH et l'ACB. Si la CRH est étroitement liée à la comptabilité traditionnelle, l'ACB et l'AU ne le sont pas, même si les trois concepts se réfèrent à des coûts et à des valeurs estimées. Mais la différence entre l'ACB et l'AV est que l'ACB peut inclure des bénéfices non monétaires.

Ces concepts ont été proposés comme outils de prise de décision, d'argumentation ou d'apprentissage. Inclure les valeurs des ressources humaines dans le bilan, comme le suggèrent les partisans de la CRH, est censé influencer les parties prenantes extérieures à

⁽³²⁾ L'auteur remercie les participants de l'Agora de juin 1999 à Thessalonique, ainsi que le professeur Jan Mouritsen et Maria Mårtensson pour leurs commentaires précieux sur certaines des propositions contenues dans cet article.

l'entreprise, comme les analystes et les investisseurs. En revanche, l'ACB et l'UA des ressources humaines sont généralement proposées pour influencer des acteurs internes. Préciser les coûts des ressources humaines dans le compte de résultat intéresse à la fois les personnes intérieures et extérieures à la société.

4.2. Intérêt de l'évaluation et de la comptabilité des ressources humaines

Certains chercheurs pensent que l'inclusion de la valeur des ressources humaines dans le bilan est importante pour les analystes financiers et les investisseurs. Pourtant, l'intérêt semble limité et, sur les trente dernières années, on ne trouve que quelques exemples de bilans incluant cette donnée (à l'exception des clubs de football!). Disons-le honnêtement: cette question du bilan n'intéresse personne, comme le confirment les textes, les applications pratiques et les discussions lors de nombreuses conférences.

Mais ce qui est vrai du bilan ne l'est pas du compte de résultat, ni de l'approche ACB, malgré des difficultés de mesure (par exemple, quand applique-t-on l'ACB? Peut-on dire que l'élaboration cognitive dans l'esprit d'une seule personne est un exemple de pratique de l'ACB?). J'affirme, pour ma part, que l'inclusion des ressources humaines dans le compte de résultat et l'ACB ont été et sont toujours couramment pratiquées!

L'approche compte de résultat et l'approche ACB sont surtout intéressantes pour 1) les managers, 2) les responsables des ressources humaines, 3) les responsables de la santé et sécurité au travail, 4) les délégués syndicaux. Mais, dans les pays scandinaves, même les hommes politiques et les syndicats s'y intéressent depuis une dizaine d'années. En Suède, cette question a été particulièrement discutée à la fin des années 80 et au début des années 90, en Finlande au milieu des années 90 et au Danemark aujourd'hui. Quelques exemples de mesure en témoignent:

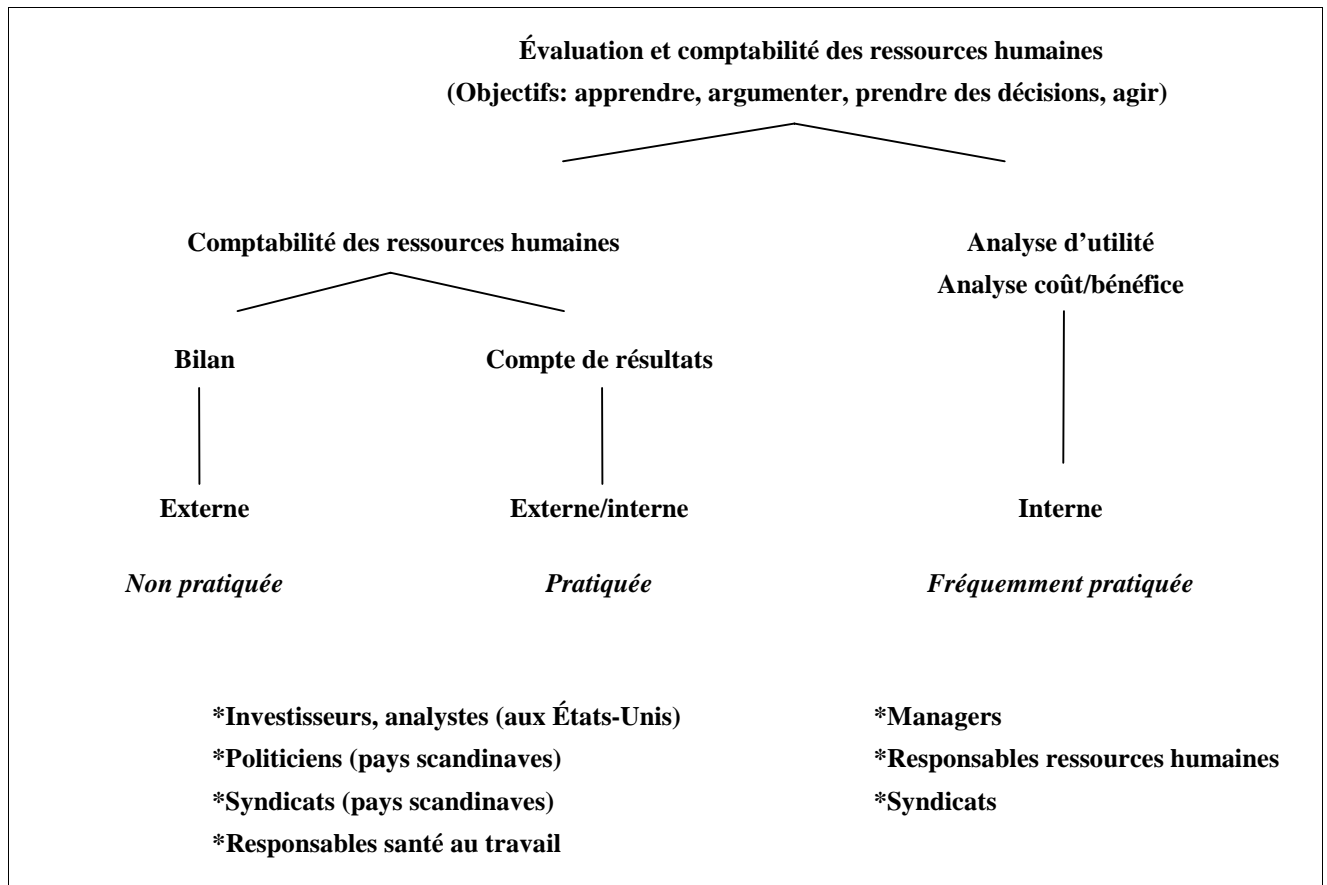
- (a) en 1991, le gouvernement suédois propose que les entreprises soient obligées de fournir un rapport de CRH pour améliorer la sécurité et la santé au travail;
- (b) dans les années 80 et au début des années 90, les syndicats suédois publient un certain nombre de brochures sur le sujet;
- (c) le gouvernement finlandais encourage l'utilisation de la CRH tant pour la formation tout au long de la vie que pour la sécurité et santé au travail;
- (d) la confédération générale des syndicats finlandais propose la CRH comme instrument d'amélioration de la vie professionnelle;
- (e) le gouvernement danois soutient actuellement des projets de bilan, dans le domaine social, de la déontologie, de la sécurité et santé au travail et du capital intellectuel;

(f) l'union syndicale danoise lance une initiative dans laquelle l'ACB des ressources humaines est considérée comme un instrument ayant un impact non seulement sur la vie professionnelle, mais également sur les performances de l'entreprise.

Notons que la question du bilan n'est posée par aucun des gouvernements ou des syndicats.

Ce qui a été proposé jusqu'à présent dans cet article est résumé dans le graphique suivant.

Graphique 16: *Évaluation et comptabilité des ressources humaines: concepts et pratiques*



4.3. Effets de l'évaluation et de la comptabilité des ressources humaines (ECRH)

Diverses études scientifiques ont été menées sur l'effet de l'ECRH sur la prise de décision et l'apprentissage. La prise de décision a fait l'objet d'expériences avec des étudiants, des managers et des investisseurs, tandis que l'acquisition des connaissances a été étudiée auprès de managers dans leur vie quotidienne ⁽³³⁾.

⁽³³⁾ Un résumé de ces études est publié dans Johanson, 1999.

Les études concernant la prise de décision ont montré que les étudiants et les managers modifient leurs décisions en fonction des informations ECRH reçues. Quelques expériences réalisées suggèrent que les investisseurs adaptent également leurs décisions sur cette base, mais d'autres études ⁽³⁴⁾ indiquent le contraire. Enfin, pour l'apprentissage, des études (essentiellement suédoises) indiquent que, si les managers individuels apprennent lorsqu'ils utilisent des instruments de ECRH, il n'est pas certain que ce soit le cas des organisations.

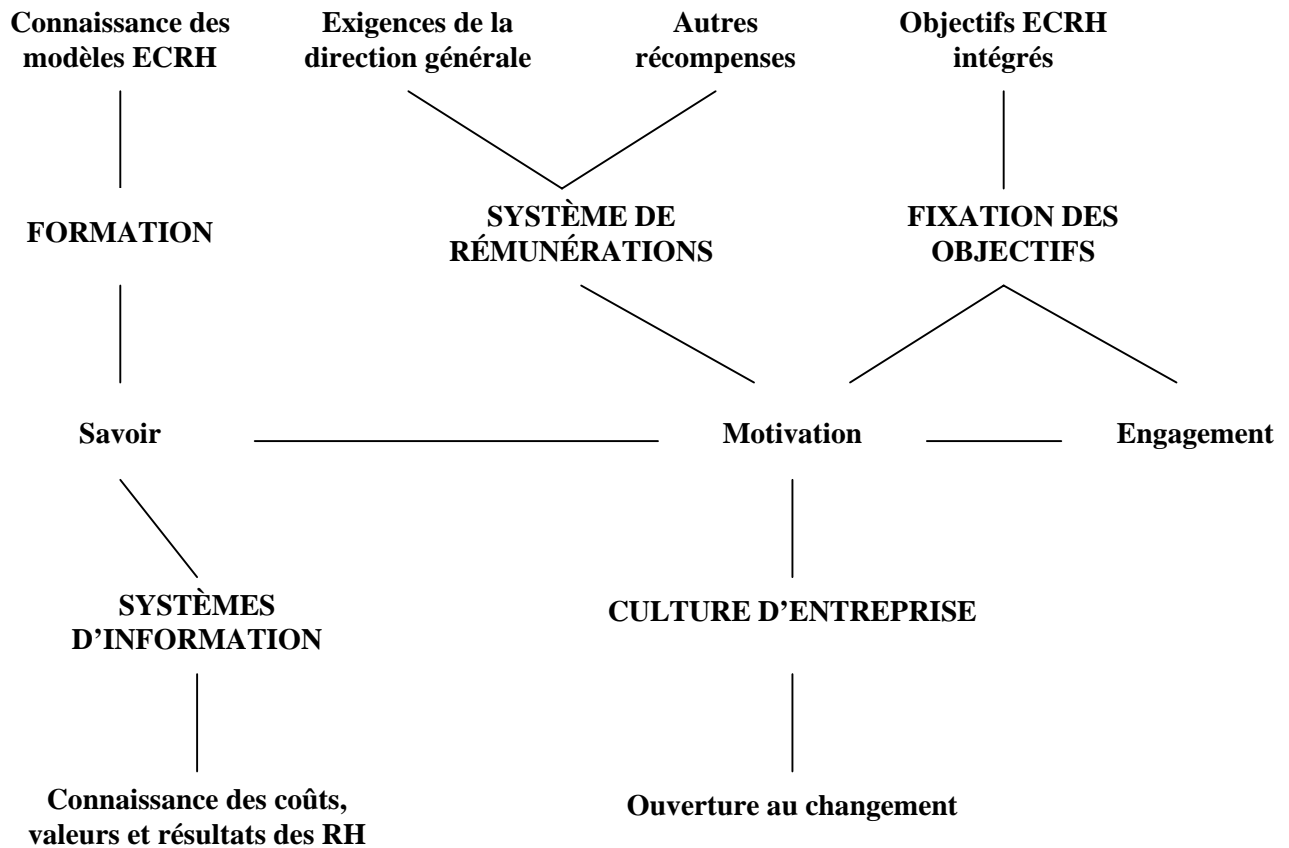
Graphique 17: Effets de l'ECRH d'après les articles publiés dans des revues scientifiques

Les articles publiés révèlent:	
une influence sur les décisions prises par les managers	OUI
une influence sur les décisions prises par les investisseurs	?
une influence sur l'apprentissage par les managers	OUI
une influence sur l'apprentissage par l'organisation	?

La question qui se pose donc est de savoir pourquoi les managers apprennent, alors que les organisations ne le font pas. Sept études de cas séparées en Suède (avec notamment une banque, une société d'e-commerce, une société de logiciels, une entreprise de télécommunications et une collectivité locale) ont montré des facteurs d'inhibition du processus d'apprentissage de l'organisation, comme le montre le graphique ci-dessous.

⁽³⁴⁾ D'autres références sont indiquées dans Johanson et al., 1999.

Graphique 18: *Modèle simplifié des facteurs d'inhibition et leur lien avec la pratique habituelle du point de vue du contrôle de gestion. Les efforts à entreprendre pour réduire les facteurs d'inhibition sont indiqués en majuscules (Johanson, 1999)*



Cela pourrait être exprimé autrement. Les sept études de cas suédoises nous enseignent que la formation, l'information, les rémunérations, la fixation d'objectifs et les systèmes culturels inhibent considérablement la mise en œuvre de l'ECRH. Pour atténuer ces facteurs, l'accent doit être mis sur 1) la connaissance des coûts, valeurs et résultats des ressources humaines et sur leur mode de calcul; 2) les exigences de la direction générale et les autres éléments du système de rémunération; 3) la fixation d'objectifs ECRH; 4) l'ouverture au changement.

Les trois cas les plus ambitieux parmi les sept étudiés avaient inclus une formation à l'ECRH et une modification des systèmes d'information, ce qui a eu un impact sur le savoir, lequel a joué sur la motivation. Mais les objectifs ECRH n'ont jamais été inclus dans les informations financières. La direction générale n'a accordé qu'un soutien mitigé à l'action et le système de rémunération n'a pas été modifié. L'auteur en a conclu que ces actions avaient permis de démarrer des processus d'apprentissage dans l'organisation, mais sans savoir si, à terme, les habitudes de l'organisation allaient changer ou non.

Ces études soulèvent quelques questions fondamentales: comment expliquer les réticences des directions générales, même dans les cas où les managers ont une attitude favorable à l'ECRH? Pourquoi n'y a-t-il pas d'objectifs ECRH, alors que les ressources humaines sont considérées comme la ressource la plus importante? Pourquoi l'ECRH n'est-elle pas incluse dans le processus de contrôle de gestion, alors que c'était l'intention au moment de l'adoption de l'ECRH?

4.4. «Meilleures pratiques» d'évaluation du capital humain

Les études sur l'utilisation de l'ECRH ont tenté de savoir si les normes proposées par des consultants ou des chercheurs donnaient des résultats. On pourrait également analyser ce que font les entreprises pour contrôler leurs ressources humaines par des instruments de mesure. C'est l'objectif d'une étude en cours auprès de onze entreprises suédoises qui ont été retenues par un panel les considérant comme les plus avancées en matière de mesure de ressources humaines et d'actifs incorporels en général. L'échantillon comprend deux banques, deux sociétés de logiciels, une entreprise du bâtiment, une de télécommunications, un fabricant de matériel de bureau, un consultant en éducation, un consultant en relations publiques, un transporteur et une société d'engineering. Ce sont en majorité de grandes ou moyennes entreprises (de plus de 500 employés).

Les premiers résultats indiquent que ces sociétés ont des procédures habituelles de mesure et de contrôle de gestion (mesures de routine, MR) qui incluent non seulement divers indicateurs, mais également une procédure de sensibilisation où les indicateurs sont utilisés pour encourager le changement. Ces MR ont pour but d'améliorer les facteurs qui se révèlent essentiels à la compétitivité à long terme de l'entreprise. La plupart des entreprises de l'échantillon effectuent des mesures régulières et les informations sont soumises aux différents niveaux de management. Cela renforce la compréhension des facteurs de succès et permet d'adapter constamment les MR. Les managers s'engagent à agir en fonction des résultats des mesures, ce qui favorise l'acquisition de connaissances.

À un niveau de base, il est facile de classer les actifs incorporels, parce que ces classifications sont utilisées pour visualiser et communiquer la façon dont les actifs corporels et incorporels interagissent afin de mettre en œuvre la vision de l'entreprise. Mais ces classifications simples ne contiennent pas de catégories complètes ou exclusives, car cela n'intéresse pas les sociétés. Pourtant, les actifs incorporels peuvent être divisés pour isoler des moteurs de performance. Les statistiques ou les investissements fondés sur des faits «historiques» semblent être moins intéressants que la perception des activités qui permettraient une bonne performance future. Ces éléments moteurs ne sont pas des actifs au sens comptable, mais ils représentent la façon dont les clients et les employés perçoivent les compétences individuelles (savoir et capacités), les compétences de l'organisation (bases de données, technologies, procédures et culture) et les compétences relationnelles (relations, réputation et fidélité). Cette division des actifs incorporels se rapproche beaucoup de ce qui a été proposé dans les textes sur le savoir.

Certaines sociétés font une distinction entre éléments moteurs incorporels et résultats incorporels.

La MR est un instrument d'analyse de la performance, c'est-à-dire des éléments moteurs incorporels, elle augmente donc la valeur du stock de connaissances. Comme procédure d'apprentissage dans l'organisation, elle inclut non seulement des mesures, mais également d'autres procédures secondaires tout aussi importantes, comme la sensibilisation à la MR, la réalisation d'études, l'analyse statistique, la diffusion des résultats des mesures, la détermination de la propriété des indicateurs et des contrats, et elle incite à respecter les contrats, par exemple par des primes sur salaires. Toutes ces procédures secondaires sont importantes dans le processus d'apprentissage et, pour ce qui est de l'analyse statistique, il semblerait que ce soit un langage compris par la direction d'une entreprise.

4.5. Comparaison entre l'ECRH et l'expérience des entreprises les plus avancées dans la valorisation et le bilan des ressources humaines

Mesurer et publier sert à mobiliser ou, plus exactement, à *changer les habitudes d'une organisation*. Si l'on compare l'expérience de l'ECRH indiquée ci-dessus à la récente étude de cas suédoise (ECS), on trouve un certain nombre de différences:

- (a) les facteurs d'inhibition indiqués dans l'étude suédoise sur l'apprentissage de l'organisation (graphique 18) ne se retrouvent pas dans l'ECS;
- (b) les principales mesures que les entreprises de l'ECS utilisent pour mieux comprendre les moteurs de performance incorporels ne sont pas proposées dans la littérature sur la comptabilité des ressources humaines ou sur l'analyse d'utilité. Il est logique que des tiers comme les investisseurs ou les analystes rejettent ce type d'informations tant qu'elles ne contiennent pas des termes supérieurs comme la valeur créée pour l'actionnaire ou la «fonction de production des actifs incorporels»;
- (c) l'ECRH est une vision trop limitée. Les entreprises de l'ECS essaient de mieux comprendre non seulement les ressources humaines, mais également d'autres valeurs incorporelles comme les clients et les structures;
- (d) les entreprises de l'ECS essaient de mettre à jour la «fonction de production des actifs incorporels». Cet aspect n'est pas abordé dans les textes, indépendamment du fait que l'on s'attend à trouver une corrélation entre investissements en ressources humaines et réussite de l'entreprise;
- (e) les indicateurs financiers, si importants qu'ils soient, ne sont pas suffisants. Les perceptions des clients et des employés sont aussi importantes que des «faits» basés, par exemple, sur des coûts et des statistiques. Les indicateurs incluent des mesures de résultats autant que les actifs incorporels qui permettent d'atteindre ces résultats.

4.6. Propositions

Il semblerait à présent que l'on puisse parvenir à un accord sur des lignes directrices internationales qui serviraient à la publication volontaire d'informations sur les actifs incorporels. La conférence de l'OCDE sur le capital intellectuel qui s'est tenue à Amsterdam en juin 1999 l'a clairement montré. Ces lignes directrices devront se fonder sur des indicateurs compréhensibles, et utiles pour contrôler la gestion interne de l'entreprise. Pour les produire, il faut néanmoins aborder trois questions:

- (a) il n'y a aujourd'hui aucun accord sur *les définitions et la classification des actifs incorporels*. Pour pouvoir communiquer, il faut absolument avoir la même compréhension, c'est-à-dire les mêmes définitions et la même classification;
- (b) des indicateurs opératoires, corrects et fiables pour les stocks incorporels et les moteurs de performance doivent être mis au point et acceptés par tous;
- (c) finalement, ou peut-être en premier lieu, il est nécessaire de mieux comprendre l'importance des différents actifs incorporels en tant que stocks et moteurs de performance. Quels liens entretiennent-ils avec les histoires, les règles ou les inscriptions générales⁽³⁵⁾ concernant la gestion de l'entreprise? Certaines des sociétés les plus avancées essaient de révéler la «fonction de production des actifs incorporels». Cette fonction est connue de bien des managers comme une sorte de savoir implicite. Mais elle est d'une importance extrême comme référentiel d'indicateurs incorporels pour les parties prenantes. Le savoir implicite doit se transformer en savoir explicite.

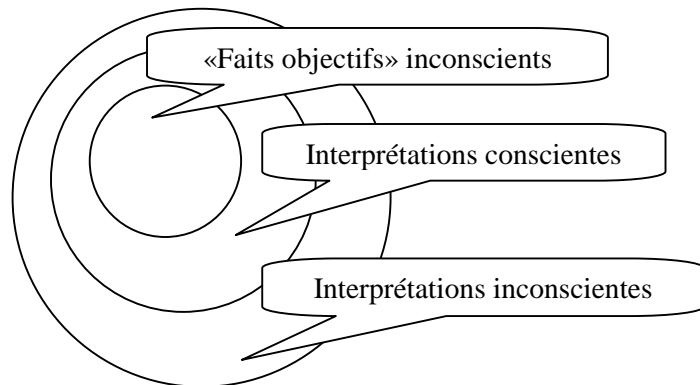
On peut se demander s'il sera jamais possible de parvenir à un accord sur les trois propositions précédentes. Peut-on définir divers types d'actifs incorporels et peut-on les classer de façon exclusive et complète? Non, parce que la nature même des actifs incorporels ne permet pas d'espérer un tel consensus. Il devrait être possible de définir les actifs et investissements incorporels à des fins comptables et statistiques, mais il est peu probable que l'on se mette d'accord sur les définitions de phénomènes aussi intangibles que les structures et les processus cognitifs (voire inconscients) au sein d'une organisation. Affirmer cela équivaut à dire que la fonction de production des actifs incorporels ne peut jamais être totalement comprise.

Tous les actifs incorporels pourraient être et sont interprétés de diverses façons. Prenons l'exemple de la relation entre un vendeur et un client. La fréquence et la durée du contact a probablement une incidence sur le résultat du contact. Mais la qualité du contact est encore plus importante. Elle contient une partie consciente et une partie inconsciente. Passons

⁽³⁵⁾ Les concepts de «règles, histoires ou inscriptions générales» et «fonction de production des actifs incorporels» renvoient au savoir concernant la gestion de l'entreprise. Tandis que la «fonction de production des actifs incorporels» peut faire référence à des connaissances explicites, les autres concepts peuvent même inclure des éléments inconscients. L'utilisation du concept de «règles» vient de la théorie de l'évolution, tandis que les termes «histoires» et «inscriptions» sont empruntés à Jan Mouritsen, de l'École des Affaires de Copenhague.

maintenant à une généralisation: tous les actifs incorporels peuvent être considérés comme composés 1) de faits plus ou moins objectifs, 2) d'interprétations cognitives conscientes du phénomène et 3) d'interprétations inconscientes du phénomène et de processus liés à ce phénomène.

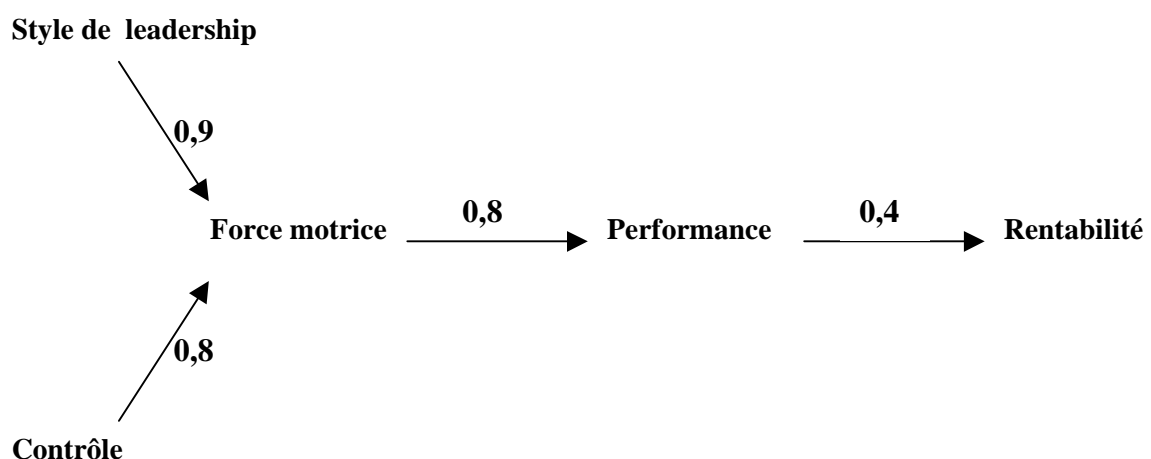
Graphique 19: L'atome incorporel



De toute façon, nous devons impérativement éclaircir ce que nous entendons par «incorporel». Il serait au moins souhaitable de séparer les actifs incorporels relativement aisés à définir de ceux qui ne le sont pas, pour pouvoir identifier, contrôler et mesurer. Et ce serait encore plus désirable pour permettre des comparaisons dans les domaines comptables, statistiques et de gestion.

Cependant, d'autres démarches peuvent être lancées sur les trois propositions. Dans les entreprises de l'ECS les plus sophistiquées, la fonction de production anticipée fait actuellement l'objet d'un test. Le test porte sur la relation entre les différents éléments incorporels et la performance de l'entreprise. Dans certains cas, des corrélations significatives ont été découvertes, tandis que, dans d'autres cas, les indicateurs ont été rejetés et redéfinis. C'est notamment le cas d'une grande entreprise du bâtiment où une corrélation significative ($p < 0,01$) a été trouvée dans l'enquête de 1998 (9000 réponses):

Graphique 20: Corrélation avec la performance financière dans l'entreprise du bâtiment (étude en cours sur les entreprises les plus avancées dans la mesure des actifs incorporels)



La fonction de production varie selon les entreprises. Pourtant, les fonctions ont beaucoup d'éléments communs. Les entreprises qui ont des corrélations significatives avec la performance financière sont celles qui ont le lien le plus fort avec le leadership et/ou les relations clients ⁽³⁶⁾.

Des indicateurs normalisés sont également en cours de préparation. Les entreprises semblent utiliser la division en capital humain, capital financier et capital structurel (ou organisationnel). Dans un rapport danois ⁽³⁷⁾, les mesures des actifs incorporels de dix entreprises danoises et suédoises sont réparties comme suit.

Tableau 2: Rapport public sur les actifs incorporels dans dix entreprises suédoises et danoises (Ehrvervsudviklingsrådet, 1997, p. 17)

	«Comment est-ce?» Ressources Statistiques	«Que fait-on?» Qualification Principaux ratios internes	«Quel est le résultat?» Conséquences Efficacité
Ressources humaines	<ul style="list-style-type: none"> • Structure par âge • Formation et éducation • Coûts de formation 	<ul style="list-style-type: none"> • Pourcentage d'employés avec un plan de développement • Jours de formation par employé • Coûts de formation par employé 	<ul style="list-style-type: none"> • Attitude de s employés • Rotation • Comptabilisation des ressources humaines • Valeur ajoutée par employé
Clients	<ul style="list-style-type: none"> • Répartition marchés et produits • Frais de marketing 	<ul style="list-style-type: none"> • Clients par employé • Frais de marketing par rapport aux revenus • Coûts administratifs par rapport aux frais de marketing 	<ul style="list-style-type: none"> • Attitude des clients • Rachats • Clients fidèles • Valeur ajoutée par employés
Technologie	<ul style="list-style-type: none"> • Total investissements informatiques (TI) • Nombre de clients TI internes et externes 	<ul style="list-style-type: none"> • Nombre de PC par employé • Coût logiciels et matériels par employé 	<ul style="list-style-type: none"> • Compétences en TI
Processus	<ul style="list-style-type: none"> • Coûts par processus • Nombre d'employés sur différents processus • Investissements en R&D et structure 	<ul style="list-style-type: none"> • Taux de rotation • Temps de développement d'un produit nouveau • Temps d'adaptation de nouvelles unités dans l'organisation 	<ul style="list-style-type: none"> • Gaspillage en % • Temps d'attente • Qualité

Ce classement fournit un point de départ à la préparation ultérieure d'un cadre pour la mesure des actifs incorporels.

⁽³⁶⁾ Ces chiffres sont extrêmement importants pour mobiliser. C'est en effet, dans le cas présent, un langage compris par la direction générale. Les chiffres eux-mêmes sont importants, mais la pratique d'une analyse systématique des statistiques compte autant. Elle se traduit probablement par une histoire ou une inscription suggérant que le résultat d'un travail systématique devrait être pris en compte. Le chiffre est légitimé par un travail systématique (comparer avec la théorie de l'argumentation) et il est possible de lancer des actions.

⁽³⁷⁾ Ehrvervsudviklingsrådet (1997), rédigé par Mouritsen.

Même si l'on peut mettre en question, voire modifier les indicateurs individuels et la classification des actifs incorporels, il est intéressant de noter qu'ils sont développés par certaines des entreprises les plus avancées. Toutefois, la plupart des indicateurs sont collectés à des sources extérieures, tandis que ceux utilisés par les onze sociétés suédoises viennent de leur processus interne de contrôle de gestion. Par comparaison, on s'aperçoit que ce qui manque dans la classification ci-dessus, ce sont des indicateurs de mobilisation de la performance. Ces éléments moteurs (comment est-ce fait?) devraient être séparés des stocks (comment est-ce?), des activités (que fait-on?) et des résultats (quel est le résultat?). Les éléments moteurs sont des compétences perçues de façon subjective comme le leadership, les relations interpersonnelles ou la culture de l'organisation.

Des indicateurs opératoires normalisés sont en train d'apparaître. L'exemple de la Suède montre que différentes organisations fournissent des indicateurs généralement acceptés dans chacune des cases du schéma de classification.

Tableau 3: Indicateurs incorporels fournis par différents acteurs suédois

	Comment est-ce? Stocks	Que fait-on? Activités	Comment fait-on? Éléments moteurs	Quel est le résultat? Résultats
Capital humain	A B I	A B I	S	A B S I
Capital financier	A I	A I	S	A S I
Capital structurel	A B I	A B I	S	A B I

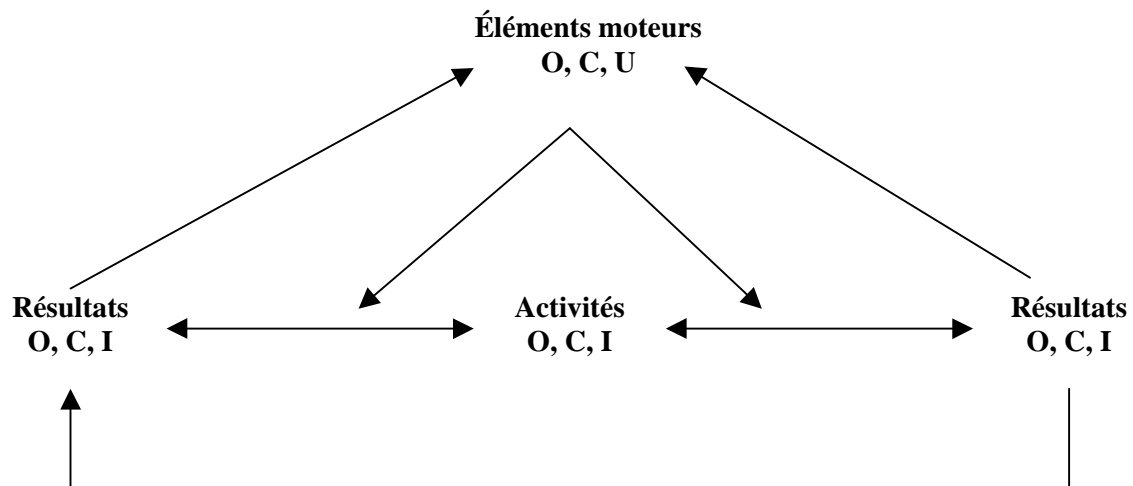
Les abréviations du tableau font référence aux facteurs suivants:

- A** Des éléments de coûts sont déjà normalisés dans le cadre comptable classique.
- B** L'Institut suédois de benchmarking produit depuis quelques années des mesures d'éléments comme l'âge moyen, le temps passé en formation par rapport au temps de travail, des taux d'absence pour maladie, etc. Ces normes ont probablement été adoptées par 100 à 200 entreprises suédoises.
- C** Dans le système ISO 9000, beaucoup d'éléments sont soumis à des mesures standardisées.
- D** Dans les pays nordiques, depuis le début des années 90, le groupe SIFO/SMG fournit un cadre, des indicateurs et des outils de mesure concernant l'attitude des employés et des

clients. Ces perceptions sont considérées par les 11 entreprises les plus avancées comme des éléments moteurs de performance.

Le graphique suivant illustre une représentation dynamique du tableau. Chacune des catégories incorporelles contient trois données: fait objectif (O), interprétation consciente (C), interprétation inconsciente (I), ainsi que les capitaux humain, financier et structurel. L'ensemble du graphique représente la «fonction de production des actifs incorporels».

Graphique 21: Classification dynamique de divers actifs incorporels



4.7. Conclusion

Pour conclure, le cadre proposé ci-dessus (tableau 2) permettrait un développement ultérieur incluant même toute une palette (*smorgasbord*) d'indicateurs. Pour être utiles, ce cadre et cette palette d'indicateurs (c'est-à-dire la classification des mesures d'actifs incorporels) devraient être suffisamment complets pour inclure les éléments de la fonction de production des actifs incorporels qui soient valables pour de nombreuses entreprises de différents pays. Dans certains cas, il sera sans doute possible de trouver des indicateurs qui couvrent de façon exclusive et totale un élément particulier de la fonction de production. Dans d'autres cas, ce sera impossible. Il faudra alors trouver des indicateurs de remplacement qui soient considérés comme suffisants. Cela ne pose aucune difficulté à l'auteur, parce que, comme il a été indiqué précédemment, la fonction de production ne sera jamais totalement élucidée. Les actifs incorporels comprennent, par définition, des éléments inconscients.

Le cadre et les indicateurs pourraient être soumis à un test à Agora. Si les parties intéressées viennent à l'Agora et adaptent les idées suggérées, la proposition pourrait satisfaire les besoins. Sinon, ce travail de Sisyphe continuera jusqu'à ce que le mythe d'une compréhension, mesure et explication de la fonction de production des actifs incorporels soit remplacé par un autre mythe intéressant et prenant.

Bibliographie

Johanson, Ulf et al. *Human resource costing and accounting versus the BSC: a literature survey of experience with the concepts: a report to OECD*. Stockholm University: School of Business, 1998. (Working paper)

Johanson, Ulf. Why the concept of human resource costing and accounting does not work: a lesson from seven Swedish cases. *Personnel Review*, 1999, Vol. 28, No 1, p. 91-107.

Videnregnskaber: Rapportering af styrning af videnkapital / Ehrvervsudviklingsrådet. København: Ehrvervsudviklingsrådet, 1997.

5. Le bilan du capital humain

Keith Drake

Les participants à la réunion ont débattu pendant deux jours des raisons qui justifient l'établissement d'un bilan du capital humain et des conditions de sa production. Ayant des perspectives différentes et donc des besoins en information différents, ils ont abordé tour à tour le point de vue de l'entreprise, les préoccupations du gouvernement et des partenaires sociaux et, enfin, la question des normes internationales.

Cette note ne prétend pas refléter de manière parfaite les discussions complexes et animées de la rencontre ⁽³⁸⁾. Plutôt que de les présenter, elle y répond, en s'appuyant sur les réflexions faites à la fin de chaque séance qui visaient à reprendre, sous un angle un peu différent, quelques-uns des points saillants des contributions écrites et des débats, et à souligner l'un ou l'autre aspect peu évoqué, voire totalement omis.

5.1. Le point de vue de l'entreprise

Dès le départ, la réunion Agora s'est inspirée des bonnes pratiques en étudiant le cas d'une entreprise grecque (les Ciments Titan) et d'une série d'entreprises françaises et danoises présentées par des cabinets de comptables/consultants (Syndex et KPMG C. Jespersen) qui aident les sociétés dans le domaine des rapports sur le capital social et intellectuel. Ces expériences ont montré comment les différentes parties concernées peuvent obtenir les informations voulues avec un bilan financier complété par des rapports non financiers, que ce soit obligatoire pour les entreprises, mais pas nécessairement dans le domaine public (comme c'est le cas en France), ou facultatif (comme en Grèce ou en Allemagne).

Il n'y a plus rien de surprenant à voir une cimenterie ou une entreprise du bâtiment se transformer volontairement en société explicitement basée sur le savoir. Les études de cas présentées ont révélé que ces entreprises ne sont pas nécessairement celles qui vendent des produits à forte valeur ajoutée et intensité de savoir incorporé. Ce qu'elles font consiste à repenser la production de biens et de services, quels que soient les biens et les services.

La réunion a remis en cause un certain nombre de présupposés sur les caractéristiques fondamentales de l'activité économique. Les participants ont envisagé les conséquences de différentes conceptions de l'entreprise et celles d'une économie sans entreprises. Ce

⁽³⁸⁾ Les informations et suggestions produites à la conférence Agora sont tellement nombreuses qu'il est impossible d'en identifier précisément les auteurs. Mais l'auteur de cet article est seul responsable des erreurs et imprécisions qui pourraient s'y être glissées.

radicalisme provenait de la grande conscience qu'ils avaient de l'influence des idées préconçues sur les justifications des chiffres. Car les chiffres masquent la réalité.

Aucune des méthodes quantitatives utilisées pour établir des bilans du capital humain n'est satisfaisante. Aucune, par exemple, ne reflète le profil de risque ou de rendement des investissements en ressources humaines. Toutes les analyses coût/bénéfice se fondent sur un seul taux d'escompte pour la durée de vie totale de l'investissement projeté, ce qui les limite sérieusement, puisque le risque n'est jamais constant, et donc la représentation du risque réel est considérablement déformée. La plupart des projets d'investissements sont plus risqués dans leur stade initial de développement que par la suite. Mais, même après leur phase de développement, les risques varient en fonction d'incertitudes du marché impossibles à anticiper.

L'évaluation quantitative de la formation et de l'utilisation du capital humain est extrêmement utile. Il est vrai que l'évaluation d'investissements dans du capital incorporel est au moins aussi difficile que l'évaluation de la formation de capital physique, mais ce n'est pas une raison pour l'omettre. Cela n'a pas été mentionné au cours de la réunion. Cependant, la justification d'une évaluation quantifiée ne tient pas à sa précision en tant que représentation d'un futur incertain, quel que soit le type d'investissement. Ce n'est pas non plus pour obtenir une modélisation dans un monde idéal de taux de rendement qui suppose l'inconnu connu. Ce qui la rend nécessaire, c'est une comparaison avec la réalité quotidienne des décisions à prendre en matière de ressources humaines dans les entreprises. Cette réalité fait que les documents financiers d'une entreprise ne parviendront jamais à saisir les investissements, les amortissements et l'utilisation des actifs incorporels. Ces actifs (encadré 1) sont le capital humain ou le capital structurel, et ils découlent tous et dépendent tous directement de la qualité du capital humain.

Encadré 1

Investissements incorporels typiques d'une entreprise

- (a) dépenses de technologie (R&D) ou achat de ses produits, investissements en conception et en travail sur licences et brevets;
- (b) formation;
- (c) formes d'organisation du travail;
- (d) relations professionnelles;
- (e) structures de management;
- (f) établissement de liens technologiques et commerciaux avec d'autres entreprises et avec les clients et fournisseurs;
- (g) exploration de marchés et développement, publicité et service après-vente;
- (h) développement interne et acquisition de logiciels sur mesure.

Source: Department of Trade and Industry/Cabinet Office (1996), «*The UK's Investment Performance: Fact and Fallacy*». Competitiveness Occasional Paper 1, London, June, p. 1.

En général, les entreprises décident de la répartition de leurs investissements en fonction d'évaluations intuitives, implicites et peu rigoureuses. L'évaluation quantitative, financière ou non financière, est aussi subjective et fait aussi appel au jugement personnel. Mais elle repose sur:

- (a) une plus grande quantité et une plus grande variété d'informations,
- (b) davantage d'aspects du capital humain (utilisation, coûts, avantages),
- (c) donc des informations plus pertinentes,
- (d) un jugement plus systématique et plus ouvert quand il s'agit de prendre des décisions d'investissement dans le personnel.

Il en résulte une plus grande transparence pour tous sur la façon dont l'entreprise gère sa ressource la plus précieuse.

Cependant, contrairement aux études de cas présentées en séance d'ouverture, la plupart des entreprises ont encore tendance à considérer leurs employés non pas comme un atout, mais comme un mal nécessaire. Si l'on en croit la pratique de ces sociétés, l'expérience plus générale et les analyses faites par Guerrero et par Johanson des textes publiés, on ne peut guère s'attendre à des progrès en matière d'inclusion des actifs humains dans les rapports financiers.

La préférence générale va à des rapports essentiellement non financiers, c'est-à-dire à la publication volontaire d'informations hors bilan. Mais les participants ont signalé comme priorité le besoin de comprendre avant de procéder à une normalisation. Il est apparu clairement, par exemple, que la législation française sur le bilan social datant d'il y a plus de vingt ans avait été conçue comme outil de dialogue et non de management. Elle a besoin d'être sérieusement modernisée, étant donné les changements dans l'anatomie des entreprises et les conséquences de profondes modifications dans les pratiques de travail. Aucun instrument n'est éternel.

Les contributions de Guerrero et Johanson ont, de différentes façons, souligné combien il est important de se concentrer sur les processus d'apprentissage dans la firme, sur la création de savoir, et non uniquement sur la formation. Pour que les chiffres financiers ou non soient intelligibles à toutes les parties concernées, les relations entre eux doivent être compréhensibles. Au sein de l'entreprise, l'une des relations critiques est celle qui lie le savoir personnalisé (le savoir-comment, le savoir-quoi, le savoir-pourquoi et le savoir-qui des personnes) et le savoir dépersonnalisé (l'ensemble des compétences, procédures et du savoir qui est inscrit dans le capital structurel de l'entreprise et qui ne quitte pas les locaux à 18 heures). Faire état de l'un de ces capitaux sans l'autre ne rendrait justice ni aux processus d'apprentissage dans l'entreprise, ni aux processus de travail.

Pourtant, il est essentiel d'établir des relations entre les rapports financiers d'une part et, d'autre part, les informations non soumises à des obligations comptables, comme les rapports sociaux ou les comptes sur le capital intellectuel selon le modèle danois. Les données

financières d'une entreprise ne sont que la partie émergée de l'iceberg: elles sont étroitement liées à un large éventail d'activités invisibles, sous la surface de la comptabilité.

5.2. Préoccupations du gouvernement et des partenaires sociaux

Lorsque les entreprises commencent sérieusement à étudier l'utilisation, les coûts et l'efficacité de leurs employés, elles répondent à diverses motivations:

- (a) parfois, elles cherchent à faire évoluer les mentalités et à persuader les employés qu'ils doivent aider les dirigeants à réorganiser la société pour la transformer en une organisation plus efficace de savoir et d'apprentissage, qui acquiert du savoir auprès de ses clients, de ses partenaires, de ses fournisseurs et de ses concurrents, et le partage ensuite avec tous les employés qui en ont besoin pour produire et le transformer en valeur commerciale;
- (b) certaines cherchent à encourager l'innovation, comme celles qui essaient d'évaluer le capital intellectuel au Danemark;
- (c) d'autres souhaitent publier certaines données sur la performance du capital humain pour lever plus facilement des capitaux ou présenter une bonne image en vue d'une fusion-acquisition.

Dans les trois cas cités, les entreprises veulent contrôler la production et la divulgation des informations pour des raisons purement managériales. En général, il faut les convaincre de dépenser plus pour fournir des informations requises par les syndicats ou le gouvernement. Toutefois, il semble que, dans un certain nombre de pays, lorsque ce type d'informations n'est pas publié, les entreprises sont davantage prêtes à les offrir aux parties prenantes, investisseurs, bailleurs de fonds et régulateurs, ainsi qu'aux syndicats et gouvernements. Ce sont des impératifs commerciaux et de management qui semblent à l'origine de cette évolution, plus que des réglementations ou la menace d'une obligation de publication.

Deux questions n'ont pas été mentionnées lors de la table ronde, à savoir les conséquences de l'émergence du «nouveau travailleur» et la difficulté à définir l'intérêt public.

5.2.1. Le défi du nouveau travailleur

Dans une économie sans chômage, les gens auraient leur propre emploi et recevraient des demandes de services par un réseau labyrinthique. Ce n'est pas pour demain. Mais son précurseur se dessine avec un nombre croissant de travailleurs particulièrement compétents (ces compétences n'étant pas définies par des diplômes). Si ces travailleurs sont des salariés, grâce à leur capacité de négociation, ils jouent un grand rôle dans la définition de leur travail, sa nature, sa localisation et sa durée, qui doivent régulièrement être renégociés sous la forme de contrats de travail uniques. S'ils sont indépendants, ces travailleurs du savoir passent des contrats volontaires avec des utilisateurs différents.

L'impact des nouvelles technologies et de la concurrence sur les secteurs économiques et les marchés de l'emploi rend l'évolution des institutions inévitable. Ces marchés de l'emploi en pleine transformation se caractérisent notamment par une augmentation des entreprises unipersonnelles très flexibles, ce qui entraîne une demande croissante d'informations sur les compétences et les disponibilités de ces travailleurs très qualifiés. Cette évolution de la demande pèse déjà sur des intermédiaires comme Manpower Inc et sur des réseaux de compétences professionnelles. Ce genre d'intermédiaires pose un défi aux syndicats, mais leur ouvre aussi des possibilités.

Du côté des travailleurs, les experts doivent savoir qui recherche leurs compétences et connaissances, et les utilisateurs doivent savoir ce que les experts peuvent leur offrir. Une grande partie de ce travail de recherche de compétences et de satisfaction des besoins, qui a longtemps été l'apanage de la direction au sein même de l'entreprise, sera vraisemblablement bientôt confiée à l'extérieur.

Dans ce nouveau cadre, ce sont les agences de travail intérimaire qui peuvent rapprocher offre et demande, jouer le rôle d'employeur et de formateur des demandeurs d'emploi, ou agir comme intermédiaires pour les contrats volontaires. Rien n'empêche un syndicat de devenir une de ces agences de recrutement, tout en agissant comme mutuelle professionnelle en étant à la fois employeur et défenseur des intérêts de ses membres. Dans ce cas, le syndicat n'aurait pas la même attitude vis-à-vis du bilan de capital humain, puisqu'il gérerait directement les investissements en ressources humaines et l'utilisation des compétences de ses employés ou clients, plutôt que de les représenter à l'intérieur de l'entreprise. Dans l'ensemble de la Communauté, quelques syndicats seulement se sont timidement lancés dans cette voie. L'obligation de bilan social en France remonte aux années 70 marquées par le taylorisme. Un monde post-tayloriste a besoin d'organisations post-tayloristes qui puissent défendre et promouvoir les intérêts de leurs membres travaillant dans des entreprises basées sur le savoir, dans lesquelles l'ancienne division entre capital et travail et entre marché interne et marché externe du travail est largement dépassée.

5.2.2. Définition de l'intérêt public

Le lieu de travail moderne offre un magnifique sujet d'étude à l'anthropologie. Il y a un quart de siècle, un anthropologue et un politologue (H. Heclou et A. Wildavsky) ont publié une brillante étude sur une procédure du gouvernement britannique intitulée «Gestion privée des deniers publics» (Private Governemnt of Public money). Elle identifiait les mœurs de ces tribus qui vivent dans le village de Whitehall. Un parallèle pourrait aisément être établi avec le Lieu de travail, pour y analyser les mœurs de ses tribus – managers, employés, syndicats – et de ceux qui vivent à proximité, c'est-à-dire les clients, fournisseurs, investisseurs, banquiers, régulateurs, politiciens et fonctionnaires.

Les membres de ces tribus expliqueraient leurs objectifs pour le bilan humain, disant pourquoi ils en veulent ou n'en veulent pas. L'une des tâches les plus délicates pour l'analyste serait d'identifier l'intérêt public, non tribal. En effet, chaque tribu y recherche certains avantages

limités à ce qui la sert directement, tout en essayant d'en faire supporter le coût par quelqu'un d'autre, ou au moins d'en partager les frais avec les autres parties intéressées. Comme la production de rapports augmente, sous une forme ou l'autre, des intérêts conflictuels se trouveront en présence et les gouvernements devront abandonner leur habitude de flatter les groupes d'intérêt. Ils devront au contraire établir une série de compromis politiques, pour exiger, demander ou encourager la divulgation d'informations sur la formation et l'utilisation du capital humain, en répartissant les avantages et les coûts entre les différents groupes. La définition et la défense de l'intérêt public sera au cœur de cette politique.

5.3. Normes internationales

Pour les organisations internationales, la publication dans les comptes financiers ne sera plus la quête du Graal. Il y aura plutôt un accord international sur des normes de publication hors bilan, probablement facultative.

Dans une étude des rapports sociaux et environnementaux que des entreprises italiennes avaient choisi de publier, Zambon a trouvé 250 types d'information différents, mais également une tendance à la standardisation des données, comme c'était aussi le cas dans des entreprises danoises faisant une évaluation du capital intellectuel. Quoique la France ait depuis longtemps prescrit le contenu minimal d'un bilan social, l'approche non obligatoire, expérimentale qu'ont rapportée la Grèce, les pays nordiques et l'Italie au cours de l'Agora est sans doute plus représentative de l'ensemble de la Communauté.

L'expérience des parties concernées dans différents pays où les structures institutionnelles varient montre qu'il est souhaitable et possible de donner plus de visibilité, d'une part, au savoir général de l'entreprise et, d'autre part, à la nature et à la valeur du capital humain.

La normalisation des bilans du capital humain devrait reposer sur au moins trois critères:

(a) L'éclectisme

Pendant un temps, certains ont voulu insérer toutes les données sur les actifs incorporels dans le carcan de la comptabilité. Mais aujourd'hui, c'est l'éclectisme qui prévaut en matière de mesures et d'évaluation. Il ne s'agit pas seulement de combiner données financières et non financières, mais de fournir une image désagrégée de l'ensemble.

Nous évaluons beaucoup de choses sans être capables de leur donner une valeur cardinale en euros ou en mètres, par exemple. Nous utilisons souvent la plus simple des mesures: x est plus ou moins précieux, plus ou moins grand que y . Souvent, les mesures ne peuvent être additionnées, car elles ne sont pas identiques, comme lorsque nous prenons des dépenses de formation en euros et la qualité du travail exprimée par rapport à un référentiel de compétences. Les cumuls ne peuvent se faire qu'à l'intérieur d'un même élément, et non entre éléments. Ce n'est pas en soi une grosse difficulté, mais simplement un fait courant.

(b) La concentration

Johanson invite à se concentrer sur trois manifestations du capital humain:

- (i) les activités liées au savoir,
- (ii) les résultats,
- (iii) les investissements, y compris l'innovation dans le partage du savoir comme dans la création de nouveau savoir.

(c) Le référentiel

Parvenir à définir les références communes est essentiel pour les normes internationales, car elles ne représenteront qu'un échantillon des mesures disponibles au niveau national ou au niveau de l'entreprise. Cet échantillon devrait reprendre des données correspondant aux trois manifestations du capital humain indiquées ci-dessus.

On peut identifier des éléments classiques de contrôle de qualité comme, au niveau international, les normes ISO sur la formation professionnelle ou, au niveau britannique, la norme Investors in People (³⁹). Les participants à l'Agora sont cependant parfaitement conscients des difficultés à fixer des normes internationales, alors que l'économie mondiale est de plus en plus dominée par le savoir et de plus en plus virtuelle, avec une pénétration croissante de la concurrence internationale sur les marchés nationaux. Des approches nationales différentes, par exemple pour améliorer la qualité et l'usage de l'information, notamment dans les relations professionnelles en France et au Danemark, ne peuvent être généralisées, étant donné les particularités de chaque pays et de chaque culture.

Ce que l'on peut développer en commun, par-delà les frontières nationales, ce sont:

- (a) la compréhension des éléments,
- (b) les terminologies et mesures,
- (c) des normes pour la publication, la pratique et les comparaisons qualitatives.

Pour définir et accepter des normes, il est nécessaire de disposer d'un cadre de référence, c'est-à-dire d'une structure permettant de comprendre de la même façon non seulement la définition et le suivi des normes, mais également le rôle de ces normes et la dynamique des économies dans lesquelles ces normes seront produites, modifiées et remplacées.

Qu'elles soient établies par décision administrative ou par rapport à un marché, les normes peuvent rapidement devenir des obstacles à surmonter, comme le suggèrent les exemples de Visa sur Internet et de Microsoft dans les ordinateurs personnels. La façon traditionnelle d'établir des instruments de régulation et d'évaluation de la qualité est totalement dépassée

(³⁹) Cette norme donne aux parties intéressées des informations fiables sur les caractéristiques principales de l'utilisation du capital humain dans l'entreprise, essentiellement sous forme de volumes, dépenses, répartition et gestion de la formation.

par la vitesse à laquelle évoluent la qualité des biens et des services et les conditions du marché. Sur le réseau mondial, les producteurs et les consommateurs font face à une difficulté supplémentaire: s'assurer qu'ils vont recevoir ce qu'ils ont payé ou être payés pour ce qu'ils ont livré. Le marché de l'emploi va devoir affronter un risque similaire en évoluant vers des contrats individuels négociés pour chaque mission, au lieu d'être constitué de salariés employés par une société.

Définir des critères internationaux pour la rédaction des bilans du capital humain n'a rien à voir avec les Tables de la loi ramenées par Moïse descendant de la montagne. Les normes ne sont pas gravées dans la pierre. Ce sont des normes pour un actif doté de volonté comme le capital humain, et elles fonctionnent dans un environnement dynamique. Les normes utilisées et leur cadre général doivent donc rester provisoires et faciles à réviser pour être fiables et valides.

Le cadre général des normes de publication doit refléter la situation économique, concurrentielle mais mixte, en partie privée, en partie publique. Les gouvernements ne souhaitent évidemment pas voir apparaître une norme pour un marché purement commercial, comme cela a été le cas dans les normes électroniques, pour les magnétoscopes, les ordinateurs et les logiciels, où les meilleures normes techniques ne sont pas nécessairement celles de l'entreprise leader. Pourtant, le marché peut tout autant créer des normes que les détruire ou les limiter. Au Royaume-Uni par exemple, les normes de formation IIP et ISO se répandent sous la pression du marché. C'est également à cause du marché que le système unique et complet des NVQ (National Vocational Qualifications – Qualifications professionnelles nationales) ne parvient pas à supplanter toutes les autres qualifications professionnelles et les normes qu'elles contiennent, malgré de gros efforts de la part du secteur public et des subventions quasi illimitées. Les normes internationales de publication seraient donc plus logiquement un hybride entre public et privé.

La plus grande partie des discussions Agora ont été consacrées à des études de cas d'entreprises ou de gouvernements, ou à l'expérience des partenaires sociaux dans des pays comme la France, le Danemark, la Grèce et l'Italie. En outre, les participants ont exprimé des souhaits et des préoccupations sur l'utilisation d'instruments de bilan du capital humain à tous les niveaux, de la firme individuelle à l'organisation internationale. À l'exception de quelques cas comme celui de la législation française de 1977, ces instruments n'ont été utilisés que de façon occasionnelle. Le moment est peut-être venu d'en faire une consommation plus régulière. Un ordre du jour commun devrait étudier comment:

- (a) comprendre,
- (b) tester,
- (c) adopter,
- (d) construire.

Il paraît essentiel de

- (a) construire sur ce qui a déjà été tenté au niveau de l'entreprise, au niveau national et international, mais également de chercher d'autres manières de quantifier la qualité, en se concentrant sur ce que tous considèrent comme des déficits en données fiables et valides;
- (b) d'accepter un cadre d'interprétation des relations principales pour produire des types de présentation qui rendent les données intelligibles. La comptabilité, quels que soient les reproches que l'on puisse lui faire, est parvenue à produire un système compris par tous pour faire état de la valeur et de la performance des actifs corporels. Notre défi n'est pas de faire entrer le bilan du capital humain dans un cadre tyrannique, lit de Procruste, mais de trouver un cadre compatible pour cette ressource critique et pour d'autres actifs incorporels.

6. Décideurs politiques, partenaires sociaux et bilan du capital humain: le cas de la Finlande

Tuomo Alasoini

En Finlande, ces derniers temps, le bilan du capital humain a fait l'objet de discussions que cet article se propose de résumer. De façon générale, les décideurs politiques et les organisations professionnelles et syndicales s'accordent à dire qu'il faut de meilleures informations sur le développement du capital humain, tant sur le lieu de travail qu'au niveau national. Cependant, la notion de «comptabilité des ressources humaines», essentielle à l'idée de bilan du capital humain, est souvent mal définie ou mal utilisée dans le débat public.

En théorie, la comptabilité des ressources humaines se compose de trois éléments: un rapport sur les ressources humaines, un bilan et un compte de résultats. En pratique, cette comptabilité est généralement comprise comme la diffusion systématique d'informations sur le développement des ressources humaines de l'entreprise, ou comme une évaluation de leur valeur en tant qu'actifs intellectuels incorporels, ou encore comme un calcul du coût des investissements en ressources humaines par rapport à leur rendement. Bien sûr, l'accent est mis sur la production de rapports sur le capital humain, mais nous avons aussi des exemples d'entreprises ou d'organismes publics qui publient des comptes de résultats avec des informations détaillées sur les ressources humaines. Personne toutefois en Finlande ne songe sérieusement à inclure le capital humain dans les bilans financiers des entreprises.

Étant donné les problèmes de définition et l'absence de recherches empiriques, il est impossible de savoir dans quelle mesure les ressources humaines sont comptabilisées. On estime qu'une centaine d'entités publient des comptes séparés à ce sujet, la plupart d'entre elles dans le secteur public. Ce chiffre est d'ailleurs très inférieur à ce qui se passe au Danemark ou en Suède (voir Frederiksen, 1999; Johanson et al., 1999). Dans l'ensemble, le secteur public semble plus enclin que le privé à adopter cette pratique.

Dans le cas de la Finlande, nous sommes d'accord avec Frederiksen et Westphalen (1998, p. 4) pour dire que ni les chercheurs, ni les entreprises (ou les autres organisations) ne sont d'accord sur le contenu exact d'un tel bilan. À la différence de l'OCDE et de l'Union européenne, la Finlande a une conception large des ressources humaines qui inclut le cadre de travail et les aspects de santé et sécurité au travail. Cela tient probablement à une longue tradition de recherche et d'expérience en la matière, ainsi qu'à la forte influence des syndicats.

6.1. L'importance du développement du capital humain

Aujourd'hui, la réussite d'entreprises, de régions ou de nations dépend de plus en plus de leur capacité à créer et appliquer efficacement de nouvelles connaissances. Nous pouvons donc à

juste titre parler de transition vers une économie du savoir. Pour réussir au niveau financier et opérationnel, les entreprises doivent pouvoir modifier l'organisation du travail (notamment travailler en équipe), déléguer davantage de responsabilités à leurs employés, améliorer systématiquement les compétences et créer des conditions favorables à la pérennité de leurs activités. Des études empiriques effectuées sur le lieu de travail au Danemark, en Finlande et en Suède, dans le cadre du projet nordique Nordflex, par exemple, montrent que la productivité augmente selon la quantité de travail réalisé en équipe, la rotation emploi-formation (job-rotation) et la délégation des responsabilités, l'existence d'une structure organisée pour le développement du capital humain et d'un système de rémunération des résultats ou de la qualité (Flexibility matters, 1999).

Mais les pratiques de travail n'ont pas suffisamment évolué. Même dans les pays nordiques, souvent considérés comme pionniers au niveau international dans la mise en place de nouvelles méthodes de travail, c'est la pensée tayloriste qui continue à dominer les modes d'utilisation et de développement des compétences. Selon les données finlandaises du projet Nordflex, très peu d'entreprises évaluent réellement les besoins en formation et la formation elle-même, ou organisent le travail de façon à permettre à leurs employés une acquisition permanente de compétences (Antila et Ylöstalo, 1999). Une autre étude finlandaise partant de données fournies par l'Institut national de statistiques de Finlande concernant la qualité de la vie professionnelle, ainsi que d'études sectorielles et individuelles dans la métallurgie, montre que les ressources humaines sont mal organisées et mal développées, parce que le travail n'est pas correctement pensé, organisé et géré (Kevätsalo, 1999).

Cela ne signifie pas pour autant que rien ne change en Finlande dans l'utilisation des ressources humaines. La croissance rapide de la productivité industrielle, par exemple, dans les années 90, est largement due à des améliorations de l'organisation du travail, de la production, et à de nouvelles méthodes de gestion, plutôt qu'à davantage d'investissements ou à l'introduction de nouvelles technologies de fabrication (Maliranta, 1999). En outre, le gouvernement et les partenaires sociaux ont lancé une série d'actions communes pour réformer les conditions de travail. En 1993, notamment, un programme national tripartite de productivité a été lancé, suivi, trois ans après, par un programme plus large de développement sur le lieu de travail, composé de quelque 300 projets de développement dans 500 entreprises ou organisations finlandaises. Ces deux initiatives se prolongeront jusqu'en 2003 au titre du programme lancé par le nouveau gouvernement qui a pris ses fonctions en avril 1999. Il n'est donc pas exagéré de dire que la Finlande s'est lancée dans une stratégie volontaire d'augmentation de la compétitivité par le développement des ressources humaines.

6.2. Situation actuelle des bilans du capital humain en Finlande

On entend souvent les cadres dirigeants déclarer que «les personnes sont la première ressource d'une entreprise». Mais la présentation des informations sur le capital humain dans les rapports officiels contredit cette affirmation. Un grand magazine économique finlandais, *Talouselämä*, a récemment épluché les rapports annuels de plus de 80 des principales

entreprises du pays et a conclu que le développement du capital humain y occupait bien peu de place, avec des exceptions notables, naturellement, comme Nokia, ABB (Asea Brown Boveri) et Nokian Tyres. Le problème, dans le secteur privé, c'est qu'il n'y a aucune norme commune pour la présentation d'informations sur le capital humain, ni sur le fond, ni sur la forme. Il est donc en pratique impossible de comparer différentes sociétés, même lorsqu'elles fournissent des données sur les capitaux incorporels.

Selon la législation finlandaise de 1997, la seule fonction de la comptabilité est de fournir des informations sur la situation financière de l'entreprise et la façon dont les résultats financiers ont été obtenus. La loi doit en assurer une représentation «véritable et honnête». On pourrait supposer que cela inclut des informations sur tout ce qui peut avoir une incidence sur les résultats futurs de l'entreprise, y compris son capital humain. Ce n'est pourtant pas le cas (Ahonen 1998, p. 24).

Eronen (1999) a étudié 126 sociétés cotées à la bourse d'Helsinki sur la période 1983-1997 pour voir si la publication d'informations sur les ressources humaines dans leurs rapports annuels avait un impact sur leur notation. Selon cette étude, 60 % des sociétés publient sur leur personnel des informations écrites qui vont au-delà de celles requises par la législation. 38 % d'entre elles fournissent en outre des indicateurs sur la formation et le développement, sur l'absentéisme, la rotation et les retraites, 20 % sur les coûts de ces quatre postes et 24 % indiquent un taux d'efficacité (chiffre d'affaires ou valeur ajoutée divisé par le nombre d'employés...). Il y a des différences notables entre industries. La publication d'informations de ce type est associée de façon positive au chiffre d'affaires de l'entreprise.

Mais, de façon surprenante, Eronen a noté une tendance à la diminution des informations publiées, ainsi qu'un changement dans les aspects présentés. Les données quantitatives ont souvent été remplacées dans les années 90 par des descriptions plus qualitatives, par exemple pour la formation et d'autres mécanismes de développement du personnel, le niveau d'initiative et d'innovation ou les compétences. Cette baisse ne signifie pas que les sociétés ne souhaitent plus suivre le capital humain, mais qu'une partie des informations collectées ne le sont qu'à usage interne.

Selon le professeur Guy Ahonen (information verbale du 7 septembre 1999), 20 sociétés commerciales seulement publient des comptes officiels sur les ressources humaines, comparé à des dizaines de collectivités locales et d'organismes gouvernementaux. Certaines municipalités le font d'ailleurs depuis des années, avec des variations sur le contenu et la portée des informations divulguées. Sur 400 municipalités existant en Finlande, une cinquantaine publient des comptes annuels officiels sur les ressources humaines. L'Association des collectivités locales de Finlande encourage les municipalités et les conseils municipaux à adopter cette démarche, surtout dans les domaines de la sécurité sociale et de la santé. Elle surveille l'extension de ces mécanismes et évalue leur introduction dans les municipalités.

Le secteur étatique est probablement le plus uniforme. En 1995, le service du personnel du ministère des finances a lancé un projet pilote dans huit agences gouvernementales, qui a

permis d'élaborer une recommandation sur le bilan des ressources humaines dans ce secteur (ministère des finances, 1996). Aujourd'hui, quelque 30 des 103 agences de l'État produisent des comptes séparés sur les ressources humaines. Le ministère du travail, par exemple, qui a participé au projet pilote, publie un rapport annuel de 20 pages sur la situation et l'évolution des ressources humaines dans l'ensemble du ministère. Le rapport inclut le nombre d'employés, l'organigramme, l'utilisation du temps de travail, les coûts salariaux, l'offre et la demande de main-d'œuvre, la motivation, la capacité de travail, les investissements et les mesures d'efficacité. D'ici à 2001, le gouvernement souhaiterait voir 44 % des agences publier des comptes de ce type.

Les bilans publiés par les organismes publics étudient davantage les questions de santé et de sécurité au travail et la capacité de travail, plutôt que le savoir et l'acquisition des connaissances. Toutefois, en raison des contraintes budgétaires, ces organismes doivent identifier de nouveaux indicateurs qui démontrent leur niveau d'efficacité.

6.3. Initiatives gouvernementales pour encourager la publication de bilans du capital humain

Le gouvernement tente d'inciter les entreprises à surveiller et à publier l'état de leur capital humain. Le ministère de l'éducation et le ministère du travail ont pris des mesures dans le domaine de l'apprentissage tout au long de la vie, tandis que le ministère des affaires sociales et de la santé s'intéresse davantage à la question du point de vue de la santé et de la sécurité au travail.

En 1997, une commission créée par le ministère de l'éducation a suggéré que les organisations syndicales et professionnelles, les instituts de recherche et le gouvernement lancent un projet national qui encourage l'élaboration de bilans du capital humain. De son côté, le ministère a lancé une étude complémentaire à partir d'entrevues et d'études de cas portant sur cinq entreprises finlandaises et organes publics, pour étudier la façon dont les ressources humaines sont mesurées et comptabilisées. Il s'est avéré que les méthodes diffèrent énormément et que les concepts ne sont pas utilisés de la même façon. L'étude a conclu de façon générale et modeste que différentes entreprises ont différents besoins et que les modèles d'évaluation du capital humain doivent être adaptés à ces besoins, en partant des perspectives et des stratégies de chaque société (Karjalainen, 1998).

Le ministère du travail a créé un groupe de travail à l'automne 1997 qui a proposé la mise au point d'un instrument destiné à mesurer et développer le capital humain. Cet instrument serait diffusé aux entreprises par l'intermédiaire des 15 centres régionaux pour le développement économique et l'emploi, et par les agences locales pour l'emploi (ministère du travail, 1998). La proposition visait un instrument modulaire suffisamment souple pour couvrir les besoins d'entreprises différentes, surtout les PME, qui, selon l'étude, manquent d'outils pour élaborer des plans de formation, anticiper les besoins futurs en formation et se transformer en organisations apprenantes.

Le ministère est particulièrement intéressé par les travaux de R&D effectués sur les bilans de ressources humaines par l'Institut finlandais de la santé au travail et par l'École suédoise d'économie et d'administration des entreprises d'Helsinki, sous la direction du professeur Guy Ahonen. Celui-ci a conçu un modèle expérimental complet de bilan des ressources humaines, avec un compte de pertes et profits, un bilan et un modèle de collecte des informations. Le bilan d'ensemble se subdivise en trois parties (Ahonen, 1998):

- (a) premièrement, des informations quantitatives sur le capital humain de l'entreprise, comme le nombre d'employés (permanents, temporaires, à temps complet, à temps partiel, cadres, ouvriers, etc.) et les catégories de temps de travail (temps de travail productif, temps de travail consacré au développement et à la formation, temps perdu pour toutes sortes de raisons, etc.);
- (b) deuxièmement, des informations qualitatives comme la répartition par âge, sexe, niveau de compétences, santé et capacité de travail;
- (c) troisièmement, l'organisation du travail, subdivisée en deux sections. L'organisation interne couvre la rotation du personnel et la mobilité, le travail d'équipe, des suggestions, les styles de management, les relations sociales au travail, le système de rémunération, les investissements en TIC et R&D, la culture d'entreprise, etc. La dimension externe concerne les opinions des clients et d'autres personnes intéressées par l'entreprise.

Le bilan des ressources humaines intéresse également le ministère des affaires sociales et de la santé. Entre 1994 et 1996, son service chargé de la sécurité et de la santé au travail a lancé un projet sur l'économie de l'environnement professionnel pour renforcer la santé et la sécurité sur le lieu de travail. Par la diffusion d'informations et de modèles d'action, il a démontré le coût véritable de mauvaises conditions de travail et l'intérêt d'investir pour améliorer le cadre de travail. Le projet fournissait, entre autres, des méthodes d'évaluation des coûts et de comptabilisation de l'absentéisme, des accidents du travail, des allocations d'invalidité, de la rotation de la main-d'œuvre et de l'ambiance au travail (ministère des affaires sociales et de la santé, 1997). Depuis lors, ce même service s'occupe de commercialisation et de développement de modèles à utiliser au travail.

6.4. Perspectives sur le bilan du capital humain en Finlande

Pour le gouvernement finlandais et les organisations professionnelles et syndicales, il faut encourager l'évaluation des ressources humaines et le bilan du capital humain sur le lieu de travail. Dans son nouveau programme, le gouvernement s'est engagé à «promouvoir l'introduction volontaire d'un bilan des ressources humaines», engagement que l'on retrouve dans le troisième pilier du nouveau Plan d'action national pour l'emploi (c'est-à-dire encourager la capacité d'adaptation des entreprises et des employés). Cela signifie en pratique que le gouvernement prône la recherche, l'expérimentation et le développement de nouvelles méthodes et d'informations. Le bilan des ressources humaines pourrait être inclus comme priorité dans le programme national finlandais de productivité, ainsi que dans le nouveau

programme de recherche et d'action lancé à l'initiative des autorités nationales sur l'adaptation au travail.

Les syndicats partagent ce point de vue. Ils cherchent encore plus que le gouvernement à obtenir des bilans des ressources humaines plus étoffés comme aide à l'amélioration de la qualité de la vie professionnelle, au développement des compétences des employés et à la lutte contre l'usure. C'est ce que souligne particulièrement l'Organisation centrale des syndicats finlandais (SAK), le plus important des syndicats, qui compte plus de 1 100 000 membres.

Les organisations patronales, comme la Confédération de l'industrie et du patronat finlandais (TT), sont également en faveur d'une plus grande utilisation des bilans du capital humain, à condition que ce soit une démarche volontaire et non une obligation légale. Les employeurs y voient surtout un moyen de disposer de main-d'œuvre qualifiée.

Il est peu probable que la situation évolue considérablement dans les entreprises ou les organismes publics en faveur d'un bilan du capital humain plus complet, même si de nombreuses initiatives intéressantes ont vu le jour. Les entreprises qui veulent rester à la pointe en matière de productivité, rassurer les investisseurs et couvrir leurs futurs besoins en main-d'œuvre, doivent de toute façon développer de nouvelles méthodes de mesure et de comptabilité de l'évolution de leur capital humain, avec ou sans l'aide des pouvoirs publics.

Au niveau politique, le véritable défi consiste à trouver les moyens de motiver suffisamment pour atteindre une masse critique d'entreprises qui feront mieux le suivi et le bilan de leur capital humain. Cette question devient de plus en plus importante pour les employeurs du secteur privé et du secteur public en raison de plusieurs facteurs «objectifs»: de plus en plus de connaissances sont nécessaires dans l'accomplissement du travail, la population active vieillit, la main-d'œuvre disponible en Finlande a tendance à diminuer depuis début 2000 et les changements technologiques et structurels rapides posent de nombreux problèmes aux travailleurs.

De nouveaux outils peuvent se révéler intéressants pour le secteur privé et le secteur public, comme le tableau de bord prospectif (*balanced scorecard*), instrument créé par le marché pour le management stratégique qui peut servir au capital humain. Le bilan du capital humain et la *balanced scorecard* ont beaucoup de points communs. Tous deux reprochent notamment à la comptabilité traditionnelle de ne pas tenir suffisamment compte des questions d'apprentissage et de savoir. Au-delà de quelques différences évidentes dans leur «point de mire» et dans leur intention (Ahonen, 1998; Johansson et al., 1999), ils peuvent être considérés comme servant le même objectif. Tous deux élargissent le champ de vision de l'entreprise en reliant plus clairement les perspectives de l'entreprise, sa stratégie et son capital humain.

Bibliographie

Ahonen, Guy. *Comptabilité des ressources humaines – la clé du succès pour une entreprise*. Helsinki: Kauppakamari, 1998. [en finnois].

Antila, Juha; Ylöstalo, Pekka. *Functional flexibility and workplace success in Finland*. (Labour Policy Studies 206). Helsinki: ministère du travail, 1999 [en finnois].

Economics of the working environment / Ministère des affaires sociales et de la santé. Tampere: Ministère des affaires sociales et de la santé, 1997.

Eronen, Anne. *Information sur les ressources humaines et valeur d'une entreprise*. (Série ETAL B 149). Helsinki: ETLA [Institut de recherche de l'économie finlandaise], 1999 [en finnois].

Finland's National Action Plan for Employment 1999 / Ministère du travail (Publications de l'administration du travail, n° 227). Helsinki: Ministère du travail, 1999.

Flexibility matters – flexible enterprises in the Nordic countries (NUTEK B 1999:7). Stockholm: NUTEK [Conseil national suédois pour le développement industriel et technique], 1999.

Frederiksen, Jens V. *Reporting on human capital in Denmark. Contribution à l'Agora Thessaloniki organisée par le Cedefop sur «le bilan du capital humain en entreprise»*. Thessalonique, 24-25 juin, 1999.

Frederiksen, Jens V.; Westphalen, Sven-Åge. *Human resource accounting: interests and conflicts* / Cedefop. Luxembourg: EUR-OP, 1998.

Johanson, Ulf et al. *Human resource costing and accounting versus the Balanced Scorecard: a literature survey of experiences with the concepts*. (Document de travail). Stockholm: université de Stockholm, School of Business, 1999.

Joie d'apprendre – une stratégie nationale pour l'apprentissage tout au long de la vie. (Rapport de comité 1997:14). Helsinki: Ministère de l'éducation, 1997. [en finnois].

Karjalainen, K. *Joie d'apprendre et développement de la compétence – expériences de différentes façons de mesurer les ressources humaines et de comptabiliser les ressources humaines*. Helsinki: WOM OY, 1998. [en finnois].

Kevätsalo, K. *Flexibilités rigides et gaspillage des ressources*. Tampere: Vastapaino, 1999. [en finnois].

Maliranta, Mika. Productivité et emplois. In *Technology and work*. Helsinki: Taloustieto, 1999. [en finnois].

Management system of human resources / Ministère des finances. Helsinki: Edita, 1996.

Politique de l'emploi et apprentissage tout au long de la vie: mémo de groupe / Ministère du travail (Publications de l'administration du travail, n° 208). Helsinki: Ministère du travail, 1998. [en finnois].

7. Bilan du capital humain en entreprise: est-il possible de dresser un bilan du capital humain et, si oui, pourquoi et comment?

Helge Kielland Løvdal

Il m'a été demandé de donner dans ce rapport mes impressions telles qu'elles se sont développées au fil de la conférence Agora. Je ne prétends pas être objective, ni présenter l'ensemble de la conférence.

À mon avis, Agora a fourni un panorama très convaincant de la situation en Europe. Je ne souhaite pas le détailler, mais aborder cinq aspects qui m'ont paru importants au cours des discussions et présenter quelques suggestions pour l'avenir.

Je me place du point de vue de la compétitivité nationale et industrielle. Le concept d'«employabilité» revêt une importance énorme au niveau politique et social, mais je me concentrerai sur la compétitivité, même s'il me paraît clair que ce sont le chômage et l'employabilité qui justifient principalement le développement du bilan du capital humain. Pourtant, à mon avis, à terme, la lutte contre le chômage ne peut réussir que si les partenaires sociaux se concentrent sur la compétitivité nationale.

Les conclusions présentées ici sont les miennes et ne représentent pas nécessairement la position officielle de mon organisation.

7.1. Davantage d'informations

Dans une période d'évolution rapide, tout le monde — particuliers, organisations, institutions publiques — ressent évidemment le besoin de plus d'informations. Les gouvernements doivent donc choisir les informations dont l'importance impose qu'elles soient publiées, fournissant ainsi de meilleures données pour la prise de décision, tout en minimisant leurs effets négatifs possibles.

Les représentants officiels comparent souvent le bilan du capital humain au bilan écologique. En effet, le domaine de l'environnement manquait cruellement d'informations stratégiques et les décisions prises laissaient à désirer. La situation a complètement changé avec la publication obligatoire de rapports plus détaillés et la mise en place des mécanismes de contrôle nécessaires. Les décisions prises ont été améliorées, l'environnement — tant interne qu'externe — a changé pour le mieux. L'industrie a accepté cette évolution, car les mesures s'appliquent à tous et n'ont pas introduit de distorsions entre concurrents.

Il est cependant intéressant de noter les différences entre bilan écologique et bilan du capital humain. Au niveau de l'entreprise, il n'y a pas de normes pour le capital humain, de définitions, ou de systèmes communs d'établissement du bilan qui puissent servir de base à un système obligatoire. Les entreprises qui incluent les dépenses de formation dans leurs rapports annuels ne sont pas d'accord sur les postes concernés dans le budget ou dans les coûts. En outre, et c'est sans doute là le principal problème, il faudrait présenter des données qui ne sont pas quantifiables en soi. Enfin, la majorité des informations requises ne sont pas disponibles. Le bilan du capital humain ne correspond donc pas du tout aux exemples précédents d'aspects que les entreprises incluent dans leurs rapports.

7.2. Moins d'informations obligatoires pour les PME

Il est entendu qu'il y a une corrélation entre la compétitivité nationale et la volonté de la population de créer de nouvelles entreprises. En Norvège, de nombreuses études ont été menées pour identifier les conditions nécessaires à l'augmentation des créations d'entreprise. Le gouvernement s'y est particulièrement intéressé en période de chômage «élevé». Il apparaît clairement dans toutes ces études qu'il faut réduire les contraintes administratives et la production de documents qui prennent trop de temps. Malheureusement, tous les efforts accomplis pour réduire le fardeau imposé aux PME n'ont donné que de médiocres résultats. Si l'on examine la relation entre industrie et gouvernement, on constate un paradoxe:

le grand nombre de créations d'entreprises offre un terrain propice à la formation et au développement, essentiels à la compétitivité nationale. C'est grâce à elles que la nation prépare ses ressources humaines pour la création future de richesses et d'emplois. Et pourtant, la collecte des données exigées des PME que le gouvernement utilise au niveau central pour identifier et piloter le processus de développement est vécue par les PME comme le principal frein à la création d'un environnement dynamique, propice à l'acquisition de connaissances.

7.3. Des informations sur les actifs incorporels plutôt que sur le capital humain

Les entreprises ne savent pas non plus quelle est la relation entre investissements en compétence et productivité. Au cours des cinq à huit dernières années, pratiquement tout le monde s'est intéressé aux investissements dans les actifs incorporels.

Mais les parties concernées hors de l'entreprise — actionnaires, institutions financières et l'ensemble de la société — ne se satisfont pas d'un simple bilan du capital humain. Ce bilan doit être mis en parallèle avec d'autres données plus approfondies et complètes sur les actifs incorporels pour obtenir les informations manquantes sur les ressources de l'entreprise. Cela n'implique pas que le Cedefop doive abandonner la question du bilan du capital humain, mais simplement qu'il faut davantage lier ce sujet à l'ensemble des actifs incorporels.

Un bilan du capital humain isolé peut déboucher sur une fragmentation de l'information, qui empêcherait un gouvernement ou une entreprise de résoudre les difficultés.

7.4. La comptabilité des ressources humaines est morte

Voilà trente ou quarante ans que la comptabilité des ressources humaines existe et qu'elle est rejetée. Elle constitue une série de concepts qui ne peuvent satisfaire aux besoins en information tels que nous les avons discutés dans l'Agora. Mais nous continuons à parler de bilan des ressources humaines sur la base de ces idées dépassées.

Pour ceux d'entre nous qui voient l'obligation de publication sous un angle politique, il est facile de comprendre la fascination qu'exerce un système comptable qui traite comme produit l'information dont nous avons besoin. Mais le système n'a jamais fonctionné et ne peut fournir ce qu'il promet. Les problèmes évoqués dans l'Agora ne peuvent être inclus dans un système comptable.

J'espère donc que cette Agora permettra d'enterrer un sujet repris par des comptables qui cherchent de nouvelles possibilités commerciales. C'est un objectif compréhensible, mais qui a eu un impact négatif en mélangeant les discussions sur les indicateurs et sur le système comptable.

7.5. Compétence et compétitivité

La macroéconomie reconnaît la corrélation entre investissements en éducation et compétitivité nationale. Elle les considère comme des faits, même s'il est difficile de mesurer directement les conséquences sur la compétitivité d'une augmentation des budgets de l'éducation pendant plusieurs années.

Au niveau de l'entreprise, la relation entre les dépenses de formation et les résultats est beaucoup moins claire. Il y a probablement autant d'entreprises qui ont trop investi que d'entreprises qui n'ont pas assez investi, si l'on en croit l'impact sur les résultats.

Cela signifie, entre autres, que la relation entre formation et compétitivité au niveau de l'entreprise est infiniment plus complexe qu'on ne pourrait l'imaginer, lorsque l'on parle des effets positifs d'une augmentation des investissements dans la formation. Le bilan du capital

humain d'une entreprise ne parviendra pas à saisir le rapport fondamental qui existe entre la formation et des facteurs comme le leadership ou un environnement favorisant l'apprentissage. L'étude la plus solide que je connaisse au sujet du lien entre compétences et chiffre d'affaires vient de l'industrie automobile. Il est peu de systèmes de production qui connaissent autant de pressions concurrentielles que cette industrie. Elle a donc une conscience plus aigüe des effets des investissements dans les compétences. L'étude a révélé que les meilleures usines sont celles qui associent les compétences théoriques les plus avancées à un apprentissage sur le terrain, par la résolution de problèmes dans le processus de production. Et cette démarche devient un processus permanent.

Si les organes publics intéressés veulent comprendre la relation entre investissements en capital humain et compétitivité dans le processus de création de richesses dans divers secteurs, ils devraient se fonder sur des indicateurs montrant les véritables liens, comme dans l'exemple de l'industrie automobile.

7.6. Que faire?

Deux jours de conférence Agora m'ont permis de réfléchir aux vraies tâches à entreprendre pour continuer le travail sur le bilan des actifs incorporels. Mes commentaires se limitent à deux domaines qui me semblent fondamentaux.

7.6.1. Produire des indicateurs

La phase que nous abordons sur le bilan de l'incorporel justifierait, à mon avis, que l'on teste divers indicateurs. Il serait utile, par exemple, de tester une série d'indicateurs sur la formation/l'éducation dans différents pays. Tout système de bilan des actifs incorporels devra de toute manière reposer sur des indicateurs dont on aura testé la validité. C'est une question importante pour le Cedefop, puisqu'il n'y a pas d'établissements éducatifs internationaux qui s'en occupent. Le terrain a été laissé à des experts-comptables. Et la créativité fait souvent défaut dans le secteur de l'apprentissage. Comment indiquer et faire rapport sur l'apprentissage dans les organisations? Comment mesurer les améliorations de l'environnement d'apprentissage?

7.6.2. Définir les informations à publier

La discussion sur le bilan de capital humain peut aisément devenir abstraite et théorique. C'est une étape nécessaire lorsque de nouveaux savoirs se développent.

Nous entrons maintenant dans une période de publication volontaire d'informations sur le capital humain. Mais nous n'avons toujours pas défini ceci: quelles sont les informations requises par les parties prenantes, quelles sont les informations aujourd'hui disponibles,

pourquoi sont-elles insuffisantes, que ferait-on dans divers domaines précis avec de meilleures informations?

Nous pourrions aider les travaux en cours dans divers pays en fournissant une liste plus spécifique des informations nécessaires pour les parties prenantes.

8. L'entreprise apprenante et le gouvernement des entreprises

Isabelle Guerrero

Je remercie vivement la DG XXII de l'UE, Unité de la formation professionnelle, et plus particulièrement André Kirchberger et Alexander Kohler pour leur soutien.

Résumé

Cet article examine les incidences de la conception des savoirs accumulés dans les entreprises, acquis par la voie de la formation professionnelle ou par l'expérimentation, comme ressource stratégique et comme capital. La notion de création de valeur par l'investissement dans le savoir amène à reconsidérer la théorie financière et le gouvernement des entreprises, c'est-à-dire la manière dont et par qui les entreprises doivent être contrôlées, en se basant principalement sur les droits de propriété et les droits résiduels des actionnaires comme le montre la théorie d'agence. Les caractéristiques des entreprises de l'ère de l'information modifient la pertinence de cette théorie et soulignent la nécessité de gérer efficacement les savoirs. Le passage de la notion de droit de propriété sur les actifs physiques (les parts) à celle d'intérêts détenus dans une entreprise (enjeux) permet de considérer les partenaires, à savoir les salariés, comme les investisseurs, en ce sens qu'ils investissent dans leur entreprise leur savoir spécifique. En partant de la littérature sur la théorie du savoir et le gouvernement des entreprises, cet article examine les raisons d'ordre conceptuel pour lesquelles les salariés devraient jouer, dans la gestion de l'entreprise, un rôle actif en ayant part au rendement résiduel et en contrôlant l'affectation des investissements.

Mots clés

Gestion des savoirs – Capital intellectuel – Gouvernement des entreprises – Structure du capital

Introduction

Nos sociétés viennent d'entrer dans une période de transition vers une économie fondée sur le savoir qui durera entre 10 et 50 ans (von Krogh, Roos et Kleine, 1998) et les entreprises sont en train de découvrir les notions de savoir, de capital intellectuel et de gestion des savoirs, en d'autres termes, elles sont en train de découvrir le «pouvoir des cerveaux» (Stewart, 1991). Ces concepts émergents ont une implication plus critique, en l'occurrence l'obsolescence des

schémas existants et des cadres théoriques, en particulier dans le monde de l'entreprise, qui ne peuvent plus décrire avec exactitude ce qui se passe. L'action est réaction et elle intervient sans que l'on ait conscience de ce qui serait optimal pour les individus et la société.

Les liens entre le savoir et la gestion de l'entreprise sont difficiles à comprendre parce qu'ils se rapportent à des champs épistémologiques entièrement différents. Pour comprendre la création de savoir, il est nécessaire de considérer l'entreprise comme un organisme vivant capable de construire sa propre représentation du monde et de produire elle-même son propre savoir. Alors que la gestion et le gouvernement de l'entreprise reposent sur une vision contractuelle, où les transactions financières jouent le premier rôle. Le défi majeur consiste sans doute à concilier une approche individuelle et une approche holistique.

La nature holistique et cumulative du savoir de l'entreprise fait que certaines notions, comme celles d'investissement, de capital, de propriété, de pouvoir et de légitimité, ne sont plus tout à fait adéquates. Le savoir est-il un potentiel plutôt qu'un capital, c'est-à-dire non pas un actif à valeur fixe, mais une ressource en perpétuelle évolution, dont l'importance et la valeur dépendent de son développement et de son perfectionnement continu? Le capital humain est-il à porter à l'actif ou au passif? Les talents humains sont-ils un bien que l'on détient ou sont-ils prêtés à l'organisation? Mary O'Sullivan (1998) préconise de tracer un cadre théorique associant le gouvernement de l'entreprise à l'économie de l'innovation, qui est comparable au processus d'acquisition de connaissances.

Dans la première section, nous nous référerons aux travaux de recherche dans les sciences cognitives pour comprendre les caractéristiques du savoir comme résultat d'un processus d'apprentissage réalisé par l'entreprise. Ayant compris la nature du savoir, nous pourrions alors examiner les méthodes et les instruments de gestion du savoir. En fait, il est nécessaire que les entreprises abandonnent les notions très enracinées de contrôle, de structure et de rationalité des objectifs pour s'adapter à «l'entreprise apprenante» émergente, afin de comprendre comment déterminer et accroître la valeur du savoir. Dans la deuxième section, nous considérerons les questions liées au fait que le savoir est traité comme principale ressource – ou actif – de l'entreprise. Dans la troisième section, nous nous pencherons sur les théories des droits de propriété et des contrats dans le financement des entreprises, afin de faire ressortir les aspects critiques du gouvernement de l'entreprise. Dans la quatrième section enfin, nous montrerons comment certaines caractéristiques de l'entreprise apprenante peuvent être intégrées dans les schémas de gouvernement, par la reconnaissance des actifs et la structure du capital.

8.1. Le savoir comme résultat d'un apprentissage

La conviction croissante que la gestion du savoir est l'un des domaines d'investigation les plus difficiles de la gestion des entreprises a favorisé de nouveaux concepts, de nouvelles questions et de nouvelles idées pour la compréhension, la gestion et la mesure des savoirs dans les organisations. Le paradigme central est celui-ci: comme la plupart des actifs

incorporels de l'entreprise, le savoir est le résultat d'un processus organisationnel et la manière dont on l'entend dépend de l'approche épistémologique de l'entreprise. Alors que cette dernière est considérée comme un ensemble de facteurs de production d'ordre économique, la science cognitive associe les connaissances tirées de la neurologie, de la biologie, de la philosophie, de l'intelligence artificielle et de la psychologie pour ouvrir de nouvelles voies à la définition de la nature spécifique du savoir et de ses liens avec l'acquisition de connaissances. Trois approches épistémologiques de l'entreprise sont particulièrement bien adaptées à une intégration du processus d'apprentissage conduisant à l'accumulation de savoirs.

Au milieu des années 50, l'approche cognitiviste⁽⁴⁰⁾ a développé un mode de connaissance particulier. Les organisations sont vues comme des systèmes ouverts qui génèrent des savoirs en formulant des «représentations» de plus en plus exactes de leurs mondes prédéfinis. L'accumulation et la diffusion d'informations sont donc les principales activités de développement du savoir: plus les entreprises peuvent accumuler de données, plus leur représentation sera proche de la réalité. Dans ce contexte, l'acquisition de connaissances consiste à tirer des informations de l'environnement et à les placer dans le cadre de l'entreprise-référence acquis antérieurement (Simon, 1993).

Dans l'approche connectionniste, dérivée du cognitivisme, les règles du processus d'information ne sont pas universelles; elles varient d'un endroit à un autre. Les entreprises sont considérées comme des réseaux de relations auto-organisés qui ont la communication comme moteur (Zander et Kogut, 1995). L'acquisition de connaissances vise à établir de nouveaux liens, donc à étendre l'entreprise-réseau..

La troisième approche, qui est probablement la plus prometteuse, est l'autopoièse, suivant un terme grec qui signifie «autoproduction». Mis au point en biologie il y a trente ans, ce concept est appliqué au savoir des organisations par Maturana et Varela (1992) comme construction permettant de faire une distinction entre les systèmes vivants et les systèmes non-vivants. Un système autopoïétique est donc un système renfermant les mécanismes et processus lui permettant de produire et de se reproduire. Von Krogh et Roos (1995) rejettent l'idée d'un monde préexistant et défendent la thèse d'un savoir inscrit dans ce monde et structurellement lié à lui, et que l'un et l'autre évoluent ensemble. L'entreprise est perçue comme un organisme vivant plutôt que comme une machine de traitement d'informations (Nonaka et Takeuchi, 1995). L'acquisition de connaissances est un processus consistant à interpréter les données externes, qui deviennent savoir si elles sont authentiques et si les salariés de l'entreprises croient qu'elles le sont.

Tandis que la nature même de l'acquisition des connaissances dépend comme nous l'avons dit plus haut des paradigmes de l'entreprise, le processus peut être déclenché par un comportement délibéré de l'entreprise, en l'occurrence la formation professionnelle ou l'expérimentation, dans le but de faire face à un environnement d'hyperconcurrence (D'Aveni,

⁽⁴⁰⁾ Herbert Simon, Noam Chomsky, Marvin Minsky, John McCarthy et autres.

1994; Hamel et Prahalad, 1994), ou par hasard, quand il dépend d'imprévus et peut entraîner chaos et désordre, lesquels peuvent être à leur tour les stimuli d'un ordre nouveau (Nonaka, 1988).

8.2. Le savoir comme ressource stratégique

Les travaux de recherche sur la gestion stratégique ont montré que, sous une forme ou sous une autre, le savoir est capital pour que les entreprises acquièrent un avantage viable. Pour savoir quelle peut être son influence dans ce domaine, il est nécessaire d'intégrer les perspectives économiques et sociologiques (Stehr, 1994) et de passer dans l'analyse économique d'une variable exogène à une variable endogène, afin de clarifier le potentiel de reconsidération du rôle du savoir. Le savoir est important pour diverses raisons, entre autres:

8.2.1. Parce qu'il implique une distribution durable hétérogène de ressources

La conception de la gestion stratégique basée sur les ressources (Selznik, 1957; Penrose, 1959; Mahoney et Pandian, 1992) explique l'avantage concurrentiel comme le résultat, non pas de la position sur le marché des produits, mais de différences au niveau de l'équipement et de la combinaison de ressources déterminantes de l'organisation (Amit et Schoemaker, 1993). Ces ressources se caractérisent par le fait qu'elles sont difficilement interchangeables, imitables ou transférables (Barney, 1991). Le rôle croissant des ressources immatérielles, en particulier du savoir, pour parvenir à une différenciation durable, a entraîné une foison de publications sur le savoir. Les outils de mesure des performances qualitatives sont un bon exemple de l'apparition d'une nouvelle branche dans la gestion stratégique. Avec leur fiche de score équilibré, Kaplan et Norton (1993) ont créé un instrument combinant les mesures des performances sous différentes perspectives. La compagnie d'assurance suédoise Skandia s'est inspirée de cette idée pour mettre au point le «Business Navigator», son propre instrument d'évaluation du capital intellectuel et financier (Brooking, 1996).

Outre celle de la mesure des savoirs, l'observation que le savoir implique une distribution durable et hétérogène des ressources soulève d'autres questions: comment les investissements dans le savoir peuvent-ils être répercutés sur les partenaires? Comment informer les partenaires sur la valeur des actifs occultes? Quel est le rôle futur des ressources traditionnelles? Qui détient les ressources immatérielles? Où se situe le juste milieu entre l'exploitation des savoirs et leur développement? Etc.

8.2.2. Changements dans la nature des décisions d'investir dans les ressources

Etant donné qu'il est difficile de prévoir l'impact que le savoir peut avoir sur les performances d'une économie, on est amené à s'interroger sur la manière de comprendre les ressources liées au savoir. Von Hayek (1975) préconise d'appliquer des méthodes scientifiques distinctes pour aborder des phénomènes complexes et il avance que dans la plupart des cas, il est suffisant

d'acquérir la «connaissance imparfaite authentique» d'un phénomène caractérisé par la complexité, c'est-à-dire par des interrelations multiples d'éléments individuels.

La gestion stratégique a donc besoin de nouveaux instruments pour identifier les schémas qui émergent dans les dotations en savoir. Une entreprise doit pouvoir identifier les savoirs existant à l'intérieur d'elle-même et à l'extérieur, afin de prendre des décisions quant à leur développement. La formation de savoir est en outre un processus de longue haleine et il est difficile d'investir dans ce domaine, car le savoir n'est que partiellement transférable ou négociable.

8.2.3. Changements dans la nature du travail et de la propriété

Le passage de nos sociétés à l'ère post-industrielle autorise à penser que les concepts existants (Jameson, 1992) traversent une crise dont il ressortira quelque chose d'entièrement nouveau. Le remplacement partiel des ressources traditionnelles par le savoir engendre de nouvelles formes de travail. La propriété est distribuée et de plus en plus immatérielle et invisible, car les ressources déterminantes se trouvent dans les individus eux-mêmes. La propriété intellectuelle est contrôlée par les acteurs dans les entreprises et ne peut pas être vendue, cédée gratuitement ou transmise par héritage (Stehr, 1994).

Cet enracinement du savoir individuel dans l'entreprise explique l'importance de l'emploi permanent, car le salarié comme l'employeur tirent profit de relations de travail étroites et durables, parce qu'elles favorisent un savoir spécifique de l'entreprise qui procure à cette dernière un avantage dans la concurrence. D'autre part, ce savoir spécifique de l'entreprise rend le salarié dépendant de son employeur, dont il est la valeur la plus précieuse. Le savoir spécifique de l'entreprise n'étant pas transférable, le salarié risque ainsi de perdre son employabilité, et il faudrait que ce risque soit rétribué, au même titre que les capitaux investis par les actionnaires (Blair, 1995).

Ces caractéristiques du savoir soulignent la nécessité d'une gestion efficace, car la structure invisible reflète l'identité de l'organisation et de ses membres et détermine ses règles, ses procédures et ses actions au niveau visible. Les flux financiers de l'entreprise reflètent la répartition des pouvoirs et de la légitimité et ils constituent un instrument privilégié de modification du contrôle et de la responsabilité des dirigeants chargés de la stratégie de l'entreprise. Il faudrait donc commencer par identifier les liens entre le savoir et le capital de manière à revoir la théorie financière.

8.3. Le gouvernement de l'entreprise

Les travaux de recherche sur le gouvernement des entreprises essaient d'expliquer le rapport entre la propriété et le contrôle de l'entreprise. Les principales questions portent sur l'amélioration des performances de l'entreprise par la supervision de la gestion de manière à garantir que les dirigeants assument leurs responsabilités envers les actionnaires et autres

partenaires. Le problème consiste à comprendre la manière dont la structure et le processus de commande motivent des actions destinées à augmenter la richesse de l'entreprise. Le gouvernement des entreprises recouvre la motivation des dirigeants à améliorer les activités et le contrôle de leur comportement.

Se basant sur la théorie des droits de propriété et celle des contrats incomplets, Hart (1995) explique comment l'attribution de titres de propriété influe sur les incitations ex ante à réaliser un investissement qui ne peut faire l'objet d'un contrat mais d'une relation spécifique et qui est détenu par l'autre partie, c'est-à-dire le capital humain. Il montre que la redistribution des droits de propriété modifie les incitations ex ante pour chaque partie et que l'affectation optimale maximise la valeur créée par ces investissements. La théorie des contrats incomplets indique quels sont ceux qui doivent détenir les actifs et quels sont ces actifs. Les investissements qui déterminent les résultats sont des investissements dans le capital humain, mais ils n'ont pas d'effet sur la productivité si l'accès aux actifs est refusé à l'individu qui investit.

Les travaux sur le gouvernement des entreprises suivent deux directions principales: celle de la théorie des actionnaires et associés au sens restreint, et celle des partenaires au sens large.

8.3.1. La théorie des actionnaires: le profit comme incitation à assumer des risques

Le cadre théorique le plus courant du gouvernement des entreprises repose sur la théorie des droits de propriété (Alchian et Demsetz, 1972) et sur celle de l'agence (Jensen et Meckling, 1976; Fama et Jensen, 1983). La relation entre les actionnaires et les dirigeants joue un rôle central, de même que le rapport avec les créiteurs financiers, dont la théorie de la structure du capital donne une analyse approfondie (Harris et Raviv, 1991).

Dans la théorie de l'agence, les actionnaires, ou patrons, sont ceux qui encourent le risque résiduel en cas de faillite de l'entreprise et ont droit aux produits résiduels de leurs parts. Ils n'ont pas l'assurance que les dirigeants – les agents – agiront dans leur intérêt. Il est donc nécessaire de contrôler les dirigeants, ce qui implique des coûts pour les actionnaires. L'objectif du gouvernement des entreprises est de réduire ces coûts et de veiller à ce que les intérêts des actionnaires soient défendus.

8.3.2. La théorie des partenaires: d'un point de vue économique à un point de vue politique

Se basant sur la théorie du capital humain (Becker, 1975), Blair (1995) développe cette idée: les salariés doivent être considérés comme des ayants droit résiduels, parce qu'ils ont dans l'entreprise des intérêts en jeu. Elle centre son propos sur deux hypothèses clés à propos de la conception de l'aspect financier:

H 1: Le marché financier est efficient. Elle démontre que cette assertion est à courte vue, car la loi et les règles de comptabilité empêchent le marché d'obtenir des informations sur les

questions stratégiques, par exemple sur les activités de R&D, les nouveaux produits, ou encore les investissements dans le capital humain.

H 2: Les entreprises devraient uniquement maximiser la valeur actionnariale. Elle se propose de considérer plutôt le point de vue des partenaires. Si les actionnaires ont droit à un profit résiduel en contrepartie du risque résiduel qu'ils encourent, il est demandé aux partenaires d'effectuer un investissement spécifique de l'entreprise (savoir), qui ne peut pas être intégralement rémunéré sur la base d'un droit contingent parfait. Ils assument une partie des risques résiduels et il est juste qu'ils perçoivent une partie des bénéfices résiduels et exercent un certain contrôle.

Becker (1975) fournit l'explication théorique dans sa thèse du capital humain: les compétences spécifiques de l'entreprise impliquent des coûts de formation qui peuvent être ventilés en coûts de formation générale supportés par les salariés et coûts de formation spécifique pris en charge par les employeurs. La formation spécifique entraîne des coûts de compensation entre le salarié et l'employeur en raison du caractère incomplet des contrats. Soit le salarié s'en va, et l'employeur perd la rémunération des coûts engagés dans la formation spécifique, soit il est licencié et perd alors le bénéfice de son investissement dans sa formation générale. Becker conclut que l'employeur et le salarié devraient se partager les coûts de la formation spécifique car dès lors que le salarié prend en charge une partie du coût de cette formation, les effets sur le salaire sont similaires à ceux de la formation générale. Le concept d'allocation des ressources peut être analysé ici comme un processus individuel qui implique de clarifier la nature des droits sur le capital financier et humain sur la base des investissements des actionnaires et des salariés.

La théorie des partenaires repose sur l'idée que l'entreprise doit être gérée de manière que tous ceux qui peuvent y avoir des intérêts en tirent des profits: investisseurs, salariés, clients, fournisseurs et la collectivité concernée. Ceux qui sont opposés à cette théorie arguent que les dirigeants devraient maintenir un équilibre entre ces groupes et prendre acte de leurs droits, mais que les partenaires ne doivent pas disposer de droits spécifiques pour le gouvernement de l'entreprise, car cela va à l'encontre du capitalisme moderne et inspire la nationalisation. À l'opposé, ses partisans avancent comme argument que les entreprises ne peuvent pas survivre si elles ne confèrent pas de valeur aux partenaires qu'elles se sont choisies. Les actionnaires ont des droits propres de par la loi, mais ces droits ne suffisent pas pour comprendre le système de marché capitaliste. La finalité d'une entreprise est une responsabilité importante, qui doit être partagée entre tous les partenaires pour que l'entreprise survive (Campbell, 1997).

Certains auteurs considèrent que la théorie des partenaires a des bases éthiques: il s'agit de traiter les gens correctement, puisque les droits de propriété ne doivent pas être considérés comme n'impliquant pas d'obligations. Harrington (1996) fait remarquer que malgré la persistance dans les entreprises de la théorie de l'agence, la théorie des partenaires est celle qui se rapproche le plus d'une méthode d'organisation des entreprises descriptive et normative véritable. Si le rôle des pouvoirs publics est de maximiser les rapports privé-public pour une série donnée d'apports, le rôle des entreprises consiste à maximiser l'équilibre entre les

intérêts des partenaires. Le paradigme des intérêts des partenaires devient alors la base naturelle de l'analyse éthique des stratégies de régulation des affaires.

8.4. Investissement des entreprises et structure du capital

La théorie financière considère l'entreprise comme un ensemble d'actifs autres qu'humains, ou d'investissements, détenus conjointement, qui sont financés soit par des fonds propres, soit par le recours à des capitaux extérieurs. La proportion de chacune de ces ressources financières détermine la structure du capital, qui permet d'analyser les caractéristiques de la gestion de l'entreprise. Les théoriciens (voir l'état de l'art dans Harris et Raviv, 1991) ont examiné le rôle de la structure du capital, c'est-à-dire l'endettement à court et long terme par rapport aux fonds propres. Il apparaît que le financement par la dette est un moyen efficace de répartir les contrôles de manière contingente entre les bailleurs de fonds et les chefs d'entreprise qui tirent du contrôle des avantages personnels. En fait, dans les grandes entreprises, dont les «propriétaires» sont dispersés, la règle optimale «une part/une voix» offre de grandes opportunités aux dirigeants qui tirent du contrôle des avantages personnels.

Si le savoir doit être considéré comme un actif, ce qui est difficilement contestable compte tenu des caractéristiques mentionnées plus haut, qui en est le propriétaire? Si ce sont les salariés, la structure du capital devrait le refléter et des droits financiers (des parts si le savoir appartient à l'entreprise et des dettes s'il est seulement emprunté) doivent leur être reconnus au nom du droit de propriété et de l'endettement. Par conséquent, le fait de considérer les dépenses de formation comme un actif et une dette d'un point de vue comptable (Guerrero, 1998) est un exemple de mesure pragmatique progressiste qui pourrait être prise comme point de départ.

8.5. Conclusion

Pour bien gérer le savoir en tant qu'actif spécifique de l'entreprise caractérisé par un processus d'apprentissage holistique, il faut commencer par répondre à un certain nombre de questions, qui sont autant de défis, quant à la gestion et au gouvernement des entreprises. Comment mesurer le savoir dans les rapports financiers (comme entrée ou comme sortie)? Quels sont les propriétaires du savoir spécifique de l'entreprise? Comment ce savoir doit-il être financé, et par qui? Il semble qu'il y ait à ces questions deux types de réponse. Soit les paradigmes et schémas existants fondés sur l'économie industrielle n'ont plus cours et ils doivent être entièrement renouvelés, soit ils doivent être modifiés de manière à faire face au problème, ne serait-ce qu'en partie. Il s'agit alors de faire un choix entre révolution et évolution. Il apparaît que la seconde voie est la plus pragmatique et la plus réaliste.

Bibliographie

Alchian, A. A.; Demsetz, H. Production, Information costs, and Economic Organisation. *American Economic Review*, 1972, No 62 (5), p. 777-795.

Amit, R.; Schoemaker, P.J.H. Strategic assets and organisational rent. *Strategic Management Journal*, 1993, No 14, p. 33-46.

Barney, Jay B. Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 1991, Vol. 17, No 1, p. 99-120.

Becker, Gary S. *Human capital: a theoretical and empirical analysis, with special reference to education*, 2nd ed., New York: National Bureau of Economic Research, 1975.

Blair, Margaret. *Ownership and control: rethinking corporate governance for the twenty-first century*. Washington: Brookings Institution, 1995.

Brooking, A. *Intellectual capital: core asset for the third millennium enterprise*. London: International Thomson Business Press, 1996.

Campbell, A. Stakeholders: the case in favour. *Long Range Planning*, 1997, Vol. 3, No 30, p. 446-449.

D'Aveni, Richard A. *Hyper-competition: managing the dynamics of strategic maneuvering*. New York: The Free Press, 1994.

Fama, E.F.; Jensen, M. C. Agency problems and residual claims. *Journal of Law and Economics*, 1983, No 26, p. 327-350.

Guerrero, Isabelle. Traiter sur un plan égal l'investissement physique et l'investissement en formation. *Revue européenne «Formation professionnelle»*, mai-août 1998, n° 14, p. 62-68. Disponible sur Internet: <http://www2.trainingvillage.gr/download/journal/bull-14/14-fr.pdf> [consulté le 19.11.2001].

Hamel, Gary; Prahalad, C.K. *Competing for the future*. Boston: Harvard Business School Press, 1994.

Harrington, L.K. Ethics and public policy analysis: stakeholders' interests and regulatory policy. *Journal of Business Ethics*, 1996, Vol. 4, No 15, p. 373-382.

Harris, M.; Raviv, A. The theory of capital structure, *The Journal of Finance*, 1991, Vol. 1, No 46, p. 297-355.

Hart, O. *Corporate Finance and Governance: General*, Clarendon: Oxford University Press, 1995.

Jameson, Frederic. *Postmodernism, or, the Cultural Logic of Late Capitalism*. London: Verso, 1992.

- Jensen, M.C.; Meckling, W.H. Theory of the firm, managerial behaviour, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, October 1976, No 3, p. 305-60.
- Kaplan, Robert S.; Norton, David P. Putting the balanced scorecard to work. *Harvard Business Review*, Septembre-Octobre 1993, p. 134-147.
- Mahoney, J.T.; Pandian, J.R. The resource-based view within the conversation of strategic management. *Strategic Management Journal*, 1992, Vol. 5, No 13, p. 363-380.
- Maturana, Humberto R.; Varela, Francisco J. *The tree of knowledge*. Boston: Shambhala, 1992.
- Nonaka, Ikujiro. Creating organisational order out of chaos: self-renewal in Japanese firms. *California Management Review*, Spring 1988, p. 57-73.
- Nonaka, Ikujiro; Takeuchi, Hirotaka. *The knowledge-creating company: how Japanese companies create the dynamics of innovation*. New York: Oxford University Press, 1995.
- O'Sullivan, Mary. *The innovative enterprise and corporate governance*. (INSEAD Working Research Papers, n° 98/13/SM). Fontainebleau: INSEAD, 1998.
- Penrose, Edith T. *The theory of the growth of the firm*. New York: Wiley, 1959.
- Selznik, P. *Leadership in administration: a sociological interpretation*. New York: Harper and Row, 1957.
- Simon, H.A. Strategy and organisational evolution. *Strategic Management Journal*, 1993, No 14, p. 131-142.
- Stehr, Nico. *Knowledge societies*. London: Sage, 1994.
- Stewart, T.A. Brainpower: how intellectual capital is becoming America's most valuable asset. *Fortune*, 3 June 1991, p. 44-60.
- von Hayek, F. A. Pretence of knowledge. [Nobel memorial lecture, 11 December 1974]. *Swedish Journal of Economics*, 1975, No 77, p. 433-442.
- von Krogh, G.; Roos, J. Conversation management. *European Management Journal*, 1995, Vol. 4, No 13, p. 390-394.
- von Krogh, G.; Roos, J. *Organisational epistemology*. Basingstoke: Macmillan, 1995.
- von Krogh, G.; Roos, J.; Kleine, D. *Knowing in firms*. Londres: Sage, 1998.
- Zander, U.; Kogut, B. Knowledge and the speed of the transfer and imitation of organisational capabilities: an empirical test. *Organisation Science*, 1995, Vol. 1, No 6, p. 76-92.

9. Normes internationales pour le bilan du capital humain

Riel Miller

International Futures Programme ⁽⁴¹⁾, OCDE (juin 1999)

Est-il possible d'établir des normes internationales pour le bilan du capital humain? Est-ce souhaitable? ⁽⁴²⁾ À ce stade de la discussion, des réponses relativement claires ont été fournies aux deux questions. Nous avons noté que les entreprises commencent à introduire ce type de bilan à un niveau international. Nous avons également appris que des normes internationales seraient souhaitables pour améliorer la qualité de l'information et de la prise de décision.

Je souhaite vous présenter rapidement la situation actuelle dans deux domaines qui ont une incidence sur la préparation de normes internationales. Tout d'abord, nous avançons dans l'élaboration d'un cadre conceptuel qui permettra d'assurer la transparence du capital humain (tant dans l'entreprise qu'ailleurs). Celui-ci nous permettra alors de mieux évaluer les progrès réalisés dans la préparation de normes. Ensuite, l'OCDE effectue actuellement divers travaux qui seront utiles à la création finale de normes internationales de bilan du capital humain au niveau de l'entreprise.

9.1. Élaboration d'un cadre conceptuel

Tout système de mesure et d'établissement de bilan repose sur des définitions et des normes communes qui permettent l'évaluation et la communication. En matière de capital humain, il y a toujours eu diverses méthodes pour déterminer et expliquer ce qu'une personne est capable de faire. Niveaux d'apprentissage, diplômes scolaires et désignations sociales (par exemple, médecin), tous ces termes donnent une idée de ce que la personne concernée sait faire. Le graphique 22 présente les grandes parties d'un cadre conceptuel large qui englobe: les sources d'apprentissage, les décisions ayant un impact sur la façon dont nous utilisons et accumulons les connaissances, les façons de valider le capital humain et d'assurer sa transparence ⁽⁴³⁾.

⁽⁴¹⁾ Les opinions exprimées dans cet article sont celles de l'auteur. Adresse Internet pour le «International Futures Programme» de l'OCDE: <http://www.oecd.org/sge/au>. E-mail: riel.miller@oecd.org.

⁽⁴²⁾ Le terme «capital humain» est ici limité au savoir ou à ce que les travailleurs savent faire. Son statut général dépend naturellement de bien d'autres facteurs liés à la capacité, comme la santé, les conditions sociales et économiques.

⁽⁴³⁾ Cf Miller, Riel, *Measuring What People Know: Human Capital Accounting for the Knowledge Economy*, OCDE, 1996 et Miller, Riel, *Agora 5 – Pourquoi mesurer le capital humain?* Disponible sur Internet: http://www2.trainingvillage.gr/download/agora/themes/agora05/A5_Miller_FR.pdf [consulté le 21.11.2001].

Pour notre discussion d'aujourd'hui, les principales questions sont situées dans le cercle central, qui contient une série de mécanismes, d'institutions et de pratiques servant à valider et à assurer la transparence de ce que les gens savent. Nous sommes loin d'avoir des normes convergentes ou acceptées par tous pour valider ou révéler ce que les gens savent faire. Cependant, ce cadre conceptuel aide à visualiser un certain nombre de domaines convergents. Par exemple, pour certains secteurs du marché de l'emploi, nous disposons de titres de fonction et d'une certification qui sont comprises partout, comme dans le cas d'un programmeur en C++. Toutefois, la plupart des innovations et des changements qui se produisent en matière de validation du capital humain ne se font même pas au niveau d'un pays, car les particuliers, les entreprises, les communes et les régions cherchent tous à développer la reconnaissance et la transparence du capital humain.

Les efforts réalisés pour accroître la transparence sont rendus plus compliqués et sont en même temps encouragés par les profonds changements qui ont lieu dans la plupart des économies et des systèmes sociaux. Ces transformations rendent les vieilles méthodes d'évaluation insuffisantes et bouleversent les anciens systèmes de mesure plus officiels, comme les diplômes scolaires ou les stages d'apprentissage et les programmes de formation de l'époque industrielle. Dans l'ensemble, il faut de plus en plus améliorer la qualité des informations disponibles sur le capital humain. L'économie du savoir met l'accent sur la capacité des gens à apprendre, prendre des initiatives, faire face aux responsabilités et innover. Apprendre devient une activité permanente, difficile à prévoir, différente de ce qu'elle était à l'époque industrielle, où elle était validée par des diplômes officiels obtenus dans un établissement d'enseignement donné. On s'oriente progressivement vers des mesures fondées sur les résultats, indépendamment du lieu et de la manière dont les qualifications ont été acquises. Dans ce contexte, il devient indispensable de décrypter les signaux complexes qui servent à prendre des décisions à la fois en matière d'investissements croissants en formation (flux) et d'utilisation du savoir existant (stock).

De nombreux travaux sont en cours dans différents pays et différentes situations, pour trouver de meilleures méthodes, mieux adaptées, étant donné la diversité des modes d'apprentissage et les multiples utilisations des connaissances. Que ce soit dans une économie en transition ou dans une économie de pointe, il est crucial de bien utiliser le savoir existant et les ressources limitées disponibles pour l'acquisition de connaissances. Comme nous le verrons au point suivant, les entreprises sont particulièrement conscientes de ce défi à une époque où elles recherchent une gestion du savoir efficace dans l'intérêt de leurs clients, de leurs employés et de leurs investisseurs.

9.2. Travaux actuels sur l'entreprise à l'OCDE

Les travaux actuels de l'OCDE dans le domaine du bilan du capital humain et d'autres actifs incorporels se concentrent essentiellement sur les mesures indirectes prises dans le contexte de l'entreprise. Ce choix est lié à des raisons pratiques. En effet, il faut savoir que les méthodes de comptabilisation du capital humain sont en pleine évolution, du fait que les

entreprises ont profondément modifié leurs critères de rentabilité et de compétitivité. Comme il a été indiqué précédemment, les méthodes de production en série sont remplacées par de nouveaux processus encourageant l'innovation, l'initiative et la prise de responsabilité pour adapter constamment les produits à chaque consommateur. La production ne repose plus sur le travail physique consistant à suivre aussi rapidement que possible des instructions données par un concepteur ou un ingénieur, mais sur une relation étroite entre conception et exécution, puisque le savoir des ouvriers et celui des consommateurs contribuent directement au résultat final.

En conséquence, le capital humain qui existe dans toute l'entreprise, c'est-à-dire le savoir détenu par les salariés, devient essentiel à la compétitivité et à la rentabilité. En d'autres termes, les efforts déployés pour améliorer la transparence du capital humain accumulé et de ses flux grâce à la diffusion de données ou à d'autres techniques jouent désormais un rôle considérable dans l'organisation de la production. Sans cette transparence, il devient quasiment impossible de gérer ou d'inciter le personnel à utiliser efficacement ou à développer son propre capital. Il n'est donc pas surprenant que beaucoup d'entreprises se lancent dans la recherche difficile de moyens d'améliorer la qualité des informations sur ce capital. Toutefois, chaque société et chaque secteur d'activités ont des caractéristiques propres. On ne peut leur appliquer une approche universelle pour atteindre la transparence sur le capital humain dans l'entreprise.

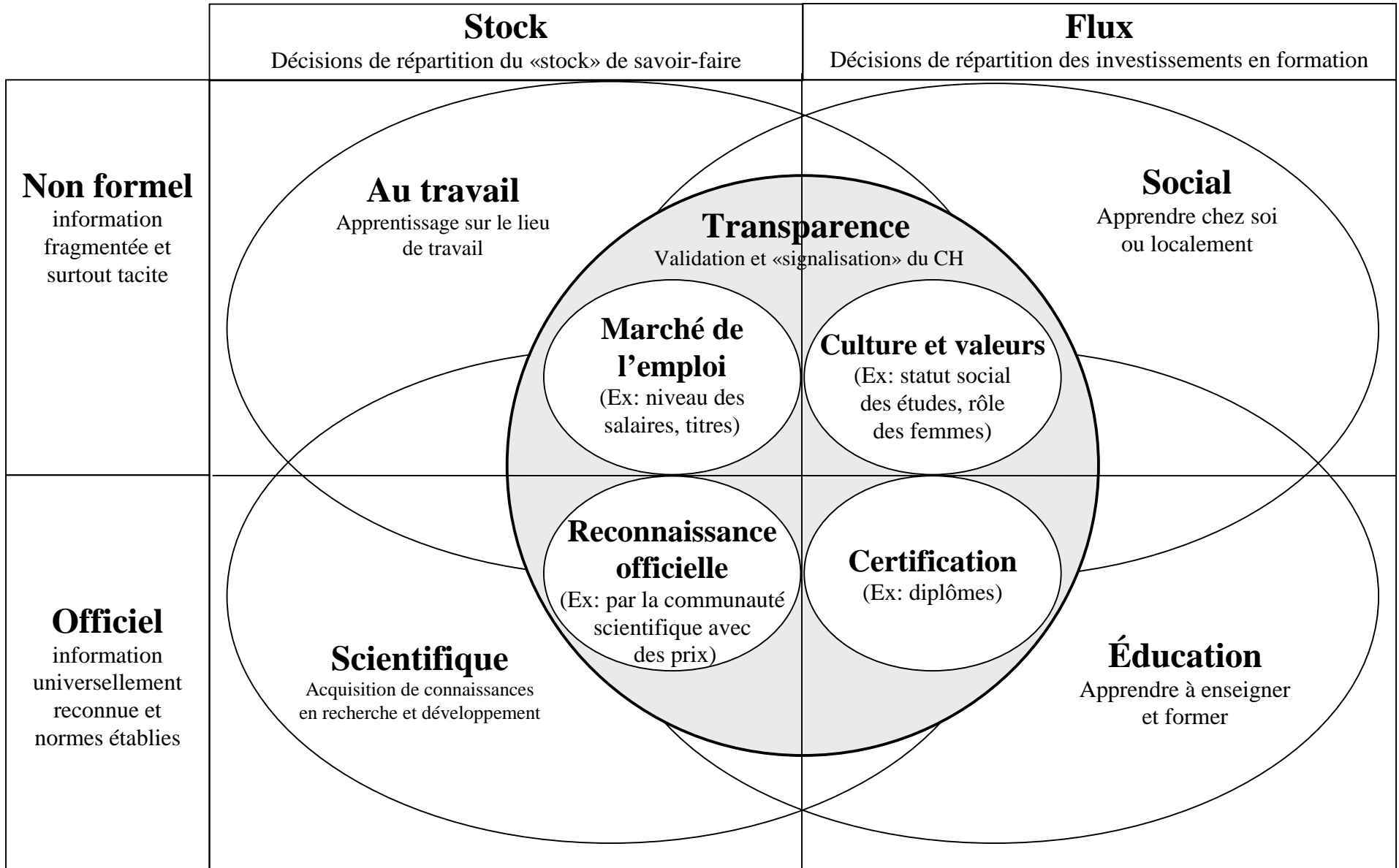
En revanche, à l'extérieur de la firme, lorsqu'il est intéressant pour divers publics d'effectuer des comparaisons, des normes minimales seraient très utiles pour le bilan du capital humain. Si, à long terme, les méthodes d'évaluation des capacités de production ou des compétences accumulées des employés deviennent plus efficaces et plus largement répandues (cercle grisé au centre du graphique 22), il devrait être possible d'introduire plus directement des mesures du capital humain dans le cadre de la comptabilité financière. Actuellement, il paraît impraticable, voire contreproductif, d'essayer d'inclure des évaluations quantitatives, monétaires de la valeur du capital humain dans les comptes publiés d'une entreprise. Au contraire, à ce stade de l'évolution de l'économie du savoir, pour améliorer la transparence du capital humain, il est beaucoup plus constructif de se concentrer sur des normes de publication des évaluations indirectes.

Ces normes auraient l'avantage de réduire les coûts de production et d'interprétation des bilans. Parmi les données quantitatives qu'il serait utile de publier, citons la rotation du personnel selon les niveaux de compétences, ou le ratio des ventes par rapport aux dépenses de formation. À un niveau plus qualitatif, il serait sans doute utile de trouver des présentations plus standardisées des méthodes déployées dans l'entreprise pour encourager l'innovation et le développement du capital humain. Une étude des meilleures pratiques serait la manière la plus efficace d'identifier les données les plus utiles et les plus pratiques à inclure dans les bilans publiés du capital humain. C'est précisément l'un des objectifs des travaux actuels de l'OCDE.

L'OCDE est intéressée par toutes les expériences et les évolutions récentes, car elle recherche des indicateurs qui soient fiables, dignes de confiance, cohérents et peu onéreux. Ces critères

garantissant la solidité du bilan du capital humain devraient aider à fixer des normes et une assurance de qualité dans ce domaine tout nouveau. En fin de compte, il sera peut-être possible d'inclure tous les actifs incorporels qui sous-tendent la performance dans l'économie du savoir. Pour les managers, les investisseurs, les employés et les clients, ce genre de transparence déboucherait sur une meilleure allocation du temps, des efforts et de l'argent.

Graphique 22: Cadre conceptuel – acquisition de connaissances et transparence sur le savoir-faire existant



10. Le management de la qualité pour les entreprises. Développer les compétences par la formation avec la norme ISO 10015

Frédéric Séchaud

Introduction

Le Sous-comité «Technique de soutien», chargé de la production de la série ISO 10000 au sein du Comité technique 176 «Management et assurance de la qualité» de l'Organisation internationale de normalisation (ISO) a confié en 1993 à un groupe de travail l'objectif de réaliser un guide méthodologique relatif à la formation. Depuis, la future norme ISO 10015 «Management de la qualité – Lignes directrices pour la formation» a déjà donné lieu à un très large débat et à des contributions d'une grande richesse, venant de nombreux pays. Depuis 1997, elle a fait l'objet de votes et de commentaires conduisant à sa publication à l'horizon 2000.

La convergence de deux facteurs explique l'apparition de ce document dans le domaine de la qualité: d'une part, les exigences des ISO 9000 pour la formation conduisaient à mettre à la disposition des utilisateurs de ces normes une guidance adéquate (Brulé, Séchaud, 1997) et, d'autre part, la reconnaissance de l'importance primordiale des hommes et des femmes dans la compétitivité économique appelait à expliciter un processus privilégié de la valorisation de leurs compétences: la formation.

10.1. Les exigences des ISO 9000 pour la formation

Pourquoi ISO a-t-elle décidé de s'intéresser spécifiquement à la formation? Depuis leur apparition au début des années quatre-vingts, les normes ISO 9000 accordent à la formation et à l'éducation du personnel une attention significative: les références sont nombreuses et en soulignent le caractère primordial dans les systèmes qualité. Dans les normes d'assurance de la qualité (1994: ISO 9001, ISO 9002, ISO 9003), l'article (4.18) dans son entier est en effet consacré à la formation:

«Le fournisseur doit établir et tenir à jour des procédures écrites permettant d'identifier les besoins de formation et de pourvoir à la formation de toutes les personnes chargées d'une activité ayant une incidence sur la qualité. Les personnes chargées d'accomplir des tâches particulières doivent être qualifiées sur la base d'une formation initiale appropriée, d'une formation complémentaire et/ou d'une expérience appropriée, selon les exigences. Des enregistrements appropriés de la formation doivent être tenus à jour.»

Deux exigences sont explicites: la première consiste à définir et mettre en œuvre des procédures d'identification des besoins de formation et de réponse à ces derniers par la formation; la seconde à pouvoir prouver que la formation requise a bien été réalisée, pour répondre à l'exigence de traçabilité.

Une première remarque s'impose. Si procédures et traçabilité sont nécessaires et essentielles pour donner confiance en l'organisation, il n'en demeure pas moins que la problématique de la qualité de la formation dépasse ces seules conditions. Celle-ci dépend avant tout d'un management bien maîtrisé de certains processus par l'organisation cliente de la formation.

Par ailleurs, des recommandations pour la gestion du système qualité sont présentées en dehors des normes ISO 9001/2/3, dans la norme ISO 9004-1/2/3 (1994). Leur lecture fait ressortir l'hétérogénéité des objectifs de la formation selon les exigences des tâches ou des situations: adaptation au nouveau poste ou à une nouvelle activité, réalisation de tâches spécifiques, sensibilisation et motivation à l'approche qualité de l'entreprise, formation de l'encadrement, etc.

Cependant, l'ensemble de ces textes ne donnent aucune indication précise quant aux méthodes à suivre pour satisfaire ces recommandations. Or, le fait de disposer d'outils et de méthodes appropriées, permettant d'évaluer les résultats et les effets de la formation au regard de ses objectifs, s'avère essentiel pour vérifier l'adéquation de celle-ci aux besoins de l'organisme client, en terme de compétences attendues. Conscients à la fois de cette nécessité et de l'absence de documents supports en la matière, l'AFNOR depuis 1990, puis l'ISO ont entrepris de développer des normes visant à améliorer la qualité de la formation.

10.2. Origines managériales et argumentaire international

Ces fondements techniques étant établis, on peut chercher à repérer les concepts et pratiques de management qui seraient à l'origine d'une telle démarche. Un fondateur de la qualité, Edwards Deming, a parfaitement énoncé les principes par lesquels on peut concevoir que l'individu est l'élément le plus important du système à optimiser (1993). Pour lui, la direction ne doit pas en effet assimiler le personnel à un bien quelconque ou à une charge, mais à l'actif, l'atout (*asset*) le plus important de l'organisation. On peut avancer qu'une traduction tout à fait opérationnelle de ce principe est de reconnaître que la compétence est un facteur de performance bien distinct des autres facteurs que sont la motivation des personnes, des objectifs clairement établis et les ressources financières et techniques. Pour Deming, la formation devient un levier d'adaptation aux changements qui, dans la production et son organisation, exigent des compétences nouvelles. Elle est aussi le moyen privilégié pour diffuser une approche systémique de l'amélioration continue, de la résolution de problèmes et

de la réduction des variations (⁴⁴) par le cycle «*Plan-Do-Check-Act*» (Prévoir-Faire-Vérifier-Agir).

Des praticiens de l'entreprise industrielle ont aussi développé l'idée selon laquelle la connaissance des processus et les transferts de méthodologie au sein même de l'organisation pouvaient créer un avantage concurrentiel spécifique. Par exemple, selon Dingus et Justice (1993), pour obtenir les conditions de la compétitivité et pour réduire les frictions organisationnelles, l'action managériale doit conduire à capitaliser les façons de faire («*how we did it*») afin de les transformer en routines de travail. Peut-être reconnaissant implicitement la double dimension sociale et stratégique de l'information telle que Crozier a pu la définir (1977), ces auteurs soutiennent que l'objectif d'amélioration des processus ne peut être atteint que par la coopération inter-individuelle et la mise en synergie des individus et des processus.

Cette importance du travail en équipe dans la résolution des problèmes systémiques et de la formation a aussi été révélée au cours d'une recherche approfondie concernant les effets des pratiques innovantes en gestion des ressources humaines sur la productivité dans la sidérurgie nord-américaine (Ichiniowski, Shaw, Prennushi, 1994). En effet, ces chercheurs ont confirmé empiriquement l'hypothèse selon laquelle la combinaison effective de différentes pratiques en GRH résulte en une productivité supérieure à celle induite par la somme des effets de pratiques séparées les unes des autres. Remarquons qu'en complément de la coopération et de la formation, les auteurs relevaient aussi que l'intégration de pratiques de communication accrue avec les ouvriers, avec des formes motivantes de rémunération et une relative souplesse dans l'attribution des tâches avaient des effets positifs sur les performances des organisations et des individus. Ce constat du caractère composite des politiques innovantes en GRH ne devrait pas faciliter la tâche qui consiste à isoler les composantes de l'investissement immatériel afin d'en calculer la rentabilité.

Ces trois références sont, me semble t'il, significatives du contexte dans lequel le projet de norme internationale relative à la qualité de la formation a été décidé. Elles peuvent être aussi représentatives de certaines des raisons qui ont sans doute déterminées que les ¾ des votes des pays membres du Comité technique aient été en faveur d'un texte à statut fort, signifiant par là l'importance essentielle de la compétence, et donc de la formation, comme facteur d'efficacité des entreprises. Un tel texte paraîtra donc sous une référence de norme guide ISO (non utilisable pour la certification par tierce partie, comme toutes les normes guides de la série ISO 10000), et ne sera pas réduit à l'état de «rapport technique», de bien moindre diffusion. Les principaux arguments avancés par le Groupe de travail en charge du document, approuvés par le Comité technique responsable de la refonte des normes ISO 9000, à échéance 2003, apparaissent évidents:

(⁴⁴) Considérant les variations qui affectent les capacités des systèmes de production, Deming avait distingué les causes communes (nécessitant un changement de système) des causes spéciales (nécessitant une action corrective).

- (a) un nombre croissant d'organisations conçoivent et mettent en œuvre la formation et l'éducation permanente dans le cadre d'une démarche stratégique, source potentielle d'avantage concurrentiel. Or, il n'y a pas assez de textes pour guider les organisations dans ce domaine, en particulier les petites et moyennes entreprises;
- (b) compte tenu des évolutions du marché international, dans lequel la formation se voit reconnaître un rôle croissant, un rapport technique n'aurait pas le même impact qu'une norme guide;
- (c) dans la révision des normes ISO 9000, il est décidé que le nombre des documents sera limité à trois normes de base (ISO 9001 sur les exigences relatives au système de management de la qualité, ISO 9004 comme guide d'amélioration des performances et ISO 10011 sur l'audit) et que les normes guides actuelles de la série 10000 seront absorbées dans ces normes de base.

Le raisonnement des «normalisateurs» s'appuie donc sur le fait que la formation, domaine complexe et spécifique, mérite et nécessite un texte complet, pour aider les organisations qui en ont un réel besoin. Quelle approche a été privilégiée de façon à susciter l'intérêt du plus grand nombre?

10.3. Une vision systémique de la formation comme processus

Le domaine d'application de la future ISO 10015 recouvre la conception, la mise en œuvre et l'amélioration des systèmes de formation dont dépend la qualité des produits fournis. Le consensus international a porté sur la réalisation d'un guide d'aide générique à la réalisation de projets de formation, par une analyse et une description de ses éléments de son processus qui sont à maîtriser en quatre grandes étapes:

- (a) identifier et analyser les besoins de formations;
- (b) concevoir et planifier la formation;
- (c) pourvoir à la formation;
- (d) évaluer les résultats de la formation.

Un tel processus s'inscrit directement dans le système qualité de l'entreprise et, à ce titre, ne peut être efficace que s'il est pris en main, c'est à dire piloté, par le management. C'est son intérêt même de réduire les déficits de compétences du personnel et de maîtriser les investissements en formation.

Chaque étape est décrite, et ses éléments entrants et sortants sont précisés. Afin de satisfaire l'exigence de traçabilité et de permettre ainsi le contrôle de la qualité et la mise en œuvre d'actions correctives, la description de chaque étape présente le type d'information à enregistrer à son issue. Certains de ces enregistrements (cahier de charges de la formation, points de contrôle des processus et des résultats, contraintes, moyens pédagogique et critères

de leur sélection) peuvent être combinés pour fournir les bases d'élaboration d'un plan de formation de l'organisation.

Enfin un modèle cyclique est utilisé pour décrire le système et son processus, ce qui ouvre une perspective d'amélioration permanente.

Le choix actuel de donner une structure et un contenu relativement peu complexe à la future norme ISO 10015 a été principalement déterminé par le fait que ce guide devait être adapté aux contraintes des organisations de petite taille qui, de par le monde, composent la plus grande partie des entités économiques. Ce constat était relié à celui, tout aussi essentiel, du degré de formalisation des pratiques et des procédures de formation fortement variable d'un pays à l'autre en fonction du cadre juridico-institutionnel correspondant. La diversité des pratiques exigeait une représentation systémique des processus de formation de façon à permettre probablement une facilité d'usage universel. Cette problématique de «l'usage universel» renvoie immédiatement le sociologue à la nécessité de comprendre les spécificités locales de développement et les appropriations «indigènes» de normes internationales, destinées à coordonner des opérations de gestion (du travail, des produits, des processus, des personnels...) au moyen de procédures considérées comme efficaces. déterminisme technologique. La conclusion que je propose vise à amorcer une réflexion sur les potentialités de l'usage universel de la future norme ISO 10015.

10.4. En guise de conclusion ouverte et provisoire sur la normalisation et la mondialisation des outils de la qualité

Un ensemble de recherches sur les outils de gestion appliqués dans différents contextes (DUBAR et alii, 1998) montre que l'observation d'un usage universel conduit à reconnaître en fait la diversité des adaptations locales et culturelles d'un même outil. Ces travaux montraient qu'il y a deux types de contexte au développement des outils de gestion, certains sont favorables, d'autres par contre sont défavorables.

Un contexte défavorable est celui qui met en avant une culture managériale hiérarchique et monopolistique, basée sur des décisions prises à sens unique «top-down» sans jamais rechercher une consolidation par la base. Les salariés, dans ce type de contexte, sont en général réticents à toute nouvelle politique de gestion qui apparaît comme un instrument managérial, plutôt qu'un outil de restructuration à partir des problèmes rencontrés dans le travail. Souvent, ces outils favorisent les stratégies de carrière de ceux qui en sont porteurs, sans pour cela reconnaître les compétences préexistantes des opérateurs. Ces outils en général font table rase des décisions précédentes, provoquant ainsi des blocages dans l'organisation.

Un contexte favorable est celui qui est constitué par une certaine ouverture managériale, contribuant à l'apprentissage organisationnel et à une valorisation des compétences informelles. L'outil permet le passage d'une organisation informelle où les compétences sont invisibles et non validées par l'entreprise, à une organisation formelle où les compétences sont

non seulement validées par l'entreprise, mais aussi reconnues comme essentielles. La démarche est différente, on ne se situe pas dans un processus d'imposition mais d'adhésion. Les dispositions à se saisir du dispositif sont reconnues, et permettent de valoriser des carrières, des compétences et des pratiques.

Bibliographie

Brule J.; Séchaud F. L'assurance qualité pour les entreprises: la future norme ISO 10015: un outil pour mettre en œuvre les normes de la famille ISO 9000. In *La qualité en formation professionnelle*. Paris: AFNOR, 1997, p. 36-39.

Crozier M. *L'acteur et le système*. Paris: Seuil, 1977.

Deming E. W. *The New Economics for Industry, Government and Education*, Cambridge: MIT-Center for Advanced Engineering Study, 1993.

Dingus V. R.; Justice R. Getting better faster: accelerating learning and improvement. *Performance Improvement Quarterly*, 1993, Vol. 3, No 6, p. 28-34.

Dubar, C et al. Les dispositifs de gestion dans le processus de globalisation: In *Communication for the Globalisation. Managerial Competence and Organisational Learning conference, Budapest , 8-9 October 1998*.

Ichinowski, C.; Shaw, K.; Prennushi, G. *The impact of human resource management practices on productivity: Competitiveness in the Global Steel Industry*. (Working Paper 104) New York: Sloan Foundation & American Steel and Iron Steel Institute, 1994.

11. Bilan du capital humain — Est-il possible et souhaitable de fixer des normes internationales? Le cas de l'Italie

Stefano Zambon

Introduction

Comment représenter les ressources humaines dans les rapports ou bilans officiels des entreprises? Cette question s'inscrit dans un débat plus général sur l'efficacité et la pertinence des systèmes de comptabilité et de rapports. Au cours des dernières années, les études sur le management et la comptabilité se sont beaucoup intéressées aux mesures qui permettent de capturer la valeur de l'entreprise et les nouvelles sources de création de valeur. Entreprises et chercheurs s'accordent à dire que le processus de création de valeur est en évolution et que les outils classiques de mesure financière ne reflètent pas correctement la performance des sociétés commerciales. Des changements au niveau macro ou micro, comme la dématérialisation de l'activité économique, la société du savoir, l'économie fondée sur les services et les progrès technologiques, ont également sapé les bases traditionnelles des systèmes de calcul de la valeur. Les méthodes comptables, en particulier, semblent tout à fait incapables de valoriser les actifs incorporels, y compris dans le domaine des *ressources humaines* (comme les compétences, les connaissances ou autres données utiles). Comme on le sait, certains de ces actifs sont représentés dans le bilan (achat de marques, propriété intellectuelle, survaleur), mais la plupart – dont les ressources humaines – échappent à la saisie des données comptables ⁽⁴⁵⁾.

Les dirigeants des organisations commencent à mieux comprendre le rôle des facteurs intangibles, non financiers et humains. En conséquence, la comptabilité se voit imposer de nouvelles tâches théoriques et opérationnelles, pour représenter et comprendre les niveaux multiples de la performance d'une organisation d'aujourd'hui. L'une des premières tentatives de représentation des différentes dimensions du fonctionnement d'une entreprise, et l'une des plus célèbres, est le tableau de bord prospectif (*Balanced Scorecard*) (voir graphique 23) de Norton et Kaplan (1992), mais de nouvelles méthodes plus élaborées sont en train de voir le jour. Elles semblent mettre en question la notion traditionnelle de valeur qui est éminemment liée aux variables financières à court terme, conçues uniquement pour l'actionnaire.

⁽⁴⁵⁾ Il est intéressant de noter qu'en août 1999, le président de la Banque fédérale américaine, M. Alan Greenspan, a déclaré que la comptabilisation inadéquate des dépenses en systèmes d'information et de communication dans les états financiers avait largement contribué au taux anormalement élevé de PER des entreprises américaines ces dernières années. Le traitement de ces coûts comme dépenses périodiques conduirait à une sous-évaluation des bénéfices et des actifs nets de l'entreprise.

Compte tenu de ces deux phénomènes, à savoir l'inadéquation des systèmes comptables classiques et la compréhension de la nature pluridimensionnelle de la performance de l'entreprise, un nouveau concept a été proposé pour résoudre les problèmes que pose le nouvel environnement économique et technologique d'aujourd'hui. Ce concept est celui de *capital intellectuel*, qui suscite de plus en plus d'intérêt au niveau international.

La diversité des définitions et mesures proposées n'a pas empêché tous les chercheurs de reconnaître la place fondamentale des ressources humaines dans le capital intellectuel d'une organisation. En d'autres termes, il est reconnu que la valeur et les caractéristiques du personnel d'une entreprise en constituent l'un des «ingrédients» essentiels. C'est en quelque sorte un retour au point de départ. *Pendant une vingtaine d'années, les questions de valorisation et de bilan des ressources humaines ont été négligées. Elles reviennent en force aujourd'hui sous un terme différent et plus général, celui de capital intellectuel.*

Cet article examine les problèmes posés par la fixation de normes de comptabilité financière incluant les ressources humaines et le capital intellectuel et propose d'autres solutions pour accorder davantage de place à ces actifs dans les rapports officiels des entreprises. Il expose le cas de l'Italie où les documents occasionnels sur l'impact social et/ou environnemental des activités commerciales contiennent de plus en plus fréquemment des données sur les ressources humaines. À titre d'illustration, nous analysons les bilans sociaux et environnementaux, qui révèlent le souci croissant des entreprises d'inclure des variables financières et informatives sur les ressources humaines et le capital intellectuel.

L'article est structuré comme suit: il contient une première section sur l'historique du bilan de ressources humaines à partir des années 60. Après ce bref rappel, nous aborderons les questions fondamentales non résolues que pose la résurgence récente de ce type de comptabilisation. Ensuite, nous examinerons les normes actuelles les plus influentes, pour voir si elles permettent – dans leur forme actuelle – de considérer les ressources humaines comme un actif dans les comptes financiers. Nous suggérerons une autre façon de représenter ces actifs si particuliers dans les autres documents de l'entreprise, comme les bilans sociaux ou environnementaux, et nous étudierons les caractéristiques de cette pratique en Italie. Nous conclurons par quelques questions et considérations sur les recherches et décisions politiques futures.

11.1. Historique de la comptabilité des ressources humaines

Selon Flamholtz (1999, p. 1-3), le développement de la comptabilité des ressources humaines (CRH) a connu cinq phases distinctes:

- (a) de 1960 à 1966, la CRH et l'élaboration de concepts de base à partir de corpus théoriques connexes suscitent un premier intérêt. Diverses sources alimentent ce mouvement, dont la théorie économique du capital humain, la psychologie des organisations préoccupée par l'efficacité du dirigeant et la perspective alors nouvelle des ressources humaines;

- (b) de 1966 à 1971, la recherche fondamentale universitaire propose et teste des modèles de mesure du coût des ressources humaines (coût historique et coût de remplacement) et de mesure de leur valeur (valeur monétaire et non monétaire). Les chercheurs essaient également de déterminer l'usage présent et futur de la CRH. Quelques organisations testent la CRH en pratique;
- (c) de 1971 à 1976, la CRH connaît un regain d'intérêt et fait l'objet de multiples études académiques partout dans le monde (notamment par les deux commissions de l'Association américaine des experts-comptables en 1971-1972 et 1972-1973). De plus en plus d'entreprises essaient d'utiliser la CRH;
- (d) de 1976 à 1980, on enregistre une phase de déclin dans la recherche et dans l'entreprise, car la plupart des études préliminaires relativement simples sont terminées. Peu d'études importantes sont effectuées;
- (e) à partir de 1980, la théorie et la pratique de la CRH retrouvent une certaine faveur. De plus en plus d'études significatives sont publiées.

Comme il a été indiqué précédemment, l'évolution récente est marquée par le regain d'intérêt des chercheurs et des entreprises pour le capital intellectuel de l'organisation.

Il est peut-être prématuré de parler d'une nouvelle phase distincte (qui serait la sixième dans la typologie de Flamholtz). Le rôle de la CRH dans ce changement récent est toutefois incontestable, et nous devons l'accepter dans les années à venir.

11.2. Quelques questions non résolues sur la comptabilisation des ressources humaines

Nous sommes, comme nous l'avons déjà indiqué, dans une nouvelle phase de développement économique caractérisée par des innovations continues, la pénétration des technologies numériques et de la communication, l'importance des formes d'organisation en réseau, ainsi que la prévalence des facteurs «mous», immatériels et humains. Les organisations doivent s'adapter à un environnement appelé «nouvelle économie» ou «économie incorporelle». Nombre de chercheurs et d'institutions (Commission européenne, Institut Brookings des États-Unis, OCDE) se penchent sur les implications économiques et commerciales de cette économie incorporelle. C'est dans ce contexte que l'on relève l'apparition de nouvelles notions pour exprimer la richesse, comme le capital intellectuel, le capital relationnel et le capital organisationnel, tandis que d'anciens concepts comme celui du capital humain prennent un nouveau sens à la fois en tant que concepts et en pratique.

Cette évolution a de profondes implications pour les bilans de l'entreprise. Depuis les années 90, les organismes de normalisation du monde entier s'attaquent aux problèmes de représentation et de valorisation des actifs incorporels et le débat n'est pas clos. En parallèle, certaines entreprises, surtout dans les pays scandinaves, ont commencé à produire des rapports différents des bilans traditionnels à orientation financière. Ces rapports reçoivent divers titres

(bilan du capital intellectuel, rapport sur les actifs incorporels), et utilisent des indicateurs différents, mais ils ont tous un point commun: ils essaient de dépasser la dimension financière pour identifier et localiser les nouveaux créateurs immatériels de valeur – qui incluent automatiquement les ressources humaines – permettant une croissance durable, à long terme, de l'entreprise. Cette pratique s'étend maintenant à d'autres pays.

Ces changements importants dans les bilans et rapports des entreprises, – qui vont de pair avec une reconnaissance «nouvelle» du capital humain – soulèvent quelques questions fondamentales que l'on peut résumer comme suit.

Pourquoi un bilan des ressources humaines aujourd'hui?

C'est la question la plus simple. Les modifications profondes et rapides qui se produisent dans la plupart des pays industrialisés amènent à tenir compte de nouveaux éléments créateurs de valeur. Les ressources humaines sont clairement le principal actif, surtout dans les entreprises fondées sur le savoir. À cet égard, les bilans des entreprises de la nouvelle économie auraient besoin d'un modèle comptable différent incluant les ressources humaines.

À qui s'adresse le bilan des ressources humaines?

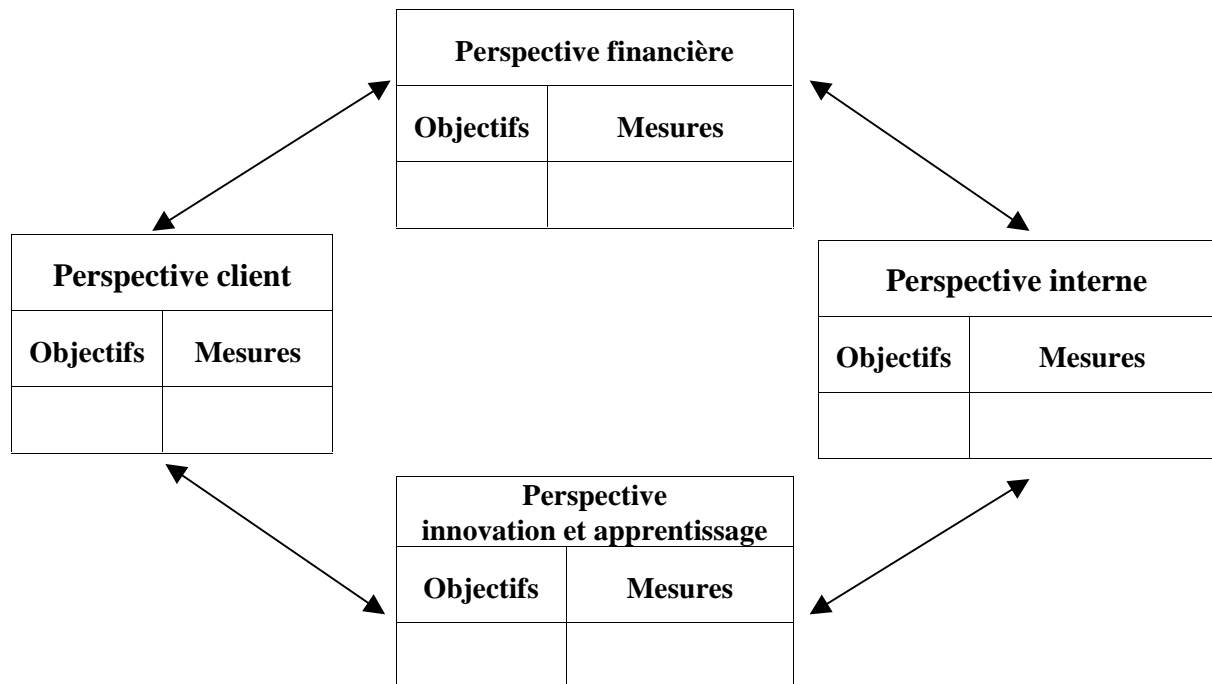
Ce sujet est plus délicat et peut être subdivisé en deux questions étroitement liées: «à qui s'adressent les rapports sur le capital humain et le capital intellectuel?» et «quel peut être l'objectif des destinataires de ces rapports?». Il n'y a pas de réponse simple à la première question. Si ces bilans ne s'adressent qu'à des syndicats, l'auteur de cet article pense que le regain d'intérêt sera de courte durée. La réponse sera différente si les bilans concernent les investisseurs et les actionnaires, qui peuvent en tirer des informations importantes sur les perspectives de croissance à terme de l'entreprise – réponse possible à la deuxième question –, surtout si ces perspectives dépendent largement des compétences du personnel. Toutefois, pour parvenir à ce stade, il faudrait que les investisseurs et actionnaires perçoivent le capital humain comme une variable fondamentale pour prédire le futur de l'entreprise. Autrement dit, il faudrait qu'ils «apprennent» à apprécier le capital humain et à l'inclure (avec le capital intellectuel) comme variable dans leurs systèmes d'évaluation. Ceux qui défendent les bilans du capital humain ou du capital intellectuel devraient également réfléchir à leur utilité supposée, que l'on considère généralement comme acquise sans en avoir véritablement fait la preuve. Jusqu'à présent, toutes ces questions restent sans réponse.

Bilan interne ou externe du capital humain?

Souhaitons-nous des bilans du capital humain (et, de façon générale, du capital intellectuel) à usage externe, ou voulons-nous également encourager la préparation de bilans à usage interne? Ou devrions-nous plutôt établir des bilans internes du capital humain et ne passer à la production de rapports externes que lorsque nous aurons suffisamment d'expérience? Il semble qu'actuellement les rapports ou bilans préparés soient à usage externe, même si un certain nombre d'entreprises ont commencé à inclure des variables sur les ressources humaines dans leur rapport de gestion, en partie pour effectuer des évaluations complètes et délibérées

de la performance managériale. La diffusion de la *Balanced Scorecard* (Norton et Kaplan, 1992) déjà mentionnée a contribué à cette évolution. En effet, elle inclut notamment des informations sur le capital humain dans sa «Perspective innovation et apprentissage» (voir graphique 23).

Graphique 23: «Balanced Scorecard» (Norton et Kaplan, 1992)



Faut-il un bilan séparé du capital humain ou une section spéciale dans les rapports financiers?

C'est une question délicate. En effet, beaucoup d'entreprises publient déjà des informations sur les ressources humaines dans les rapports annuels. Ces données se trouvent généralement dans une section du rapport intitulée «Discussion et analyse du management». Toutefois, si ces informations devaient être systématiquement publiées et développées dans les rapports officiels de l'entreprise, il faudrait alors modifier les règles comptables nationales pour que la publication de données sur le capital humain ou intellectuel devienne obligatoire. Dans l'état actuel des choses, il ne semble pas aisé de généraliser ce changement.

De toute évidence, la production occasionnelle d'un bilan séparé consacré entièrement au capital humain de l'entreprise ou, de façon plus générale, à son capital intellectuel, changerait le poids et la visibilité de ces variables. Cependant, il est peu probable que le choix d'un bilan séparé amène davantage d'entreprises à révéler ce type d'informations.

Quelle réglementation?

Pour réglementer le bilan du capital humain et son contenu, faut-il que les obligations soient fixées par des règles statutaires, par des normes comptables, par une série de lignes directrices, par recommandation ou par déclaration d'une organisation internationale de normalisation (ISO)? Chacune de ces possibilités pose des problèmes géopolitiques de champ d'application et de mise en œuvre. Des règles statutaires ne poseraient aucune difficulté d'application, par définition. Mais les organismes qui édictent ces règles sont en général des instances nationales (couvrant un État ou l'équivalent) qui ne dépassent pas le territoire national, à l'exception, bien entendu, de la Commission européenne, qui pourrait jouer un rôle important dans ce domaine. À l'autre extrémité de l'éventail des possibilités, nous trouvons des règles établies par le marché, c'est-à-dire des normes, comme les normes de qualité ISO (ISO 9000, ISO 14000, etc.). Ces règles ont l'avantage d'être reconnues et acceptées par les entreprises et le milieu des affaires au niveau international, mais il n'existe aucun mécanisme pour les faire appliquer au niveau mondial, ni même au niveau national.

Doit-on imposer les mêmes obligations de publication pour la formation du personnel et pour le capital humain?

Pour leur publication et leur évaluation, les activités de formation du personnel devraient-elles être automatiquement incluses dans une norme générale sur le bilan de capital humain, ou devraient-elles faire l'objet d'une règle distincte? Il paraîtrait plus logique de disposer d'une seule et même réglementation sur les deux aspects (formation et capital humain), mais il serait peut-être plus pratique de développer des normes sur le bilan de capital humain progressivement, et le bilan de la formation pourrait en constituer la première étape.

Faut-il un audit du bilan du capital humain?

Faut-il un audit du bilan du capital humain ou du capital intellectuel? Qui se chargera de l'examen des documents, et selon quelles règles et quelles procédures? Car toute procédure d'audit doit reposer sur des principes clairs et incontestés de rédaction et de vérification des bilans. Qui, surtout, pourra certifier la fiabilité des informations sur le capital humain? Qui attestera la compétence des vérificateurs futurs? Il s'agit là d'une question importante à résoudre.

11.3. Normes comptables actuelles et bilan du capital humain

Nous allons maintenant aborder brièvement la compatibilité des normes comptables actuelles et des indications concernant le capital humain. Nous examinerons en particulier les définitions de l'actif telles qu'elles sont formulées par les principaux organismes de normalisation, pour savoir s'il est possible d'inclure le capital humain dans le cadre des règles comptables actuelles.

Selon le concept américain SFAC n° 6 (*Statement of Financial Accounting Concepts – déclaration sur les concepts de comptabilité financière – SFAC 6*, décembre 1985), «les actifs sont des avantages économiques futurs probables obtenus ou contrôlés par une entité particulière à la suite de transactions ou d'événements passés» (paragraphe 25). Le type de biens qui sont considérés comme des actifs sont en général appelés «ressources économiques».

Selon le Cadre de l'IASC (*International Accounting Standards Committee – Comité international de normalisation de la comptabilité*) de juillet 1989, «un actif est une ressource contrôlée par l'entreprise comme conséquence d'événements passés et dont les avantages économiques futurs devraient revenir à l'entreprise» (paragraphe 49). «L'avantage économique futur exprimé dans un actif est le potentiel à contribuer, directement ou indirectement, aux flux de liquidités de l'entreprise. Le potentiel peut être un potentiel productif faisant partie des activités de fonctionnement de l'entreprise» (paragraphe 53).

Selon la Déclaration de principes en matière de rapports financiers du Royaume-Uni (de décembre 1999), qui en est encore au stade de projet de texte, «les actifs sont des droits ou d'autres accès à des avantages économiques futurs contrôlés par une entité comme conséquence de transactions ou d'événements passés» (paragraphe 3.5). Par «contrôle», dans ce contexte, on entend la capacité à obtenir des avantages économiques et à en limiter l'accès aux autres.

Bien qu'en principe, ces trois définitions n'empêchent pas d'admettre les ressources humaines dans les actifs, les trois organismes de normalisation comptable excluent d'une manière générale le traitement des ressources humaines comme actifs du bilan. La seule exception vient du football, où la valeur des joueurs est explicitement prise en compte dans le bilan de l'équipe et amortie sur la durée de leur contrat. Dans la définition ci-dessus, la notion de «contrôle des ressources et de ses avantages économiques futurs» pose problème. En effet, à moins de parler d'esclavage, une entreprise ne peut avoir le contrôle total et inconditionnel de ses employés, comme le voudrait la notion d'actif.

Les organismes de normalisation établissent également une distinction intéressante entre deux concepts: *le préservation du capital financier* et *la préservation de la capacité de fonctionnement*. Il faut choisir lequel des deux retenir comme base de comparaison pour savoir quand l'exercice dégage un bénéfice. Selon la SFAC 6 des États-Unis, «il y a deux grands concepts de préservation du capital, qui peuvent tous deux être mesurés en numéraire ou en pouvoir d'achat constant: le *concept de capital financier* et le *concept de capacité de fonctionnement*». Ce dernier concerne «la capacité de l'entreprise à fournir constamment des produits ou des services» (paragraphe 71).

D'après le Cadre de l'IASC, le concept de *préservation du capital financier* signifie qu'un «bénéfice est dégagé seulement lorsque le montant financier (ou numéraire) des actifs nets en fin d'exercice dépasse le montant financier (ou numéraire) des actifs nets au début de l'exercice, en excluant toute contribution ou toute distribution aux détenteurs du capital au cours de cette période. Le concept de *préservation de la capacité de fonctionnement* signifie

qu'un «bénéfice est dégagé seulement si la capacité de production physique (ou la capacité de fonctionnement) de l'entreprise (ou les ressources et fonds nécessaires pour obtenir cette capacité en fin d'exercice) dépasse la capacité de production physique au début de l'exercice, en excluant toute contribution ou toute distribution aux détenteurs du capital au cours de cette période» (paragraphe 104, lettre a).

D'après ces définitions, pour inclure les ressources humaines dans les actifs d'une entreprise, il faudrait choisir le concept de préservation de la capacité de fonctionnement. En effet, étant donné les caractéristiques de l'ère du virtuel dans laquelle nous entrons, il nous faudrait un nouveau concept de référence pour identifier les avantages, celui de *préservation du capital humain ou intellectuel*, mais cette idée n'a pas encore fait son chemin dans l'esprit des organisations de normalisation comptable les plus influentes.

11.4. Comment représenter les ressources humaines: le cas des bilans sociaux et environnementaux en Italie

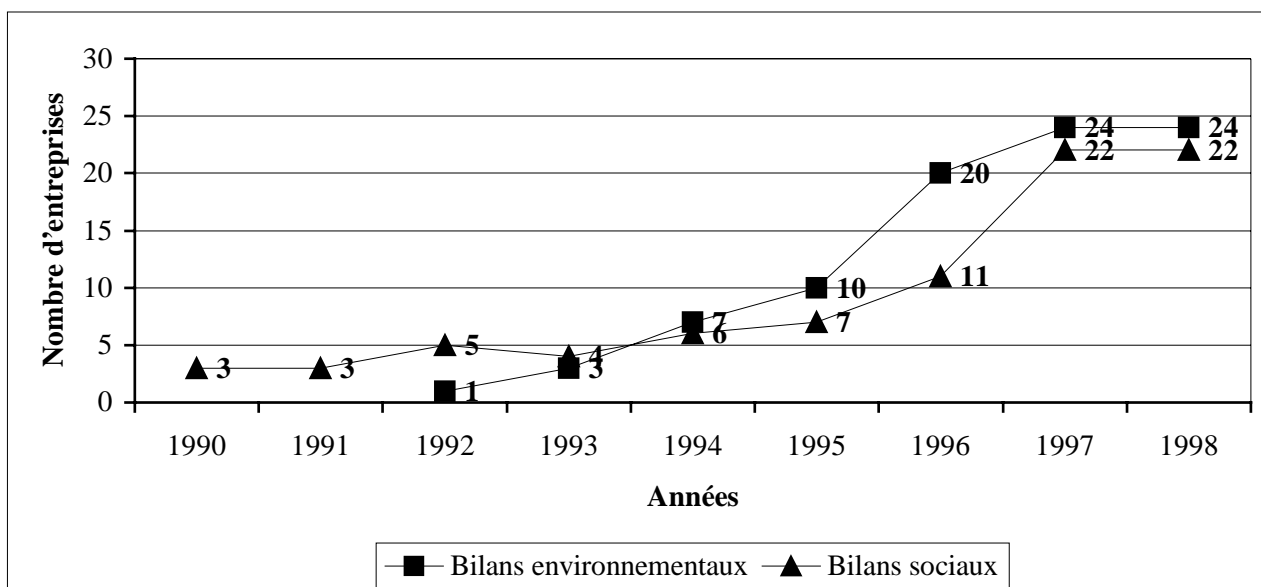
En Italie, aucune entreprise n'a encore publié de bilan du capital humain ou du capital intellectuel. Si l'on n'en parle pas explicitement dans la pratique, les prémices d'un changement se font pourtant sentir.

Il semblerait que la notion de «responsabilité sociale des entreprises» prenne une nouvelle signification et inclue le respect de l'environnement. Dans ce contexte, l'entreprise doit respecter également des obligations non financières: ses intérêts commerciaux ne peuvent aller à long terme à l'encontre des intérêts de la société et ils sont liés aux avantages de l'activité de l'entreprise pour la communauté, ce qui induit un cercle vertueux. Par conséquent, cette nouvelle conscience sociale et environnementale ne s'oppose pas aux objectifs financiers classiques, mais fixe des limites aux décisions de l'entreprise, en faveur de la dimension sociale (dont les employés représentent une grande partie) et de l'environnement ou, plus généralement, en faveur de la qualité de vie des communautés humaines.

En Italie comme ailleurs, depuis le milieu des années 90, l'entreprise a besoin de présenter sa performance simultanément au niveau financier, social et environnemental, ce qui induit la production de bilans sociaux et environnementaux. Par conséquent, avec l'apparition de cette nouvelle sensibilité, de plus en plus d'entreprises préparent ces bilans, de leur plein gré (voir annexe A).

Ces rapports sont produits notamment par des compagnies de service public (ACEA, AEM), des coopératives (AGAC, COOP) et d'anciennes entreprises nationalisées (Groupe Eni, Telecom Italia). Pour beaucoup d'entre elles, il s'agit d'un phénomène récent, malgré l'augmentation constatée (1996-1998) (voir graphique 24).

Graphique 24: Nombre de bilans sociaux et environnementaux publiés en Italie, par année de publication



Pour préparer les rapports sur l'environnement, les entreprises italiennes s'inspirent:

- des règles de l'Union européenne, c'est-à-dire de la réglementation sur l'écolabel, de la BS 7750 (*British Standard* – norme britannique) sur la gestion de l'environnement et des déclarations sur l'environnement de l'EMAS (règlement EMAS 1836/93) concernant la présentation des rapports sur l'environnement, l'écomanagement et le système de contrôle;
- les normes ISO, c'est-à-dire l'ISO 14000 pour le respect de l'environnement et l'évaluation de la performance;
- quelques lignes directrices publiées par la FEEM – *Fondazione ENI Enrico Mattei*, Fondation Enrico Mattei de l'ENI, qui a également mis sur pied un groupe de travail «indicateurs environnementaux et système comptable».

Les bilans sociaux italiens adoptent les normes suivantes:

- le modèle suggéré par l'*Istituto Europeo per il Bilancio Sociale (IBS)*. Comparé au *Bilan social* en France et au *Sozialbilanz-Praxis* en Allemagne, ce modèle introduit des innovations concernant la déclaration sur la valeur éthique et sociale de l'entreprise (qui est officiellement incorporée dans le bilan social de l'entreprise) et concernant la présentation du rapport (subdivisé en quatre parties: identité de la société, valeur ajoutée, relations sociales et comptabilité sociale). Un grand nombre d'entreprises italiennes ont adopté les lignes directrices de ce modèle de l'IBS.
- La norme Responsabilité sociale (*Social Accountability – SA*) 8000 émise par le Cepad (Agence de certification du conseil pour les priorités économiques) en octobre 1998, qui

mentionne un audit de la «responsabilité sociale», avec notamment son «niveau» éthique. Le système des normes internationales déterminées par le marché, c'est-à-dire l'ISO 9000 pour la qualité, l'ISO 14000 pour le respect de l'environnement et, à présent, la SA 8000, visent à améliorer la crédibilité et l'efficacité des entreprises sur le marché. La certification SA 8000 en particulier peut renforcer l'image d'une entreprise perçue comme ouverte et dynamique avec, outre ses objectifs financiers traditionnels, des objectifs éthiques et sociaux.

Il faut noter qu'un audit de bilan social a été réalisé pour la première fois en Italie, pour le bilan social 1998 de l'entreprise ACEA. Cette «déclaration de vérification», ainsi qu'elle est intitulée, se compose des principes d'audit utilisés et du rapport de l'auditeur. Auparavant, l'avis d'un auditeur avait été inclus dans les bilans environnementaux d'un assez grand nombre de sociétés (voir «Audit et informations complémentaires» à l'annexe C). Notons également que l'audit du rapport social de l'ACEA mentionne explicitement la norme internationale SA 8000.

Étant donné l'évolution actuelle en Italie, une étude empirique a été réalisée pour analyser le contenu réel des bilans sociaux et environnementaux des sociétés italiennes et pour vérifier si ces documents contenaient des informations significatives sur le capital humain et intellectuel de ces firmes.

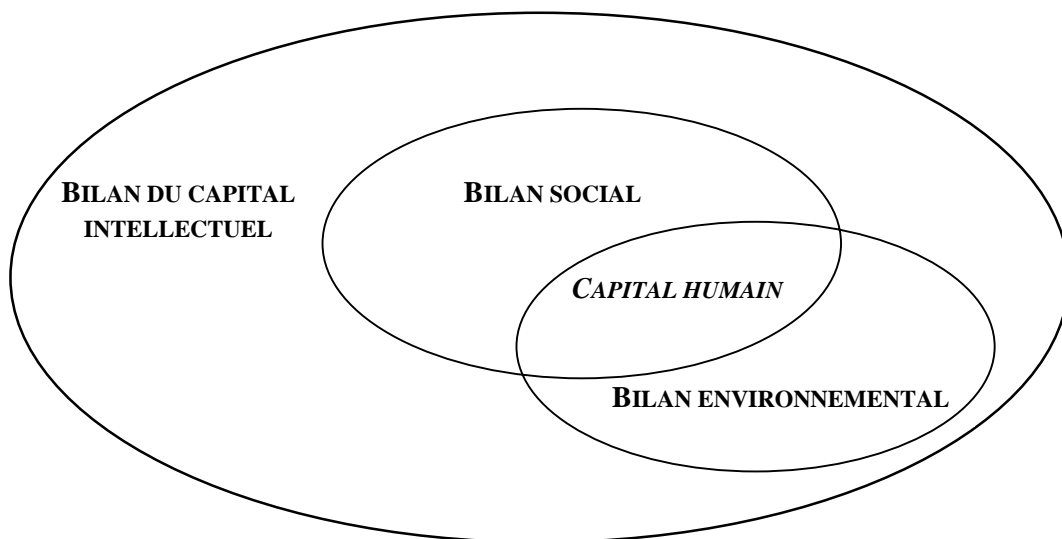
La première partie de la recherche a nécessité l'identification des entreprises qui préparent des bilans sociaux et environnementaux (voir annexe A). Cette première étape a pris du temps, en l'absence de liste officielle complète. Ensuite, les rapports complets ont été examinés (25 bilans sociaux, 27 bilans environnementaux), leur contenu a été standardisé et comparé. Les informations contenues ont d'abord été réparties en grandes rubriques (voir annexes B et C). Sept rubriques ont été établies sur la base des données apparaissant dans les deux types de rapport: *ressources humaines, variables financières, processus, clients, audit et informations complémentaires, respect de l'environnement, technologie*. Chacune a été subdivisée en classes qualitatives, c'est-à-dire en *variables*, mesurées par des *indicateurs* quantitatifs et qualitatifs occasionnels fournis par les entreprises elles-mêmes. Les variables ont été mesurées selon leur fréquence d'occurrence. Les annexes B et C ne présentent que les variables mentionnées au moins trois fois dans les divers rapports. Les rubriques ont été classées en fonction de la fréquence d'apparition de leurs variables.

Il y a 1065 mentions de variables citées au moins trois fois (dont 678 liées aux ressources humaines) dans les bilans sociaux et 483 (dont 82 liées aux ressources humaines) dans les bilans environnementaux.

Le premier résultat intéressant est que beaucoup de variables dans ces bilans italiens sont également les ingrédients de base des bilans du capital intellectuel. On retrouve dans les rapports sur le capital intellectuel des entreprises scandinaves les mêmes éléments: ressources humaines, clients, processus internes, production et distribution de valeur ajoutée et impact sur l'environnement.

Alors que les bilans sociaux et les bilans environnementaux n'ont pas la même finalité, trois rubriques leur sont communes (ressources humaines, processus, variables financières) et quatre sont spécifiques: clients pour le bilan social; audit et informations complémentaires, respect de l'environnement et technologie pour le bilan environnemental. Le nombre d'éléments se recoupant suggère que la distinction entre les deux types de bilan n'est pas très nette, le bilan social se préoccupant de l'impact de l'entreprise sur l'environnement et le bilan environnemental faisant état des ressources humaines de l'entreprise et de son impact social. À cet égard, on peut représenter la relation entre bilan du capital intellectuel, bilan social, bilan environnemental et variables du capital humain comme l'illustre le graphique 25.

Graphique 25: Relations empiriques en Italie entre bilan social, bilan du capital intellectuel, bilan environnemental et capital humain



L'annexe B donne des détails sur les informations le plus fréquemment fournies dans les bilans sociaux italiens. C'est dans la rubrique Ressources humaines que l'on trouve le plus grand nombre de variables et d'indicateurs et ce sont les ressources humaines qui prédominent dans les bilans sociaux. Les variables renvoient à l'interne (par exemple, nombre d'employés, ancienneté, formation) et à l'externe (activités à caractère social de l'entreprise, description de l'environnement social et de celui de l'entreprise) et couvrent beaucoup d'aspects différents, même si, comme nous l'avons indiqué précédemment, nous n'avons retenu que les données mentionnées au moins trois fois. Il y a une variable intéressante, non retenue dans l'étude à cause de sa faible fréquence: le *budget social*. Ce nouveau document est inclus pour la première fois dans le rapport d'activité de Zanussi Metallurgica, du Groupe Electrolux, qui contient les principaux objectifs et principes sociaux qui devraient éclairer l'action sociale de l'entreprise et la préparation de son bilan social. Les objectifs à court et à moyen terme notamment visent à renforcer les liens entre l'entreprise et la communauté locale (par exemple, la formation, l'emploi des femmes, les accords de sous-traitance, l'amélioration de la qualité, la sécurité au travail). Ces objectifs annuels découlent d'un processus d'analyse et de négociation mené entre l'entreprise et les délégués de la communauté locale.

L'annexe C, en revanche, fournit un panorama des informations les plus fréquentes dans les bilans environnementaux. Dans la rubrique Ressources humaines, le nombre inférieur de variables et d'indicateurs fournis suggère que les entreprises considèrent ce type d'informations comme plus appropriées pour les bilans sociaux. En effet, les sociétés qui fournissent les deux types de bilan placent les informations sur le capital humain dans leur bilan social. Cela dit, dans les bilans environnementaux, la rubrique Ressources humaines se situe tout de même en seconde position après la rubrique Processus.

L'analyse de la situation italienne actuelle révèle une augmentation du nombre de bilans sociaux et environnementaux avec un volet capital humain ou capital intellectuel fortement développé, ce qui montre les progrès réalisés vers un bilan du capital humain ou du capital intellectuel, quoiqu'il y ait encore beaucoup à faire pour y parvenir. L'étude de ces rapports a également révélé deux phénomènes: l'éparpillement des informations, qui nécessite une certaine standardisation pour pouvoir comparer les indicateurs et en garantir la qualité; les recouvrements nombreux entre les deux types de bilan, qui confirme le besoin de normalisation des deux types de bilan et, par conséquent, des informations qu'ils contiennent sur le capital humain et le capital intellectuel.

11.5. Discussion et conclusion

Toutes ces considérations nous amènent à des commentaires et questions sur le futur du bilan du capital humain, qui s'ajoutent à ceux illustrés précédemment en section 11.3.

Vers une harmonisation internationale des bilans social, environnemental, du capital humain et du capital intellectuel?

L'expérience italienne montre les nombreux points communs à tous ces rapports. La raison en est simple: certaines des variables présentées dans les documents sont quasiment les mêmes. Il est sans doute trop tôt pour affirmer qu'il y a convergence spontanée entre les bilans au niveau international. Mais le cas italien montre que, en pratique, les similitudes sont aussi nombreuses que les différences.

Une évolution par approximation vers le bilan du capital humain et du capital intellectuel?

Il est peu probable que, dans un avenir proche, nous parvenions à une expression individuelle et globale du capital humain et du capital intellectuel, qui soit comparable à l'expression des capitaux propres pour le capital financier. Nous continuerons plutôt à exprimer ces éléments par un certain nombre de variables, qui seront des approximations du capital analysé.

Ces variables-approximations ne seront cependant pas mesurées de la même manière (à la différence du capital financier). Cela confirme bien la conclusion précédente, à savoir qu'il paraît impossible aujourd'hui de représenter le capital intellectuel et le capital humain de façon unifiée et synthétique par un seul chiffre.

Vers deux représentations (et normes) différentes du capital d'une organisation?

Il découle de ce qui vient d'être dit que le capital d'une entreprise aura au moins deux types de représentation: celle du capital financier, avec les traditionnels bilan, compte de résultats et publications d'informations; le capital intellectuel et le capital humain, qui seront présentés sous des formes novatrices. Par conséquent, nous aurons besoin de deux séries de normes pour les bilans et leur audit. Comme des normes seraient souhaitables pour le capital humain et le capital intellectuel, elles deviendront peut-être de facto nécessaires.

Une normalisation rendue nécessaire par la pratique sur le terrain? Les meilleures pratiques d'une entreprise? Un problème de qualité et de comparaison?

Pour établir des normes concernant le capital humain (et le capital intellectuel), il faut d'abord déterminer qui les établira. Sachant combien ce domaine est nouveau et comme il n'existe pas encore de théorie qui recueille l'assentiment général, il serait plus simple et plus crédible de partir de l'expérience sur le terrain, c'est-à-dire des meilleures pratiques des entreprises. Cela pose deux autres problèmes: comment vraiment choisir les meilleures pratiques et qui charger de cette sélection, afin qu'elle soit aussi objective que possible et dans l'intérêt général? Cela nous amène à la question de la qualité, question classique pour des normes fondées sur la pratique. Enfin, si divers pays produisent des normes différentes pour le bilan du capital humain, comment comparer et standardiser les informations publiées par des entreprises opérant dans des contextes nationaux différents?

Un problème de légitimité politique? De mise en œuvre?

La question de savoir «qui charger de cette sélection, afin qu'elle soit aussi objective que possible et dans l'intérêt général» semble encore plus épineuse. En effet, en laissant pour l'instant de côté les «solutions» nationales, il y a plusieurs organismes internationaux influents qui pourraient être chargés de cette tâche: l'IASC (Comité international des normes de comptabilité), l'IOSCO (Organisation internationale des commissions d'opérations boursières), l'OCDE (Organisation de coopération et développement économiques), l'ISO (Organisation internationale de normalisation), les Nations Unies, l'Union européenne, pour n'en citer que quelques-uns. Lorsque le moment sera venu de fixer des normes, il risque d'y avoir une lutte d'influence entre toutes ces organisations concurrentes qui expriment différents intérêts.

En conclusion, nous aimerions faire nôtre la citation de l'un des principaux experts dans le domaine de la comptabilisation des ressources humaines, pour lequel:

«Malheureusement, ni la comptabilité financière, ni celle du management n'ont suivi l'évolution. En outre, le paradigme de la comptabilité et les techniques de mesure comptable n'ont pas été repensés pour tenir compte de cette mutation économique. Des anomalies sont apparues en raison de l'utilisation d'instruments de mesure qui ne sont plus adaptés à l'époque actuelle» (Flamholtz, 1999, p. 350).

Nous partageons toutefois également son opinion lorsqu'il affirme:

«Nous sommes à la pointe de ce qui est encore un paradigme et une technique de mesure relativement nouveaux, destinés à avoir des conséquences profondes sur la gestion des hommes dans les organisations» (Flamholtz, 1999, p. 5).

Les bilans sociaux et environnementaux italiens, qui contiennent une partie non négligeable sur le capital humain et sur le capital intellectuel, ainsi que les expériences des pays scandinaves, apportent une note d'optimisme à l'idée que le royaume de la comptabilité va bientôt sentir le besoin de s'adapter aux nouvelles conditions du marché et de produire des types de bilan – comme le bilan du capital intellectuel – identifiant et représentant les nouvelles sources de création de valeur, parmi lesquelles les ressources humaines continueront de jouer un rôle fondamental.

Bibliographie

Elements of financial statements: a replacement of FASB Concepts Statement No 3, incorporating an amendment of FASB Concepts Statement No 2 / FASB — Financial Accounting Standards Board. (FASB Concepts Statement, 6). Norwalk: FASB, 1985.

Flamholtz, E.G. *Human Resource Accounting*. 3rd ed. Norwell: Kluwer Academic Publishers, 1999.

Framework for the Preparation et Presentation of Financial Statements / IASC — International Accounting Standards Committee. London: IASC, 1989.

Norton, David P.; Kaplan, Robert S. The balanced scorecard: measures that drive performance, *Harvard Business Review*, January-February 1992, Vol. 70, No 1, p. 71-79.

Statement of Principles for Financial Reporting / ASB — Accounting Standards Board. London: ASB, 1999.

Annexe A: Organisations italiennes produisant des bilans sociaux et environnementaux

ORGANISATIONS	SECTEUR	ANNÉES DE RÉFÉRENCE
Bilan social:		
1. ACEA	Cie de service public local	depuis 1998
2. AEM	Cie de service public local	1998
3. AGAC	Cie de service public local	depuis 1996 tous les ans
4. Agip Petroli – raffinerie de Gela	Pétrole	depuis 1997 tous les ans
5. Agip Petroli – raffinerie de Leighorn	Pétrole	depuis 1997 tous les ans
6. Agip Petroli – raffinerie de Priolo	Pétrole	depuis 1997 tous les ans
7. Agip Petroli – raffinerie de Sannazzaro	Pétrole	depuis 1997 tous les ans
8. Agip Petroli – raffinerie de Tarente	Pétrole	depuis 1997 tous les ans
9. Agip Petroli – raffinerie de Venise	Pétrole	depuis 1997 tous les ans
10. A.M.S.E.F.C. – Ferrara	Pompes funèbres	depuis 1996 tous les ans
11. ASPIV	Cie de service public local	1996; 1998
12. Banca Popolare dell'Etruria e del Lazio	Banque	depuis 1998 tous les ans
13. Cartiere Favini	Industrie papetière	1994; 1997
14. Cassa di Risparmio di Cento	Banque	depuis 1997 tous les ans
15. Coo.s.s Marche	Sécurité sociale	depuis 1996 tous les ans
16. Coop	Distribution (alimentaire)	depuis 1990 tous les ans
17. Coop Lombardia	Distribution (alimentaire)	depuis 1990 tous les ans
18. Cooperativa Murri	Immobilier	depuis 1997 tous les ans
19. CoopFond	Banque	depuis 1997 tous les ans
20. Credito Valtellinese	Banque	depuis 1995 tous les ans
21. Enel (n.d.)	Électricité	seulement 1997
22. Enichem – raffineries de Porto Marghera et Ravenna (n.d.)	Chimie/Pétrole	seulement 1992
23. Enichem – raffinerie de Porto Marghera	Chimie/Pétrole	seulement 1995
24. Ferrovie dello Stato	Chemins de fer	1994; 1995
25. Società Autostrade	Exploitant d'autoroutes	depuis 1996 tous les ans
26. Telecom Italia	Télécommunications	seulement 1997
27. Unicoop Firenze	Distribution (alimentaire)	depuis 1990 tous les ans
28. Unipol Assicurazioni	Cie d'assurance	depuis 1992 tous les ans
29. Zanussi Elettromeccanica – usines de Mel	Électroménager	seulement 1996
30. Zanussi Metallurgica – usines de Maniago	Métallurgie	seulement 1997
Bilan environnemental:		
1. ACEA	Cie de service public local	depuis 1998 tous les ans
2. AEM	Cie de service public local	depuis 1997 tous les ans
3. AGAC	Cie de service public local	depuis 1996 tous les ans
4. Agip	Pétrole	depuis 1996 tous les ans
5. Agip Petroli	Pétrole	depuis 1996 tous les ans
6. Ambiente	Services environnementaux	depuis 1996 tous les ans
7. Antibioticos	Produits pharmaceutiques	depuis 1995 tous les ans
8. Ausimont	Chimie	depuis 1995 tous les ans
9. Cartiere Favini	Industrie papetière	1994; 1997
10. Ciba	Chimie	depuis 1993 tous les ans
11. Edison	Électricité	depuis 1994 tous les ans
12. Enel	Électricité	depuis 1996 tous les ans
13. Eni	Chimie/Pétrole/Gaz	depuis 1995 tous les ans
14. Enichem	Chimie/Pétrole	depuis 1992 tous les ans
15. Enirisorse	Métallurgie	depuis 1996 tous les ans
16. Eni Tecnologia	R&D appliquée (pétrole)	depuis 1996 tous les ans
17. Federchimica	Chimie	depuis 1994 tous les ans
18. Falck	Électricité/Métallurgie	depuis 1998
19. Fiat	Conglomérat	depuis 1993 tous les ans
20. Italgas	Gaz	depuis 1996 tous les ans
21. Montedison	Chimie	depuis 1995 tous les ans
22. Saipem	Pétrole	depuis 1996 tous les ans
23. Società Autostrade	Exploitant d'autoroutes	depuis 1997 tous les ans
24. Snam	Gaz	depuis 1995 tous les ans
25. Snamprogetti	Ingénierie	depuis 1996 tous les ans
26. Telecom Italia	Télécommunications	seulement 1997
27. Texas Instruments	Informatique	seulement 1994

Notes: n.d. = non disponible

Le groupe Eni inclut les sociétés suivantes: Eni, Agip, Agip Petroli, Ambiente, Enichem, Enirisorse, Eni Tecnologia, Italgas, Saipem, Snam, Snamprogetti.

Le groupe Montedison inclut les sociétés suivantes: Montedison, Antibioticos, Ausimont, Edison.

Le groupe suédois Electrolux inclut les sociétés suivantes: Zanussi Elettromeccanica, Zanussi Metallurgica.

Les organisations suivantes sont des coopératives: AGAC, Coop, CoopFond, Coo.s.s. Marche, Coop Lombardia, Cooperativa, Murri, Unicoop Firenze.

Annexe B: Informations les plus fréquemment publiées dans les rapports sociaux italiens (max. 25) (*)

A) Ressources humaines

Variables	Indicateurs	Fréquence
1. Activités sociales de l'entreprise: - initiatives culturelles - rencontres sociales - voyages - organisations sportives - centres de loisirs - campagnes d'information sociale - organisations syndicales - publications - bourses d'études - vacances d'été - Police d'assurance	Nombre de membres Montant Nombre de participants	15
		12
		12
		11
		11
		10
		9
		8
		7
		7
		7
2. Formation	Nombre d'heures de formation/ participants/programmes Nombre de participants Nombre d'heures Nombre de jours de formation Coût total de la formation Nombre d'employés participants, par qualification Nombre d'heures de formation selon le décret 626/94 (loi	19
		19
		12
		10
		10
3. Congés	Maladie (%) Accident du travail (%) Grève Raisons médicales (%) Nombre d'absences estimées Nombre de jours de travail estimés Maladie, par qualification et par sexe (%) Nombre d'absences pour conflit du travail	14
		12
		12
		10
		8
		8
		7
		7
4. Ancienneté	Nombre de démissions Nombre d'embauches Nombre d'années de travail dans l'entreprise selon Nombre moyen d'années dans l'entreprise selon l'âge Nombre de transferts Nombre total moyen de jours de travail dans l'entreprise Nombre de décès	15
		14
		12
		9
		8
		7
		6
5. Sécurité au travail: - accidents du travail - jours perdus pour accidents du travail - formation, information	Indice de fréquence (nombre d'accidents sur heures de Nombre d'accidents du travail (courbe annuelle) Incidence des accidents du travail Indice de gravité (nombre de jours perdus sur heures de Nombre de jours perdus Durée moyenne des accidents (jours)	11
		10
		7
		11
		8
		7
		3
6. Santé des employés	Examens en laboratoire Bilans médicaux Fonctions auditives Fonctions respiratoires Fonctions visuelles Incidence des maladies	9
		9
		8
		8
		8
		8
		7
7. Effectifs totaux	Effectifs totaux Répartition par qualification et par sexe Répartition par service	19
		14
		14
8. Qualifications	Répartition par qualification Évolution des qualifications	20
		11

(à suivre)

(*) Ces informations sont mentionnées au moins trois fois dans les rapports de ces diverses organisations.

9. <i>Âge</i>	Répartition par âge et par sexe	12
	Répartition par âge et par qualification	9
	Répartition par âge	3
10. <i>Éducation</i>	Répartition par niveau d'éducation	20
11. <i>Salaires</i>	Coût total réel des effectifs	10
	Total des salaires par qualification et par sexe	8
	Salaires individuels moyens	3
12. <i>Origine géographique</i>	Répartition par résidence (nombre et %)	15
13. <i>Description de l'environnement social et de l'entreprise</i>		14
14. <i>Relations avec la communauté locale et les institutions publiques</i>		15
15. <i>Rotation du personnel</i>	Rotation par service	13
16. <i>Sexe</i>	Répartition des effectifs par sexe	11
17. <i>Primes et avantages divers</i>	Primes à la performance	8
18. <i>Mécanismes de communication interne</i>		4
19. <i>Répartition des interventions sociales selon leur nature</i>		3
TOTAL		678

B) Variables financières

Variables	Indicateurs	Fréquence	
1. <i>Investissements en immobilisations - immobilisations</i>	Nouveaux chantiers	7	
	Frais de maintenance capitalisés	7	
	Matériel et outillage	7	
	- <i>encours</i>	Nouveaux chantiers	7
		Frais de maintenance capitalisés	7
		Matériel et outillage	7
2. <i>Valeur des immobilisations</i>	Immobilisations corporelles	6	
	Immobilisations incorporelles	6	
	Encours	6	
3. <i>Production de valeur ajoutée</i>		18	
4. <i>Compte de résultats</i>		15	
5. <i>Répartition des frais de personnel par poste</i>		14	
6. <i>Répartition des dépenses actuelles par type</i>		12	
7. <i>Répartition des investissements financiers par type</i>		11	
8. <i>Répartition de la valeur ajoutée par actionnaire</i>	Valeur et %	13	
9. <i>Répartition des impôts et taxes par type</i>		8	
10. <i>Dépenses pour la santé, la sécurité au travail et l'environnement</i>		7	
11. <i>Montants versés à l'État (loyers, impôts)</i>		6	
12. <i>Ratios de rentabilité</i>	ROE	6	
	ROI	3	
13. <i>Ratios financiers</i>	Ratio d'endettement à cours terme	4	
	Ratio de liquidité	3	
	Ratio de trésorerie	3	
14. <i>Evolution tendancielle des principaux résultats</i>		7	
15. <i>Bilan</i>		5	
16. <i>Composition des capitaux nets employés</i>		3	
17. <i>Capital-risque et évolution tendancielle</i>		3	
18. <i>Profil et répartition des actionnaires par nature</i>		5	
TOTAL		206	

C) Clients

Variables	Indicateurs	Fréquence
Fournisseurs	Chiffre d'affaires fournisseurs (valeur et %)	14
	Fournisseurs (nombre et %)	12
	Consommation (matières premières et sous-traitance)	7
	Commandes	5
	Répartition des coûts des fournitures par nature	5
	Montant moyen des commandes	4
	Montant des crédits collectés et investis	3
	Répartition des allocations de crédit par type de client	3
	Description des clients	3
Satisfaction clients	Canaux de distribution par type de service (%)	15
	Mise en œuvre, réparation et qualité des services fournis	12
	Nombre d'études	12
Service de relations publiques	Nombre de réclamations	6
Informations publiées	Nombre d'exemplaires diffusés du journal d'entreprise	5
Evolution des tarifs des services fournis et évaluation	Prix unitaires	3
TOTAL		109

D) Processus

Variables	Indicateurs	Fréquence
Utilisation des ressources naturelles	Dépenses et investissements par type de ressource	11
	Pertes par type de ressource	10
Services fournis: - Evacuation des eaux usées et purification de l'eau	Nombre de purificateurs	3
	Capacité de l'usine	3
	Polluants	3
	Évolution des tarifs	3
	Évolution des tarifs	3
- eau	Évolution des tarifs	3
Répartition des émissions par nature		8
Normes de qualité	Disponibilité du service et sécurité (premiers soins, nombre de rendez-vous tenus, taux de réponse aux réclamations)	4
	Accessibilité du service	4
	Temps estimé pour la production du service	4
	Gestion des relations contractuelles (correction de factures, inspection des compteurs, vérification de pression)	3
Certificats de qualité (ISO 9000 et ISO 45000)		5
Répartition des ordures par nature		4
Contrôle des conditions d'hygiène		4
TOTAL		72

Annexe C: Informations les plus fréquemment publiées dans les bilans environnementaux italiens (max. 27) (*)

A) Processus

Variables	Indicateurs	Fréquence
1. Indicateurs énergétiques	Émissions particulières	11
	Consommation particulière	11
	Pertes	3
	Coefficient énergétique	3
2. Distribution d'énergie	Extension des canaux de distribution d'énergie	6
	Répartition de la distribution énergétique par type de consommation	6
	Nombre de centrales énergétiques	5
	Énergie totale distribuée	5
	Couverture géographique du réseau de distribution	5
	Nombre de lignes de réception de l'énergie	4
	Consommation liée à la distribution	3
3. Transport énergétique	Taille du réseau de distribution (km)	7
	Localisation géographique du réseau	5
	Nombre de lignes de distribution	5
	Transport moyen	4
	Utilisation du réseau de distribution	4
	Capacité maximale de transport	3
4. Systèmes de contrôle de la pollution	Types de polluants décelés	9
	Nombre de paramètres analysés	6
	Nombre de contrôles	6
	Moyens de contrôle	5
5. Consommation	Consommation totale	19
	Consommation par industrie et par pays	3
6. Rejets dans l'environnement (pertes) et déchets	Total des rejets dans l'environnement (pertes) et déchets	15
	Émissions par industrie et par pays	3
7. Certification de la santé au travail (décret 626/94 sur la santé au travail)		9
8. Produits et services		9
9. Réglementation EMAS		6
10. Description de processus		7
11. Utilisation des ressources		8
12. Certificat de qualité (ISO 9000)		5
13. Superficie de la centrale		4
14. Centrale principale et surface du bassin		3
TOTAL		207

(*) Ces informations ont été mentionnées au moins trois fois dans les bilans publiés par les différentes organisations.

B) Ressources humaines

Variables	Indicateurs	Fréquence
1. <i>Sécurité au travail</i>	Indice de fréquence (nombre d'accidents du travail sur le nombre total d'heures de travail)	16
	Indice de gravité (nombre de jours perdus sur le nombre d'heures de travail)	13
	Nombre d'accidents du travail	6
	Jours d'absence au travail	3
	Série d'indices de gravité par usine et pour le groupe	3
2. <i>Formation (sur):</i> <i>- la santé des travailleurs, la sécurité au travail, l'environnement</i> <i>- la sécurité au travail et l'environnement</i>	Nombre d'heures	6
	Nombre de participants	3
	Nombre d'heures	3
	Nombre de participants	3
3. <i>Effectif</i>	Effectif total	6
	Effectif par usine et du groupe	3
4. <i>Information et relations publiques</i> <i>- bulletins d'information et autres publications</i> <i>- projets avec des instituts et organismes de recherche</i>	Nombre d'exemplaires	5
		3
5. <i>Santé des employés</i>	Nombre d'examen et bilans médicaux	3
6. <i>Protection des œuvres d'art</i>		3
TOTAL		82

C) Respect de l'environnement

Variables	Indicateurs	Fréquence
1. <i>Protection de l'environnement:</i> <i>- ordures</i>	Répartition des ordures par secteur et par pays	15
	Répartition de la production, du recyclage et de l'élimination des ordures par catégorie (par industrie, par pays, en Europe et en Italie)	5
	Production totale d'ordures	4
	Usines de traitement de certaines ordures	3
	Production, recyclage et élimination des ordures par nature (par secteur, par pays, en Europe et en Italie)	3
2. <i>Énoncé de principes concernant l'environnement</i>		26
3. <i>Laboratoires d'essai et de recherche</i>		5
TOTAL		61

D) Technologie

Variables	Indicateurs	Fréquence
<i>Sources énergétiques</i>	Capacité de production des centrales/stations	11
	Nombre de centrales/stations	10
	Puissance des centrales/stations	7
	Localisation des centrales/stations	6
	Répartition des centrales/stations par type d'énergie	6
	Taille des centrales/stations (km, m ² , m ³)	6
	Consommation par source d'énergie	4
	Frais d'entretien	3
TOTAL		53

E) Variables financières

Variables	Indicateurs	Fréquence
1. <i>Dépenses pour l'environnement</i>	Coûts actuels (par domaine d'intervention)	9
	Biens d'équipement	8
	Total	5
2. <i>Dépenses pour la santé et la sécurité au travail</i>	Coûts actuels	5
	Biens d'équipement	5
	Total	4
3. <i>Principales données financières</i>		5
TOTAL		41

F) Audit et informations complémentaires

Variables	Indicateurs	Fréquence
1. <i>Glossaire</i>		20
2. <i>Audit du bilan environnemental:</i> <i>- rapport de l'auditeur</i> <i>- principes de vérification:</i> <i>• caractère complet, compréhensible et fiable</i>		10
		9
TOTAL		39

12. Liste des participants

ALASOINI Tuomo	Työministeriö [ministère du travail] Helsinki, Finlande
AVENDAÑO MARTINEZ Francisco	CEOE – Confederación Española de Organizaciones Empresariales Madrid, Espagne
BOUMIS Evangelos	Titan Cement Company s.a. Athènes, Grèce
BUKH Per Nikolaj	University of Aarhus, School of Econ. and Manag. Aarhus, Danemark
COSTA Luis	CGTP, Gabinete de Estudos Lisbonne, Portugal
DIMOULAS Costas	Labour Institute of GSEE Athènes, Grèce
DRAKE Keith	University of Manchester Manchester, Royaume-Uni
FALLENKAMP Bernt	Danish Confederation of Trade Union Copenhagen, Danemark
FERNANDEZ Luis Miguel	Confederación Sindical de CC.OO Secretario de Formación y Cultura Madrid, Espagne
FREDERIKSEN Jens V.	KPMG C. Jespersen Frederiksberg, Danemark
FRULEUX Dominique	SYNDEX Paris, France
GUERRERO Isabelle	Université de la Méditerranée Faculté des Sciences économiques Marseille, France
HANSEN Gitte	Danish Ministry of Business and Industry Copenhagen, Danemark
JOHANSON Ulf	Stockholm University – School of business Suède

KOCK Alain	Conseil de l'éducation et de la formation de la Communauté française de Belgique Bruxelles, Belgique
KOHLER Alexander	Commission européenne Bruxelles, Belgique
LØVDAL Helge	Confederation of Norwegian Business and Industry Oslo, Norvège
MARTIN Jean Michel	CFDT – Confédération française démocratique du travail Paris, France
McHUGH Mick	Irish Congress of Trade Unions Dublin, Irlande
MILLER Riel	OCDE-SGE/AU Paris, France
VAROUFAKIS Georges	Hellenic Organisation for Standardisation Athènes, Grèce
ZAMBON Stefano	Università di Padova e Ferrara Département de sciences économiques Padoue, Italie

CEDEFOP

BJØRNÅVOLD Jens
 FRIES GUGGENHEIM Éric
 HALVORSEN Helge
 MAURAGE Marie-Jeanne
 STAVROU Stavros
 TISSOT Philippe
 VAN RENS Johan
 WESTPHALEN Sven-Åge
 ADAMS Michael

Cedefop (Centre européen pour le développement de la formation professionnelle)

AGORA VI

Bilan du capital humain en entreprise —

Est-il possible de dresser un bilan du capital humain et, si oui, pourquoi et comment?

Thessalonique 24-25 juin 1999.

Luxembourg: Office des publications officielles des Communautés européennes

2002 – VI, 142 p. – 21 x 29,7 cm

(Cedefop Panorama series ; 19 – ISSN 1562-6180)

ISBN 92-896-0119-1

N° cat.: TI-42-02-771-FR-C

Gratuit – 5125 FR –

Le recensement du capital humain dans les entreprises (24-25 juin 1999)

L'Agora VI a été l'occasion de débats âpres mais fructueux, notamment entre les partisans de l'option «comptable» et ceux de l'option «gestion des ressources humaines». Cette Agora n'a pas abouti à un consensus clair, mais a néanmoins révélé que le point de vue comptable, qui centre son analyse sur la mesure du retour sur investissement en capital humain – ce qui n'est pas sans intérêt –, cédait le pas aux conceptions plus politiques centrant leur analyse sur les moyens de décrire le capital humain dans les entreprises et d'en dresser un état, afin d'en maintenir et d'en accroître la qualité.

AGORA VI Bilan du capital humain en entreprise

Est-il possible de dresser un bilan
du capital humain et,
si oui, pourquoi et comment?

Thessalonique 24-25 juin 1999

PANORAMA



Centre européen pour le
développement de la formation professionnelle

Europe 123, GR-570 01 Thessaloniki (Pylea)
Adresse postale: PO Box 22427, GR-551 02 Thessaloniki
Tel. (30) 310 490 111, Fax (30) 310 490 020
E-mail: info@cedefop.eu.int
Page d'accueil: www.cedefop.eu.int
Site web interactif: www.trainingvillage.gr

Gratuit – Disponible sur demande adressée au Cedefop

5125 FR



OFFICE DES PUBLICATIONS OFFICIELLES
DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENES
L-2985 Luxembourg

ISBN 92-896-0119-1



9 789289 601191