

MPRA

Munich Personal RePEc Archive

Audits and management control separability to control organization identity.

Adrien Bonache and M. Bessour

CREGOR-Université Montpellier II, ENS-CACHAN

22. January 2009

Online at <http://mpa.ub.uni-muenchen.de/12959/>

MPRA Paper No. 12959, posted 23. January 2009 18:50 UTC

SEPARABILITE DES AUDITS ET DU CONTRÔLE DE GESTION EN VUE DE CONTRÔLER L'IDENTITE ORGANISATIONNELLE.

Résumé. But. La finalité de cet article est de montrer que les audits ne sont pas substituables mais complémentaires au contrôle de gestion. **Conception de l'étude.** Nous ressortons d'une revue de littérature et de quelques cas célèbres un ensemble de propositions et tentons de donner du crédit à notre principale proposition par une étude de cas exploratoire : une insuffisance de l'audit interne seul pour contrôler une organisation. Le cas étudié (Total) et les trois personnes interrogées, dans le cadre d'entretiens semi-directifs, furent sélectionnés par rapport à leur pertinence. **Résultat.** Il semblerait possible d'inférer une insuffisance du seul audit pour placer l'organisation sous contrôle.

Mots-clefs: contrôle de gestion, audits internes, audits externes, contrôle organisationnel, économie de l'environnement.

Abstract. Objective. The aim of this article is to show that the audits aren't perfect substitute but additional of management control. **Study design.** We make out from a literature review and well-known cases some propositions and we search to give credit to our principal proposition with one exploratory case study: the internal audit insufficiency to control alone the organization. The case studied (Total) and the three respondents were chosen relatively to their relevance for our research questions. **Results.** It could be possible to infer internal audit insufficiency to put alone the organization under control.

Keywords: management control, internal audit, external audit, internal control, environmental economics.

Le 29 mai 2007, la cour des comptes a rendu son verdict concernant la certification du compte général de l'Etat : « la Cour ne peut certifier sans réserve qu'au regard des règles et principes comptables qui lui sont applicables, le compte général de l'Etat, dans tous ses aspects significatifs, soit régulier, sincère et donne une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'Etat au 31 décembre 2006. Mais compte tenu à la fois des travaux déjà réalisés par l'administration pour établir le premier compte général de l'Etat sans avoir bénéficié d'une période transitoire, des informations détaillées contenues dans ce document et des engagements pris pour lever à court ou moyen terme les incertitudes et réduire les limitations et les désaccords qui subsistent, la Cour formule sur le compte général de l'Etat arrêté au 31 décembre 2006 une certification assortie de 13 réserves substantielles »¹.

La Loi Organique relative à la Loi de Finance -LOLF-, en s'appliquant pleinement le 1er janvier 2006, a modernisé la présentation des comptes publics et les a faits certifier par cette institution supérieure de contrôle. La LOLF n'a pas seulement pour but d'imposer l'audit des comptes publics et d'améliorer leur présentation... mais elle permet d'allouer au mieux le budget de l'Etat en appliquant les principes de la comptabilité analytique, du contrôle de gestion en général, aux administrations publiques.

Comme l'a souligné le rapport de la cour des comptes, il est particulièrement difficile

¹ Source: www.ccomptes.fr

de passer d'une comptabilité de caisse à une comptabilité d'engagements pour les administrations centrales. En effet, La LOLF, votée le 1er août 2001, permet la diffusion du contrôle de gestion dans les administrations publiques:

« -La gestion par la performance justifie la création d'outils de pilotage et de compte-rendu, permettant aux gestionnaires de disposer d'informations nouvelles pour être en mesure d'assumer leurs missions (détail des dépenses, indicateurs de gestion, tableaux de bord, etc). Ceci est renforcé par l'autonomie plus grande des gestionnaires de programmes et de budgets opérationnels de programme, et la mise en place d'un dialogue de gestion entre les différents niveaux de l'administration.

-La budgétisation ne se fera plus en fonction des services votés et des mesures nouvelles, mais par la justification au premier euro. Dès lors, il est indispensable pour les administrations d'être en mesure de connaître, détailler et justifier l'ensemble de leurs coûts.

-La LOLF prévoit que les ministères se dotent d'une comptabilité d'analyse des coûts des actions et crée de nouvelles obligations d'information du Parlement. Elle ne doit pas être confondue avec une comptabilité analytique. Elle est plus spécialement destinée à compléter l'information du Parlement sur les moyens budgétaires affectés à la réalisation des actions prévues au sein des programmes. Elle permet également de mesurer la performance des administrations »²

Le contrôle de gestion et l'audit sont donc deux piliers de la réforme impulsée par la LOLF. Il convient de comprendre comment l'audit et le contrôle de gestion se complètent pour rendre plus performante nos administrations, car la finalité de la LOLF est l'efficacité et l'efficacités. De surcroît, on peut se demander si l'audit externe de la cour des comptes est suffisant et nécessaire: ne faut-il pas le compléter par un audit interne de chaque ministère permettant de vérifier avant la fin de l'exercice l'implémentation de la LOLF? Face aux remarques que l'on trouve dans le rapport: oublis de la comptabilisation des armes nucléaires, des bases militaires situées outre-mer ... dans le compte général du ministère de la défense, par exemple, ne doit-on pas mettre en œuvre un contrôle de gestion dans chaque ministère afin de valoriser avec exactitude l'intégralité des actifs et passifs de l'Etat?

Aussi, il est intéressant, aujourd'hui, d'étudier en pratique le lien entre audit(s) et contrôle de gestion.

Mais l'interaction entre le contrôle de gestion et l'audit, soulève aussi des intérêts méthodologiques. En effet, on peut se demander dans un premier temps par quels outils de gestion doit-on réaliser le contrôle de gestion et l'audit des organisations? Par ailleurs, compte tenu de l'ancrage pratique de cette interaction que l'on vient de mettre en avant, on peut se demander si les administrations et autres organisations publiques sont contrôlables et « auditables » avec les mêmes instruments que les organisations privées? Concernant la méthodologie de recherche, on pourrait se demander s'il faut utiliser des questionnaires directifs, « semi-directifs » ou des questions ouvertes pour approcher le terrain et trouver les « bons » outils -ou du moins « satisfaisants », rationalité limitée oblige- de contrôle de gestion et d'audits dans les différents types d'organisations, la bonne méthode étant souvent contingente. Par ailleurs, on pourrait se demander si une posture positiviste serait plus

² source: site du MINistère de l'Economie et des Finance-MINEFI.

appropriée qu'une posture constructiviste pour établir une théorie des interactions entre le contrôle de gestion et audit(s).

Enfin, compte tenu du vide théorique que l'on constate dans de nombreuses publications sur le contrôle de gestion et audit(s), on pourrait se demander sur quelle(s) théorie(s) doit-on s'appuyer pour étudier ces deux champs et leurs interactions? En effet, bien souvent comme le souligne Yves DUPUY (2007), les publications se bornent à souligner l'inadaptation de l'approche cybernétique et de la théorie du contrôle optimal à retranscrire les pratiques de contrôle de gestion alors que ces cadres théoriques semblent permettre de mieux appréhender la réalité que beaucoup de discours « à la mode ». De même, en matière d'audit(s), les chercheurs se contentent trop souvent d'une critique de la théorie de l'agence et appellent donc bien souvent à compléter ce cadre d'une « théorie de la connaissance commune » (Jacques RENARD, 2006) qui implique « collaboration et concertation entre tous les acteurs pour faire face aux situations nouvelles et imprévues et définir de nouvelles règles »...le paradoxe est que cette théorie n'est pas « connaissance commune »³ puisque peu de papiers s'y réfèrent. Par ailleurs, un éclaircissement conceptuel serait nécessaire concernant les notions d'audit et de contrôle de gestion puisque le contrôle de gestion semble traverser une crise (AMINTAS, 1999) et la notion d'audit est tellement « à la mode » que l'on en vient à l'utiliser pour tout et n'importe quoi: « un plombier ne vient plus réparer les robinets mais faire un audit de la plomberie » (RENARD, 2006)

Henri BOUQUIN, dans un papier de recherche intitulé *Herméneutiques du contrôle*, souligne la différence entre le contrôle de gestion, qui a pour buts la vérification (sens français) et la maîtrise (sens anglo-saxon), et l'audit qui n'a qu'une finalité de vérification de la conformité des pratiques au regard des règlements.

Mais, ce faisant, il cantonne l'Audit à un *audit de conformité* alors qu'il existe un *audit d'efficacité* –vérification de la capacité des règlements à accroître la performance de l'organisation. Ce sont les deux volets constituant l'audit interne. Il faut souligner que l'audit externe se différencie de l'interne par sa mission qui est de vérifier la conformité, la régularité et la sincérité des comptes et autres documents légaux.

Donc, pour le contrôle de gestion et l'audit interne, il semble que l'objectif est le contrôle de l'organisation par elle-même. Mais, le contrôle organisationnel étant dual : vérification et maîtrise, il semble que la substituabilité du contrôle de gestion et de l'audit interne n'est qu'apparente. Puisqu'il faut deux politiques pour atteindre ces deux objectifs (TINBERGEN, 1952) : vérification et maîtrise.

De plus, le contrôle de gestion avec sa finalité de développement de la performance, semble en conflit avec l'audit externe, qui a avant tout une finalité de légitimité organisationnelle. Par exemple, une valorisation au « premier entré, premier sorti » des stocks permet de mieux retranscrire la réalité économique –*the substance*- mais le droit français interdisant cette pratique, l'auditeur externe ne peut certifier la légalité et la conformité –*the form*-. Mais en adoptant une vision moins « *court-termiste* », on peut admettre qu'à long terme la performance passe par la légitimité. Or, la légitimité passe par la mise en conformité au regard des standards des auditeurs externes.

³ En microéconomie on dit qu'une information est « connaissance commune » quand tout agent « sait que l'autre sait qu'il sait que lui sait... ». Or, cette fameuse théorie de la connaissance commune n'est citée que par trois papiers en langue française.

Aussi, pour analyser l'évolution du lien entre contrôle de gestion et audits, nous retenons parmi bien des problématiques la suivante: Le contrôle de gestion concurrencé par l'Audit ne risque-t-il pas de perdre de son indépendance et à terme de disparaître ? On aurait pu retenir la problématique inverse compte tenu de l'intrusion de la LOLF qui implante le contrôle de gestion dans une sphère où auparavant seule semblait importer le respect des règles.

L'étude de la séparabilité du contrôle de gestion et des audits fera apparaître dans un premier temps la perte d'autonomie sur le terrain du contrôle de gestion vis-à-vis de l'audit externe dans la mission de rendre des comptes (1.1.) avant de voir qu'en matière de contrôle organisationnel interne le contrôle de gestion et l'audit ne peuvent faire l'un sans l'autre pour ce faire compte tenu de la complexification des organisations modernes (1.2.). Puis, dans un second temps, nous présenterons les arguments théoriques qui semblent attester de la supériorité de l'audit interne sur le contrôle de gestion dans cette dernière finalité interne (2.1.) avant de montrer l'incapacité du contrôle de gestion à faire face aux demandes de toutes les parties prenantes faute de savoir donner des informations sociétales (2.2.). Enfin, dans une troisième partie nous présenterons une étude de cas exploratoire permettant sur un cas unique présenté et justifié (3.1) d'appuyer nos propositions présentées dans les parties précédentes en matière d'audit interne (3.2.). En conclusion, nous présenterons une piste à explorer pour relever le défi, pour le contrôle de gestion, que représente le fait de fournir des informations à toutes les parties prenantes.

1. LA REMISE EN QUESTION DE L'INDEPENDANCE DES DISCIPLINES ET METIERS.

Le contrôle de gestion doit de plus en plus satisfaire des demandes de légitimité pour rendre l'organisation viable à l'heure où, nous l'avons dit, les normes IAS/IFRS tendent à faire de la légitimité une légitimité purement économique et performante. Parallèlement, l'audit interne comme le contrôle de gestion ne semblent plus aptes, individuellement, à contrôler des organisations de plus en plus complexe, de sorte que les deux domaines dépendent l'un de l'autre pour accomplir un contrôle organisationnel satisfaisant.

1.1. Une paradoxale convergence d'objectifs entre le contrôle de gestion et l'audit externe?

Premièrement, il convient de noter que la recherche de la performance ne suffit pas à s'assurer de la pérennité et donc de la performance « inter-temporelle » de l'organisation. Ce résultat de la condition nécessaire d'une légitimité pour la survie de l'organisation fut mis en avant par ROWAN et MEYER (1977). Selon eux, une organisation doit s'assurer de sa légitimité en étant conforme à l'image que le public a d'une bonne organisation, d'un secteur donné. Par exemple, pour les opérateurs de renseignements téléphoniques de type 118 XXX il ne s'agit pas d'avoir un service irréprochable mais juste de donner l'image que le public attend d'un opérateur téléphonique: être bien classé dans les enquêtes de l'ARCEP -Autorité de

Régulation des Communications électroniques et des Postes. Aussi, 118218 (du NUMERO) vante depuis novembre 2006 sa position de premier en qualité de service pour montrer au public que son service est de qualité ce qui est essentiel dans un tel secteur. Obtenir cette place de premier par une agence d'audit externe semble fondamental pour avoir une légitimité auprès du public, car même si l'on a une qualité de service effective supérieure mais que celle-ci n'est pas reconnue par une autorité externe, alors la performance pourrait ne pas être pour autant légitimée. Cela pourrait alors diminuer la notoriété spontanée et donc les parts de marché à venir et *in fine* la performance de l'organisation.

Aussi, le contrôle de gestion ne devrait pas faire passer l'objectif de performance, qui est trop souvent le sien, en premier et pourrait s'orienter vers la recherche de la performance sous contrainte de satisfaction d'une contrainte de légitimité minimale pour survivre.

Parallèlement à cette nécessaire légitimité pour la pérennité de l'organisation qui tendrait à faire converger les deux métiers, on note un processus d'harmonisation des normes internationales en comptabilité. Cette harmonisation a tendance à faire passer la *substance, id est* la réalité économique, avant la *form*, que l'on peut traduire comme « obligations légales ». Cette tendance de fond va rapprocher les finalités de l'audit externe financier de celles du contrôle de gestion. Aussi, par exemple, au lieu d'enregistrer seulement les passifs et charges probables, les entreprises pourront enregistrer les gains éventuels. Aussi, les entreprises pétrolières comme la Shell ont pu maquiller leurs documents légaux en appliquant l'IAS 37 tout en restant dans les bornes fixées et « certifiables » par les auditeurs externes.

En faisant sauter le principe de prudence, commun à de nombreux référentiels comptables nationaux: Belge, Allemand, Français..., les normes internationales ont mis fin à la divergence de buts entre contrôle de gestion et audit financier externe. Aussi, il est plus facile d'être légitime en poursuivant des objectifs de performance économique.

Finalement, il semblerait que dans une perspective internationale et dynamique, le contrôle de gestion et l'audit externe soient en train de perdre de leur autonomie. On peut voir le même problème se profiler en matière de contrôle organisationnel interne où il semble que le contrôle de gestion et l'audit interne sont nécessairement en synergie pour accomplir cette mission.

1.2. Un levier suffit-il à contrôler en interne l'organisation?

Comme nous l'avons souligné en introduction de notre papier, le contrôle n'est pas unique. Cette notion recouvre deux objectifs: la vérification et la maîtrise. Or, une version « économique » et simplifiée du principe de la variété requise a été mise en avant par Jan TINBERGEN (1952). Selon cet auteur, pour atteindre N objectifs économiques, il faudrait au moins N politiques économiques. D'où l'audit et le contrôle de gestion individuellement ne semblent ne pas pouvoir simultanément vérifier et maîtriser l'organisation.

Ou du moins, ils ne pourraient vérifier et maîtriser seuls l'organisation que si la variété des états de l'audit interne (ou du contrôle de gestion) N1 (resp. N2) est au moins égale à la somme des variétés d'états des différents sous systèmes que représentent l'organisation M.

On pourrait montrer (tester?) que l'audit ne suffit pas avec l'exemple d'administrations publiques qui ne reposent que sur des règles formelles et sur le contrôle du respect de ces

processus dictés par un règlement. Les exemples que l'on a vus l'année dernière dans le secteur bancaire son particulièrement révélateur de cette insuffisance des règles. La « mission Green » menée par l'inspection générale de la Société Générale sur l'affaire Kerviel, publié en mai 2008, estime que « les contrôles prévus ont dans l'ensemble été effectués et menés conformément aux procédures mais n'ont pas permis d'identifier la fraude avant le 18 janvier 2008. En revanche, des contrôles qui auraient permis d'identifier la fraude manquaient ».

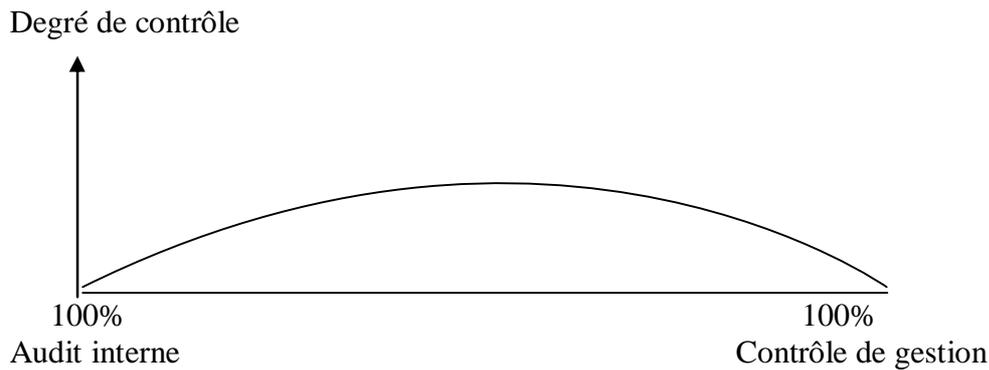
On retiendra du principe de la variété requise et de cette affaire Kerviel que, face à la complexification croissante des sous systèmes techniques, sociaux et économiques qui composent nos organisations et à l'interconnexion des organisations suite à une financiarisation et mondialisation accrues, l'audit interne et les règlements intérieurs (aussi précis soient-ils) ne peuvent seuls avoir la variété requise pour contrôler toutes les organisations.

Il se pourrait alors que le contrôle de gestion puisse compléter l'audit interne pour placer l'organisation sous contrôle.

Mais le contrôle de gestion n'est, lui aussi, pas suffisant pour ce faire. En effet, selon AMINTAS (1999) le contrôle de gestion doit faire face à un défi, celui de la complexification croissante des organisations imputable à une mouvance de leur frontière -organisation en réseau, prise de participation et financiarisation obligent- et à une modification permanente des processus internes de production. Le contrôle de gestion a cherché à accroître sa variété requise par le développement de suivi des coûts informatisés ce qui a permis de définir des inducteurs de coûts très nombreux. Mais, la mise en place de puces RFID dans tous les composants coûte très cher, alors que l'objet du suivi des coûts et justement de les réduire Par ailleurs, que dire des capteurs permettant de mesurer combien de temps les opérateurs passent sur chaque pièce: est-ce bien éthique de mesurer au centième de seconde le temps effectivement passé à un poste par un agent alors que l'organisation repose sur la confiance?

De plus, au delà des problèmes de coûts et d'éthique posés par la mise en place d'un suivi informatisé, chez IBM à Montpellier dans les années 1990, lors de la mise en place de tels systèmes informatisés de calcul des coûts, le nombre de données obtenues étaient trop importantes. Importantes, au point que les capacités « *computationnelles* » des microprocesseurs étaient saturées et donc on ne pouvait plus transformer les données en information. De plus, si l'on arrivait en réduisant la finesse des données à transformer ces données en informations, finalement elles n'étaient intelligibles que par quelques personnes se déclarant expertes alors que l'objet d'un système de contrôle et de diffuser une information intelligible par tous pour que l'on puisse contrôler l'organisation.

Aussi, il convient de dépasser cette impasse du contrôle de gestion informatisé en le simplifiant et en le complétant par des règles de procédés plus facilement « auditable » et contrôlable. Pour conclusion de cette partie nous vous proposons une esquisse de formalisation, dans laquelle on peut voir que pour contrôler les organisations modernes on doit jouer sur les deux leviers que sont le contrôle de gestion et l'audit interne afin d'assurer une maîtrise et une vérification satisfaisantes.



Ce schéma pas n'a pas vocation à expliquer la réalité mais juste de donner une représentation mettant en avant comme la courbe de Laffer que trop de contrôle de gestion ou d'audits tue le contrôle organisationnel. Il faut donc chercher par essai et erreur le point convenable. Ce point convenable évoluant puisque les parties prenantes de l'entreprise changent leur fonction objectif et leurs comportements en intégrant les actions de la direction dans leur calcul. Un exemple simple est celui du jeune trader de la Société Générale qui a compris les procédures de contrôle de l'entreprise et a vraisemblablement su les contourner. La recherche de ce bon équilibre entre audits et contrôle de gestion doit se faire au jour le jour et l'on doit apparemment, comme nous l'enseignent les scandales financiers, modifier fréquemment les règles et les outils de contrôle interne.

Somme toute, le contrôle de gestion semble subir une crise plus profonde que celle mise en avant par AMINTAS (1999) puisque finalement, il ne peut plus seul accomplir sa mission puisque son métier ne jouit plus de l'indépendance dont il bénéficiait au temps de l'apogée du contrôle de gestion au milieu du XX^{ème} siècle. Dans cette « société de l'audit » (POWER, 2005), où l'audit semble partout, le contrôle de gestion ne risque-t-il pas de disparaître pour laisser la place au tout audit et « auditable » ? Ce sera l'objet de notre seconde partie.

2. LE CONTRÔLE DE L'IDENTITE ORGANISATIONNELLE EST-IL REDUCTIBLE AUX SEULS AUDITS?

Que ce soit pour contrôler en interne l'organisation et maintenir une certaine identité souhaitable, où le contrôle de gestion est victime du succès de l'audit interne qui vise même à auditer les services de contrôle de gestion, ou bien pour le contrôle externe et rendre des comptes aux parties prenantes, le contrôle de gestion ne semble plus être à même de maîtriser, vérifier et rendre des comptes.

2.1. L'audit interne, un substitut au contrôle de gestion?

La finalité de l'audit est aussi de contrôler: contrôler la conformité des comportements avec les normes de comportements fixés, contrôler que ces normes et règlements internes sont bien ceux permettant une performance des plus satisfaisantes... Aussi, il semblerait que l'audit par sa finalité de contrôle interne permet d'atteindre des objectifs visés. La différence est qu'au lieu de contrôler *ex post* le résultat du processus organisationnel, comme semble le faire le

contrôle de gestion, l'audit contrôle le processus lui même. Aussi, avec l'audit interne, la politique d'implémentation est moins discrétionnaire, puisqu'on ne laisse pas aux membres de l'organisation la liberté des moyens. Pour reprendre la typologie de MINTZBERG(1982), avec l'audit interne, on passe d'une « standardisation des résultats » à une « standardisation des procédés ». Par exemple, chez ALDI, au lieu de s'assurer une fois la livraison effectuée de la température de la palette de surgelés comme on le faisait avant la mise en place d'une standardisation des procédés au début de cette décennie ; on s'assure que le camion frigorifique peut rentrer dans l'entrepôt de stockage de chaque magasin -car l'été c'est surtout lors du déchargement en plein air que la cabine du camion se réchauffe- et les procédés de déchargement sont tels que la cabine ne perd pas plus de 5°C.

D'où, il semble que l'audit interne permet de contrôler l'organisation aussi bien que le contrôle de gestion. Mais, cette conclusion ne permet pas d'assurer que l'audit est un substitut au contrôle de gestion. Pour ce faire, il faudrait que l'audit interne soit une boîte à outils au moins aussi performante que le contrôle de gestion.

C'est justement du côté de la science économique qu'il faut se pencher pour démontrer que les règles valent mieux que la discrétion. Par discrétion, on entend toute politique visant à s'adapter aux changements courants pour atteindre un objectif donné. Le contrôle de gestion est une politique organisationnelle discrétionnaire, car il fixe les résultats à atteindre et les agents doivent obtenir ce niveau de performance en utilisant, à leur discrétion, des moyens à disposition. KYDLAND et PRESCOTT (1977) montrent que le problème d'une politique discrétionnaire est qu'elle est soumise à l'incohérence temporelle. Dans le champ des organisations, par exemple, il est rationnel de mettre en place des politiques (coûteuses) visant à réduire le taux d'absentéisme...mais les acteurs, sachant que le contrôleur de gestion est plus généreux pour les divisions où le taux d'absentéisme est élevé, sont incités à ne pas venir pour faire grimper le taux d'absentéisme et, *in fine*, le budget d'implication. Aussi, ce qui est rationnel *ex ante* ne l'est pas forcément *ex post*. Aussi, il convient de fixer comme règle que le taux d'absentéisme ne sera pas endigué/diminué via un « fonds de re-motivation ». Aussi, le taux d'absentéisme se stabilisera et cela reviendra, probablement, moins cher à l'entreprise.

Ce résultat de KYDLAND et PRESCOTT corrobore le fait que la fixation de règles de fonctionnement du processus organisationnel et le contrôle de sa mise en œuvre est préférable à une liberté d'implémentation des objectifs. Aussi, le contrôle de gestion -basé sur la théorie du contrôle optimal- semble mis à mal par ce résultat, montrant l'incohérence des politiques discrétionnaires. Mais, l'audit interne est-il toujours préférable au contrôle de gestion?

Il semblerait donc que l'audit interne est un substitut plus performant au contrôle de gestion. Mais, si ce substitut a pour finalité de contrôler l'organisation, il faudrait que ce système de substitution ait une variété suffisante pour pouvoir contrôler le système organisationnel. Car comme l'a mis en avant ASHBY, un système A ne peut prétendre contrôler un système B que s'il a au moins une variété aussi élevée.

Au-delà de ces questions, le contrôle de gestion ne semble plus apte à rendre des comptes à tous ceux qui en demandent à l'organisation. On pourrait alors se demander quelle piste doit-on explorer pour préserver le métier de contrôleur de gestion, la discipline et donc faire face à la concurrence avec l'audit externe.

2.2. Interrogation sur la séparabilité de la «Substance» et de la «Forme».

Comme nous l'avons déjà mis en avant, le contrôle de gestion semble surtout avoir pour finalité externe de rendre compte au mieux de la réalité économique afin que les décideurs puissent prendre des décisions satisfaisantes pour accroître la performance économique de l'organisation. En effet, le coût complet, par exemple, avait pour finalité de montrer la rentabilité respective des produits. Aussi, la firme pouvait voir quels étaient les produits les plus rentables et ceux déficitaires pour mettre en œuvre une politique de restructuration ou revoir sa politique de prix.

Mais, les méthodes d'évaluation en contrôle de gestion ne sont pas toutes reconnues comme donnant une image conforme aux principes comptables légaux. En effet, il serait facile pour une firme de modifier l'imputation des coûts indirects, voir de s'abstenir d'imputer aux produits certains coûts indirects, pour vendre à perte tout en montrant une comptabilité analytique où les produits dégagent une marge commerciale positive. Or, légalement, la vente à perte étant interdite, lors d'un audit externe, il se pourrait que cette imputation frauduleuse soit « montrée du doigt » et sanctionnée.

De plus, il semble que l'audit externe ne vise plus seulement à certifier les comptes mais dépasse cette posture purement financière avec le développement ces dernières années d'audits sociaux et environnementaux qui visent à faire des classements entre les organisations en fonction de leurs politiques envers les parties prenantes externes. Alors que le contrôle de gestion se préoccupe traditionnellement de la mesure de la performance économique (méthodes du seuil de rentabilité, coût complet, ABC/ABM...) voire de sa répartition (analyse de la valeur, méthode du surplus de productivité globale), il semble que l'audit externe tend à mieux s'adapter aux demandes paradoxales des parties prenantes (BRUNSSON, 1989). En effet, la loi NRE en rendant obligatoire la publication de rapports sociaux et environnementaux a permis aux agences de notations sociétales de développer leurs audits. Cette information permet, par exemple, aux investisseurs socialement responsables de faire des placements en favorisant les entreprises éthiques.

Le problème essentiel pour le contrôle de gestion est la « monétisation » des « externalités » produites pour pouvoir s'approcher de cette demande des parties prenantes externes. Sûrement que le contrôle de gestion aurait à gagner à s'enrichir de travaux fait en économie de l'environnement pour donner une évaluation monétaire des « externalités » dont sont à l'origine les activités de l'organisation. Les méthodes ne manquent pas pour ce faire en la matière: méthode des coûts de transport, méthode des prix hédonistes, méthode d'évaluation des dépenses de protections... Par exemple, on pourrait pour mesurer la performance d'une chambre de commerce et de l'industrie -CCI- et donc sa contribution à la mission d'intérêt général mettre en place un recensement de la provenance des usagers et leur nombre de venues à la CCI et le manque à gagner associé temps passé à venir et rester à la CCI. Aussi, on obtiendrait une valorisation de l' « externalité » positive dégagée par cette administration et on pourrait suivre l'évolution de la performance via cette mesure basée sur la méthode des coûts de transport.

Finalement, le contrôle de gestion, en étant trop quantitatif (malgré les mouvements des tableaux de bord prospectifs soutenables ou non) et à destination des parties prenantes

internes (CLARKSON, 1995), semble entrer en conflit avec l'audit externe qui a pour objectif de satisfaire avant tout le besoin d'information des parties prenantes externes et des obligations légales. Mais, les évolutions actuelles font que le contrôle de gestion doit trouver des méthodes pour satisfaire une demande plus diversifiée d'information.

Nous allons maintenant tenter de donner du crédit à quelques unes de nos propositions en s'appuyant sur une étude de cas.

3. ENSEIGNEMENTS D'UNE ETUDE DE CAS EXPLORATOIRE.

Dans un premier temps, nous allons décrire notre échantillon et justifier notre méthodologie. Puis, nous analyserons nos entretiens au regard de la littérature présentée et des propositions formulées dans la partie 1 et 2.

3.1. Terrains et cadre méthodologique.

3.1.1. Description de l'échantillon.

Nous avons choisi d'étudier l'audit interne au sein de la multinationale Total, (Total SA est le quatrième major pétrolier à l'échelle mondiale, derrière Exxon Mobil, Shell et BP (British Petroleum)). C'est la première entreprise française et la première capitalisation boursière de la place parisienne. Vu l'importance de cette activité et sa complexité dans ce type d'organisation, caractérisée par la gestion des unités disparates géographiquement et exerçant dans des contextes géographiques et politico-institutionnels différents, il nous a semblé que ce cas est particulièrement intéressant pour retenir quelques entretiens d'audités qui ont une position pertinente et à même de faire ressortir des analyses et des points de vues éclairés sur l'audit interne et externe.

Aussi, dans une logique de mondialisation des activités, les services d'audit interne sont largement sollicités pour répondre aux exigences nouvelles de Sarbanes Oxley et de la loi de sécurité financière.

Pour le choix de la population interviewée, nous avons insisté à rencontrer des responsables des filiales de Total et qui ont exercé simultanément au siège et dans les filiales, ce choix se justifie par leur expérience et leur statut qui nous permet d'avoir une importante source d'information.

Ainsi, notre échantillon se compose des filiales suivantes :

Filiale Total au Pays Bas, entretien de 48 minutes avec Monsieur C responsable SAP de la filiale.

Filiale Total au Venezuela, entretien d'une 1h15 avec Monsieur A directeur de la filiale

Filiale Total en Indonésie, entretien de 1h10 avec Monsieur F responsable IS de la filiale

Notre guide d'entretien semi-directif est composé de 19 questions, mais nous n'avons retenu que 8 questions que nous considérons comme pertinentes pour notre analyse et pour donner du crédit à nos propositions définies en partie I et II.

3.1.2. Justification de notre méthodologie.

Le choix de ne retenir qu'une entreprise pourrait être contestable en soi. Mais, notre but n'est pas d'obtenir une réplique de notre cas pour élaborer formuler des conclusions explicatives. Il s'agit simplement de donner des éléments permettant d'appuyer les propositions formulées au dessus.

De plus, comme le souligne Siggelkow (2007) les études de cas ont leurs spécificités et il propose pour étayer son propos d'imaginer un exemple adapté de Ramachandran (1998) : « Vous ramenez un cochon dans mon salon et me dites que celui-ci peut parler. Je dis, 'Vraiment? Montrez-moi.' Vous claquez des doigts et le cochon commence à parler. Je dis, 'Wow, vous devriez écrire un papier à ce sujet.' Vous écrivez votre compte rendu de cas et envoyez celui-ci à un journal. Que dirons les relecteurs ? Répondrons-ils en déclarant 'intéressant, mais c'est seulement un cochon. Montrez moi d'autres cas et ensuite je pourrais vous croire?' Je pense que nous nous entendrons pour dire qu'il s'agit d'une réponse stupide. Un seul cas peut être un exemple très puissant » (Siggelkow, 2007, p.20).⁴

Donc, pour s'assurer de la puissance de notre cas nous avons non pas sélectionné de manière aléatoire la société que nous avons étudiée mais nous l'avons sélectionné compte tenu de sa taille et de sa complexité (société internationale, avec des sites dispersées géographiquement, ayant leurs particularités...), de l'importance de la place de l'audit dans cette société et le fait que cette société touche à des problématiques larges (risques environnementaux, financiers, politico-institutionnels...) et parce qu'elle a du appliquer depuis peu les normes internationales IAS-IFRS et celles en vigueur aux USA ayant changé depuis la loi Sarbanes Oxley.

Par ailleurs, les répondants n'ont pas été choisis de manière aléatoire parce qu'il fallait des acteurs clefs dans l'organisation ayant à la fois une idée du fonctionnement de l'audit interne, du fonctionnement de l'audit externe chez Total. Le fait de ne retenir que ce type d'audités rendait nécessairement leur nombre faible, mais nous préférons cela au fait d'agrandir inutilement l'échantillon en interrogeant des acteurs moins pertinents, puisque connaissant moins les problèmes rencontrés dans l'application de l'audit. Un responsable donne une information complète car il centralise tout ce qui ressort de l'interaction entre auditeurs et audités et il n'a pas une vue parcellaire de l'application de l'audit et des retours suite à un audit. Les responsables sont, de plus, au centre du processus de validation des recommandations.

Nous pensons tout comme Siggelkow (2007) que certains cas rares sont éclairants et permettent aux chercheurs de proposer des formalisations pertinentes également dans des situations plus répandues. Ils peuvent comme dans les sciences de la vie être des points d'appui scientifiques solides.

Cependant, cette méthodologie ne permet pas d'expliquer ou de valider nos propositions, il ne s'agit que d'un cas exploratoire visant à valider quelques propositions formulées au regard de la littérature décrites en partie I et II. Sûrement qu'une étude plus complète du cas Total permettrait de faire ressortir une explication plus fine et donc plus convainquante. De ce cas et d'autres cas (nécessaire pour une réplique « littérale » et « théorique », Yin, 2003, p. 32-33) nous pourrions alors faire une inférence de second ordre

⁴ You cart a pig into my living room and tell me that it can talk. I say, "Oh really? Show me." You snap with your fingers and the pig starts talking. I say, "Wow, you should write a paper about this." You write up your case report and send it to a journal. What will the reviewers say? Will the reviewers respond with "Interesting, but that's just one pig. Show me a few more and then I might believe you"? I think we would agree that that would be a silly response. A single case can be a very powerful example. (Traduction des auteurs).

permettant une généralisation théorique de nos conclusions. Par ailleurs, nous tenons à souligner que nous avons aussi fait passer deux entretiens à l'extérieur de Total dans les cabinets KPMG et Ernst & Young, cependant pour préserver une unité d'analyse, nous n'avons retenu que les propos tenus par les acteurs principaux et pertinents de la société Total. Remarquons que les propos de l'expert comptable de chez KPMG et du collaborateur commissaire aux comptes de chez Ernst&Young allaient dans le même sens que ceux des acteurs de chez Total. (Pour consulter la base des données contacter les auteurs).

Une fois ces quelques détails fournis concernant notre terrain et notre méthodologie, nous pouvons analyser nos entretiens pour appuyer nos sous-jacents théoriques.

3.2. Thèmes retenus de l'entretiens et analyses des réponses: les limites de l'audit.

Pour rendre notre propos plus clair nous avons dans un premier temps fourni une description des thèmes de l'entretien, ce qui permettra de mieux comprendre le travail d'analyse des réponses pour notre lecteur. Nous avons choisi par soucis de transparence de donner les réponses et notre matériel de recherche dans cet article de recherche. Cela permet en donnant un aperçu de notre base de données d'améliorer la validité et la fiabilité de notre analyse puisque le lecteur peut ne lire que les questions et les réponses pour voir s'il trouve une validation partielle de nos propositions. Ce mécanisme de transparence est conseillé pour maintenir la chaîne de preuve, tout comme la construction d'une base de données, par Yin (2003). Cela permettra aussi au lecteur de voir quelles sont les réponses qui convergent et donc de voir là où la triangulation est possible.

3.2.1. Les thèmes retenus de l'entretien et leur description :

Thème	Description
Evaluation de la fréquence des missions suite à des problèmes par rapport aux missions spontanées	Cette question nous permet de noter le caractère occasionnel des missions, à l'inverse du caractère permanent du contrôle de gestion
Qualification de la relation avec les auditeurs internes	Cette question permet de connaître quel genre de relation ont les auditeurs internes avec les audités
Prise en compte des spécificités de la filiale dans une mission d'audit interne	Mesurer la collaboration auditeur audité, pour la prise en compte de toutes les dimensions des problèmes traités.
Appréciation de la démarche sur la validation des recommandations contenues dans le rapport d'audit par les responsables des services	Cette phase est très importante dans une mission d'audit elle permet aux différents responsables de se mettre d'accord sur la faisabilité des recommandations.
Les auditeurs procèdent à la résolution des problèmes qu'ils détectent en collaboration avec les audités ou avec les responsables des services avant de faire recours à la direction générale	Cette question permet de vérifier le rôle de l'audit interne, et le rôle de la direction générale dans une mission d'audit interne
Les auditeurs internes font monter les problèmes et difficultés à la direction générale que quand ils ne leurs trouvent pas des solutions au niveau des services	Le degré de collaboration avec les cadres des différents services pour la résolution des problèmes
L'audit comme fonction qui aide à comprendre et résoudre les problèmes du service, améliorer le fonctionnement du service, respecter les directives de la direction, contrôler la conformité des pratiques à un référentiel préétabli qui ne tient pas compte la réalité du fonctionnement du service, ou autre	Le classement des priorités de l'audit selon les audités, et aussi l'écart entre les attentes des audités et l'apport de la mission d'audit.
les principales difficultés de l'audit interne	Les limites de l'audit et son insuffisance lui seul comme moyen de contrôle.

3.2.2. Questions, réponses et analyses eu égard à nos propositions.

L'analyse se fait à partir d'un compte rendu général qui contient toutes les idées importantes et répétés par nos interviewés.

Evaluation de la fréquence des missions suite à des problèmes par rapport aux missions spontanées

Notre question : « Comment évaluez-vous la fréquence des missions à la suite d'un problème, par rapport aux missions spontanées? »

Réponse de monsieur A: « Les audits sont programmés, sauf problème énorme, du début de l'année jusqu'à la fin. Cette programmation se fait au début de l'année. Il y a aussi une programmation en cas d'urgence.

Exemple : le support SAP, on sait que nous avons un problème, ce n'était pas urgent. Il y avait un audit parce qu'ils savaient qu'il ne marche pas, c'est pour pointer le doigt sur les raisons pour lesquelles il ne marche pas.»

Réponse de monsieur C: « Pour les missions spontanées, pas trop souvent correcte. Généralement il y a des missions quand il y a un enjeu derrière. »

Réponse de monsieur F: « Ce ne sont pas des missions à la suite d'un ou des problèmes, mais ce sont des missions suite à des évolutions et sur comment on doit les gérer.»

On peut voir le caractère limité de l'audit dans cette réponse. L'audit est limité dans le temps car il n'est utilisé que lorsqu'il y a un problème ou/et un enjeu. Ainsi, il semble possible de dire que l'audit ne prévient pas les problèmes mais ne fait que mener une enquête pour en trouver l'origine ex post.

Qualification de la relation avec les auditeurs internes

Notre question : «D'après votre expérience comment qualifiez vous votre relation avec les auditeurs internes ? »

Réponse de monsieur A: « Une relation que je qualifie de bonne, mais pas toujours. L'auditeur doit être raisonnable, poli et doit connaître les différentes procédures du service audité, sans oublier le respect professionnel.

Réponse de monsieur C: « Une bonne relation pour les deux fois, que j'ai reçu des auditeurs. »

Réponse de monsieur F: « Très bonne, vue les points précédemment évoqués, avec l'auditeur interne, on peut discuter, développer des analyses profondes pour résoudre les problèmes du service. »

On voit que l'auditeur « doit être raisonnable » ce qui pourrait signifier qu'il ne peut pas tout se permettre. Sa capacité d'action semble conditionnée à sa connaissance des différentes procédures du service audité.

Prise en compte des spécificités de la filiale dans une mission d'audit interne

Notre question : « Vous n'avez pas l'impression parfois que les auditeurs essaient de recopier des expériences réussies dans d'autres filiales, en oubliant les spécificités de la votre ? »

Réponse de monsieur A: « Pas trop, nous avons l'avantage que nos auditeurs passent dans différents services et pour différents genres de mission. Leur expérience leur permettent d'intégrer les spécificités locales de la filiale en considération.»

Réponse de monsieur C: « Ça peut arriver, quand il y a des réponses qui ont été apportées à ce sujet. Mais en cas de différend, l'audité doit convaincre l'auditeur que la situation exige certaines remarques, et qu'il faut tenir en compte certains éléments spécifiques à la filiale. »

Réponse de monsieur F: « Parfois oui. Ça ne me dérange pas dans la mesure où ce sont des expériences qui ont prouvé leur réussite dans d'autres filiales, mais à condition qu'ils respectent les spécificités de notre filiale.»

On pourrait tirer de ces réponses que l'auditeur doit aussi rester « raisonnable » comme il a été

signifié à la question au dessus par monsieur A puisque monsieur C souligne que des remarques peuvent être faite pour tenir compte des spécificités. On peut donc se demander si l'auditeur bénéficie bien d'une indépendance dans son travail d'enquête.

Une condition est l'expérience pour pouvoir appliquer les solution les mieux adaptés aux spécificités locales. L'auditeur semble donc contraint par les spécificités locales mais aussi par son expérience du terrain.

Appréciation de la démarche sur la validation des recommandations contenues dans le rapport d'audit par les responsables des services

Notre question : « Quelle est votre appréciation de la démarche sur la validation des recommandations contenues dans le rapport d'audit par les responsables des services ? »

Réponse de monsieur A: « Notre réponse en tant qu'audité est défensive, nous sommes amené à discuter avec les auditeurs pour réduire la portée des recommandations. »

Réponse de monsieur C: « C'est une démarche indispensable, il y a certaines de nos remarques qui ont été pris en considération, comme il y a d'autres qui ont été négligées. Quand il y a des problèmes particuliers avec les auditeurs, on en discute avec le leur chef de mission.»

Réponse de monsieur F: « Dans le rapport d'audit, il y a toujours des points à améliorer ou bien une bonne appréciation. A la suite d'un rapport, on peut être parfois frustré, mais je suis pour cette démarche, et il peut y avoir des recommandations qui ne sont pas trop applicables, il y a des recommandations ; d'après mon expérience ; qui ont été refusé par la filiale. Le rapport d'audit interne donne une vue externe sur l'interne de la filiale, on en doit prendre que ce qui est bon. Les recommandations sont classées selon leur degré de criticité. Quand vous êtes audité, il faut savoir que toute la hiérarchie est auditée aussi. Toute la ligne hiérarchique est concerné quand il y'a un audit qui vient.»

On retrouve là aussi des problèmes d'applicabilité des conclusions de l'audit. Problèmes soulevés par le fait que les recommandations peuvent:

- être jugé inacceptable politiquement ou frustrante,
- être inapplicable techniquement.

On retrouve là aussi l'importance de l'expérience dans la formulation des recommandations, dans leur négociation pour s'assurer de leur acceptabilité et de leur applicabilité. Le caractère négocié des recommandations finales peut sembler surprenant puisque l'auditeur se doit d'être indépendant.

Les auditeurs procèdent à la résolution des problèmes qu'ils détectent en collaboration avec l'audité ou avec les responsables des services avant de faire recours à la direction générale

Notre question : « Est-ce que les auditeurs procèdent à la résolution des problèmes qu'ils détectent en collaboration avec vous ou avec les responsables des services avant de faire recours à la direction générale »

Réponse de monsieur A: « Les auditeurs ne participent en aucun cas à la résolution des problèmes, ils ne font qu'établir un constat.»

Réponse de monsieur C: « Non ce n'est pas leur travail, je ne sais pas est ce qu'ils reviennent pour poursuivre l'exécution des recommandations ou non. Ça marche rarement s'il n'y a pas adhésion, l'efficacité ne sera pas évidente il faut qu'ils changent la personne.»

Réponse de monsieur F: « Non, ils peuvent donner des pistes mais ils ne participent pas à la

résolution des problèmes, c'est pas leur rôle. le rôle de l'auditeur c'est établir un constat, c'est à l'entité opérationnelle de résoudre le problème lié à ses activités.»

On voit là encore une limite temporelle de l'audit puisqu'il ne suit pas l'application des recommandations car « ce n'est pas son travail ». Finalement, cela contraint son efficacité à l'adhésion des audités à ses conclusions. Ce qui pousse à rendre acceptable et applicable; d'où l'importance de la négociation ou de l'expérience. Mais cela pose problème puisqu'on pourrait se demander si ça ne remet pas en cause son efficacité en cas de problème majeur que les acteurs du terrain refusent de voir et d'entendre.

Les auditeurs internes font monter les problèmes et difficultés à la direction générale que quand ils ne leurs trouvent pas des solutions au niveau des services

Notre question : « Est-ce que vous pensez que les auditeurs internes font monter les problèmes et difficultés à la direction générale que quand ils ne leurs trouvent pas des solutions au niveau des services ' collaboration limitée avec des cadres pour la résolution des problèmes notamment' ?»

Réponse de monsieur A: «Oui, d'une manière générale c'est ce qu'ils font.

Ils procèdent de la façon suivante, ils constatent tout problème trouvé, ils donnent des recommandations par étoile. Trois étoiles signifient qu'il faut agir en toute urgence, un problème de contrôle ou autre chose importante. La direction doit s'assurer que le problème est résolu, et d'une manière urgente.

Quand il s'agit de deux étoiles, la filiale doit donner un délai, pour résoudre le problème.

Et quant il ne s'agit que d'une étoile, il s'agit d'un problème léger. »

Réponse de monsieur C: « Il y a une liste de diffusion, qui met au courant toutes les personnes concernées par l'audit. Après la réunion de validation, le directeur informatique et tous les employés sont au courant des problèmes relevés par l'audit.»

Réponse de monsieur F: « Non, tout le temps. C'est pas leur travail de résoudre les problèmes, néanmoins, ils participent de loin à résoudre les problèmes des services.»

Le caractère négocié de l'apport de l'audit se confirme encore une fois, au contraire du contrôle de gestion qui a un apport calculé.

L'audit selon cet exemple implique une certaine tension entre rigueur et applicabilité :

Rigueur : il faut tout voir et mettre tous les problèmes en avant (urgent, à résoudre dans un certain délai, léger) et les classer.

Applicabilité : il faut que les conditions de travail et les moyens dont dispose la filiale permettent d'appliquer les recommandations de l'audit.

On pourrait se demander si la négociation ne permet pas de jouer sur le classement des priorités et donc d'éviter le contrôle, la maîtrise d'un problème urgent. Par ailleurs, le classement pourrait faire croire qu'un petit écart, un problème léger ne peut avoir de grandes conséquences ce qui est parfois contesté dans des industries à risques.

Utilité de l'audit

Notre question : « Considérez-vous l'audit comme fonction qui vous aide à comprendre et résoudre les problèmes du service, améliorer le fonctionnement du service, respecter les directives de la direction, contrôler la conformité des pratiques à un référentiel préétabli qui ne tient pas compte la réalité du fonctionnement du service, ou autres? »

Réponse de monsieur A: « L'audit interne s'intéresse au premier ordre du contrôle interne, l'audit établit des constats sans aider à résoudre les problèmes du service, l'audit aussi assure le respect des directives de la direction, le fait qu'il s'attache à un référentiel ne réduit pas sa portée. Il aide à améliorer le fonctionnement des services.»

Réponse de monsieur C: « Premièrement : je n'attends pas l'audit pour résoudre les problèmes de service

Deuxièmement : la mission est très courte pour permettre l'amélioration du fonctionnement du service

Troisièmement : oui l'audit est un moyen de contrôler la conformité des pratiques à un référentiel préétabli

Quatrièmement : je suis d'accord que le référentiel ne tient pas compte de réalité du fonctionnement du service.

Personnellement ce que j'attends d'un audit c'est pouvoir remonter le problème pour lequel je n'ai pas le levier d'action et pour lequel j'ai l'impression de ne pas être entendu par les gens qui ont les manettes»

Réponse de monsieur F: « 2, 3 et 4 oui ;

1, non, comprendre peut être oui, mais pas résoudre.

Contrôler la conformité des pratiques à un référentiel, oui, parce qu'il tient compte de la spécificité de la fonction»

Une des faiblesses de l'audit interne est sa rigidité (l'audit contrôle la conformité à un référentiel préétabli qui ne tient pas nécessairement en compte la réalité du fonctionnement de la filiale).

Aussi, son caractère limité dans le temps se confirme dans cette dernière question puisque monsieur C admet que « sa mission est très courte ».

L'audit interne veille avant tout à l'application des directives de la direction, il est loin de l'objectif du contrôle interne qui est la maîtrise de l'activité, puisqu'il ne fait que révéler un problème et fixer des recommandations d'amélioration. Or pour qu'un contrôle *feedback* ait lieu il faudrait une boucle permettant de s'assurer de la mise en œuvre des recommandations et un suivi pour s'assurer plus tard de l'application.

Un commentaire est intéressant mais n'est pas trianguler dans le reste des entretiens est l'usage de l'audit lorsque l'on n'a pas de levier d'action pour se faire entendre. Cela montrerait si ça venait à être confirmé que l'audit est bien un complément d'autre mécanisme de contrôle. Mais, il semble manipulé par les acteurs pour se faire entendre par leur hiérarchie.

Les principales difficultés de l'audit interne

Notre question : « quelles sont selon vous les principales difficultés de l'audit interne ? »

Réponse de monsieur A: « Les auditeurs deviennent des policiers, pas tout à fait là pour aider à résoudre les problèmes, ils deviennent des théoriciens, ils recommandent sans avoir la responsabilité de mettre en œuvre les recommandations. Ils ont tendance à s'éloigner de la gestion de la réalité. Ils sont protégés.»

Réponse de monsieur C: « 1. les gens qui connaissent moins notre contexte, ce n'est pas facile pour eux 2. Je ne suis pas sûr que leur lettre de mission soit suffisamment précise.»

Réponse de monsieur F: « 1 : un auditeur doit bien connaître le contexte et le métier dans lequel il fait son audit, 2 : l'auditeur interne doit faire la part des choses entre le référentiel bien établi et le fonctionnement réel du service. L'auditeur doit voir la réalité de ce qui

s'applique sur le terrain, 3 : l'auditeur doit faire ressortir dans son rapport les éléments qui sont réellement significatifs pour la filiale.»

Parmi les limites liées à la fonction d'audit :

- L'auditeur n'a pas la responsabilité de mettre en application ses recommandations.
- Le contenu du rapport d'audit ne coïncide pas nécessairement avec les attentes de la filiale
- Certains auditeurs à force d'être loin de la pratique deviennent des purs théoriciens

Une fois de plus, on voit que leur position et les attentes envers eux semblent parfois être contradictoires puisqu'on leur demande de se référer à un référentiel mais aussi de s'adapter à des terrains divers. L'adaptation passe par la connaissance du terrain, mais cette connaissance du terrain ne peut être qu'éphémère puisqu'ils doivent cependant rester indépendants.

Finalement, ces quelques entretiens et l'analyse que nous en avons fait ont permis de faire ressortir particulièrement un point appuyant une proposition selon laquelle l'audit interne n'est pas suffisant pour contrôler une organisation.

CONCLUSION :

Somme toute, après avoir vu, dans un premier temps, la perte d'indépendance du contrôle de gestion en tant que métier et finalement comme discipline et objet de recherche car mis à mal en pratique par les auditeurs, nous avons vu dans un second temps que le contrôle de gestion risquait de disparaître s'il n'arrivait pas à se « reformer » pour rendre des comptes à toutes les parties prenantes et à jeter des outils qui semblent en théorie moins efficaces que ceux de l'audit interne pour vérifier et maintenir sous contrôle l'organisation.

Enfin, nous avons aussi mis en avant au travers d'une étude de cas le caractère limité de l'audit dans sa mission de contrôle de l'organisation ce qui pourrait constituer une première pierre pour une théorie de la non séparabilité de l'audit et du contrôle de gestion en vue de garder le contrôle, la maîtrise d'une organisation.

Ainsi, nous pouvons apporter qu'une esquisse de réponse à notre problématique dans l'état de notre réflexion. En effet, il apparaît que le contrôle de gestion est toujours nécessaire pour garder la maîtrise et vérifier le bon déroulement des processus de l'organisation et qu'il doit s'aider de l'audit interne pour relever le défi que représente la complexification croissante des organisations modernes. Un second constat que nous pouvons poser est que, l'audit externe n'est pas forcément un frein à l'objectif de performance économique que s'est fixé, à l'origine, le contrôle de gestion. On pourrait même soutenir que l'audit externe invite le contrôle de gestion à se « reformer » pour faire face aux demandes divergentes et paradoxales formulées par toutes les parties prenantes à l'organisation. Même si, « financiarisation » de l'économie oblige, l'audit externe financier semble dans sa finalité avoir des objectifs plus proches de ceux du contrôle de gestion.

Cette dernière réflexion sur la nécessité de jeter (ou du moins changer) les outils nous amène à la même conclusion que celle de Karl WEICK (1993,1996) dans ces travaux sur les « désastres organisationnels ». En effet, selon WEICK, les chercheurs dans le champ des organisations ont tendance à se comporter fidèlement à la loi de l'outil de KAPLAN (1964). Cette loi énonce que si l'on donne à un enfant un marteau et qu'on lui apprend à s'en servir

alors il va progressivement utiliser ce marteau pour réparer tout ce qu'il trouve...même lorsque cela s'y prête peu.

De même, nous dit WEICK (1996), les chercheurs et les praticiens dans le champs des organisations ont tendance à utiliser les outils qu'ils maîtrisent pour toutes les situations qu'ils analysent...alors que bien souvent ils auraient intérêt à chercher d'autres outils de gestion et d'autres grilles d'analyse pour analyser et gérer une situation.

Nous proposons donc une piste de recherche, que nous avons déjà évoqué dans notre papier (2.2), à savoir l'utilisation des méthodes d'évaluation de l'économie de l'environnement pour mesurer les performances sociales et environnementales en contrôle de gestion. En effet, cette performance étant non monétaire, c'est économiquement parlant une « externalité », on doit alors passer par les méthodologies de l'économie de l'environnement pour la traduire en des termes monétaires, moyennant certaines hypothèses.

Nous tenons enfin à dresser les limites de notre papier. D'une part, on peut reprocher que nous ayons restreint l'audit interne aux seuls audits de conformité et d'efficacité alors que certains auteurs mettent en avant que l'audit interne évolue vers des audits du management et de stratégie. Mais ces évolutions étant contestées, il nous a semblé préférable -par principe de prudence- de ne pas évoquer ce type d'audit interne.

D'autre part, il est vrai que le contrôle de gestion tend depuis bientôt vingt ans à évaluer des performances non quantitatives: contrôle de gestion social avec notamment l'indicateur de la valeur ajoutée sociale -VAS- de MARTORY (2000), les tableaux de bord stratégiques soutenables ou non...Et dans certaines firmes, le contrôle de gestion a cherché à évaluer le capital immatériel. En effet SKANDIA, l'assureur suédois, a mis en œuvre un NAVIGATOR présentant l'évolution de son capital immatériel. Mais, nous avons préféré ne pas mettre en avant ces nouveautés compte tenu de leur faible diffusion dans le monde des organisations.

Enfin, notre étude de cas ne permet pas de dire grand chose sur la supériorité de l'usage combiné du contrôle de gestion et de l'audit, mais permet seulement d'appuyer l'idée d'une insuffisance du seul audit pour s'assurer du contrôle interne des organisations

BIBLIGRAPHIE.

AMINTAS A., in Yves DUPUY (1999), Faire de la recherche en contrôle de gestion, Chapitre 1 : La crise du contrôle de gestion comme crise des savoirs gestionnaires.

ASHBY R.(1956), An introduction to cybernetics.

BRUNSSON N.(1989), The organization of hypocrisy, Chichester, John Wiley and Sons.

CLARKSON M.B.E.(1995), « a stakeholder framework for analysing and evaluating corporate social performance », Academy of Management review, 20(1), pp.92-117.

DUPUY Y. in Yves DUPUY et Pierre-Louis DUBOIS(2007), Connaissances et management, chapitre 3 Contrôlabilité des organisations et principe de la variété requise, ouvrage collectif en hommage à Robert REIX.

KAPLAN A.(1964), The logic of Inquiry, San Francisco: Chandler.

KYDLAND F.E. et PRESCOTT E.C.(1977), Rules rather than discretion: the inconsistency of optimal plans.

MARTORY B.(2000), "La valeur ajoutée sociale, principes d'évaluation", colloque de pesor, juin 2000.

MINTZBERG H.(1982), Structure et dynamique des organisations, Les éditions d'organisation.

POWER M. (2005), La société de l'audit, éd. La découverte.

RAMACHANDRA V.S. (1998), Phantom in the brain, Harper Collins, New York.

- RENARD J. (2006), *Audit interne: théorie et pratique*
- ROWAN B. et MEYER J. W. (1977), "Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony", *American Journal of Sociology*, Vol.83, n°2, pp. 340-363.
- ROWAN B. et MEYER J. W. (1978), The structure of educational organizations, pp.78-109; in MEYER M. W. et al, ed. *environments and organizations*, San Francisco, Jossey-Bass Inc., 1980.
- SIGGLEKOW N. (2007), « Persuasion with Case Studies », *Academy of management journal*, 50(1), pp.20-24.
- TINBERGEN J. (1952), *On the Theory of Economic Policy*.
- WEICK K.E. (1993), "The collapse of sensemaking in organizations; The Mann Gulch Disaster", *Administrative Science Quarterly*; dec 1993; 38, 4; Research Library Core.
- WEICK K.E. (1996), "Drop your tools : An allegory for organizational studies", *Administrative science Quarterly*, June 1996; 41, 2; Research Library Core pp.301-313.
- YIN R.K. (2003), *Case Study Research: Design and Methods*, Sage Publication.