

L'ingénierie d'audit d'activité d'une entreprise : concepts et perspectives

Laurent CAPPELLETTI, Intervenant-Chercheur, ISEOR – Université Lumière Lyon 2

Résumé : Différents articles et études récentes sur l'audit interne d'entreprise soulignent un fort besoin de rénovation méthodologique des processus traditionnels d'audit interne. Deux constats majeurs sont principalement faits. Le premier est une demande d'évolution de l'auditeur vers un éclairage plus global de la performance de l'unité étudiée. Le second insiste sur la nécessité pour l'auditeur d'évoluer vers plus de créativité tout en conservant sa dimension de contrôleur. En réponse à cette problématique, cet article propose d'étudier le concept d'ingénierie d'audit d'activité qui décrit une méthodologie d'audit de l'activité devant permettre à l'auditeur de faire évoluer ses missions vers plus de créativité sans renier sa dimension contrôlante.

Summery : Over the last few years, several studies and articles have called for new activity auditing processes. Two main statements are made : first of all, the internal auditors need a new methodology to shed light more widely on the activity of a unit, like a firm or a department ; the second urges internal auditors to become more creative aligned with their controlling tasks. As regards the issues raised by those statements, this article suggests answers focused on the concept of the activity auditing engineering. This concept describes an audit methodology which could allow internal auditors to work more creatively while carrying their controlling tasks.

Mots clés : Ingénierie, Audit, Activité, Performance, Intelligence socio-économique, Médiation, Eclairage, Contrôle Interne, Diagnostic socio-économique.

Key words : Engineering, Audit, Activity, Performance, Intelligence, Mediation, Internal Control, socio-economic Diagnosis.

Introduction :

Différents articles et études récentes sur l'audit interne d'entreprise soulignent un fort besoin de rénovation méthodologique des processus traditionnels d'audit interne. Par processus d'audit traditionnel, nous entendons un processus essentiellement composé de deux éléments d'évaluation du contrôle interne d'une entreprise et de validation de la qualité de l'information comptable et financière produite par une unité. Ce processus traditionnel est celui pratiqué par la plupart des cabinets d'audit externeⁱ et fonde la méthodologie de nombreux auditeurs internes seniors formés, pour un grand nombre d'entre eux, dans ces cabinets externes. Pourtant, aujourd'hui, la demande pour des audits internes plus innovants, débouchant par exemple sur des actions de changement, est de plus en plus forte. Face à cette demande, les auditeurs internes dotés de leur seule méthodologie traditionnelle sont démunis et ne peuvent y répondre efficacement. Pour y parvenir, nous proposons dans cet article d'étudier le concept d'ingénierie d'audit d'activité. Ce concept est celui d'un processus d'audit rénové construit sur le couplage d'un processus d'audit traditionnel et d'un diagnostic socio-économique. Ce dernier permet à l'auditeur d'éclairer les réserves de potentiel de l'entreprise et d'évoluer vers un rôle de médiateur du changement d'entreprise apportant ainsi une réponse différenciée aux demandes de rénovation exprimées.

I. Les besoins de rénovation des processus d'audit classique

L'enquête conduite en 1997 par l'IFACI permet de préciser plus finement les attentes des utilisateurs d'audit interne.

11. Une demande de processus d'audit interne contrôlants et créatifs

Cette enquête réalisée par le cabinet d'audit Ernst & Young et l'IFACI a été réalisée auprès des départements d'audit de 6000 entreprises (509 en France représentant 15 secteurs d'activité) avec

un taux de retour d'environ 20 % (1200 réponses). Elle dresse quatre constats majeurs inhérents à l'audit interne :

- la demande en missions d'audit interne semble s'élargir vers le conseil en management tout en conservant son orientation " traditionnelle " (évaluation du contrôle interne et qualité des informations financières en particulier) ;
- le manque de méthodologies opératoires des auditeurs freine cette évolution ;
- les missions d'audit interne restent des outils privilégiés des directions générales et des comités d'audit. Cependant les missions d'assistance aux opérationnels (par exemple de reconfiguration de processus ou de benchmarking), tendent à se développer. Sur ces missions, on attend de l'auditeur qu'il collabore davantage avec les audités ;
- le transfert progressif des compétences traditionnelles de l'auditeur interne (évaluation du contrôle interne et qualité de l'information financière) semble se généraliser et se décentraliser vers les opérationnels.

L'enquête souligne l'évolution des attentes des directions générales qui, pour 61 % d'entre elles, souhaitent voir s'intensifier l'effort de l'audit interne sur les missions de conseil et d'audit opérationnel (38 % seulement pour les revues des systèmes d'information de gestion). En France, comme sur le plan international, celles-ci souhaitent un recours plus important aux missions d'audit interne mais cette demande vise des missions allant au-delà des traditionnels domaines de l'audit financier ou de conformité. L'audit interne semble ne plus se limiter à l'évaluation des risques mais s'oriente vers le conseil en management et devient un support des fonctions vitales de l'entreprise. Le développement des missions d'audit opérationnel ne doit cependant pas faire oublier la nécessité d'audits de conformité qui ont permis de garantir le respect des règles de contrôle interne. En effet, si les directions générales privilégient l'évaluation indépendante du système de contrôle interne et de l'efficacité de l'organisation (la contribution de l'audit interne y

ⁱ Nous avons travaillé de 1993 à 1996 dans l'un de ces cabinets, KPMG Audit, en tant qu'auditeur junior puis senior.

est particulièrement appréciée dans les missions de détection et prévention des fraudes ainsi que de reengineering et amélioration des processus), les comités d'audit mettent en avant la qualité de l'information financière dont la validation par l'auditeur doit rester, pour plus de 60 % d'entre eux, la mission première. Cette enquête souligne donc la double attente des managers à l'égard de l'auditeur : faire des recommandations et les mettre en place tout en restant en même temps le garant de la qualité de l'information.

12. Une offre d'audit encore très économique et contrôlante

Malgré ces souhaits de rénovation unanimement exprimés, les changements sont partout timides. Deux raisons principales semblent à l'origine de cette timidité. D'une part, les auditeurs internes manquent de compétences et d'outils pour conduire des processus d'audit plus innovants. L'enquête de l'IFACI indique que les missions traditionnelles d'audit financier restent en effet prépondérantes dans le monde, représentant 37 % des heures d'audit réalisées. Les faiblesses méthodologiques de l'auditeur interne sont, selon cette enquête, à l'origine de cette timidité. Pourtant, la volonté des départements d'audit est de jouer un rôle non seulement préventif mais également prospectif ; la tendance est à la mise en place de programmes d'audit plus souples et mieux adaptés à la réalisation de missions non planifiées, ou à l'extension des travaux d'audit inscrits au plan. C'est d'ailleurs pourquoi, le recrutement des auditeurs internes dans les entreprises évolue vers une recherche d'auditeur-conseil, capable de contrôler mais aussi d'assister les audités dans la mise en œuvre des actions de changement décidées. Pour illustrer ce propos, nous présentons, en **annexe 1.**, le profil recherché par une grande entreprise de l'aéronautique pour occuper ses postes d'auditeurs internes. Dans ce cas, trois compétences principales sont exigées chez l'auditeur pour répondre à cette demande : la maîtrise d'un processus d'audit traditionnel, la maîtrise d'un processus d'évaluation du contrôle interne, la maîtrise d'outils et de méthodes de conseil.

Outre cette faiblesse méthodologique, les usagers d'audit restent encore très attachés aux audits internes traditionnels, très centrés sur l'éclairage de la seule performance économique de la firme. Bien qu'en théorie il soit impossible de réduire l'activité et sa performance à un seul jeu de critères (Marmuse, 1996¹), les gouvernements d'entreprise semblent toujours privilégier l'usage de la performance économique comme unique critère d'appréciation. Aujourd'hui par exemple les théories de la valeur et de la création de richesses économiques connaissent un fort engouement chez les théoriciens (nous citerons en référence " La stratégie de la valeur " de Tom Copeland², un des ouvrages fondateurs des théories de la valeur) et chez les praticiens d'entreprise comme le montrent les nombreux dossiers et enquêtes consacrés depuis maintenant plus de trois ans par certains journaux d'entreprises aux nouvelles méthodes d'évaluation de valeur³.

13. La proposition d'une ingénierie d'audit d'activité pour dépasser les limites des processus d'audit traditionnel

L'hypothèse que nous développons dans cet article est, que pour répondre à la demande de rénovation exposée, les auditeurs internes ne peuvent se satisfaire de la seule méthodologie classique d'audit. Ces processus fondés sur une démarche d'évaluation du contrôle interne et d'une vérification des informations comptables et financières produites par l'unité auditée, ne peuvent répondre à cette demande. L'appréciation économique de la performance d'entreprise n'offre, en effet, qu'une vision partielle et normative de l'activité aux dirigeants d'entreprise. Cette vision, qui reste celle de la maximisation du profit pour les actionnaires, laisse en particulier dans l'ombre les potentialités sociales et stratégiques de la firme. En effet, comme tout système, le système d'information comptable est inséparable d'un modèle de fonctionnement conçu comme représentatif d'un système réel et dont la construction s'inscrit dans un paradigme de référence (Teller, 1998⁴). Les théoriciens de la comptabilité et du contrôle d'entreprise s'accordent à dire que le système d'information comptable fait implicitement référence au paradigme classique de la

firme, celui de la concurrence pure et parfaite et de l'état stationnaire (Teller, 1995⁵). Cela explique que certains auteurs comme Pierre Gensse vont jusqu'à dire que le système d'information comptable nie la gestion comme le paradigme classique, celui de l'équilibre walrasso-parétien, niait l'organisation (Gensse, 1995⁶). Pour ce paradigme en effet, “ reconnaître l'entreprise et l'organisation dans l'univers supposé homogène de la concurrence pure et parfaite où règne l'égalité devant le marché revient à introduire dans l'analyse un corps étranger ” (Perroux, 1981⁷). Inscrit dans des référents classiques et néoclassiques que nous qualifierons d'orthodoxes, le système d'information comptable sous une forme emplois-ressources n'est pas sans rappeler le modèle systémique qui analyse une activité sous la forme d'intrants et d'extrants. Yves Dupuy⁸ relève ainsi “qu'il existe une sorte d'isomorphisme entre le tableau emplois-ressources comptable et le schéma extrants-intrants de la boîte noire ”. C'est qu'en effet, le modèle de représentation systémique sous sa forme intrants-extrants est pertinent pour calculer le résultat économique d'une entreprise (charges moins produits). C'est une information sur ce résultat qui intéresse au premier chef les actionnaires, dont les dividendes dépendront en grande partie de l'ampleur de celui-ci, ainsi que le dirigeant d'entreprise, nommé et révoqué par ses actionnaires. Ce système d'information ne permet pas en revanche, car ce n'est pas son rôle, d'appréhender les gisements de potentiel et laisse dans l'ombre tout un pan de la performance globale d'entreprise : celui de la création de potentiel et des gisements de potentiel non ou mal exploités. L'information comptable, en ne révélant pas des éléments explicatifs de l'activité apparaît ainsi comme un système opaque pour le gestionnaire qui cherchera à agir sur le fonctionnement de son entreprise. Aussi, des auteurs comme Henri Savall (1974-1975⁹) préfèrent parler de “ boîte noire comptabilité ” alors que d'autres relèvent que le système comptable et ses états de synthèse forment un système de représentation de l'entreprise qui suscite actuellement davantage de scepticisme que de confiance (Teller, 1998¹⁰).

Pour accéder à la performance sociale de l'entreprise, il conviendrait donc de bâtir un autre système d'information fondé sur un modèle de fonctionnement différent du modèle de représentation systémique et faisant référence à un paradigme de l'activité humaine autre que le paradigme orthodoxe, issu grosso modo de l'école néo-classique. En d'autres termes, il nous semble que la première étape d'une rénovation d'un processus d'audit consiste à rénover le système de représentation sur lequel il repose, à en changer. C'est pourquoi, nous nous proposons d'étudier le concept d'une ingénierie d'audit d'activité c'est-à-dire d'étudier la conception, la construction et la conduite d'un processus d'audit susceptible d'éclairer la performance d'une unité dans sa diversité sociale et économique.

II. L'étude de la conception et la construction d'un processus d'audit d'activité

Pour mener à bien cette étude, nous allons donc revenir dans un premier temps sur la modélisation de l'activité d'une unité pour chercher un modèle qui compléterait le modèle classique pour concevoir, à partir de cette représentation, un processus d'audit rénové.

21. Le recours au concept d'activité pour modéliser la performance

Pour modéliser la performance d'entreprise et en dépasser la représentation classique, nous proposons d'étudier plus précisément le concept d'activité. L'activité, en effet, permet de modéliser la performance dans sa globalité sociale, économique et organisationnelle. La performance globale de l'organisation peut être vue comme la résultante de ces deux orientations : la création et l'exploitation du potentiel (Marmuse, 1996¹¹). Le potentiel d'une organisation est la réunion des moyens et des compétences qui font l'activité de l'entreprise (Bartoli, 1994¹²). Alors que la création de potentiel relève d'un niveau stratégique dont la concrétisation est à placer dans le futur, l'exploitation du potentiel relève d'un niveau opérationnel. En clair, la création de potentiel contribuera à l'activité et permettra dans le futur d'atteindre des résultats avec un certain

niveau de performance alors que l'exploitation du potentiel contribue à l'activité observée et donne effectivement des résultats dans le présent (Savall et Zardet, 1995¹³).

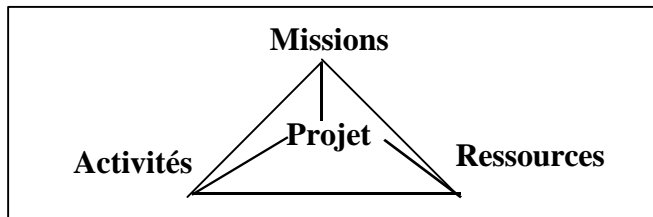
Or la théorie des systèmes considère l'entreprise comme le plus complexe des systèmes. La caractéristique majeure de ce système complexe est d'être doué d'activité (Perroux, 1975¹⁴, Le Moigne, 1990¹⁵). C'est en ce sens qu'une entreprise accomplit des performances, c'est-à-dire accomplit des activités avec un certain niveau de résultats. Parler d'une entreprise, objet actif, implique donc que l'on puisse en apprécier la performance ou l'efficacité. Deux termes semblent fortement qualifier l'activité d'une entreprise : la complexité et l'autonomie (Bucki et Pesqueux, 1995¹⁶). Lié à sa complexité, une organisation active comme l'entreprise est dotée d'un comportement d'autonomie. Sur ce point, Arie de Geus considère qu'une organisation vivante existe principalement pour survivre, se développer et accomplir son potentiel en devenant aussi grosse qu'elle le peut, sa vraie nature étant celle d'une communauté d'êtres humains (de Geus, 1997¹⁷).

Sur la base de cette définition de l'activité qui met en lumière sa complexité et son comportement d'autonomie, il convient alors de s'interroger sur un modèle capable d'appréhender sa performance globale. Dès le milieu des années soixante-dix, des travaux précurseurs s'étaient attachés à clarifier la modélisation de l'activité d'une organisation. Signalons ceux de Perroux (1975¹⁸) à travers le concept d'unité active, ceux de Savall (1977¹⁹) à travers l'étude du contrat d'activité périodiquement négociable et ceux de Savall et Martinet (1979²⁰) à travers le concept de stratégie projective ouverte. Plus récemment Pascal explique que, dans une organisation de niveau entreprise, les activités exercées le sont pour répondre à des finalités (missions) émanant d'un projet collectif (Pascal, 1996²¹). Dans ce contexte, une gestion par les activités ne peut se contenter d'évaluer la productivité des activités uniquement par le rapport entre les ressources consommées et les résultats obtenus. Elle doit aussi chercher à comprendre les causes de

performance et de non performance en s'intéressant à l'ensemble du triptyque missions-activités-ressources et du projet qui les soutend.

Figure 2.

D'après Christophe Pascal, " De la logique du projet à la logique d'activité " in " Projectique, à la recherche du sens perdu ", Economica, 1996, 407 pages. P. 348 à 360.



Pour progresser vers ce changement de modèle de représentation de l'activité, nous proposons de travailler à partir du modèle de l'activité posé par Pascal. Nous allons nous intéresser à ce modèle de l'activité non pas lorsqu'il est stable mais, au contraire, instable pour concevoir un système d'information à base d'activités mesurant les décalages entre les missions, les activités, les ressources et les projets. En effet, la réalisation effective du projet dépendra de la cohérence de ces trois éléments ; le point intéressant porte donc bien sur l'étude des zones de décalages, sur les dysfonctionnements qui menaceront l'effectivité du projet. Il nous semble donc que l'activité devrait fonder un système d'information en posant comme postulat que les dysfonctionnements observés découlent d'une inadéquation entre les missions, les activités et les ressources. Elle fonderait par là même un système d'information bâti à partir des représentations des acteurs et de leur besoin dans une démarche ascendante contrairement à la démarche descendante classique qui impose un système d'information et y fait correspondre les objectifs et le fonctionnement à des représentations inadaptées (Pascal, 1996²²). Cette évolution introduirait une dynamique cognitive en redonnant un rôle fondamental aux interprétants internes à l'entreprise qui participeraient alors à la construction de l'outil d'évaluation (Avadikyan, 1995²³). L'identification permanente des dysfonctionnements par l'écoute des acteurs deviendrait l'axe privilégié d'action de l'évaluation

de la performance sociale par l'écoute attentive des acteurs de l'entreprise (Boéri et Bernard, 1997²⁴).

22. Les réponses apportées par le modèle d'analyse socio-économique

Le modèle d'analyse socio-économique des organisations (Savall, 1975²⁵) et sa méthode de diagnostic (Savall, 1978²⁶, Savall et Zardet, 1987²⁷), fondée sur une étude de l'activité dysfonctionnelle, s'inscrivent dans cette optique de rupture avec les paradigmes et modèles classiques. Le modèle d'analyse socio-économique des entreprises rapproche l'activité d'une organisation à l'équilibration d'une unité active. L'équilibration correspond à la coordination des régulations pour réaliser un objectif individuel ou collectif, ce qui suppose l'existence d'un projet et d'un consensus opératoire (lorsque l'objectif est collectif). La régulation est une action sous l'influence d'une information référée au court terme alors que l'équilibration est un ensemble d'actions coordonnées sous l'influence d'un projet qui appelle, non une information quelconque en retour, suffisante pour qu'il y ait régulation, mais une information transparente du champ des possibles (Savall, 1979²⁸). L'équilibration, à la différence de la régulation n'est donc pas un phénomène mécanique et passif mais un phénomène actif.

Pour apprécier la performance de l'activité ainsi définie, Henri Savall et l'équipe de l'ISEOR ont conçu une méthode de calcul socio-économique. Cette méthode se fonde sur la notion de fonctionnement attendu ou orthofonctionnement qui fait office de norme de référence dans le calcul. La notion d'orthofonctionnement devient alors le référentiel fondamental pour ce calcul. L'entreprise peut être analysée par rapport à cette norme de fonctionnement qui permet de réaliser les objectifs de l'organisation en tenant compte des contraintes sociales. La variable fondamentale de cette analyse devient donc l'activité dysfonctionnelle ou dysfonctionnement (Savall, 1978²⁹). Les indicateurs de dysfonctionnements en tant qu'écart constatés et révélés par les acteurs d'entreprise par rapport au fonctionnement attendu sont des variables de synthèse qui

révèlent un état de l'efficacité sociale de l'organisation. L'un des points intéressants de cette méthode est qu'elle se centre sur la mesure financière des dysfonctionnements obtenue par le calcul socio-économique. L'origine de cette méthode de calcul a justement consisté en une critique de la comptabilité dans sa capacité à dépasser l'état de constat en ne laissant pas transparaître des éléments explicatifs du niveau d'activité économique observée (Savall, 1975³⁰). Par niveau d'activité, il faut entendre le niveau des coûts imputables au complexe structures-comportements. Ce complexe, modèle d'analyse de l'activité d'une entreprise ou d'une organisation vue comme l'interaction de structures et de comportements humains, constitue la théorie explicative des dysfonctionnements (Savall, 1978³¹).

Cette représentation de l'activité sous la forme de l'ambi-système structures-comportements rompt avec le modèle systémique de la régulation à court terme et appelle le modèle cognitif d'activité. L'analyse cognitive d'un processus consistera à prendre en compte l'impression laissée par ce processus (observation du comportement), le système de causes à l'origine de celui-ci (pénétration dans les structures) et l'impact de ses résultats (Ganascia, 1995³²). Dans le cas de l'analyse socio-économique des organisations un tel changement de modèle de représentation a vu fondamentalement sa source dans une inscription dans le paradigme hétérodoxe. Celui-ci se fonde sur une définition de l'entreprise comme un centre de décisions et d'opérations dont la principale caractéristique est de négocier sa contrainte (dotation) budgétaire avec son environnement (Savall, 1979³³). L'entreprise se caractérise alors par une ambiguïté fondamentale : unité relativement autonome et relativement dépendante, obligée de ce fait de discuter et d'obtenir son autonomie soit par la pratique du rapport de force soit par la pratique de la négociation. “ La maximisation du profit stéréotype de base de l'entreprise capitaliste admis à la fois par les théories néoclassiques et marxistes, paradigmes orthodoxes de la théorie économique, est un comportement induit par un comportement plus fondamental qui est la maximisation de

l'autonomie de l'unité. Si l'on admet ce postulat (ou au mieux ce théorème) on découvre une variable fondamentalement commune aux unités de production sous tous les régimes : le comportement d'autonomie ” (Savall, 1979³⁴).

23. Le diagnostic socio-économique : un outil qui éclaire les réserves de potentiel de l'activité

L'un des résultats significatifs de l'ISEOR sur ce thème de recherche réside dans la construction d'un processus pour mesurer économiquement le potentiel ou l'énergie de changement par l'évaluation des coûts performances cachés. Cette évaluation est avant tout une méthode de diagnostic intégrée, sociale et économique de l'entreprise, les coûts cachés étant à la fois un indicateur de l'inefficience totale et de plasticité potentielle du système structures-comportements. Leur évaluation par un diagnostic est une évaluation de l'ordre de grandeur de la marge de manœuvre des acteurs en présence dans l'activité d'entreprise (Savall, 1979³⁵). Les coûts cachés sont la traduction monétaire des activités de régulation des dysfonctionnements. Afin de les apprécier, dans un premier temps qualitativement, les dysfonctionnements élémentaires ont été regroupés en cinq indicateurs composant le module social du diagnostic socio-économique qui figure l'ensemble des causes racines des dysfonctionnements détectés : absentéisme, accidents du travail, rotation du personnel, défauts de qualité, écarts de productivité directe. Les dysfonctionnements révélés par les acteurs s'impactent dans six domaines qui composent le module organisationnel du diagnostic : organisation du travail, condition de travail, gestion du temps, communication-coordination-concertation, formation intégrée, mise en œuvre stratégique. Pour remédier aux dysfonctionnements, l'entreprise met en place des activités de régulation coûteuses en temps et matière ou en produits et services non rendus (non-production). Le coût de l'ensemble des dysfonctionnements est égal à la somme du coût historique des surconsommations de temps et matière et des coûts d'opportunité (manque à gagner dû aux non-productions).

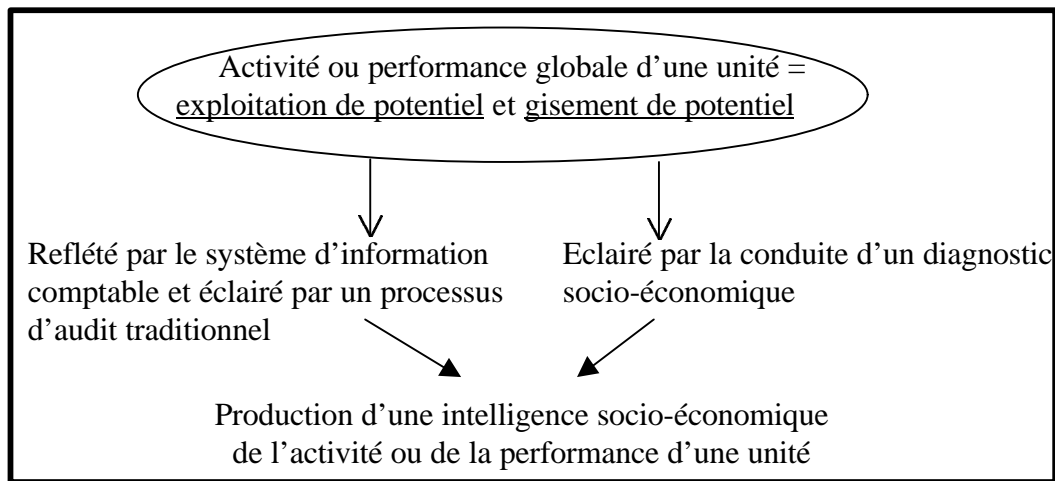
L'ensemble constitue un potentiel d'amélioration de la performance économique globale en partie caché dans le système d'information comptable classique, c'est-à-dire non dénommé, non mesuré et non surveillé. Les coûts cachés s'impactent dans six composants qui forment le module financier du diagnostic (Savall et Zardet, 1992³⁶) : sursalaire, surtemps, surconsommation, non-production, non-crédation de potentiel, risque.

Le déroulement du diagnostic consiste concrètement à écouter les parties prenantes d'une activité pour révéler les dysfonctionnements qui les perturbent. Pour chaque dysfonctionnement exprimé, c'est-à-dire pour chaque écart perçu par les acteurs entre le fonctionnement observé et le fonctionnement souhaité, il convient d'imputer celui-ci dans un des six domaines du module organisationnel, d'en chercher la cause-racine dans un des cinq indicateurs du module social et de chiffrer l'impact économique de la régulation qui prend place dans les six composants de coûts (dans le module financier). Pour illustrer notre propos nous présentons en **annexe 2**. un extrait des résultats économiques d'un diagnostic que nous avons conduit sur un département d'études d'un centre de développement d'une entreprise de mécanique. Le coût des dysfonctionnements touchant ce département s'élevaient à 191 000 FF par personne et par an.

24. La production d'une intelligence socio-économique

Les trois modules composant le diagnostic sont construits par les acteurs et pour les acteurs de l'entreprise, le diagnostiqueur n'étant là que pour les écouter et prendre note de leurs remarques. Le diagnostic socio-économique apparaît comme l'exemple d'un système d'information vivant qui permet, de façon ascendante, de catalyser l'émergence de l'intelligence collective pour l'intérêt de tous. C'est un système ouvert sur l'information (de Rosnay, 1996). En complétant l'intelligence économique produite par un processus traditionnel d'audit, l'intelligence socio-économique créée contribue à éclairer plus largement et plus efficacement la performance d'entreprise par la mise en lumière de ses gisements de potentiel et des causes-racines de non-performance.

Figure 3. : Le couplage d'un processus d'audit traditionnel avec un diagnostic socio-économique (ingénierie d'audit d'activité)



Le praticien disposera alors, non seulement d'une mesure des résultats de l'exploitation de son potentiel, mais aussi d'une mesure économique de ses gisements de potentialité non exploités, partiellement convertibles en performance économique future. Pour définir ce processus d'éclairage global de l'activité entreprise, nous proposons d'utiliser le concept d'ingénierie d'audit d'activité. La production informationnelle de l'ingénierie d'audit d'activité s'apparente à de l'intelligence socio-économique en tant que processus de collecte et traitement d'informations économiques et sociales. Dans ce cas, l'intelligence apparaît comme un ensemble d'actions de recherche, de traitement et de diffusion d'informations utiles aux agents économiques (Bloch, 1996³⁷).

III. De nouvelles perspectives pour l'auditeur interne

L'auditeur d'activité que nous concevons n'est donc pas un consultant qui fait le changement mais bien un auditeur qui prépare le changement futur en tirant toute sa légitimité de la qualité de la base informationnelle qu'il contribue à construire. C'est donc un auditeur qui n'est pas un

consultant mais un médiateurⁱⁱ, c'est-à-dire producteur d'intelligence, qu'introduit le concept d'ingénierie d'audit d'activité et ce en réponse à des attentes bien actuelles.

31. L'exploitation de l'intelligence produite par l'ingénierie d'audit d'activité

Bloch précise cependant qu'un processus d'intelligence ne peut être considéré comme complet qu'à la condition d'une diffusion satisfaisante de l'information collectée et traitée. Pour compléter notre propos, nous allons donc étudier quelques pistes de traitement et de diffusion de l'intelligence produite.

311. L'enrichissement de l'intelligence socio-économique

L'intelligence socio-économique " brute " se présente, comme nous l'avons montré sous la forme d'informations économiques (bilan et compte de résultat fiabilisés), sociales (dysfonctionnements, causes des dysfonctionnements et impacts économiques des dysfonctionnements) et organisationnelles (évaluation du contrôle interne). Dans cet état, l'intelligence socio-économique pourrait être livrée à ses destinataires mais sans garantie d'action. Il est nécessaire pour cela que l'auditeur s'implique plus en avant dans la diffusion des informations en enrichissant l'intelligence socio-économique " brute " produite pour en rendre la diffusion propice à l'action.

Nous proposons pour illustrer notre propos de décrire en exemple la technique d'enrichissement pratiquée par l'ISEOR. Cette technique consiste en deux étapes de hiérarchisation ou pondération des dysfonctionnements recensés puis d'expression par l'auditeur des non-dits de l'entreprise (c'est-à-dire les dysfonctionnements qui n'auraient pas été dévoilés explicitement par les audités mais ressentis par l'auditeur). En premier lieu, en phase terminale de diagnostic socio-économique, nous recommandons de hiérarchiser l'image miroir issue du diagnostic socio-

ⁱⁱ **Médiateur.** C'est selon Bloch, la personne qui, en entreprise, a en charge la conduite du processus d'intelligence économique (in " L'intelligence économique ", op. cit.)

économique. L'auditeur classe simplement les dysfonctionnements selon leur ordre d'importance soit en termes de gains économiques possibles soit en termes plus stratégiques.

Figure 4. La hiérarchisation de l'effet-miroir (extrait)

Source : Cappelletti L., " Diagnostic socio-économique d'un département Etudes d'un centre de production d'une grande entreprise mécanique ", ISEOR, Novembre 1992. 217 pages.

Conditions de travail : Les locaux agencés en bureaux paysagers sont mal adaptés aux activités de réflexion. La dispersion géographique des postes de travail et des membres d'une même équipe perturbe le fonctionnement du service.

Organisation du travail : Les procédures sont trop nombreuses, inadaptées et manquent d'harmonisation ; certains domaines ne sont touchés, paradoxalement, par aucune règle de fonctionnement ce qui oblige, parfois, le personnel à des improvisations gênantes (par exemple pour remplir les spécifications techniques de besoins pour le dimensionnement des armes)

Mise en oeuvre stratégique : Le management stratégique de la direction vers l'encadrement et de l'encadrement vers le personnel est marqué par un manque de proximité, de solidarité et de confiance.

312. Un mode de valorisation de l'opinion de l'auditeur

Dans un deuxième temps, l'auditeur d'activité pourrait accroître la valeur de son travail en émettant son opinion sur ce que les acteurs de l'unité auditée ont bien voulu exprimer. C'est ce que l'on appelle " l'avis d'expert " dans la méthode d'enrichissement de l'ISEOR. Dans cette optique, on considère que la richesse de l'auditeur réside bien sûr dans sa capacité à collecter et traiter l'information avec le plus de fiabilité possible mais aussi qu'elle réside dans son opinion. Cependant, pour valoriser cette opinion, il convient de la formuler aux audités et de la faire valider. En illustration, nous présentons en **annexe 3.**, l'expression du non-dit que nous avons formulée aux audités de cette unité Etude à l'issue de notre diagnostic. Cette expression, libre de toute complaisance vis à vis des acteurs, regroupe les convictions de l'auditeur sur les dysfonctionnements peu ou non exprimés lors des entretiens mais qui ont été captés par une observation ou une interprétation des intervenants. Cette expression, par le choc culturel qu'elle peut provoquer, a pour objet de déclencher chez les audités un passage à l'action déjà préparé par la potentialisation des énergies que suscite la restitution des dysfonctionnements. L'enrichissement

de l'intelligence socio-économique contribue ainsi à faire de l'auditeur un véritable catalyseur du changement.

32. L'auditeur, médiateur du changement

Si la rénovation de l'auditeur d'entreprise passe peut-être par un élargissement de ses compétences vers des activités de conseil, elle peut passer, en premier lieu, par un perfectionnement des fondements mêmes de son métier dont l'opinion est un outil essentiel. On voit comment l'ingénierie d'audit d'activité s'apparente de l'amont vers l'aval à un processus de collecte, traitement et diffusion d'informations pour représenter l'activité d'une entreprise dans ses dimensions sociales et économiques. Muni de l'ingénierie d'audit d'activité, il apparaît que l'auditeur ne changera pas fondamentalement de métier quelle que soit sa spécialité. L'auditeur pourra aller en quelque sorte au bout de son métier et éviter ainsi les sentiments de frustrations qui accompagnent le contrôleur. Il restera un collecteur et un "traiteur" d'informations devant en assurer la fiabilité (Bonner, 1996³⁸), (Bazerman, 1997³⁹). En revanche, il pourra élargir son champ d'actions en collectant et en traitant non des informations tantôt économiques, sociales ou stratégiques selon sa spécialité, mais ces trois types d'informations à la fois. De plus, il trouvera l'opportunité d'accroître ses compétences en implantant dans l'entreprise un système collectif de création et de production d'informations sociales pour devenir un médiateur et un catalyseur d'actions de changement. Il apparaît donc que la rénovation introduite par le concept d'ingénierie d'audit d'activité continue de faire jouer un rôle central à l'auditeur en tant que constructeur et certificateur de la qualité de l'information économique et sociale. Les informations comptables continuent de jouer un rôle prépondérant car elles permettent de refléter la capacité d'une entreprise à créer des richesses économiques et conservent un rôle moteur d'entraînement pour les acteurs internes et externes de l'entreprise (Burlaud, 1995⁴⁰). Mais l'auditeur doit compléter cette maîtrise du fait économique pour accéder à une maîtrise du fait social, par exemple grâce au

diagnostic socio-économique. L'auditeur pourra alors estimer le potentiel de l'organisation qualitativement (dysfonctionnements), quantitativement (fréquence des dysfonctionnements) et financièrement (coûts-performances cachés). Il pourra alors dégager avec les audités des pistes d'accomplissement de ce potentiel, en travaillant sur leurs causes-racines, et en piloter la conversion économique en résultats immédiats, en surveillant le transfert des coûts cachés en performances économiques visibles.

Conclusion

Le concept d'ingénierie d'audit d'activité nous semble apporter des éléments de réponse aux nouvelles problématiques de l'auditeur interne. Muni d'une méthodologie d'audit qui couple un processus d'audit traditionnel avec un diagnostic socio-économique, l'auditeur peut éclairer la performance d'entreprise dans ses dimensions économiques et sociales, actuelles et potentielles. Il peut ainsi continuer de répondre aux demandes de missions essentiellement contrôlantes tout en ayant la possibilité d'évoluer vers un rôle de médiateur du changement. En effet, l'exploitation des informations produites par le diagnostic socio-économique sont autant de leviers d'action pour le changement.

ANNEXES

Annexe 1. :

Source : Profil d'auditeur interne recherché en juin 1998 par un grand groupe parmi les leaders mondiaux sur ses marchés.

(...)Nous recherchons un auditeur senior basé au siège du groupe qui mènera trois types de missions :
vérification de la sécurité du contrôle interne à un niveau général (analyse des systèmes et des procédures, benchmarking entre les filiales ou les divisions,...),
audit opérationnel (mesure d'efficacité de services ou de fonctions,...),
conseil et assistance aux divisions ou filiales du groupe (organisation, analyse de risques,...)
(...) l'intéressé possède au minimum - une expérience de cinq à six saisons d'audit au sein d'un " big six " ou d'un cabinet équivalent où il a mené des missions d'audit légal et comptable mais aussi des missions spéciales ou de conseil – un passage dans un cabinet de conseil ou d'organisation serait un plus. (...).

Annexe 2. :

Source : Cappelletti L., “ Diagnostic socio-économique d'un département Etudes d'un centre de production d'une grande entreprise mécanique ”, ISEOR, Novembre 1992, 217 pages.

(En milliers de francs)	Sursalaires	Surtemps	Surconsommations	Non-productions	Non-crédation de potentiel	Total
Absentéisme	70	(NE) *	NE	622	NE	692
Accidents du travail	4	NE	NE	93	NE	97
Rotation du personnel	106	122	34	221	NE	483
Défauts de qualité	NE	1678	817	346	NE	2841
Ecart de productivité directe	7	5509	NE	851	5000	11367
Total	187	7309	851	2133	5000	15480

SOIT **191 K€** EN MOYENNE PAR PERSONNE ET PAR AN

(* NE : non évalué compte tenu du temps imparti)

Annexe 3. L'expression du non-dit (extrait)

Source : Cappelletti L., “ Diagnostic socio-économique d'un département Etudes d'un centre de production d'une grande entreprise mécanique ”, ISEOR, Novembre 1992, 217 pages.

L'encadrement manque d'énergie et de courage pour prendre les rênes de ses espaces de responsabilités. Ces défaillances sont peut-être dues, d'une part à un manque de compétences aux règles élémentaires du management d'équipe et à une certaine politique de “ laissez faire ” de la part de la direction pendant, semble-t-il, de nombreuses années.

Le personnel du département A10. ne constitue pas une équipe cohérente et homogène mais apparaît plutôt comme une juxtaposition de postes de travail. De même, à un niveau plus général, les deux unités d'activité qui contribuent à l'activité de production A10., l'ordonnancement et la méthode et la production au sens strict, ne communiquent pas alors que leurs activités sont en totale interdépendance.

Bibliographie

¹ Cf Marmuse C., « Politique Générale. Langage, Intelligence, Modèle et Choix Stratégiques », 2^{ème} édition, Economica, 1996. Page 94.

² Cf Copeland T., Koller T., Murrin J., “ La stratégie de la valeur ”, McKinsey, InterEditions, 1991, 435 pages.

³ Cf par exemple les numéros 550 de juin 1997 et 558 d'octobre 1997 du journal l'Expansion ou bien le numéro 5742 du 20 décembre 1997 du Journal des Finances.

⁴ Cf Teller R., “ Confiance et Modèle Comptable ” in coordonné par H. Savall, “ Confiance et Gestion ”, Sciences de Gestion, numéro 8-9 spécial XXème anniversaire, Economie et Société, PUG, 1998. Pages 263 à 276.

⁵ Cf Teller R., “ Essai sur la discontinuité d'exploitation ” in “ Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon ”, Foucher, 1995, 510 pages. P. 495 à 507.

⁶ Cf Gense P., “ L'invention comptable de la réalité : entre la règle et le mythe ” in “ Mélanges en l'honneur du professeur Claude Pérochon ”, op. cit. P. 221 à 231.

⁷ Cf Perroux F., “ L'entreprise, l'équilibre rénové et les coûts cachés ”, préface de Savall H., “ Reconstruire l'entreprise ”, Dunod, 1981, 275 pages.

⁸ Cf Dupuy Y., “ L'approche par les flux comme pédagogie de la modélisation comptable ”, in “ Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon ”, op. cit. P. 213 à 220.

⁹ Cf Savall H., « Enrichir le travail humain », Dunod, 1^{ère} édition 1975, 229 pages ; 4^{ème} édition Economica, 1989.

¹⁰ Ibid.

¹¹ Ibid. Pages 94 à 113.

¹² Cf Bartoli M., “ Diagnostic d'entreprise. L'économique à l'épreuve du social ”, Interédition, 1994, 324 pages. P. 106 à 123.

¹³ Cf Savall H. et Zardet V., “ Ingénierie stratégique du roseau ”, préface de Serge Pasquier, Economica, 517 pages. Pages 9 à 25.

¹⁴ Perroux F., « Unité active et mathématiques modernes : révision de la théorie de l'équilibre économique général », préface de A. Lichnérowicz, Dunod, 1975, 325 pages.

¹⁵ Cf Le Moigne JL., “ La modélisation des systèmes complexes ”, Dunod, 1990, 173 pages. P.73.

¹⁶ Cf Bucki J. et Pesqueux Y., “ Modéliser la complexité : les relations entre information, finalité et modèle de l'organisation ” in “ Modèles comptables et modèles d'organisation ”, actes du 16ème congrès de l'Association Française de Comptabilité, 1995, Volume 1. P. 315 à 334.

¹⁷ Cf de Geus A., “ The Living Company ”, Boston, Harvard Business School Press, 1997, 216 pages.

¹⁸ Cf Perroux F., « Unité active et mathématiques modernes : révision de la théorie de l'équilibre économique général » ; op. cit.

¹⁹ Cf Savall H., Conférence au Collège de France, décembre 1977 publiée sous le titre “ Propos d'étape sur la régulation socio-économique dans l'entreprise par la recherche de compatibilité entre l'efficacité économique et le développement humain ”, in Economie Appliquée, Archives de l'ISMEA, Tome XXXI, n°3-4, 1978.

²⁰ Cf Savall H. et Martinet AC., « Stratégie socio-économique de l'entreprise », Revue Française de Gestion, n°21, mai-juin/juillet-août 1979, pp. 48-58. Et Actes du Colloque sur la stratégie socio-économique co-organisé par l'ISEOR et H.I. Ansof (EIASM), décembre 1979.

²¹ Ibid.

²² Ibid.

²³ Cf Avadikyan A., Lerch CH., Mangano H., Sonntag M., « Appréhension de la performance d'un processus complexe par le biais de l'ABM » in « Modèles comptables et modèles d'organisation », op. cit. P. 682-698.

²⁴ Cf Boéri D. et Bernard ST., « Organisation et Changement », Maxima, 1998, 394 pages. P. 143.

²⁵ Cf Savall H., « Enrichir le travail humain », Dunod, 1^{ère} édition 1975, 229 pages ; 4^{ème} édition Economica, 1989.

²⁶ Cf Savall H., « A la recherche des coûts et des performances cachés de l'entreprise. Pour un diagnostic socio-économique de l'entreprise », Revue Française de Gestion, n°18, novembre-décembre 1978, pp. 96-108.

²⁷ Cf Savall H. et Zardet V., « Maîtriser les coûts et les performances cachées. Le contrat d'activité périodiquement négociable », Economica, 1^{ère} édition 1987, 351 pages ; 3^{ème} édition 1995.

²⁸ Cf Savall H., « Reconstruire l'entreprise. Analyse socio-économique des conditions de travail », préface de Perroux F., Dunod, 1979, 175 pages ; 2^{ème} édition 1981. Page 208.

²⁹ Cf Savall H., « Propos d'étape sur la régulation socio-économique dans l'entreprise par la recherche de compatibilité entre l'efficacité économique et le développement humain », in Economie Appliquée, Archives de l'ISMEA, Tome XXXI, n°3-4, 1978.

³⁰ Cf Savall H., « Enrichir le travail humain », op. cit.

³¹ Ibid.

³² Cf Ganascia JG., « Les sciences cognitives », Dominos Flammarion, 1995, 127 pages. P. 74 à 86.

³³ Savall H., « Reconstruire l'entreprise », op. cit. Page 45.

³⁴ Savall H., « Reconstruire l'entreprise », op. cit. Page 45.

³⁵ Ibid. Page 91.

³⁶ Cf Savall H. et Zardet V. ; « Le nouveau contrôle de gestion. Méthode des coûts-performances cachés », préface de Roger-Louis CAZALET, Président du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables, Editions Comptables Malesherbes, 1992, 399 pages. Pages 39 à 56.

³⁷ Ibid. Page 33.

³⁸ Cf Bonner S., Libby R., Nelson MW., « Using Decision Aids to Improve Auditors' Conditional Probability Judgments », The Accounting Review, Volume 71, N°2, April 1996. Pages 221 à 240.

³⁹ Cf Bazerman MH., Morgan KP. et Loewenstein GF., « The Impossibility of Auditor Independence », Sloan Management Review, Summer 1997, Massachusetts Institute of Technology. Pages 89 à 94.

⁴⁰ Cf Burlaud A., « Plan Comptable et Transfert de Technologie » in « Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon », Fouchet, 1995, 510 pages..