

Les mécanismes d'assimilation d'une mission d'audit interne : le modèle « activation – sélection – rétention » de K.E. Weick à l'épreuve du terrain

David AUTISSIER*
Université de Paris 12

Classification JEL : M410

Correspondance :

ESA – Université Paris XII
Institut de Recherches en Gestion
La Pyramide, 80, avenue du Général de Gaulle
94 000 Créteil
Tél : 01 45 17 66 21 ; Fax : 01 45 17 66 03
Email : : autissier@univ-paris12.fr

Résumé : Cette recherche a mobilisé le modèle Activation – Sélection – Rétention (ASR) de K.E. Weick [1979] pour répondre à la question : comment les audités assimilent-ils les messages d'une mission d'audit interne ? La confrontation du modèle ASR à onze missions d'audit interne, réalisées à Électricité de France, a produit trois schémas d'assimilation des audits et une hypothèse de modèle d'assimilation des messages de gestion.

Mots clés : audit – Weick – assimilation – comportement – recherche qualitative.

Abstract : This paper uses the ESR model (Enaction, Selection, Retention) of K.E. Weick [1979] to address the question : how do managers understand messages contained in internal auditing reports ? The research uses the ESR model to examine empirical data extracted by eleven internal auditing missions in Électricité de France. This research proposes three models of internal auditing knowledge and one hypothesis of assimilation concerning management messages.

Key words : auditing – Weick – knowledge – behavior – qualitative research

* L'auteur est Maître de Conférences à l'ESA - Université Paris 12 et membre de l'Institut de Recherches en Gestion.

Les travaux de recherche en audit interne s'intéressent davantage aux techniques de construction des rapports (sources des informations, méthodes d'investigation, techniques statistiques, etc.) qu'à la manière dont les messages véhiculés par ces mêmes rapports sont assimilés par les audités. Dans ce contexte, ce travail de recherche se propose de traiter la problématique suivante : comment les acteurs audités assimilent-ils les messages d'une mission d'audit interne ? Pour apporter des éléments de réponse à cette problématique, nous avons défini l'audit interne comme un processus « Pensé, Construit, Assimilé, Analysé » dont les résultats (écarts, solutions ou diagnostics) déclenchent des mécanismes d'assimilation observables à partir du modèle « Activation, Sélection, Rétention » de K.E. Weick [1979]. Ce modèle part de l'hypothèse que l'organisation résulte d'un mouvement de double interaction au cours duquel les acteurs cherchent à réduire l'équivocité des situations. Lorsqu'un changement intervient, les acteurs l'assimilent par des phases d'activation, de sélection et de rétention. Onze études de cas en audit interne, réalisées dans un cadre de recherche-action à EDF, nous ont permis de renseigner les termes du modèle « Activation, Sélection, Rétention ». Nous avons ainsi pu proposer trois schémas d'assimilation des messages d'audit interne et une hypothèse de modèle d'assimilation des messages de gestion.

1. L'audit interne : un processus « Pensé, Construit, Assimilé, Analysé » décliné en audit interne Évaluation, Explication et Exploration

L'audit interne est une fonction de contrôle de l'entreprise confiée à des professionnels dont le but est d'établir des comparaisons entre des situations réelles et des normes applicables à ces mêmes situations. Il vise à s'assurer de la pertinence des dispositifs de gestion par des pratiques de contrôle qui peuvent être définies comme des processus « Pensé, Construit, Assimilé, Analysé ». Le résultat de cette comparaison se matérialise par une liste d'écarts, un diagnostic et/ou des solutions qui permettent d'identifier et de traiter les éventuelles déviances.

1.1. L'audit interne comme processus « Pensé, Construit, Assimilé, Analysé »

L'organisation industrielle de l'entreprise du XIXe siècle a remplacé une partie de la régulation du marché externe par la coordination administrative interne [O.E. Williamsom 1975, A.D. Chandler 1989]. L'expression organisationnelle s'est matérialisée par un triptyque « Objectifs/Règles/Ressources » dont l'adéquation a été confiée à la gestion avec l'audit interne « *comme l'activité qui applique en toute indépendance des procédures cohérentes et des normes d'examen en vue d'évaluer l'adéquation et le fonctionnement de tout ou partie des actions menées dans une organisation par référence à des normes* » [H. Bouquin, J.C. Bécour 1991, p. 11]. L'audit interne est un processus organisé dont le but est d'évaluer la concordance entre des normes et des réalités. Les normes peuvent être constituées par des objectifs stratégiques, des règles internes et des références externes. Ce travail de concordance met en présence trois grands types d'acteurs qui sont les décisionnels, les audités et les auditeurs. Les décisionnels, en prenant l'initiative de l'audit, le pensent. Les auditeurs, à partir de la lettre de mission produite par les décisionnels, construisent des représentations et analysent les actions entreprises pour corriger les déviations soulignées. Les audités assimilent le contenu du rapport d'audit dans le sens où ils doivent transformer des recommandations en actions productrices de changement. Compte tenu de la participation de ces trois types d'acteurs et de leur rôle spécifique, l'audit interne peut être envisagé comme un processus « Pensé, Construit, Assimilé, Analysé » [D. Autissier 1997].

La phase « Pensé », matérialisée par une lettre de mission, consiste à définir le domaine à auditer et les référentiels auxquels ce domaine sera comparé. La phase « Construit » a pour objectif, en fonction des termes de la phase « Pensé », de bâtir une représentation de l'unité auditée pour que cette dernière puisse être rapprochée du ou des référentiels mobilisés. Le résultat de cette phase est un rapport d'audit qui fait apparaître les référentiels mobilisés, la représentation du domaine audité et les différences observées. La phase « Assimilé » communique aux audités le résultat de l'audit et les actions qu'ils doivent conduire pour

corriger les déviations révélées. C'est au cours de cette phase que les auditeurs argumentent et que les audités s'engagent sur des actions correctrices. Cette phase, très difficile à appréhender en raison de la complexité des relations qui interviennent, est l'objet de cet article. La phase « Analyser » est un retour d'audit qui vise à apprécier la qualité des actions entreprises par les audités en réponse aux conclusions de la phase « Construit ».

Cette définition de l'audit interne en tant que processus « Pensé, Construit, Assimilé, Analyser » doit être envisagée comme la modélisation processuelle d'une pratique de contrôle. Son objectif est de permettre un repérage de la participation des différents acteurs concernés et de mettre ainsi en évidence la phase d'assimilation. Ces quatre phases se différencient dans leur réalisation en fonction de la lettre de mission qui peut attribuer à l'audit interne un rôle d'évaluation, d'exploration et/ou d'explication.

1.2. Les audits Évaluation, Exploration et Explication

Des travaux portant sur l'analyse des lettres de mission [D. Autissier 1999] ont montré que sous le terme audit interne coexistaient trois formes différentes.

L'audit interne « Évaluation » définit des écarts et formule des recommandations.

L'audit interne « Exploration » répond à une interrogation par un diagnostic. L'audit interne « Explication » part du constat d'un problème et exige de l'auditeur qu'il propose des solutions.

L'audit interne « Évaluation » a pour objectif de déterminer des recommandations à partir d'un référentiel et d'une réalité bien circonscrits par la demande du commanditaire. En général, le commanditaire donne, dans sa lettre de mission, le territoire, les thèmes à auditer et les référentiels à mobiliser. Le rôle de l'auditeur consiste à se procurer le ou les référentiels et à observer la réalité désignée pour déterminer des écarts. Les résultats de l'audit se matérialisent par des recommandations qui mentionnent une obligation de correction [R.N. Anthony 1965] sur des

points jugés déviants par rapport à un référentiel connu et partagé contractuellement [J.D. Reynaud 1989].

L'audit interne « Exploration » est identifiable dans la définition de sa mission sous la forme d'interrogations (*Exemple : quel volume représente la doctrine ? Comment et par qui est-elle diffusée ? Les textes sont-ils compréhensibles et opératoires ?*). Les auditeurs internes sont dans une situation où ils doivent trouver des réalités à observer et des référentiels à mobiliser pour répondre aux interrogations. Ils doivent construire ces deux éléments pour bâtir un diagnostic de la situation. Les auditeurs sont là dans un rôle d'analyste [O. Lemant 1992]. Ils ne valident pas une réalité mais en donnent une définition pour la confronter à des référentiels internes ou externes.

L'audit interne « Explication » a la particularité de présenter un ou des problèmes dans sa lettre de mission (*Exemple : des difficultés liées à l'utilisation de l'outil x m'ont été signalées... J'attends principalement de cette mission un éclairage sur les causes de ces difficultés*).

Il ne s'agit ni d'une évaluation d'une situation ni d'un diagnostic sur un point qui suscite l'interrogation mais d'un problème qui se pose à tout ou partie de l'organisation.

L'auditeur est alors dans un rôle de prescripteur [Cooper & Lybrand, IFACI 1992]. Il doit rechercher des explications à un problème et proposer des solutions à mettre en œuvre.

Comment les acteurs audités assimilent-ils les messages d'une mission d'audit interne ? Pour apporter des éléments de réponse à cette problématique, nous mobilisons le cadre conceptuel du modèle « Activation, Sélection, Rétention » de KE. Weick [1979].

2. Comprendre les phénomènes d'assimilation par le modèle « Activation – Sélection – Rétention »

Compris comme un moment d'échanges et d'interactions qui véhicule des changements en relation avec des données de l'environnement, l'audit interne et, plus particulièrement, ses mécanismes d'assimilation peuvent être appréhendés par le modèle « Activation – Sélection – Ré-

tention » (ASR) de K.E. Weick [1979]. Ce modèle, quoique défini pour comprendre les interactions directes entre un petit groupe d'acteurs, peut servir de base conceptuelle pour l'analyse des mécanismes d'assimilation de l'audit interne et, plus généralement, pour l'assimilation des messages de gestion.

2.1. L'audit interne : un processus d'échange en double interaction producteur de changements

Les messages délivrés par le rapport d'audit sous la forme de solutions, de diagnostics ou d'écart sont contraignants. Ce ne sont pas de simples signaux informatifs mais des obligations de transformation des pratiques organisationnelles adressées aux audités. Les résultats de l'audit constituent, pour les audités, un changement car leur formalisation n'est pas indicative mais accompagnée d'une contrainte de transformation qui remet en cause tout ou partie de leur fonctionnement. Pour répondre aux contraintes, les audités s'engagent dans un processus d'adaptation qui se matérialise par l'allocation de ressources dans le temps et l'espace. Le changement provoqué par un audit interne peut être qualifié d'environnemental ou d'écologique selon la terminologie de K.E. Weick [1979] dans le sens où c'est une occasion, pour les acteurs, de construire du sens sur ce qu'ils font à partir d'une contrainte externe. L'audit est commandité par un responsable hiérarchique pour répondre à un problème (solution), comprendre une situation (diagnostic) et limiter des dérives (écarts) avec des justifications environnementales.

Par exemple, l'audit interne thématique sur le personnel non statutaire (cf. tableau 1) a été demandé après la communication de problèmes juridiques en relation avec le travail intérimaire. Le choix des thèmes et des domaines à auditer relève généralement de données environnementales qui se retrouvent tout au long du processus d'audit et, plus particulièrement, dans le rapport final comme éléments de justification aux recommandations. Les messages de l'audit interne, formalisés dans le rapport, ne sont pas communiqués qu'à ce moment mais tout au long du processus « Pensé, Construit, Assimilé, Analysé ». A l'occasion de ce processus, les auditeurs confrontent les représentations des décision-

nels (ce qui doit être fait) et des audités (ce qui se fait) pour amener ces derniers à développer des pratiques de gestion cohérentes avec les impératifs des décideurs. Cette confrontation donne lieu à un échange entre les audités et les auditeurs à partir duquel les différentes parties vont tenter de lever l'équivocité potentielle des représentations établies. Le message n'est pas donné à la fin de la mission mais construit par les audités et les auditeurs tout au long de leurs échanges caractérisés par des jeux de double interaction [K.E. Weick 1979]. La double interaction se décompose en trois phases qui sont l'action, l'interaction et la double interaction. L'action consiste à ce qu'une personne donne une interprétation d'un événement à un autre individu. L'interaction amène le deuxième individu à se positionner par rapport à l'interprétation qui lui est soumise. Il a la possibilité de la rejeter, de l'accepter ou de la modifier. La double interaction est la position que va adopter le premier individu en fonction de la réponse du deuxième créant ainsi un nouveau cycle « action, interaction, double interaction ».

Parce que l'audit interne, dans le cadre de son processus « Pensé, Construit, Assimilé, Analysé » se caractérise par des échanges en double interaction producteurs de messages comparables à des changements écologiques, il nous est apparu intéressant de mobiliser le modèle ASR de K.E. Weick [1979] pour comprendre les mécanismes d'assimilation d'une mission d'audit interne.

2.2. Le modèle « Activation, Sélection, Rétention » comme modèle de l'assimilation

Toute organisation vit dans un environnement soumis à de nombreuses variations qui mettent les acteurs dans des situations où ils doivent en permanence interpréter de nouveaux changements [A. Pettigrew 1985]. Pour décrire ce phénomène d'interprétation/assimilation, K.E. Weick [1979] décrit trois phases (Activation, Sélection, Rétention) dont l'enchaînement est produit par des cycles de compréhension et des règles représentant les objectifs des acteurs.

2.2.1. Les phases du modèle « Activation, Sélection, Rétention »

La perception qu'ont les acteurs d'un changement les conduit à définir ce dernier et à développer des cycles de justification de leur situation par rapport à ce même changement. Cette phase est intitulée « Activation » ou « Enaction » selon les auteurs et la traduction qu'ils font du terme d'origine *enactment*. Le résultat de la phase d'activation donne une définition du changement qui va générer différentes interprétations qui seront sélectionnées par des cycles explicatifs. Cette phase, dénommée « Sélection », donne lieu à une vision admise du changement. Cette vision va ensuite faire l'objet d'une « Rétention » par des cycles d'actionnabilité visant à traduire le changement en action ou en non-action. Le modèle ASR est un enchaînement de phases qui peuvent être définies de la manière suivante :

- le changement écologique : c'est une information perçue comme provenant de l'environnement et dont le contenu constitue une contrainte exigeant une adaptation.

- l'*enactment* : les acteurs cherchent à mettre en scène la réalité en construisant une représentation dans laquelle le changement s'identifiera à un sens. Ils donnent une définition contextualisée du changement perçu. Nous avons deux traductions de ce terme qui expriment l'idée de mise en scène mais divergent quant au rôle des acteurs.

G. Koenig [1996] traduit *enactment* par activation qu'il définit de la façon suivante : « *L'activation consiste à délimiter 'une fraction de flux d'expérience' de l'organisation et à attirer l'attention dessus ou à provoquer un changement écologique pour contraindre l'activité ultérieure. L'activation est soit un acte a priori soit a posteriori avec le but de contraindre. Elle vise à réduire les incertitudes, à produire de l'ordre et des contraintes par un réaménagement des 'aspects objectifs' de l'environnement* ». L'activation définit l'engagement des acteurs dans un monde qu'ils créent. F.J. Varéla [1989] est plus modéré vis-à-vis de l'engagement de l'acteur dans la création du monde. Il met l'accent sur la codétermination entre un monde donné et construit. Il traduit *enactment* par enaction : « *Le système a donné à un sous-ensemble d'événements une signification particulière pour lui,... qu'il fait émerger à partir de circonstances*

aléatoires... C'est simplement l'existence du système lui-même qui les a fait émerger à partir d'une masse indéfinie de possibles » [F.J. Varela 1989, p. 91].

– La sélection : les représentations de l'*enactment* produisent de multiples sens et développent une équivocité (multiplication des significations disponibles) sur laquelle il est important d'appliquer des schémas explicatifs.

– La rétention : cette phase consiste à mémoriser les différents schémas explicatifs de la sélection : « *Une fois activé et interprété, un segment d'expérience peut être stocké et servir pour des actions et des interprétations ultérieures* » [G. Koenig 1996, p. 65].

2.2.2. *Les mécanismes du modèle ASR : rétroaction inter et intra phases*

Le changement donne lieu à une phase d'activation au cours de laquelle les acteurs enregistrent, mettent en scène et se donnent une représentation du changement perçu. Par exemple, le responsable d'une unité auditée (cf. figure 1), après la communication des résultats, se représentait l'audit interne comme une vérification normative ne tenant pas compte des intérêts du moment.

Cette représentation a donné lieu à des cycles d'explication conditionnés par une règle. Nous avons distingué une règle (*montrer le changement de métier de l'unité auditée*) et deux cycles (*explications sur les changements technologiques et sur les changements de métier*). Ces cycles conduisent à une phase de sélection qui va définir une vision communément admise par les acteurs qui mobilisent des schémas explicatifs auxquels ils peuvent se référer. Dans l'exemple (cf. figure 1), les audités ont pris les données quantitatives comme schéma explicatif et ont procédé à des cycles de validation et de relativisation des informations. La phase de rétention statue sur le changement en le mémorisant. Dans la figure 1, le changement (un rapport d'audit faisant état d'écarts) a été défini (audit = une action normative) et interprété (audit = reformulation) pour être enfin mémorisé (audit = position) de telle manière qu'il puisse être traduit en action. L'audit est compris

comme une technique de positionnement qui permet à l'unité auditée de juger de la qualité de ses dispositifs de gestion. Ce positionnement lui permet, par des cycles d'argumentation et d'obtention des référentiels, de comprendre sa situation et les règles sur lesquelles elle est jugée.

Figure 1 – *Exemple d'application du modèle ASR à l'audit*

Le modèle ASR génère des boucles d'interaction à l'intérieur des phases comme nous l'avons vu mais également entre les phases comme K.E. Weick [1979] l'a défini. Il mentionne des liens de changement vers activation, d'activation vers sélection, de sélection vers rétention et introduit trois autres liens qui sont d'activation vers changement, de rétention vers sélection et de rétention vers activation (cf. figure 2).

Figure 2 – *Le modèle ASR*

Il justifie le lien d'activation vers changement par le fait que l'environnement organisationnel tient compte de la manière dont les acteurs intègrent un changement. Les liens de rétention vers sélection et activation sont justifiés par le fait que les individus tiennent compte, au moment de la phase de rétention, de leur expérience passée de manière positive en l'incluant ou de manière négative en la rejetant¹.

Parce que le modèle ASR traite des interactions entre un petit groupe d'acteurs à partir d'un changement écologique, il peut être utilisé comme base conceptuelle et méthodologique pour analyser les mécanismes d'assimilation des missions d'audit interne.

3. Méthodologie

Bénéficiant d'un accès à la réalisation de missions d'audit interne dans l'entreprise EDF, nous avons formalisé onze de ces missions en études de cas. Pour chaque étude de cas, les termes du modèle ASR ont été renseignés dans trente trois tableaux dont la synthèse a produit neuf diagrammes d'assimilation des missions d'audit interne. Ces diagrammes distinguent les mécanismes d'assimilation pour les trois types d'audit (évaluation, exploration, explication) et pour trois types d'acteurs audités (les responsables, les gestionnaires et les opérationnels).

Ces neuf diagrammes, construits sur l'architecture du modèle ASR, ont fait l'objet d'une analyse transversale pour l'obtention d'un modèle d'assimilation par type d'audit servant de base à la proposition d'une hypothèse d'assimilation des messages de gestion.

3.1. Les études de cas : onze missions d'audit interne à EDF

Notre participation à des missions d'audit interne au sein de la Direction des Études et des Recherches d'EDF nous a permis de formaliser onze études de cas [R. Yin 1984]. Avec l'objectif premier de conserver toute la richesse inductive [K. Einsenhardt 1989] perceptible par notre

¹ « Retention affects both selection and enactment and these effects can be either direct or inverse, depending on whether the person decides to trust his past experience or disbelieve it » [KE. Weick 1979, p.132].

présence active au cœur même des processus, chaque étude a pris la forme d'un document d'une dizaine de pages présentant successivement l'entité auditée, les auditeurs, le cadre conjoncturel, les phases « pensé, construit, assimilé, analysé » et l'aval de l'audit. Les études de cas ont été classées en fonction de leur type tel que cela a été défini dans la première partie de cet article. Ce travail avait pour objectif d'analyser les missions d'audit interne en fonction des messages qui étaient adressés aux audités. Ces messages, considérés comme le changement du processus d'assimilation, pouvaient être des recommandations liées à des écarts pour les audits évaluation, des diagnostics pour les audits exploration et des solutions pour les audits explication (cf. tableau 1).

Tableau 1 – *Caractéristiques des audits des études de cas*

N°	Audit	Type	Changement
1	Audit du département Système d'information et de documentation	Évaluation	Écarts
2	Audit du département Contrôle Commande	Évaluation	Écarts
3	Audit du département Site de Clamart	Évaluation	Écarts
4	Audit du département Retour d'expérience	Évaluation	Écarts
5	Audit thématique : Perception et l'utilisation de la doctrine	Exploration	Diagnostic
6	Audit de faisabilité d'un référentiel pour l'entreprise	Exploration	Diagnostic
7	Audit du département Environnement	Évaluation	Écarts
8	Audit de <i>benchmarking</i> sur les coûts industriels	Exploration	Diagnostic
9	Audit thématique sur le personnel non statutaire	Explication	Solutions
10	Audit d'opportunité pour un outil informatique de classement d'archives	Explication	Solutions
11	Audit thématique Production des documents écrits	Explication	Solutions

3.2. *Le protocole de recherche : du terrain aux hypothèses théoriques*

Avec l'objectif de traiter ces données qualitatives au regard de la problématique, le protocole de recherche s'est articulé en trois phases. Une première phase descriptive a opéré une lecture du modèle ASR sur les onze études de cas. Une deuxième phase explicative a produit des modèles d'assimilation locaux. Enfin, une troisième phase a proposé des hypothèses de modèles d'assimilation.

3.2.1. Phase de description : 33 tableaux explicatifs

La phase de description a consisté, pour chaque étude de cas, à renseigner les éléments du modèle ASR pour trois types d'acteurs (dirigeants, gestionnaires et opérationnels). La distinction entre les types d'acteurs se justifie par le fait qu'ils vivent leur relation à l'audit en fonction de leur positionnement institutionnel. Lors des interactions, les individus se positionnent les uns par rapport aux autres dans des cadres d'action : « *Les cadres sont des groupes de règles qui contribuent à la constitution et à la régulation des activités en les définissant comme appartenant à certains types et comme assujettis à des ensembles particuliers de sanctions* » [A. Giddens 1984, p. 212]. Ce positionnement permet à chacun des individus d'une interaction de catégoriser les autres membres en fonction de leurs moyens d'accès, d'articulation et de communication de la connaissance ordinaire [R. Boudon 1977].

Pour chaque groupe d'acteurs, nous avons renseigné les termes du modèle ASR dans un tableau (cf. tableau 2) faisant apparaître le changement (écart, solution, diagnostic), l'activation (la signification donnée au changement par les acteurs), la sélection (le cadre explicatif donné au changement), la rétention (la mémorisation du changement en fonction des actions qu'il peut engendrer), les cycles (les processus de recherche de sens et de réduction d'équivocité menés entre les acteurs) et les règles (les valeurs des acteurs qui influent sur les cycles).

Les phases d'activation, de sélection et de rétention ont été illustrées par des extraits d'*interviews* comme le montre le tableau 2 qui décrit l'assimilation d'écarts par un gestionnaire. Il a ainsi été réalisé trois tableaux par étude de cas soit trente trois au total.

Tableau 2 – *Lecture de l'assimilation par les gestionnaires d'un message d'audit interne sous la forme d'écarts (étude de cas N°3)*

Écarts	Activation	Sélection	Rétention
Contenu de l'assimilation	L'audit est une occasion de confrontation avec l'environnement : « l'audit doit dire si les procédures employées sont en correspondance avec les contraintes réglementaires »	Intérêts des indicateurs mobilisés : « Faire apparaître des CA cumulés par entreprise, c'est intéressant ! On savait que l'on faisait beaucoup de chiffres avec certaines entreprises mais on n'avait jamais cherché un indicateur pour les situer. »	Moyen de rompre avec des pratiques institutionnalisées « Quand un manager se trouve face à une pratique institutionnalisée, ce n'est pas facile. L'audit fournit des preuves et des justifications pour sa remise en cause »
Règles	Analyser l'organisation en la comparant à son environnement	Quantifier la situation de l'organisation	Utiliser l'audit pour faire changer l'organisation
Cycles	1 cycle de compréhension du référentiel – 1 cycle de définition du domaine à auditer	1 cycle de quantification 1 cycle de détermination des écarts	1 cycle d'analyse des résultats 1 cycle de changement

3.2.2. *La phase explicative : neuf diagrammes explicatifs*

Les informations contenues dans les trente trois tableaux descriptifs ont ensuite été agencées dans neuf diagrammes (un par type d'audit et par type d'audité). Ces figures méthodologiques, inspirées des outils d'analyse qualitative de B. Miles, A. Huberman [1991], représentent les phases et les enchaînements du modèle ASR.

Figure 3 – *Diagramme d'assimilation d'un audit évaluation sur des opérationnels*

Pour chaque type d'audit, il a été construit trois diagrammes mentionnant les mécanismes d'assimilation pour les dirigeants, les gestionnaires et les opérationnels. Bâti sur le modèle de la figure 3, ces diagrammes ont été agencés dans un tableau à deux dimensions (type d'audit et type d'acteur) dans l'annexe 1.

Ce diagramme montre que les opérationnels définissent l'audit comme une action qui concerne la stratégie, l'interprètent comme un moyen de montrer des dérives et le mémorisent en tant que révélateur de problèmes transverses. Cette assimilation peut s'expliquer par des boucles de rétroaction telles que « *Interpréter les recommandations* », « *Rechercher les responsabilités* » et « *Être associé à l'audit* ».

3.2.3. La phase d'hypothèses : trois schémas d'assimilation de l'audit interne et un modèle d'assimilation des messages de gestion

Les neuf diagrammes de l'analyse locale ont été rapprochés entre eux par type d'audit, indépendamment des acteurs, de telle manière que l'on puisse obtenir un modèle d'assimilation pour les audits internes de type évaluation, exploration et explication. Dans une optique d'analyse transversale, ce travail a consisté à produire des tableaux de comparaison (cf. tableau 3) à partir desquels il a été possible d'avancer une synthèse pour chaque terme du modèle ASR en fonction du type d'audit.

Tableau 3 – *Tableau de comparaison pour les audits Évaluation*

Écarts	Activation	Sélection	Rétention	Règle de rétention vers Sélection	Règle de rétention vers Activation	Règle d'Activation vers Changement
Dirigeants	Action normative	Passage micro/macro	Position de l'unité auditée	Obtenir les référentiels	Montrer les spécificités	Justifier la situation locale
Gestionnaires	Action de confrontation	Exigence de formalisation	Génère des ruptures de pratiques	Utiliser l'audit pour changer	Formaliser les dispositifs de gestion	Comprendre le cadre englobant
Opérationnels	Action qui concerne la hiérarchie	Montrer les dérives	Révélateur de problèmes transverses	Interpréter les recommandations	Rechercher les responsabilités	Être associé à l'audit
Synthèse	Confrontation à une norme externe	Formalisation macro du micro	Constitution de repères et de positions	Valider les résultats et obtenir les référentiels	Justifier les positions	Expliquer la situation locale

Les résultats de l'analyse transversale, trois schémas d'assimilation d'une mission d'audit interne, sont des reconstructions de situations empiriques *a posteriori* avec un cadre explicatif. Ces trois schémas ont fait, à leur tour, l'objet d'un rapprochement phase par phase pour proposer une hypothèse de modèle d'assimilation des messages de gestion.

4. Résultats : apports théoriques et managériaux

Compte tenu de la typologie développée dans la première partie de cet article, les mécanismes d'assimilation ont été différenciés en fonction des messages adressés aux audités qui peuvent être des recommandations provenant d'écarts, de diagnostics ou de solutions. Les mécanismes ainsi proposés constituent des apports managériaux dans le sens où ils peuvent être utilisés par les auditeurs lors de la réalisation de leurs audits. Illustrés par des extraits d'interviews, ces mécanismes peuvent être rapprochés de la typologie de I. Nonaka [1991] à propos des relations entre l'explicite et le tacite. Mobilisé à titre descriptif et explicatif, le modèle ASR, en tenant compte de certaines limites, est également utilisé pour structurer les mécanismes d'assimilation.

4.1. Les limites du modèle ASR

Le modèle ASR a pour unité d'analyse l'interaction entre quelques individus et non une organisation dans son ensemble. Ce qui signifie que les résultats obtenus à partir du modèle ASR ne sont que des hypothèses applicables à des situations d'interaction et non à toute l'entreprise. Un autre point de réserve réside dans le fait que K.E. Weick [1979] limite la notion d'interaction à des situations de face à face et ne fait pas mention des interactions par représentations interposées. Les acteurs réduisent l'équivocité des situations par des échanges synchrones, face à face, mais également de manière asynchrone via des représentations formelles comme le mentionnent D. Norman [1994] et E. Hutchin [1995] dans leurs travaux sur l'action située.

4.2. *L'assimilation des écarts*

Les audités perçoivent des recommandations justifiées par une liste d'écarts comme une confrontation de leurs situations de travail à une norme externe décontextualisée : « *L'audit aurait dû intégrer le changement de métier du département* » [Extrait d'interview d'audité]. Les écarts sont lus, d'un point de vue méthodologique, comme des indicateurs de gestion macro permettant de positionner l'unité auditée : « *Avant on faisait un repérage sur quelques points, maintenant on opère plus un balayage sur de nombreux domaines et notre analyse de gestion se fait davantage sur ce recoupement d'informations que sur l'évolution d'un ou deux thèmes* » [Extrait d'interview d'audité]. Les audités développent des cycles de justification des positions et de compréhension des référentiels. Dans le cas des audits « Évaluation », producteurs d'écarts, les auditeurs devront tenir compte de ce schéma d'assimilation (cf. figure 4) :

- en explicitant le référentiel et ses aménagements en fonction du contexte,
- en donnant les sources d'information, les techniques de calcul et les méthodologies d'analyse des indicateurs pour leur réutilisation.

Figure 4 – *Schéma d'assimilation général de l'audit évaluation*

Ces mécanismes d'assimilation peuvent être rapprochés du processus d'articulation entre les connaissances explicites, la combinaison, développé par I. Nonaka [1991]. Les informations explicites (référentiels) sont confrontées avec d'autres informations explicites (les représentations de l'unité auditée) pour la production de nouvelles informations explicites (des écarts utilisés comme des indicateurs de gestion).

4.3. *L'assimilation des diagnostics*

Le diagnostic est perçu de manière relative par les audités. Ils envisagent en quoi les éléments de ce dernier peuvent conduire à des changements les concernant. Cette introspection peut faire émerger d'autres questions de gestion que celles qui ont initié le diagnostic.

Si le thème du diagnostic a déjà fait l'objet d'études précédentes, son contenu sera rapproché des résultats des travaux antérieurs (cf. figure 5).

Figure 5 – *Schéma d'assimilation de l'audit évaluation*

Les audités interprètent le diagnostic en tenant compte des positions de leur hiérarchie et de leurs intérêts conjoncturels et locaux. « *Quelle est la position de la DG à propos de cette question ?* » [Extrait d'interview d'audité]. Ils attendent de l'audit qu'il leur fournisse des plans d'action qui limitent les conflits et correspondent à la réalité du moment : « *Valider cette solution, c'est se porter volontaire pour sa mise en œuvre qui engendrera des changements qui iront à l'encontre de certaines situations établies* » [Extrait d'interview

d'audité]. Pour les audits « Exploration », produisant des diagnostics, les auditeurs devront :

- définir et justifier le thème d'étude et donner tous les travaux antérieurs ;
- formaliser des scénarii de plans d'action et justifier de la contingence politique et conjoncturelle de ceux choisis.

Les mécanismes d'assimilation des diagnostics peuvent être comparés à une articulation du tacite vers l'explicite [I. Nonaka 1991]. Le diagnostic génère des interprétations tacites (changements potentiels, position de la hiérarchie, etc.) qui débouchent sur des plans d'action explicites (méthodologie de construction des coûts industriels dans l'étude de cas n°8).

4.4. L'assimilation des solutions

Les solutions sont appréciées en fonction de leur faisabilité et de leur caractère réglementaire : « *L'audit doit appréhender les risques juridiques et les facteurs qui y participent pour mettre en place des procédures* » [Extrait d'interview d'un audité].

Les audités privilégient les solutions actionnables avec des résultats rapides. Ils valident leur choix en faisant référence à des pratiques externes et des contraintes de terrain. Les solutions à un dysfonctionnement identifié mettent en lumière des problèmes d'organisation complexes et transversaux nécessitant une réflexion générale. Les audités avancent des thèmes de changement portant sur tout ou partie de l'organisation. Dans le cadre des audits « Explication », producteurs de solutions, les auditeurs doivent expliciter les solutions par rapport à des références externes (loi, règlement, *benchmarking*) et internes (exemples empiriques) ainsi que traduire les solutions dans un projet de changement général (cf. figure 6).

Les mécanismes d'assimilation des solutions peuvent être comparés à l'intériorisation de l'explicite vers le tacite [I. Nonaka 1991]. Les solutions explicites sont intériorisées par les acteurs en fonction de leur actionnabilité et débouchent sur des interrogations tacites à propos de thèmes généraux d'organisation.

Figure 6 – Schéma d'assimilation de l'audit évaluation**Conclusion : l'assimilation des messages de gestion**

L'analyse des trois schémas d'assimilation des messages de l'audit interne montre que les acteurs confrontent les messages de gestion externes avec leurs pratiques actuelles et passées ainsi que les normes qui régissent ces mêmes pratiques (cf. figure 7). Ils opèrent une triangulation entre la représentation « de ce qui est », « de ce qui était » et « de ce qui devrait être ».

Ils s'interrogent sur ce qu'ils font tant au niveau individuel (ce que je fais correspond-il à ce que je voulais faire ?) que collectif (ce que je fais correspond-il à ce que je devais faire ?).

Cette assimilation les conduit à envisager différentes problématiques de gestion (comment dois-je gérer mon activité pour répondre aux deux questions mentionnées précédemment ?). Les messages de gestion font ensuite l'objet d'une validation par rapport à ce que leur hiérarchie attend d'eux, à des références extérieures (*benchmarking*) et aux contraintes de terrain. Après validation, les messages sont mémorisés comme des arguments d'action producteurs de changements individuels (comment les actions vont-elles modifier mes activités ?) et collectifs (quel va être l'apport pour l'organisation ?). L'acceptation, par les acteurs, des plans d'action sera fonction de la capacité des messages à donner des éléments de réponse à ces mêmes questions.

Figure 7 – *Hypothèse de modèle d'assimilation des messages de gestion*

L'utilisation du modèle d'assimilation, tant pour les producteurs que les récepteurs de messages de gestion, consiste à dépasser la vision instrumentale des dispositifs de gestion (comment produire les messages de gestion ?) pour une vision plus organique (comment sont traduits les messages de gestion ?). Il s'agit de faire prendre conscience aux acteurs des mécanismes par lesquels les messages de gestion sont assimilés et la manière dont ils doivent les produire en tenant compte de ces mêmes mécanismes.

Bibliographie

Anthony R.N. [1965], *Planning and Control System, A Framework for Analysis*, Division of Research, Harvard University.

Autissier D. [1997], « Internal auditing : A Control Process of Thinking, Constructing, Implementing and Analyzing », *Actes du 8ème congrès IAAER et AFC*, ESCP Paris, Cd Rom.

Autissier D. [1999], « L'impact des démarches qualités sur les processus d'audit interne : vers une nouvelle typologie de l'audit interne », *Actes du 10e congrès AFC*, Bordeaux, p. 312– 320.

Boudon R. [1977], *Effets pervers et ordre social*, PUF, Collection Sociologie.

Bouquin H., Bécour J.C. [1991], *Audit opérationnel*, Économica, 1991.

- Chandler A.D. [1989], *La main visible du manager*, Économica.
- Cooper & Lybrand, Ifaci [1992], *La nouvelle pratique du contrôle interne*, Les Éditions d'Organisation.
- Eisenhardt K. [1989], « Building Theory from Case Study Research », *Academy of Management Review*, vol. 14, n° 4, p. 532-550.
- Froman B. [1995], *Le manuel qualité : outil stratégique d'une démarche qualité*, Afnor, Paris.
- Giddens A. [1984], *La constitution de la société*, PUF, Paris, traduction française de *The Constitution of Society*.
- ness Research*, Winter, p. 15-20.
- Hutchin E. [1995], *Cognition in the Wild*, The MIT Press.
- Koenig G. [1996], « Karl E. Weick », *Revue Française de Gestion*, mars-avril-mai, p. 57-70.
- Lemant O, Ifaci [1992], *La conduite d'une mission d'audit interne*, Dunod, Clet.
- Miles B., Huberman A. [1991], *Analyse des données qualitatives, Recueil de nouvelles méthodes*, De Boeck.
- Nonaka I [1991], « Managing the Firm as Information Creation Process », *Advances in Information Processing in Organizations*, vol. 4, JAI Press, p. 239-275.
- Normann D. [1994], « Cognitive Artefacts », in J. Carroll (Ed.), *Designing Interaction : Psychology at the Human-Computer Interface*, Cambridge University Press, traduction in *Raisons Pratiques*, n° 4, « Les objets dans l'action », p. 15-34.
- Pettigrew A. [1985], *The awakening Giant : Continuity and Change in Imperial Chemical Industries*, Basil Blackwell.
- Reynaud J.D. [1989], *Les règles du jeu, L'action collective et la régulation sociale*, A. Colin.
- Varéla F.J [1989], *Connaître les sciences cognitives*, Tendances et perspectives, Seuil.
- Weick K.E. [1979], *The Social Psychology of Organizing*, Random House.
- Weick K.E. [1995], *Sensemaking in Organizations*, Sage.
- Weick K.E., Gilfillan D.P., Keith T. [1973], « The Effect of Composer Credibility on Orchestra Performance », *Sociometry*, n° 36, p. 435-462.

Weick K.E., Swieringa R.J. [1987], « Management Accounting and Action », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 3, p. 293-308.

Williamson O.E. [1975], *Markets and Hierarchies*, Free Press.

Yin R. [1984], *Case Study Research, Design and Methods*, Sage Publications.

Annexe 1 (a) – Les schémas d'assimilation par type d'audit et type d'acteur (évaluation)

Annexe 1 (b) – Les schémas d'assimilation par type d'audit et type d'acteur (exploration)

Annexe 1 (c) – Les schémas d'assimilation par type d'audit et type d'acteur (explications)