Revue Internationale de la Recherche Scientifique et de l'Innovation (Revue-IRSI)
ISSN: 2960-2823
Vol. 4, No. 6, Novembre 2026

Éthique de la discussion et normativité de l'audit institutionnel et de l'évaluation organisationnelle dans le Bénin : le référentiel COSO à l'épreuve des conditions habermassiennes de validité

Florentin NANGBE
Docteur en Sociologie des Organisations
Maître de Conférences
Université d'Abomey Calavi. Bénin

Résumé

L'audit institutionnel et l'évaluation organisationnelle reposent, dans leur forme la plus répandue, sur un référentiel normatif préconstruit- le référentiel COSO pour le contrôle interne étant l'exemple paradigmatique-que l'auditeur applique à une organisation auditée au moyen d'une grille d'évaluation figée en amont de toute interaction avec les acteurs concernés. Cet article interroge la compatibilité de ce dispositif avec l'éthique de la discussion telle que l'a formalisée Jürgen Habermas, dont le principe (D) exige que seules puissent prétendre à la validité les normes qui recueillent (ou pourraient recueillir) l'assentiment de tous les participants à un discours pratique mené dans des conditions d'égale participation. En croisant la théorie habermassienne de l'agir communicationnel, la sociologie critique de l'audit (Michael Power, Michel Foucault) et les théories de l'évaluation démocratique et constructiviste (Guba et Lincoln, House et Howe), nous montrons que la posture de surplomb normatif de l'auditeur institutionnel - c'est-à-dire sa position d'extériorité et d'antériorité par rapport aux critères de jugement - entre en tension structurelle avec l'exigence discursive d'une co-construction des normes. Nous soutenons cependant que cette tension n'est pas une antinomie totale : elle appelle une reconstruction dialogique de l'audit qui distingue un noyau non négociable de garanties (légalité, sécurité, probité) et une zone de co-détermination contextuelle des critères d'application, seule à même de satisfaire, même partiellement, l'exigence habermassienne sans dissoudre la fonction de vérification indépendante que la société attend de l'audit.

Mots-clés : éthique de la discussion, audit institutionnel, référentiel COSO, surplomb normatif, agir communicationnel.

Digital Object Identifier (DOI): https://doi.org/10.5281/zenodo.24562915

Ceci est un article en accès libre sous la licence CC BY-NC-ND.

Introduction

L'audit institutionnel s'est imposé, depuis une trentaine d'années, comme la technologie de gouvernement privilégiée des organisations publiques et privées. Michael Power a nommé « société de l'audit » cette généralisation d'un mode de contrôle qui traduit la confiance en vérification systématique et qui produit ses propres objets de connaissance - indicateurs, référentiels, rituels de certification - indépendamment de la réalité opérationnelle qu'il prétend seulement mesurer (Power, *The Audit Society: Rituals of Verification* ; Power, *Twenty-five years of the audit society*). Le référentiel COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), qui structure aujourd'hui la quasi-totalité des missions d'audit interne et de contrôle interne dans les organisations publiques et privées, en est l'incarnation la plus achevée : cinq composantes (environnement de contrôle, évaluation des risques, activités de contrôle, information et communication, pilotage) et dix-sept principes définissent a priori ce que doit être une organisation « maîtrisée », indépendamment du contexte singulier de chaque organisation auditée (COSO, *Internal Control – Integrated Framework* ; COSO.org, *Guidance on Internal Control*).

Dans la pratique quotidienne de l'audit institutionnel - audit d'un établissement hospitalier, d'une agence publique, d'une collectivité décentralisée -, l'auditeur se présente ainsi devant les acteurs audités muni d'une grille d'évaluation déjà stabilisée : les critères de jugement (conformité, efficacité, maîtrise des risques) sont fixés avant même que le dialogue avec les audités ne commence. L'auditeur occupe alors ce que nous proposons d'appeler, en reprenant une expression courante dans la sociologie de l'évaluation, une *position de surplomb normatif* : il énonce depuis l'extérieur et par avance ce qui vaudra comme bonne pratique, sans que les acteurs audités aient été associés à la détermination de ces critères.

Cette configuration entre en résonance directe avec un problème classique de philosophie morale et politique : celui de la légitimité des normes. Jürgen Habermas a proposé, avec l'éthique de la discussion, une réponse procédurale à ce problème : une norme n'est légitime que si elle peut recueillir l'assentiment rationnellement motivé de tous ceux qu'elle concerne, dans des conditions de participation égale au discours pratique qui la justifie (Stanford Encyclopedia of Philosophy, *Jürgen Habermas*). Le rapprochement entre cette exigence et la pratique de l'audit institutionnel soulève alors la question qui structure cet article : *la position de surplomb normatif de l'auditeur, telle qu'elle s'incarne dans le référentiel COSO et la*

grille d'évaluation prédéfinie, est-elle compatible avec l'exigence habermassienne d'égale participation des acteurs audités à la définition des critères de jugement ?

Nous répondons à cette question en quatre temps. Nous rappelons d'abord les fondements de l'éthique de la discussion habermassienne et les conditions qu'elle pose à la validité normative. Nous caractérisons ensuite la nature du surplomb normatif propre à l'audit institutionnel outillé par le COSO, en le lisant à la lumière de la sociologie critique de l'audit. Nous mettons alors en évidence les points précis de tension entre ces deux logiques, avant d'examiner, à partir des théories de l'évaluation démocratique et constructiviste, les voies possibles - et leurs limites - d'une reconstruction dialogique de l'audit institutionnel.

I - L'éthique de la discussion habermassienne : agir communicationnel et légitimation procédurale des normes

I . 1 - De l'agir stratégique à l'agir communicationnel

La *Théorie de l'agir communicationnel* distingue deux orientations fondamentales de l'action sociale. L'agir stratégique (ou instrumental) vise le succès : l'acteur cherche à influencer le comportement d'autrui en fonction de ses propres fins, quitte à instrumentaliser le langage pour obtenir l'adhésion sans véritable délibération. L'agir communicationnel, à l'inverse, vise l'entente (*Verständigung*) : les acteurs coordonnent leurs actions en cherchant un accord fondé sur des raisons partagées et reconnues valables par tous (Boucharel, *La théorie de l'agir communicationnel de Jürgen Habermas*). Cette distinction est décisive pour notre problème : une interaction d'audit peut formellement se présenter comme un dialogue (entretiens, restitutions, contradictoire) tout en relevant, dans sa structure profonde, de l'agir stratégique dès lors que l'un des interlocuteurs - l'auditeur - détient seul l'autorité de fixer ce qui comptera comme argument recevable.

I.2- Les principes (D) et (U) et la situation de discours idéale

L'éthique de la discussion formule deux principes centraux. Le principe (D), principe de l'éthique de la discussion, énonce que seules peuvent prétendre à la validité les normes qui rencontrent (ou pourraient rencontrer) l'approbation de tous les participants à un discours pratique, en leur qualité de personnes concernées. Le principe (U), principe d'universalisation, précise le critère matériel de cette approbation possible : une norme n'est valide que si les

conséquences et effets secondaires prévisibles de son observance générale pour la satisfaction des intérêts de chacun peuvent être acceptés sans contrainte par tous (Stanford Encyclopedia of Philosophy, *Jürgen Habermas*). Ces deux principes présupposent une *situation de discours idéale* caractérisée par l'inclusion de tous les concernés, l'égalité des chances de prise de parole, l'absence de contrainte autre que celle, non coercitive, du meilleur argument, et la sincérité des locuteurs. Habermas précise par ailleurs la distinction entre discussion (orientée vers l'accord sur des raisons universalisables) et négociation (orientée vers un compromis entre intérêts particuliers) - distinction dont on verra qu'elle éclaire utilement la nature réelle de l'« entretien contradictoire » d'audit (Cusset, *Valeur et limites de la distinction entre discussion et négociation*).

I.3- Monde vécu, système, et la thèse de la colonisation

Habermas complète cet appareil procédural par la distinction entre *monde vécu* (*Lebenswelt*), espace des interactions communicationnelles ordinaires coordonnées par l'entente, et *système*, sphère de l'économie et de l'administration coordonnée par des médias non langagiers - l'argent et le pouvoir. La thèse de la « colonisation du monde vécu » décrit le processus par lequel les impératifs systémiques (rationalité instrumentale, formalisation bureaucratique, quantification) envahissent des domaines qui devraient rester régis par l'entente communicationnelle, désamorçant la possibilité même du discours pratique (PhilArchive, *The Colonization Thesis: Habermas on Reification* ; Kreide, *Social critique and transformation: Revising Habermas's colonisation thesis*). Cette thèse fournit un cadre de lecture immédiatement pertinent pour l'audit institutionnel : le référentiel COSO, en tant que dispositif systémique de quantification et de standardisation, peut être analysé comme un vecteur potentiel de colonisation du monde vécu organisationnel - celui des routines de travail, des savoirs pratiques et des significations que les acteurs audités attachent à leur activité.

II . - Le surplomb normatif de l'auditeur institutionnel : nature et fonctions du référentiel COSO

II. 1 - L'audit comme dispositif de vérification et de pouvoir-savoir

La sociologie critique de l'audit, initiée par Michael Power, montre que l'audit ne se limite pas à vérifier une réalité préexistante : il *construit* les objets qu'il prétend seulement observer, en

imposant des catégories, des indicateurs et des seuils qui deviennent, par leur seule répétition institutionnelle, la définition même de la performance ou de la maîtrise attendue (Power, *The Audit Society* ; Power, *Afterword: Audit Society 2.0?*). Cette analyse rejoint la lecture foucauldienne du pouvoir-savoir : les techniques de contrôle - grilles, référentiels, tableaux de bord - ne se contentent pas d'enregistrer, elles produisent des sujets « auditables », dociles à une vérité institutionnelle qu'ils n'ont pas contribué à énoncer (HAL, *Une généalogie des techniques de contrôle : une lecture de Michel Foucault* ; Bigoni, Maran & Occhipinti, *Of power, knowledge and method*). Le surplomb normatif de l'auditeur n'est donc pas seulement une commodité méthodologique ; il est constitutif de la fonction sociale de l'audit, qui doit pouvoir énoncer un jugement indépendant, extérieur aux intérêts et aux représentations des audités, pour produire l'assurance recherchée par les tiers (conseils d'administration, tutelles, financeurs, usagers).

II. 2 - Le référentiel COSO comme grammaire normative préconstruite

Le référentiel COSO explicite cette logique : ses cinq composantes et ses dix-sept principes sont formulés en amont et en dehors de toute organisation particulière, comme un standard générique censé s'appliquer à « toute organisation », quels que soient son secteur, sa taille ou sa culture (COSO.org ; FAMU, *COSO Internal Control – Integrated Framework*). Cette généricité est précisément ce qui fait sa force opérationnelle - elle permet la comparabilité entre organisations et la certification par des tiers - mais elle est aussi ce qui neutralise, en amont, toute discussion sur la pertinence contextuelle des critères retenus. La grille d'évaluation qui opérationnalise le référentiel dans une mission d'audit donnée (grille de cotation des risques, échelle de maturité du contrôle interne, référentiel de conformité) hérite de cette antériorité : elle est conçue, validée et souvent verrouillée avant la première rencontre avec les acteurs de l'organisation auditée. Des travaux de gestion ont par ailleurs souligné que le cadre COSO lui-même repose sur des présupposés de rationalité systémique contestables du point de vue de la théorie des systèmes de contrôle de gestion, ce qui fragilise sa prétention à l'universalité (Williamson, *The COSO ERM framework: a critique from systems theory of management control*).

II.3- La grille d'évaluation comme monologue institutionnel

Le point décisif, pour notre problématique, est le suivant : lorsque l'auditeur restitue ses constats aux acteurs audités - par un entretien contradictoire, une réunion de clôture, une

réponse écrite au rapport provisoire -, la forme dialogique de l'interaction masque une structure de fond qui reste monologique. Les acteurs audités peuvent contester des *faits* (l'exactitude d'une donnée, la description d'une procédure) ou négocier des *modalités* (délais de mise en œuvre d'une recommandation), mais ils ne sont pas mis en position de contester ou de reformuler les *critères* eux-mêmes au nom desquels leur organisation est jugée. Le contradictoire, dans l'audit institutionnel classique, relève ainsi de la négociation au sens habermassien - un ajustement d'intérêts particuliers autour d'une norme déjà fixée - plutôt que de la discussion - une délibération sur la validité même de la norme (Erudit, *Valeur et limites de la distinction entre discussion et négociation*). Un travail ancien mais éclairant sur la fermeture de la communication d'expertise décrit un mécanisme analogue : l'expert, détenteur d'une compétence technique légitimée par une institution, referme le champ de ce qui peut être dit et contesté par ceux qui ne partagent pas son statut (OpenEdition, *Fermeture de la communication et information d'expert*).

III . - Points de tension entre le surplomb normatif de l'audit et l'exigence habermassienne d'égale participation

III. 1 - Une asymétrie de statut qui viole les conditions de la situation de discours idéale

La situation de discours idéale exige l'égalité des chances de prise de parole et l'absence de contrainte autre que celle du meilleur argument. Or la relation d'audit est structurellement asymétrique : l'auditeur dispose d'un mandat institutionnel (souvent adossé à une obligation légale ou statutaire), d'une expertise technique certifiée, et du pouvoir de qualifier - donc de sanctionner symboliquement - les pratiques observées. L'acteur audité, à l'inverse, parle depuis une position de justification a posteriori, sous la contrainte structurelle du jugement à venir. Cette asymétrie ne relève pas d'un simple déficit contingent de dialogue qu'un supplément de pédagogie corrigerait : elle est constitutive du mandat même de l'audit, qui suppose une indépendance du jugement précisément définie par sa non-capture par les intérêts de l'audité.

III. 2 - Le référentiel comme prémisse non discutée : une violation directe du principe (D)

Le principe (D) exige que la validité d'une norme découle de son adoption possible par tous les participants à un discours pratique. Dans l'audit institutionnel outillé par le COSO, le

référentiel n'est pas soumis à discussion : il est *présupposé* comme le langage commun obligatoire dans lequel devra se formuler tout désaccord ultérieur. Les acteurs audités peuvent, au mieux, discuter de leur degré de conformité au référentiel, non de la légitimité du référentiel lui-même comme mesure de leur activité. Cette antériorité logique du critère sur la discussion constitue, du point de vue habermassien, une violation directe de la procédure de légitimation : la norme n'a pas été justifiée par un accord rationnellement motivé des concernés, mais imposée par un tiers (le normalisateur international, relayé par l'auditeur) situé hors du cercle de la discussion.

III. 3 - Les stratégies des acteurs audités et les effets pervers du surplomb

La sociologie des organisations de Michel Crozier et Erhard Friedberg permet de comprendre les effets concrets de ce surplomb sur le comportement des acteurs audités. Selon *L'acteur et le système*, tout acteur organisationnel dispose de marges de liberté qu'il mobilise stratégiquement dans les « zones d'incertitude » du système, y compris face à un dispositif de contrôle qui prétend l'englober entièrement (Crozier & Friedberg, *L'acteur et le système* ; Lirsa-Cnam, synthèse). Appliquée à l'audit, cette grille de lecture prédit — et l'expérience empirique de l'audit hospitalier ou administratif le confirme largement — que les acteurs audités, privés de toute prise sur la définition des critères, développent des stratégies de conformité de façade (« isomorphisme cérémoniel »), de dissimulation sélective de l'information, ou de désengagement cognitif vis-à-vis d'un dispositif perçu comme extérieur et imposé. Le surplomb normatif produit ainsi, paradoxalement, l'inverse de ce qu'il recherche : au lieu d'une appropriation réflexive des normes de maîtrise des risques, il engendre une gestion stratégique de l'apparence de conformité, qui laisse intacte, voire aggrave, l'écart entre la réalité opérationnelle et l'image que le rapport d'audit en donne.

IV. - Une colonisation du monde vécu organisationnel par la rationalité systémique du référentiel

Relue à travers la thèse habermassienne de la colonisation, cette dynamique prend un sens supplémentaire. Le référentiel COSO, en tant que grammaire systémique de quantification des risques, tend à se substituer aux significations que les acteurs de terrain (personnel soignant, agents administratifs, cadres intermédiaires) attachent eux-mêmes à leur activité professionnelle. Lorsque la grille d'évaluation impose ses catégories (niveaux de maturité, cotations de criticité) sans les faire dialoguer avec les savoirs pratiques locaux, elle ne se

contente pas de mesurer le monde vécu de l'organisation : elle tend à le recouvrir et, à terme, à l'appauvrir, au sens où seules deviennent dicibles, dans l'espace institutionnel de l'audit, les significations traduisibles dans le langage du référentiel.

IV. 1 - Vers une reconstruction dialogique de l'audit institutionnel : ressources et limites

IV.1.1 - Les théories de l'évaluation démocratique et constructiviste comme horizon de compatibilité

Les tensions décrites ci-dessus ne condamnent pas nécessairement tout dispositif d'audit à l'incompatibilité avec l'éthique de la discussion. Le champ de l'évaluation des politiques et des programmes a développé, depuis les années 1980, des approches qui tentent explicitement de satisfaire une exigence de participation égale à la définition même des critères de jugement.

L'évaluation constructiviste de quatrième génération, proposée par Egon Guba et Yvonna Lincoln, refuse qu'un évaluateur externe impose a priori les critères de valeur d'un programme ; elle organise au contraire un processus herméneutique-dialectique dans lequel les constructions divergentes de toutes les parties prenantes (*stakeholders*) - y compris les agents mis en cause par l'évaluation - sont mises en discussion jusqu'à l'émergence d'une construction partagée, révisable, jamais définitivement close (Guba & Lincoln, *Guidelines and Checklist for Constructivist (Fourth-Generation) Evaluation* ; Guba & Lincoln, 2005 ; synthèse en français, *Lignes directrices et repères pour une évaluation constructiviste*).

L'évaluation démocratique délibérative, développée par Ernest House et Kenneth Howe, formalise trois principes directement transposables à l'audit institutionnel : l'*inclusion* de tous les groupes ayant un intérêt significatif dans l'évaluation, le *dialogue* authentique entre ces groupes et l'évaluateur, et la *délibération* - c'est-à-dire une confrontation argumentée, fondée sur des preuves, des différentes conceptions de ce qui doit compter comme critère de jugement (House & Howe, *Deliberative Democratic Evaluation* ; House & Howe, *DD-eval*). Ce triptyque reproduit presque terme à terme les conditions habermassiennes de la situation de discours idéale, ce qui en fait la traduction la plus directe, dans le champ de l'évaluation organisationnelle, du programme normatif de l'éthique de la discussion.

De façon significative pour notre objet, Richard Laughlin et Jane Broadbent ont explicitement transposé et critiqué le modèle de la quatrième génération dans le champ comptable et financier, montrant à la fois sa fécondité et les obstacles concrets à sa mise en œuvre dans des

contextes d'audit fortement régulés (Laughlin & Broadbent, *Redesigning Fourth Generation Evaluation*). Ce précédent atteste que le rapprochement entre théorie de l'évaluation participative et pratiques d'audit ou de contrôle n'est pas une simple analogie externe à notre problématique, mais un champ de discussion académique déjà constitué.

V. - Distinguer un noyau non négociable et une zone de co-construction contextuelle

Une reconstruction réaliste de l'audit institutionnel à la lumière de l'éthique de la discussion ne peut cependant pas conclure à la disparition pure et simple du surplomb normatif. Certaines exigences relevant du référentiel COSO - légalité des actes, sincérité des comptes, prévention de la fraude, sécurité des patients dans un établissement de santé - engagent des tiers non présents à la discussion (usagers, patients, citoyens, générations futures de contribuables) dont les intérêts, au sens du principe (U), doivent être pris en compte indépendamment de la volonté locale des acteurs audités. Soumettre ce noyau à la seule négociation locale reviendrait à faire prévaloir un intérêt particulier (celui de l'organisation auditée) sur l'intérêt généralisable de ceux qui ne sont pas présents à la table - ce qui serait, du point de vue habermassien lui-même, une violation du principe d'universalisation plutôt qu'une application fidèle de l'éthique de la discussion.

Il devient alors possible de distinguer analytiquement deux plans dans tout référentiel d'audit :

- un *noyau de garanties* (conformité légale et réglementaire, intégrité financière, sécurité des personnes) qui, parce qu'il protège des tiers absents et vulnérables, peut légitimement demeurer soustrait à la négociation locale, sans que cela viole l'éthique de la discussion - à condition que ce noyau ait lui-même été établi, en amont, par un processus démocratique suffisamment inclusif (débat public, procédure législative ou réglementaire) ;
- une *zone d'application contextuelle* (modalités de mise en œuvre des contrôles, pondération relative des risques, indicateurs de pilotage, échelles de maturité) qui, elle, ne met en jeu aucun tiers absent de manière directe et pourrait donc, sans dommage pour la fonction de garantie de l'audit, être co-construite avec les acteurs audités.

V.1 - Modalités concrètes d'une discursivité bridée

Sur cette zone de co-construction, plusieurs dispositifs concrets permettraient de rapprocher la pratique de l'audit institutionnel des exigences de l'inclusion, du dialogue et de la délibération

identifiées par House et Howe : l'association des équipes auditées à l'élaboration de la grille d'évaluation contextualisée avant le déclenchement de la mission (plutôt qu'à sa seule application) ; l'organisation d'ateliers de priorisation et de pondération des risques associant auditeurs et audités sur le modèle du processus herméneutique-dialectique de Guba et Lincoln ; la formalisation d'un véritable droit de contestation argumentée des critères eux-mêmes, distinct du simple droit de réponse aux constats ; et l'itération du référentiel local d'une mission à l'autre pour intégrer les désaccords documentés lors des missions précédentes. Il s'agit là d'une discursivité *bridée* - au sens où elle s'exerce à l'intérieur de limites fixées par le noyau non négociable - plutôt que d'une discussion pleinement symétrique au sens habermassien strict.

VI. - Discussion : limites et apories d'une hybridation dialogique de l'audit

Cette reconstruction, si elle atténue la tension initiale, ne la résout pas entièrement, et il importe d'en assumer les limites.

Premièrement, l'ouverture d'une zone de co-construction expose l'audit à un risque de capture : les acteurs les mieux dotés en ressources argumentatives, en temps disponible et en proximité avec l'auditeur pourraient orienter la négociation des critères contextuels à leur avantage, reproduisant à l'intérieur même du dispositif participatif les asymétries de pouvoir que l'éthique de la discussion visait justement à neutraliser. Les critiques adressées au modèle de la quatrième génération de Guba et Lincoln ont souligné ce risque de capture par les parties prenantes les plus puissantes, ainsi que la difficulté pratique à organiser un authentique processus herméneutique-dialectique dans des délais et avec des ressources limités (ScienceDirect, *A critical review of Guba and Lincoln's fourth generation evaluation*).

Deuxièmement, l'indépendance de l'auditeur - condition de sa crédibilité auprès des tiers, tutelles ou financeurs - est en tension directe avec toute participation trop poussée des audités à la définition des critères : plus l'auditeur négocie les termes de son propre jugement avec ceux qu'il doit juger, moins ce jugement est susceptible d'être perçu, par les destinataires externes du rapport d'audit, comme un jugement indépendant. Il y a là une aporie difficilement surmontable : la fonction sociale de garantie que remplit l'audit exige une extériorité du jugement que l'éthique de la discussion, en toute rigueur, ne peut que continuer de contester comme déficit de légitimité procédurale.

Troisièmement, même restreinte à la zone contextuelle, la discussion suppose des compétences argumentatives et une disponibilité temporelle dont tous les acteurs audités ne disposent pas également - un agent de terrain dans un hôpital sous tension d'effectifs n'a ni le temps ni, souvent, la formation méthodologique pour discuter à armes égales avec un auditeur professionnel des pondérations d'une matrice de risques. Cette asymétrie cognitive et temporelle, que la seule volonté procédurale ne suffit pas à corriger, rappelle que l'idéal habermassien de la situation de discours reste, ici comme ailleurs, un horizon régulateur plutôt qu'un état empiriquement atteignable - ce que Habermas lui-même reconnaît en présentant la situation de discours idéale comme une présupposition contrefactuelle de toute argumentation, non comme la description d'une pratique sociale existante.

Conclusion

Le rapprochement entre l'éthique de la discussion habermassienne et l'audit institutionnel outillé par le référentiel COSO met en évidence une tension structurelle et non contingente. Le principe (D), qui fait dépendre la validité des normes de leur acceptabilité pour tous les participants à un discours pratique mené dans des conditions d'égale participation, entre directement en conflit avec la logique du référentiel prédéfini : celui-ci fixe par avance, et hors de toute discussion avec les acteurs concernés, les critères mêmes au nom desquels ces acteurs seront jugés. La sociologie critique de l'audit (Power, Foucault) et la sociologie des organisations (Crozier, Friedberg) permettent de comprendre comment ce surplomb, loin d'être un simple biais méthodologique corrigible, est constitutif de la fonction de vérification indépendante que l'audit institutionnel est socialement chargé de remplir - et comment il engendre, en retour, des stratégies de conformité de façade qui affaiblissent la portée réelle du contrôle.

L'article a néanmoins montré, à partir des théories de l'évaluation démocratique délibérative et constructiviste, qu'une incompatibilité totale n'est pas la seule issue possible. En distinguant un noyau non négociable de garanties protégeant des tiers absents de la discussion (légalité, sécurité, probité) d'une zone d'application contextuelle ouverte à une véritable co-construction avec les acteurs audités, il devient possible d'esquisser une reconstruction dialogique de l'audit institutionnel qui satisfait, au moins partiellement, l'exigence habermassienne, sans renoncer à la fonction de garantie externe que la société continue légitimement d'attendre de l'audit. Cette hybridation reste cependant fragile : elle expose le dispositif participatif à des risques de

capture, à des asymétries persistantes de ressources argumentatives, et à une possible érosion de l'indépendance perçue de l'auditeur. Plutôt qu'une résolution définitive, c'est donc un programme de recherche empirique - observer, dans des missions d'audit réelles, dans quelle mesure et à quelles conditions de telles zones de co-construction peuvent effectivement fonctionner sans compromettre ni la crédibilité de l'audit ni l'authenticité de la participation - que ce travail théorique invite à ouvrir, notamment dans les secteurs où l'auteur de cet article exerce lui-même son activité d'audit institutionnel, tels que les établissements hospitaliers et les agences publiques d'Afrique de l'Ouest.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- ✓ Bigoni, M., Maran, L. & Occhipinti, Z. (2024). « Of power, knowledge and method: The influence of Michel Foucault in accounting history ». *Accounting History*.
- ✓ Boucharel, F. « La théorie de l'agir communicationnel de Jürgen Habermas ».
- ✓ COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. *Internal Control–Integrated Framework*. COSO.org.
- ✓ Guidance on Internal Control ;
- ✓ Crozier, M. & Friedberg, E. (1977). *L'acteur et le système*. Éditions du Seuil.
- ✓ Guba, E. & Lincoln, Y. (1989). *Fourth Generation Evaluation.* Sage. Synthèse.
- ✓ Guba, E. & Lincoln, Y. (2005). « Paradigmatic controversies, contradictions, and emerging confluences ».
- ✓ House, E. & Howe, K. (1999-2000). « Deliberative Democratic Evaluation ».
- ✓ Kreide, R. (2023). « Social critique and transformation: Revising Habermas's colonisation thesis ». *Philosophy & Social Criticism*.
- ✓ Laughlin, R. & Broadbent, J. (1996). « Redesigning Fourth Generation Evaluation ». *Evaluation*, 2(4).
- ✓ PhilArchive. « The Colonization Thesis: Habermas on Reification ».
- ✓ Power, M. (1997). *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford University Press. Compte rendu
- ✓ Power, M. « Twenty-five years of the audit society: a personal reflection ». LSE Research Online.
- ✓ Power, M. « Afterword: Audit Society 2.0? ». LSE Research Online.
- ✓ ScienceDirect. « A critical review of Guba and Lincoln's fourth generation evaluation ». *Evaluation and Program Planning.*
- ✓ Stanford Encyclopedia of Philosophy. « Jürgen Habermas ».

- ✓ « Une généalogie des techniques de contrôle : une lecture de Michel Foucault ». HAL-SHS.
- ✓ « Fermeture de la communication et information d'expert ». *Communication & Organisation*, OpenEdition.
- ✓ Cusset, Y. (2013). « Valeur et limites de la distinction entre discussion et négociation : autour du principe habermassien de la discussion ». *Sens public*.
- ✓ « Lignes directrices et repères pour une évaluation constructiviste ». Science et bien commun.
- ✓ Williamson, D. « The COSO ERM framework: a critique from systems theory of management control ». *Systemist*.