

L'indépendance de l'audit interne à l'épreuve du pouvoir organisationnel

Internal Audit Independence through the Lens of Organizational Power

BELGUELSSA IMANE

Doctorante en sciences de gestion

Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales de Fès

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah

Laboratoire d'Étude et Recherche en Management des Organisations et des Territoires

Maroc

KINANI SIHAM

Professeur d'Enseignement Supérieur

Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales de Fès

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah

Laboratoire d'Étude et Recherche en Management des Organisations et des Territoires

Maroc

Date de soumission : 13/02/2026

Date d'acceptation : 24/06/2026

Pour citer cet article :

BELGUELSSA.I & KINANI S. (2026) « L'indépendance de l'audit interne à l'épreuve du pouvoir organisationnel », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 10 : numéro 2 » pp 425-450.

Résumé :

Cet article propose une relecture critique de l'indépendance de l'audit interne en mobilisant les apports de la théorie de l'agence et de la sociologie des organisations. Alors que la littérature dominante appréhende l'indépendance comme une caractéristique essentiellement structurelle garantie par les dispositifs formels de gouvernance, cette recherche soutient qu'elle constitue une construction organisationnelle dynamique, façonnée par des rapports de pouvoir et des dépendances relationnelles.

À partir d'une analyse théorique intégrative, l'article développe un modèle conceptuel articulé autour de trois dimensions interdépendantes — structurelle, informationnelle et relationnelle — permettant d'analyser l'indépendance effective comme le résultat d'interactions organisationnelles complexes.

Cette relecture politique contribue à dépasser une conception normative de la fonction et ouvre un agenda de recherche visant à explorer empiriquement les conditions concrètes d'exercice de l'autonomie de l'audit interne dans les organisations contemporaines.

Mots-clés : Audit interne ; Indépendance ; Pouvoir organisationnel ; Gouvernance ; Sociologie des organisations.

Abstract:

This article offers a critical reinterpretation of internal audit independence by drawing on agency theory and the sociology of organizations. While mainstream literature primarily conceptualizes independence as a structural attribute ensured by formal governance mechanisms, this paper argues that it should be understood as a dynamic organizational construction shaped by power relations and interdependencies.

Through an integrative theoretical analysis, the study develops a conceptual model structured around three interrelated dimensions — structural, informational, and relational — that together explain effective independence as the outcome of complex organizational interactions.

This political reinterpretation extends the literature beyond a purely normative view of internal audit and opens a research agenda aimed at empirically investigating the concrete conditions under which internal audit autonomy is exercised in contemporary organizations.

Keywords: Internal audit; Independence; Organizational power; Corporate governance; Sociology of organizations.

Introduction

Au cours des dernières décennies, l'audit interne s'est progressivement imposé comme un mécanisme central des dispositifs contemporains de gouvernance. Investie de missions d'assurance et de conseil, la fonction est désormais considérée comme un levier stratégique contribuant à la maîtrise des risques, à la fiabilité de l'information et à l'amélioration de la performance organisationnelle. Cette évolution s'est accompagnée d'un renforcement des référentiels professionnels, qui érigent l'indépendance en condition essentielle de la crédibilité et de l'efficacité de l'audit interne.

Dans la littérature académique dominante, cette indépendance est généralement appréhendée comme une caractéristique structurelle garantie par des mécanismes formels, tels que le rattachement fonctionnel au comité d'audit, l'autonomie budgétaire ou l'absence d'implication directe dans les activités opérationnelles. Inscrite principalement dans la perspective de la théorie de l'agence, cette approche considère l'audit interne comme un mécanisme de contrôle destiné à réduire les asymétries d'information entre dirigeants et actionnaires et à limiter les comportements opportunistes.

Cette conception repose toutefois sur l'hypothèse implicite selon laquelle les dispositifs de gouvernance produisent les effets attendus dès lors qu'ils sont formellement institués. Elle tend ainsi à accorder une attention limitée aux dynamiques informelles susceptibles d'influencer l'exercice concret de la fonction. Or, les organisations ne sont pas uniquement structurées par des règles et des procédures. Elles constituent également des espaces d'interdépendance, de négociation et de confrontation entre des acteurs disposant de ressources, d'intérêts et de capacités d'influence différenciés.

Dans ce contexte, une question demeure insuffisamment explorée : l'indépendance de l'audit interne relève-t-elle principalement d'un statut formel garanti par les dispositifs de gouvernance, ou constitue-t-elle une capacité d'action construite et négociée au sein d'un système organisationnel traversé par des rapports de pouvoir ?

Bien que certains travaux aient mis en évidence les tensions entre proximité managériale et objectivité, la dimension politique de l'audit interne demeure encore peu conceptualisée. La littérature privilégie majoritairement une lecture normative et fonctionnaliste, laissant au

second plan les processus relationnels, informationnels et politiques qui conditionnent l'autonomie réellement exercée par la fonction.

Cet article propose de dépasser cette lecture en articulant les apports de la théorie de l'agence, de la sociologie des organisations et des théories du pouvoir. L'audit interne y est envisagé comme un acteur organisationnel occupant une position d'interface entre la direction générale, les instances de gouvernance et les responsables opérationnels. Dans cette perspective, son indépendance ne constitue pas une propriété statique découlant mécaniquement de son positionnement hiérarchique. Elle correspond à une capacité d'action contingente, façonnée par les ressources disponibles, l'accès à l'information, la légitimité professionnelle et les relations de dépendance entre acteurs.

Sur le plan méthodologique, la recherche repose sur une revue intégrative à visée conceptuelle. Cette démarche permet de rapprocher des travaux provenant de plusieurs champs théoriques, d'en confronter les principaux arguments et d'élaborer une lecture renouvelée de l'indépendance de l'audit interne (Torraco, 2005 ; Snyder, 2019). L'analyse conduit à distinguer trois dimensions complémentaires de l'indépendance — structurelle, informationnelle et relationnelle — et à formuler des propositions théoriques destinées à orienter de futures recherches empiriques.

La contribution de l'article est triple. Premièrement, il introduit explicitement les théories du pouvoir organisationnel dans l'analyse de l'audit interne, champ encore largement dominé par des approches normatives et structurelles. Deuxièmement, il établit une distinction entre indépendance formelle et indépendance effective afin de mieux comprendre les écarts susceptibles d'apparaître entre la conformité aux dispositifs de gouvernance et l'autonomie réellement exercée. Troisièmement, il propose un modèle conceptuel multidimensionnel mettant en relation les garanties structurelles, le contrôle des ressources informationnelles et la légitimité relationnelle de la fonction.

L'article est organisé comme suit. La première section présente la démarche méthodologique retenue pour la constitution et l'analyse du corpus. La deuxième revient sur les fondements théoriques dominants de l'indépendance de l'audit interne et met en évidence leurs limites. La troisième développe un cadre théorique fondé sur la sociologie des organisations et les théories du pouvoir. La quatrième présente le modèle conceptuel et les propositions théoriques qui en

découlent. Enfin, les dernières sections discutent les contributions, les implications managériales, les limites de la recherche et les perspectives d'investigation empirique.

1 Démarche méthodologique de la revue intégrative

Cette recherche adopte une démarche de revue intégrative à visée conceptuelle. Ce choix méthodologique est cohérent avec l'objectif de l'étude, qui ne consiste pas à mesurer statistiquement une relation entre variables, mais à rapprocher plusieurs courants théoriques afin de proposer une compréhension renouvelée de l'indépendance de l'audit interne. La revue intégrative permet de comparer, de critiquer et de synthétiser des travaux provenant de champs différents en vue de construire un cadre conceptuel original (Torraco, 2005 ; Snyder, 2019).

La constitution du corpus a reposé sur une sélection raisonnée de publications académiques évaluées par les pairs et d'ouvrages théoriques fondateurs. La recherche documentaire a été organisée autour de plusieurs combinaisons de mots-clés en français et en anglais : « internal audit independence », « internal audit objectivity », « internal audit effectiveness », « organizational power », « resource dependence », « audit politics », « audit legitimacy » et « sociologie du pouvoir ».

Les travaux ont été retenus lorsqu'ils répondaient à au moins l'un des critères suivants : contribution directe à l'analyse de l'indépendance ou de l'objectivité de l'audit interne ; étude des relations entre la fonction d'audit interne et les instances de gouvernance ; mobilisation des théories du pouvoir, de la dépendance des ressources ou de la sociologie des organisations ; analyse critique ou institutionnelle des pratiques d'audit. Les études exclusivement consacrées à l'audit externe, les publications ne présentant pas de fondement analytique explicite, les doublons et les travaux sans lien direct avec la problématique ont été écartés.

L'analyse du corpus s'est déroulée en trois étapes. La première a consisté à identifier les principales conceptions de l'indépendance ainsi que les mécanismes explicatifs mobilisés dans la littérature. La deuxième a reposé sur une comparaison critique des approches structurelles, institutionnelles, relationnelles et politiques. La troisième a permis d'organiser les résultats autour de trois dimensions — structurelle, informationnelle et relationnelle — et de formuler des propositions théoriques susceptibles de guider de futures recherches empiriques.

Cette démarche ne revendique pas l'exhaustivité d'une revue systématique ou bibliométrique. Elle vise plutôt à assurer une synthèse théorique transparente et structurée, permettant de faire émerger des mécanismes et des relations conceptuelles encore insuffisamment explicités dans les recherches antérieures.

2 Revue de littérature : vers une lecture critique de l'indépendance de l'audit interne

2.1 Une conception structurelle dominante de l'indépendance

La recherche en audit interne s'inscrit principalement dans le champ de la gouvernance d'entreprise et repose largement sur les fondements de la théorie de l'agence (Jensen & Meckling, 1976 ; Eisenhardt, 1989). Dans cette perspective, l'audit interne est conçu comme un mécanisme de contrôle destiné à réduire les asymétries d'information et à limiter les comportements opportunistes des dirigeants.

Les travaux empiriques ont ainsi privilégié l'analyse de facteurs structurels supposés garantir l'indépendance et l'efficacité de la fonction : rattachement hiérarchique au comité d'audit, autonomie organisationnelle, formalisation des procédures ou qualité des interactions avec les instances de gouvernance (Christopher et al., 2009 ; Goodwin & Yeo, 2001 ; Stewart & Subramaniam, 2010). L'indépendance y est principalement appréhendée comme une caractéristique organisationnelle observable et mesurable.

Cette approche structurelle repose toutefois sur une hypothèse implicite forte : la conformité aux dispositifs formels de gouvernance assurerait l'autonomie effective de la fonction. L'audit interne est ainsi envisagé comme un instrument rationnel et neutre, dont l'efficacité dépendrait essentiellement de son architecture institutionnelle.

Or, cette vision tend à considérer l'organisation comme un système relativement harmonieux, au sein duquel les mécanismes formels fonctionneraient conformément à leur conception normative.

2.2 Des tensions reconnues mais insuffisamment conceptualisées

La littérature récente souligne l'évolution du rôle de l'audit interne, marqué par un élargissement progressif vers des activités de conseil et d'accompagnement stratégique (Arena & Azzone, 2009 ; Sarens & De Beelde, 2006). Cette transformation renforce l'intégration de la fonction dans les processus décisionnels et accroît son influence organisationnelle.

Cependant, cette hybridation génère une tension structurelle entre proximité managériale et objectivité. Plus l'audit interne participe aux décisions organisationnelles, plus la frontière entre assurance indépendante et implication opérationnelle devient incertaine.

Si plusieurs travaux reconnaissent ce paradoxe, ils l'analysent principalement comme un équilibre fonctionnel à maintenir, sans examiner en profondeur les mécanismes organisationnels par lesquels cet équilibre est négocié. L'indépendance demeure ainsi majoritairement traitée comme un principe normatif à préserver plutôt que comme une réalité organisationnelle construite dans l'interaction.

Les recherches empiriques montrent pourtant une variabilité significative de l'influence réelle de la fonction selon les contextes organisationnels (Lenz & Hahn, 2015 ; Eulerich & Lenz, 2020), suggérant que les garanties formelles ne suffisent pas à expliquer les pratiques observées.

2.3 Un angle mort persistant : la dimension politique de l'audit interne

Malgré l'abondance des travaux consacrés à l'efficacité et à l'indépendance de l'audit interne, la dimension politique de la fonction demeure encore marginalement conceptualisée. La réalisation d'une mission d'audit implique pourtant :

- La négociation du périmètre d'intervention,
- L'accès à des informations stratégiques,
- La formulation de constats susceptibles de remettre en cause des équilibres établis,
- La discussion et parfois la reformulation des recommandations.

Ces processus sont intrinsèquement relationnels et s'inscrivent dans des rapports de pouvoir. Toutefois, la littérature dominante tend à interpréter les résistances organisationnelles ou les difficultés de mise en œuvre des recommandations comme des dysfonctionnements ponctuels plutôt que comme l'expression de dynamiques organisationnelles structurantes.

Cette absence de problématisation politique limite la compréhension des conditions concrètes d'exercice de l'autonomie de la fonction. Elle contribue également à entretenir une confusion entre indépendance formelle — garantie par les structures — et indépendance effective — conditionnée par les équilibres relationnels.

2.4 Vers une relecture théorique

Face à ces limites, une relecture théorique apparaît nécessaire. L'intégration des apports de la sociologie des organisations et des théories du pouvoir permet de dépasser une conception strictement normative de l'indépendance pour envisager l'audit interne comme un acteur organisationnel inséré dans un système relationnel structuré par des dépendances et des rapports de force.

Dans cette perspective, l'indépendance ne peut être réduite à un attribut statutaire ; elle constitue une capacité d'action relative construite dans l'interaction avec les autres acteurs organisationnels. L'analyse doit ainsi porter non seulement sur les dispositifs formels de gouvernance, mais également sur les dynamiques relationnelles qui conditionnent l'expression des constats et l'influence réelle de la fonction.

C'est dans cette optique que le cadre théorique suivant se propose de conceptualiser l'audit interne comme acteur stratégique inséré dans un système politique organisationnel.

3 Cadre théorique : repenser l'indépendance à travers les dynamiques de pouvoir

3.1 Les limites analytiques de la théorie de l'agence

La théorie de l'agence constitue le fondement dominant des recherches en gouvernance et en audit interne (Jensen & Meckling, 1976 ; Eisenhardt, 1989). Elle postule l'existence d'un conflit potentiel entre principal et agent, justifiant la mise en place de mécanismes de contrôle destinés à réduire les asymétries d'information et les comportements opportunistes.

Dans ce cadre, l'audit interne apparaît comme un instrument technique visant à sécuriser l'information et à renforcer la surveillance managériale. L'indépendance est alors conçue

comme une condition fonctionnelle garantissant l'objectivité de ce mécanisme. Toutefois, cette approche repose sur plusieurs postulats restrictifs :

- Une séparation relativement claire entre principal et agent,
- Une rationalité des acteurs orientée vers la maximisation des intérêts,
- Une vision relativement stable des structures organisationnelles.

Ces hypothèses tendent à sous-estimer la complexité des organisations contemporaines, marquées par la multiplicité des centres de décision, la superposition des logiques institutionnelles et l'existence de coalitions internes.

En conceptualisant l'audit interne comme un simple mécanisme de contrôle, la théorie de l'agence laisse dans l'ombre la dimension relationnelle et politique de son action. Elle ne permet pas d'expliquer pourquoi, malgré des garanties structurelles d'indépendance, certaines fonctions peinent à exercer une influence réelle.

3.2 L'organisation comme système politique : apports de la sociologie des organisations

Pour dépasser ces limites, les travaux de la sociologie des organisations — notamment ceux de Crozier et Friedberg (1977) — offrent une grille de lecture alternative.

Dans cette perspective, l'organisation n'est pas un système harmonieux régi uniquement par des règles formelles ; elle constitue un système d'action concret structuré par des rapports de pouvoir entre acteurs. Le pouvoir y est défini comme la capacité d'un acteur à influencer l'action d'autrui, notamment par le contrôle de ressources stratégiques et de zones d'incertitude.

Appliquée à l'audit interne, cette approche conduit à considérer la fonction comme un acteur organisationnel disposant de ressources spécifiques :

- Accès transversal à l'information,
- Capacité de diagnostic,
- Légitimité institutionnelle issue des dispositifs de gouvernance.

Cependant, cette influence potentielle est conditionnée par la coopération des acteurs audités, le soutien des instances de gouvernance et les équilibres hiérarchiques internes. L'audit interne n'est donc pas extérieur aux rapports de pouvoir ; il en est partie prenante.

La notion de zone d'incertitude est particulièrement éclairante : en clarifiant des processus opaques ou en révélant des dysfonctionnements, l'audit interne peut réduire l'incertitude organisationnelle, mais également perturber des équilibres établis. Cette capacité peut susciter des résistances ou des négociations autour des constats formulés.

3.3 Pouvoir organisationnel et dépendance des ressources

Les travaux de Pfeffer et Salancik (1978) ainsi que ceux de Mintzberg (1983) complètent cette analyse en soulignant que le pouvoir découle du contrôle de ressources critiques, de l'expertise spécialisée et de la centralité dans les flux d'information.

L'audit interne dispose d'un capital informationnel stratégique. Sa vision transversale des processus organisationnels constitue une source potentielle d'influence. Toutefois, cette influence reste dépendante :

- Des ressources budgétaires accordées par la direction,
- De l'accès effectif aux données,
- De la reconnaissance de sa légitimité professionnelle.

La relation entre audit interne et direction générale peut ainsi être comprise comme une relation d'interdépendance. La direction bénéficie d'une fonction crédible renforçant la confiance des parties prenantes, tandis que l'audit interne dépend du soutien institutionnel pour exercer sa mission.

L'indépendance apparaît alors non comme une donnée structurelle, mais comme le résultat d'un équilibre relationnel continuellement négocié.

3.4 Apports des approches institutionnelles et critiques de l'audit

La théorie institutionnelle (Meyer & Rowan, 1977) apporte un complément important à cette analyse en montrant que les structures formelles peuvent répondre à des attentes de légitimité sans nécessairement modifier les pratiques réelles. Le rattachement de l'audit interne au comité d'audit ou l'adoption de chartes d'indépendance peuvent ainsi produire une conformité visible, tout en coexistant avec des pratiques informelles de filtrage de l'information ou de limitation du périmètre d'intervention. Cette perspective permet d'interpréter l'écart entre indépendance

formelle et indépendance effective comme une forme de découplage entre les structures affichées et les pratiques organisationnelles.

Les approches critiques invitent également à ne pas considérer l'audit comme un dispositif entièrement neutre. Power (1997) montre que les pratiques d'audit participent à la production de légitimité et à la définition de ce qui est considéré comme contrôlable ou vérifiable. Spira et Page (2003) soulignent, pour leur part, que l'intégration de la gestion des risques a transformé les frontières du contrôle interne et le rôle de l'audit interne. Les travaux de Van Peurseem (2005) mettent en évidence l'ambiguïté du positionnement des auditeurs internes, appelés simultanément à collaborer avec le management et à porter un jugement indépendant sur son action. Ces approches renforcent l'idée selon laquelle l'indépendance est confrontée à des tensions institutionnelles, professionnelles et politiques qui ne peuvent être expliquées uniquement par la théorie de l'agence.

3.5 Vers une conceptualisation relationnelle de l'indépendance

À partir de ces apports, l'indépendance de l'audit interne peut être redéfinie. Elle ne se réduit pas à un rattachement hiérarchique ou à une conformité normative, mais constitue une capacité d'action relative construite dans l'interaction avec les autres acteurs organisationnels.

Cette conceptualisation relationnelle repose sur trois dimensions complémentaires :

- **Dimension structurelle** : positionnement formel, accès aux instances de gouvernance et autonomie organisationnelle ;
- **Dimension informationnelle** : capacité d'accès aux données et liberté de diffusion des constats ;
- **Dimension relationnelle** : qualité des interactions, équilibre des dépendances et reconnaissance de la légitimité de la fonction.

Dans le cadre de cette recherche, l'indépendance effective désigne la capacité observable de la fonction d'audit interne à définir et à exécuter son programme de travail, à accéder sans restriction aux informations nécessaires, à formuler des constats non altérés, à communiquer directement avec les instances de gouvernance et à assurer le suivi de ses recommandations sans subir d'influence organisationnelle induite.

Cette capacité peut être appréhendée à travers trois ensembles d'indicateurs théoriques. Les indicateurs structurels comprennent le rattachement fonctionnel au comité d'audit, l'approbation indépendante du plan d'audit, l'accès direct aux instances de gouvernance, l'autonomie budgétaire et la protection du responsable de l'audit interne contre une révocation arbitraire. Les indicateurs informationnels concernent l'accès direct aux systèmes et aux documents, l'absence de filtrage des données, la liberté de déterminer le périmètre des investigations et la possibilité de transmettre les conclusions sans modification imposée. Les indicateurs relationnels renvoient à la légitimité reconnue de la fonction, au soutien obtenu en cas de conflit, à sa capacité de résister aux pressions, à la traçabilité des négociations entourant les constats et au traitement effectif des recommandations sensibles.

L'indépendance effective ne correspond donc pas à une absence totale de dépendance. Elle traduit le degré selon lequel la fonction parvient à préserver son jugement, son accès à l'information et sa capacité de communication malgré les interdépendances inhérentes à son insertion organisationnelle.

Le modèle conceptuel proposé dans la section suivante s'inscrit dans cette perspective et vise à structurer l'analyse de l'indépendance comme construction politique organisationnelle.

4 Proposition d'un modèle conceptuel : l'indépendance comme équilibre politique organisationnel

4.1 Logique générale du modèle

Le modèle proposé repose sur une idée centrale : l'indépendance effective de l'audit interne ne constitue pas un attribut statique garanti par des dispositifs formels, mais le résultat d'un équilibre politique organisationnel issu de l'interaction entre trois dimensions interdépendantes — structurelle, informationnelle et relationnelle.

Ces dimensions ne produisent pas mécaniquement l'indépendance ; elles structurent un espace de négociation au sein duquel la capacité d'action de la fonction se construit. L'indépendance effective est ainsi conceptualisée comme une variable contingente, dépendante des configurations de pouvoir et des équilibres relationnels internes.

L'audit interne occupe une position d'interface entre trois pôles d'influence majeurs : la direction générale, le comité d'audit (ou conseil d'administration) et les managers opérationnels. Cette position génère des dépendances croisées qui conditionnent son autonomie réelle.

4.2 Les dimensions structurantes du modèle

Le modèle repose sur trois dimensions interdépendantes qui structurent la capacité d'action de l'audit interne.

- **Dimension structurelle : autonomie institutionnelle**

La dimension structurelle renvoie aux caractéristiques formelles encadrant la fonction : positionnement hiérarchique, autonomie budgétaire et accès direct aux instances de gouvernance. Ces éléments conditionnent l'indépendance formelle de la fonction en définissant son statut organisationnel et ses marges institutionnelles d'action.

Toutefois, l'existence de garanties structurelles ne suffit pas à assurer une indépendance effective. Des dispositifs formels favorables peuvent être neutralisés par des dynamiques organisationnelles informelles limitant la capacité d'expression critique de la fonction.

- **Dimension informationnelle : contrôle des flux stratégiques**

La seconde dimension concerne le contrôle et la circulation de l'information organisationnelle, ressource stratégique centrale dans les rapports de pouvoir. L'audit interne bénéficie d'un accès transversal aux processus et données organisationnelles, ce qui constitue une source potentielle d'influence.

Cependant, cet accès demeure conditionné par la coopération des acteurs audités et par le climat organisationnel. Des phénomènes de rétention, de filtrage ou de présentation sélective de l'information peuvent réduire la portée des diagnostics produits. Le pouvoir informationnel de l'audit interne apparaît ainsi comme variable selon le degré d'ouverture organisationnelle.

- **Dimension relationnelle : légitimité et équilibre des dépendances**

La dimension relationnelle constitue le cœur politique du modèle. Elle renvoie à la qualité des interactions entretenues par la fonction avec les différents acteurs organisationnels, aux

alliances implicites, aux pressions hiérarchiques et aux processus de négociation entourant la formulation des constats et recommandations.

La légitimité perçue de l'audit interne joue ici un rôle déterminant. Une fonction reconnue comme impartiale et utile bénéficie d'une plus grande capacité d'influence, tandis qu'une fonction perçue comme intrusive ou alignée sur certaines parties prenantes voit son autonomie contestée. L'indépendance devient ainsi une propriété relationnelle évolutive.

4.3 Dynamique d'interaction des dimensions

Le modèle proposé considère que l'indépendance effective de l'audit interne résulte de l'interaction dynamique entre ces trois dimensions. Une forte dépendance hiérarchique ou budgétaire peut limiter la capacité d'expression critique de la fonction, tandis qu'un soutien affirmé du comité d'audit peut renforcer sa capacité de résistance aux pressions organisationnelles.

De même, l'accès libre à l'information et la qualité des relations entretenues avec les acteurs audités peuvent accroître la portée des recommandations formulées. L'indépendance apparaît donc comme une variable contingente, dépendante des équilibres organisationnels en présence.

4.4 Formulation des propositions théoriques

Les garanties structurelles renforcent l'indépendance lorsque leur activation permet à l'audit interne de contourner les pressions managériales et de porter directement les difficultés rencontrées à l'attention du comité d'audit. L'accès aux instances de gouvernance joue ainsi un rôle de protection et d'escalade organisationnelle.

- **Proposition 1 :** L'autonomie institutionnelle renforce l'indépendance effective de l'audit interne lorsqu'elle s'accompagne d'un accès direct et non médiatisé au comité d'audit. La dépendance budgétaire peut, au contraire, créer une vulnérabilité lorsque la direction contrôlant les ressources de la fonction dispose également du pouvoir d'en limiter les moyens, les recrutements ou le périmètre d'intervention. Cette situation peut favoriser des mécanismes d'autocensure ou de modulation des conclusions.
- **Proposition 2 :** La dépendance budgétaire envers la direction générale réduit l'indépendance effective en augmentant le risque d'autocensure, de restriction du

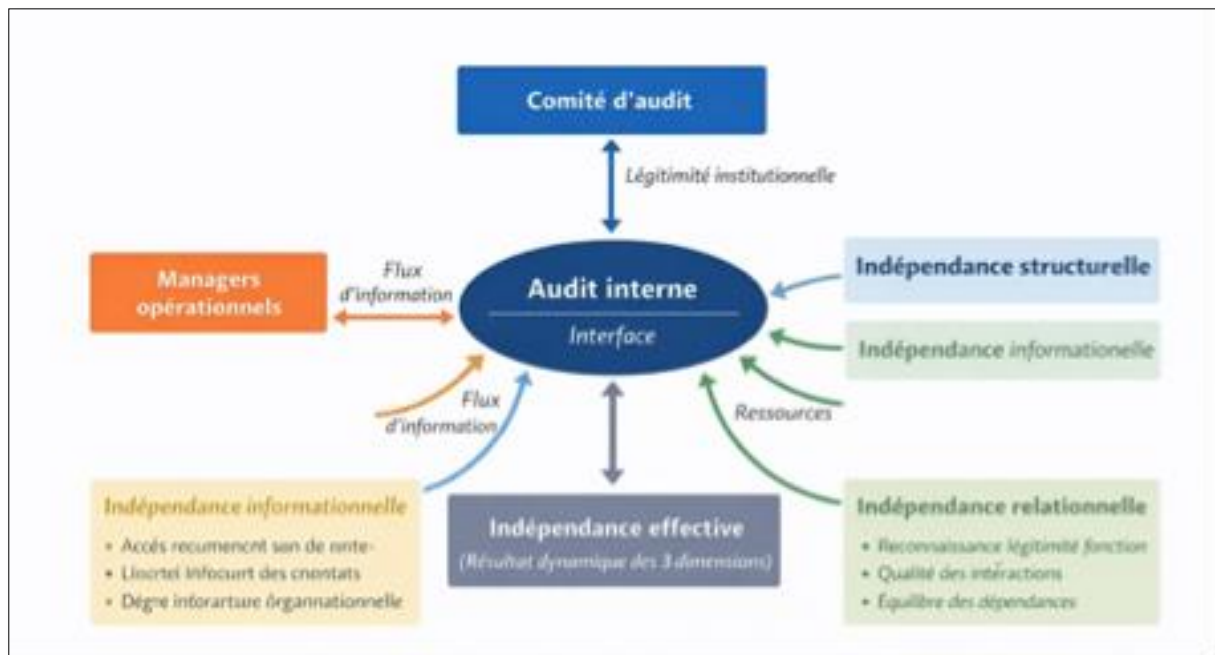
périmètre et d'atténuation des constats sensibles. L'accès transversal à l'information diminue la dépendance de l'audit interne à l'égard des managers opérationnels. Il améliore la qualité de ses diagnostics et réduit la possibilité de filtrage ou de présentation sélective des données.

- **Proposition 3 :** L'accès direct, complet et non filtré aux informations organisationnelles renforce l'indépendance effective en limitant la capacité des acteurs audités à orienter ou à restreindre le diagnostic. La légitimité professionnelle permet à la fonction de convertir ses prérogatives formelles en capacité d'influence. Lorsqu'elle bénéficie de la confiance des instances de gouvernance et de la reconnaissance des acteurs organisationnels, elle dispose de ressources relationnelles lui permettant de soutenir des constats contestés.
- **Proposition 4 :** La légitimité relationnelle et le soutien visible des instances de gouvernance renforcent la relation entre les garanties formelles et l'indépendance effective. Enfin, la concentration du pouvoir hiérarchique peut neutraliser simultanément les garanties structurelles, l'accès à l'information et la légitimité de la fonction. Elle constitue ainsi une condition contextuelle susceptible d'affaiblir les relations proposées.
- **Proposition 5 :** La concentration du pouvoir hiérarchique modère négativement les effets de l'autonomie structurelle, de l'accès à l'information et de la légitimité relationnelle sur l'indépendance effective.

4.5 Représentation synthétique et apport du modèle

Conceptuellement, le modèle peut être représenté comme un triangle d'influence reliant direction générale, audit interne et comité d'audit, tandis que les managers opérationnels exercent une influence périphérique sur la circulation de l'information et la mise en œuvre des recommandations. Au centre de ce système se situe l'indépendance effective de la fonction, conçue comme une variable dynamique résultant des interactions organisationnelles.

Figure : Modèle Conceptuel de Recherche



Source : Élaboration des auteures

Le modèle proposé permet ainsi de dépasser une conception strictement normative de l'indépendance pour l'analyser comme une construction organisationnelle évolutive. Il contribue à intégrer les approches du pouvoir et des relations d'acteurs dans la recherche en audit interne et ouvre la voie à des investigations empiriques futures sur les conditions réelles d'exercice de la fonction.

Le modèle conceptuel proposé appelle désormais une discussion approfondie de ses implications théoriques et analytiques.

Tableau 1 : Comparaison entre l'approche classique et l'approche relationnelle et politique de l'indépendance de l'audit interne

Élément	Modèle classique fondé sur l'agence	Modèle relationnel et politique proposé
Nature de l'indépendance	Attribut structurel	Capacité d'action contingente
Source principale	Rattachement et procédures	Structures, information et relations
Vision de l'organisation	Système de contrôle formel	Système d'action traversé par des dépendances
Pressions informelles	Secondaires ou exceptionnelles	Constitutives du fonctionnement organisationnel

Écart normes/pratiques	Difficilement expliqué	Expliqué par le filtrage, la négociation et la concentration du pouvoir
Contribution	Vérifier la conformité formelle	Comprendre l'autonomie réellement exercée

Source : Élaboration des auteures à partir de la littérature mobilisée

La valeur explicative du modèle ne réside pas dans le remplacement des approches structurelles, mais dans leur prolongement. Alors que la théorie de l'agence permet d'identifier les garanties formelles nécessaires à l'indépendance, le modèle proposé explique pourquoi des fonctions disposant de garanties comparables peuvent connaître des niveaux d'autonomie très différents. Il introduit les mécanismes de dépendance informationnelle, de légitimation relationnelle et de concentration du pouvoir qui relient les structures formelles aux pratiques réellement observées.

5 Discussion : repenser l'indépendance et la place de l'audit interne dans l'organisation

Le modèle conceptuel développé dans cet article invite à dépasser une lecture statique et strictement normative de l'indépendance de l'audit interne. En replaçant la fonction dans un système organisationnel traversé par des rapports de pouvoir, il propose une compréhension relationnelle et dynamique de son autonomie. Cette discussion vise à situer cette contribution dans le débat académique et à expliciter ses implications théoriques.

5.1 Déplacement du regard : du statut formel à la capacité d'influence organisationnelle

La littérature dominante assimile l'indépendance à un attribut structurel garanti par des dispositifs formels de gouvernance — rattachement hiérarchique, accès au comité d'audit, autonomie organisationnelle. Cette approche suppose une correspondance relativement directe entre architecture institutionnelle et autonomie effective.

Le modèle proposé introduit une distinction analytique essentielle entre indépendance formelle et indépendance effective. Une fonction peut satisfaire aux exigences normatives tout en voyant sa capacité d'expression contrainte par des dépendances budgétaires, informationnelles ou relationnelles. L'indépendance apparaît ainsi comme une capacité d'influence organisationnelle plutôt que comme un simple statut.

Cette distinction permet de mieux comprendre les écarts fréquemment observés entre conformité aux standards professionnels et influence réelle sur les décisions stratégiques. Elle contribue à déplacer le regard de l'évaluation des dispositifs vers l'analyse des dynamiques organisationnelles concrètes.

5.2 L'audit interne comme acteur stratégique inséré dans un système de pouvoir

La relecture politique proposée conduit également à considérer l'audit interne non plus seulement comme un mécanisme technique de contrôle, mais comme un acteur stratégique susceptible d'influencer les dynamiques organisationnelles. En contrôlant une ressource essentielle — l'information organisationnelle — la fonction peut orienter l'attention des instances de gouvernance, mettre en lumière certains risques et contribuer à structurer les priorités organisationnelles.

Toutefois, cette capacité d'influence demeure contingente. Elle dépend notamment :

- Du soutien explicite du comité d'audit ou du conseil d'administration,
- De la crédibilité professionnelle des auditeurs,
- De la culture organisationnelle,
- Du degré de concentration du pouvoir hiérarchique.

Dans ce contexte, l'audit interne peut adopter différentes postures organisationnelles : une posture de conformité centrée sur l'application stricte des normes, une posture partenariale orientée vers l'accompagnement stratégique, ou encore une posture prudente marquée par une autolimitation dans les zones organisationnelles sensibles. Ces postures ne relèvent pas uniquement de choix techniques ; elles traduisent des arbitrages stratégiques opérés dans des contextes relationnels spécifiques.

5.3 Tensions structurelles et ambivalence du rôle

Le modèle met également en évidence plusieurs tensions structurelles inhérentes à la fonction.

La première concerne l'arbitrage entre proximité et distance. Une intégration étroite aux processus décisionnels peut accroître l'influence de la fonction, mais au prix d'un risque

d'érosion de la distance critique. À l'inverse, une distance excessive peut préserver l'objectivité tout en limitant l'impact organisationnel.

La deuxième tension oppose expertise et dépendance. L'autorité technique ne suffit pas à neutraliser les rapports de pouvoir ; elle doit être reconnue par les autres acteurs pour se traduire en influence effective.

La troisième tension concerne l'équilibre entre transparence et stabilité organisationnelle. La révélation de dysfonctionnements contribue à long terme à la qualité de la gouvernance, mais peut à court terme perturber des équilibres internes. L'indépendance s'exerce donc dans un espace de négociation où se confrontent exigences de transparence et impératifs de cohésion.

Ces tensions montrent que l'indépendance ne peut être comprise comme un état binaire (présente ou absente), mais comme un équilibre dynamique et contextuel.

5.4 Apports théoriques de la relecture politique

La contribution de cet article est triple.

Premièrement, il intègre explicitement les théories du pouvoir organisationnel et la sociologie des organisations dans un champ de recherche encore largement dominé par des approches normatives issues de la théorie de l'agence.

Deuxièmement, il propose une conceptualisation relationnelle de l'indépendance, distinguant clairement garanties structurelles et autonomie effective. Cette distinction permet de renouveler l'analyse des écarts entre prescriptions professionnelles et pratiques organisationnelles.

Troisièmement, le modèle développé offre une grille d'analyse susceptible de structurer des recherches empiriques futures sur les conditions concrètes d'exercice de l'autonomie de l'audit interne.

En repositionnant l'audit interne comme acteur stratégique inséré dans un système politique organisationnel, l'article contribue à élargir le cadre analytique de la recherche en gouvernance et en audit.

5.5 Limites et précautions analytiques

Cette relecture ne vise toutefois pas à remettre en cause les principes professionnels d'indépendance et d'objectivité, qui demeurent essentiels à la crédibilité de la fonction. Cette recherche présente une contribution conceptuelle et ne constitue pas une validation empirique du modèle proposé. Les relations formulées doivent être considérées comme des propositions théoriques susceptibles d'être confirmées, nuancées ou réfutées par des travaux ultérieurs. Cette limite est inhérente à l'objectif de l'article, qui consiste à construire un cadre d'analyse avant son examen empirique. Des études de cas, des entretiens avec des responsables de l'audit interne et des analyses comparatives permettraient notamment d'étudier les mécanismes de filtrage informationnel, de négociation des constats et de soutien institutionnel identifiés dans le modèle.

6 Implications managériales et agenda de recherche

La relecture politique proposée dans cet article ne remet pas en cause la nécessité des normes professionnelles encadrant l'audit interne. Elle souligne toutefois que les dispositifs formels ne suffisent pas, à eux seuls, à garantir l'autonomie effective de la fonction. Les organisations souhaitant renforcer la crédibilité et l'utilité stratégique de leur audit interne peuvent agir sur les trois dimensions identifiées dans le modèle conceptuel : structurelle, informationnelle et relationnelle.

Le modèle permet également de comprendre pourquoi certaines fonctions d'audit interne demeurent peu influentes malgré l'existence de garanties formelles d'indépendance : l'équilibre organisationnel dans lequel elles évoluent conditionne leur capacité d'action réelle.

6.1.1 Renforcer les garanties structurelles

Le rattachement fonctionnel explicite au comité d'audit, l'accès direct aux instances de gouvernance, la validation indépendante du plan d'audit et la protection statutaire du responsable de la fonction constituent des leviers essentiels.

Toutefois, ces garanties doivent s'accompagner d'un soutien effectif des instances de gouvernance. Une autonomie formelle non soutenue dans la pratique demeure fragile face aux pressions organisationnelles.

6.1.2 Assurer la fluidité informationnelle

L'indépendance effective suppose un accès libre et non filtré aux données stratégiques. La formalisation des droits d'accès aux systèmes d'information, la clarification des obligations de coopération des entités auditées et la limitation des pratiques de rétention stratégique sont déterminantes.

La maîtrise des flux informationnels constitue une ressource centrale de pouvoir organisationnel. Restreindre cet accès revient à affaiblir la capacité d'influence de la fonction.

6.2 Agenda de recherche : approfondir l'analyse empirique

Le modèle proposé ouvre plusieurs axes d'investigation.

6.1 Renforcer la légitimité relationnelle

La dimension relationnelle apparaît décisive. L'indépendance réelle dépend de la reconnaissance de la légitimité de la fonction par les acteurs organisationnels. Cela suppose :

- Une communication claire sur les objectifs des missions,
- Une distinction explicite entre assurance et conseil,
- Un soutien visible du comité d'audit en cas de tensions,
- Une culture organisationnelle valorisant la transparence et l'apprentissage.

La crédibilité professionnelle et l'intégrité des auditeurs constituent ici des facteurs structurants. L'indépendance effective se construit dans la confiance autant que dans les structures.

6.2.2 Prévenir les dérives organisationnelles

La perspective politique met en lumière deux risques opposés :

- L'instrumentalisation de l'audit interne à des fins de légitimation managériale ;
- La marginalisation de la fonction lorsque ses constats remettent en cause des équilibres établis.

Une gouvernance équilibrée implique des mécanismes garantissant la transparence du processus d'audit : formalisation des modalités de validation des rapports, traçabilité des modifications apportées aux constats et suivi indépendant des recommandations.

L'indépendance ne constitue pas un état stable ; elle exige un ajustement continu au sein des équilibres organisationnels.

6.2.3 Examiner empiriquement les dynamiques de pouvoir

Des études qualitatives approfondies pourraient analyser les processus de définition du plan d'audit, les négociations entourant la formulation des constats et les stratégies d'acteurs face aux recommandations sensibles.

Une approche par études de cas, entretiens ou observations permettrait de documenter la construction relationnelle de l'indépendance.

6.2.4 Comparer les configurations organisationnelles

L'indépendance effective peut varier selon la structure de propriété, la taille de l'organisation, le contexte institutionnel ou la concentration du pouvoir hiérarchique. Des recherches comparatives entre secteurs ou environnements nationaux pourraient enrichir la compréhension des mécanismes identifiés.

6.2.5 Adopter une perspective longitudinale

L'autonomie de la fonction peut évoluer à la suite de crises, de transformations stratégiques ou de changements de gouvernance. Une approche longitudinale permettrait d'analyser ces trajectoires et d'identifier les conditions de consolidation ou d'érosion de l'indépendance.

6.2.6 Analyser les interactions entre fonctions de contrôle

L'essor des fonctions de gestion des risques et de conformité redéfinit les frontières du contrôle organisationnel. L'étude des interactions entre ces fonctions et l'audit interne constitue un champ de recherche prometteur.

6.3 Contribution globale

En repositionnant l'audit interne comme acteur stratégique inséré dans un système politique organisationnel, cet article propose un cadre d'analyse renouvelé de l'indépendance. Il dépasse une conception strictement normative pour intégrer les dynamiques de pouvoir, d'interdépendance et de légitimation.

Cette perspective ne fragilise pas la fonction ; elle en clarifie les conditions d'effectivité. Comprendre les équilibres relationnels dans lesquels s'inscrit l'audit interne apparaît essentiel pour renforcer sa contribution à la gouvernance et à la performance organisationnelle.

Conclusion

Cet article proposait de dépasser la conception strictement normative de l'indépendance de l'audit interne afin d'en offrir une lecture relationnelle et politique. En mobilisant la théorie de l'agence, la sociologie des organisations et les approches du pouvoir organisationnel, il montre que l'indépendance ne peut être réduite à un attribut structurel garanti par des dispositifs formels de gouvernance.

L'analyse met en évidence que l'audit interne est inséré dans un système organisationnel traversé par des dépendances croisées et des rapports de pouvoir. Son autonomie ne relève pas uniquement de son positionnement hiérarchique, mais de sa capacité à négocier son espace d'action au sein d'équilibres relationnels instables. L'indépendance apparaît ainsi comme une capacité d'influence contingente, construite dans l'interaction.

Le modèle conceptuel développé distingue clairement indépendance formelle et indépendance effective, et propose une grille d'analyse articulée autour de dimensions structurelle, informationnelle et relationnelle. Cette conceptualisation permet de mieux comprendre les écarts entre conformité normative et influence réelle, et d'éclairer les conditions organisationnelles qui rendent possible l'exercice concret de l'autonomie.

En repositionnant l'audit interne comme acteur stratégique inséré dans un système politique organisationnel, cet article contribue à élargir le cadre analytique de la recherche en audit et en gouvernance. Il ouvre un programme d'investigation empirique centré sur les dynamiques de

pouvoir, les configurations organisationnelles et les mécanismes relationnels qui façonnent l'indépendance effective.

L'indépendance ne constitue donc pas un état acquis, mais un équilibre organisationnel en constante construction. La comprendre implique d'analyser non seulement les structures de gouvernance, mais également les interactions, les négociations et les rapports de force au sein des organisations contemporaines.

BIBLIOGRAPHIE :

- Aguilera, R. V., & Jackson, G. (2010). Comparative and international corporate governance. *Academy of Management Annals*, 4(1), 485–556.
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43–60.
- Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: Evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 200–220.
- Clegg, S. R., Courpasson, D., & Phillips, N. (2006). *Power and organizations*. SAGE Publications.
- Crozier, M., & Friedberg, E. (1977). *L'acteur et le système : Les contraintes de l'action collective*. Éditions du Seuil.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency theory: An assessment and review. *Academy of Management Review*, 14(1), 57–74.
- Eulerich, M., & Lenz, R. (2020). *Defining, measuring, and communicating the value of internal audit: Best practices for the profession*. Internal Audit Foundation.
- Gendron, Y., & Bédard, J. (2006). On the constitution of audit committee effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*, 31(3), 211–239.
- Goodwin, J., & Yeo, T. Y. (2001). Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5(2), 107–125.
- Hardy, C., & Clegg, S. R. (2006). Some dare call it power. In S. R. Clegg, C. Hardy, T. B. Lawrence, & W. R. Nord (Eds.), *The SAGE handbook of organization studies* (2nd ed., pp. 754–775). SAGE Publications.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- Kotb, A., Elbardan, H., & Halabi, H. (2020). Mapping of internal audit research: A post-Enron structured literature review. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(8), 1969–1996.
- Lenz, R., & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5–33.

- Mintzberg, H. (1983). *Power in and around organizations*. Prentice-Hall.
- Pfeffer, J. (1981). *Power in organizations*. Pitman.
- Pfeffer, J., & Salancik, G. R. (1978). *The external control of organizations: A resource dependence perspective*. Harper & Row.
- Power, M. (1997). *The audit society: Rituals of verification*. Oxford University Press.
- Roussy, M. (2013). Internal auditors' roles: From watchdogs to helpers and protectors of the top manager. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7–8), 550–571.
- Roussy, M., & Perron, A. (2018). New perspectives in internal audit research: A structured literature review. *Accounting Perspectives*, 17(3), 345–385.
- Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). Internal auditors' perception about their role in risk management: A comparison between US and Belgian companies. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 63–80.
- Snyder, H. (2019). Literature review as a research methodology: An overview and guidelines. *Journal of Business Research*, 104, 333–339.
- Spira, L. F., & Page, M. (2003). Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), 640–661.
- Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010). Internal audit independence and objectivity: Emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 328–360.
- Torraco, R. J. (2005). Writing integrative literature reviews: Guidelines and examples. *Human Resource Development Review*, 4(3), 356–367.
- Trotman, A. J., & Duncan, K. R. (2018). Internal audit quality: Insights from audit committee members, senior management, and internal auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(4), 235–259.
- Van Peursem, K. A. (2005). Conversations with internal auditors: The power of ambiguity. *Managerial Auditing Journal*, 20(5), 489–512.
- Zattoni, A., & Pugliese, A. (2021). Corporate governance research in the wake of a systemic crisis: Lessons and opportunities from the COVID-19 pandemic. *Journal of Management Studies*, 58(5), 1405–1410.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363.