



HAL
open science

L'AUDITEUR INTERNE COMME OBSERVATEUR DE SECOND ORDRE : UN BESOIN POUR IDENTIFIER ET EVALUER LES RISQUES AU SEIN DES ORGANISATIONS

Coskun Cakar, Frédéric Gautier

► **To cite this version:**

Coskun Cakar, Frédéric Gautier. L'AUDITEUR INTERNE COMME OBSERVATEUR DE SECOND ORDRE : UN BESOIN POUR IDENTIFIER ET EVALUER LES RISQUES AU SEIN DES ORGANISATIONS. Comptabilité et gouvernance, May 2016, Clermont-Ferrand, France. pp.cd-rom. hal-01901151

HAL Id: hal-01901151

<https://hal.science/hal-01901151>

Submitted on 26 Oct 2018

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'AUDITEUR INTERNE COMME OBSERVATEUR DE SECOND ORDRE : UN BESOIN POUR IDENTIFIER ET EVALUER LES RISQUES AU SEIN DES ORGANISATIONS.

Coskun CAKAR
Frédéric GAUTIER

Résumé : Les standards établis par l'IIA pour la pratique de l'audit interne reposent sur une approche par risques. Cette recherche, basée sur une mission d'audit réalisée dans un groupe international, vise à comprendre comment les auditeurs procèdent pour identifier les risques. Le cadre théorique mobilisé est la théorie des systèmes sociaux de Luhmann et la sociologie des risques qui développe l'idée que le risque est socialement construit. La méthodologie suivie est l'étude de cas avec l'observation participante. Nos résultats montrent que le risque est fonction des codes de communication et du mode d'observation : les observateurs ne voient pas le même risque selon leur position au sein de l'organisation. L'auditeur interne a une position spécifique en tant qu'observateur de second ordre.

Mots clés : audit interne, approche par les risques

Abstract: IIA' professional standards for the practice of internal audit provide normative guidance which rely on a risk based approach. This research, based upon an audit engagement performed within a global company, describe how auditors proceed to identify risks within their organizations. We used as conceptual framework the social systems' theory of Luhmann with the sociology of risk which develops the idea that risk is socially constructed. The methodology followed is a case study research with a participant observation. As result, we find that risk assessment is function of the code of communication and the mode of observation: observers do not see the same risk depending of their position within the organization. Internal auditor has a specific position as he is a second order observer.

Key words: internal audit, risk based approach

1 Introduction

Dans le contexte actuel de crise de confiance, « l'audit interne doit jouer un nouveau rôle concernant le processus de gestion des risques, de contrôle et de la gouvernance au sein des organisations (IIA, 2015) ». Leurs activités sont encadrées par un code de déontologie et des normes d'audit décrites dans le Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne (IIA, 2015). L'audit interne s'appuie sur une approche par les risques et l'évaluation des risques constitue le cœur d'activité de l'auditeur interne.

Par conséquent, nous pouvons nous interroger sur l'efficacité du processus d'évaluation des risques mis en œuvre par les auditeurs internes et dans quelle mesure les normes d'audit peuvent contribuer à limiter le risque d'audit et à mieux évaluer les risques. C'est à dire comment les normes peuvent-elles contribuer à améliorer la qualité de l'audit et limiter la sélection arbitraire ou inadéquate des zones à risques par les auditeurs ? La revue de la littérature existante nous a montré que la revue des pratiques des auditeurs internes en matière d'évaluation des risques reste peu développée alors que la notion de risque apparaît comme problématique. En effet, le risque est défini dans les normes comme étant un événement incertain qui peut compromettre la réalisation des objectifs. C'est à dire que l'univers des risques possibles apparaît comme pouvant être illimité du fait de l'incertitude qui pèse sur les événements futurs. Tout peut aller mal et pas comme nous l'espérons. Dès lors, nous devons comprendre comment les risques sont en pratique identifiés et sélectionnés par les auditeurs internes au sein de leur organisation, avec l'idée qu'il ne dispose pas de statistiques pour tout.

La théorie des systèmes sociaux (Luhmann, 1995) et la sociologie du risque (Luhmann, 1993) nous donnent une perspective intéressante pour mieux comprendre comment les risques sont socialement construits et n'existent pas indépendamment des observateurs et du contexte social. Ainsi la société que nous décrit l'auteur est composée de sous-systèmes fonctionnellement différenciés pour réduire la complexité. Chacun de ces sous-systèmes observe les risques au moyen de ses propres codes d'observation et de communication, ce qui lui permet de réduire la complexité de son environnement. Dans notre cadre conceptuel, nous développons l'idée qu'un risque est ainsi fonction du point d'observation. Les observateurs ne voient pas le même risque selon la position qu'il occupe au sein de l'organisation et que seul un observateur de second ordre peut être conscient du risque. Nous pensons que l'auditeur interne peut être cet observateur de second ordre.

Cet article vise à répondre aux questions de recherche suivantes : comment et pourquoi un objet de risque varie et évolue selon le point d'observation au sein d'une organisation ? Comment la méthodologie d'audit ainsi que l'expertise des auditeurs internes permettent d'être un observateur de second ordre pertinent ? Comment les auditeurs internes peuvent appréhender la complexité au sein de leur organisation ?

La méthodologie utilisée pour répondre à ces questions est l'étude de cas ainsi qu'une observation participante dans le cadre d'une vraie mission d'audit interne réalisée au sein d'un grand groupe industriel international. Dans cette étude, nous nous concentrons sur la

compréhension du phénomène étudié, étant donnée la quantité limitée des connaissances sur les pratiques des auditeurs internes en matière d'évaluation des risques.

L'article est structuré en quatre parties. La première correspond à la revue de la littérature et aux questions de recherche. La seconde partie présente la méthodologie utilisée pour analyser le cas décrit dans la troisième partie. La dernière partie correspond aux principaux résultats obtenus. Notre étude de cas a permis d'illustrer au travers d'un cas unique mais exemplaire combien le concept de risque pouvait être problématique et difficile à appréhender au sein d'une organisation : aucun ne s'accorde sur ce qui est risqué au sein de l'organisation et de la mission d'audit présentés dans ce cas. Ceci s'est traduit par l'existence d'un écart significatif entre les risques identifiés par le management en amont de la mission d'audit et ceux qui ont été retenus par l'audit dans le cadre de leurs travaux. Le cadre théorique que nous avons mobilisé nous permet de comprendre pourquoi l'univers des risques des managers est différents de l'univers d'audit et donc des objets de risque retenus par l'audit interne.

2 Revue de la littérature et questions de recherche

Cette partie fournit les principaux éléments d'information qui sont nécessaires tout d'abord comprendre la relation qui existe entre l'audit interne et le concept de risque ainsi que les principaux travaux réalisés sur ce thème. Elle présente ensuite le cadre théorique et les questions de recherche qui en découlent.

2.1 Revue de la littérature

« La définition de l'audit interne a été récemment révisée en 1999 afin de refléter son nouveau rôle, centrée sur les risques ». Les nouvelles normes professionnelles ont été émises quelques années après (IIA, 2015) ». C'est à dire que la littérature existante qui traite de la relation entre le risque et l'audit interne est relativement nouvelle en ce qui concerne son nouveau rôle.

2.1.1 Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne (CRIPP)

« Selon Ramamoorti (2003), l'Institut des Auditeurs Internes (IIA) a été créé en 1941 pour répondre à la croissance des activités d'audit interne au sein des organisations. L'IIA a tout d'abord établi une « déclaration de responsabilités » en 1947, puis un « Code de déontologie » en 1968. C'est une dizaine d'années plus tard, en 1978, que les premières "normes pour la

pratique professionnelle de l'audit interne" ont été publiées par l'IIA. En 1998, le Conseil d'administration de l'IIA a décidé de constituer un groupe de travail en charge d'évaluer la pertinence et l'applicabilité des normes existantes. Le groupe de travail recommanda à la fin de ses travaux d'établir une nouvelle définition de l'audit interne (rôle d'assurance et de conseil), un cadre de référence pour la pratique professionnelle et une refonte des normes pour qu'elles soient mises en cohérence avec la nouvelle définition de l'audit interne ».

« En 1999, un nouveau Code de déontologie et une nouvelle définition de l'audit interne ont été établis. En 2009, le Cadre de Référence pour la Pratique Professionnelle de l'audit interne est entré en vigueur (IIA, 2015) ». Ce cadre normatif contient des dispositions obligatoires (définition de l'audit interne, Code de déontologie et normes internationales pour la pratique de l'audit interne) qui sont complétés par des dispositions fortement recommandées (modalités pratiques d'application, guides pratiques).

Tableau 1 - Cadre de Référence International des Pratiques Professionnels de l'Audit Interne (CRIPP)

Obligatoire	Code de déontologie	
	Normes de qualification (série 1000)	<i>Les <u>normes de qualification</u> représentent les grands principes qui permettent à une fonction d'audit interne de disposer d'un environnement et de moyens adéquats pour réaliser son travail avec suffisamment d'indépendance et d'objectivité.</i>
	1000 - Missions, pouvoirs et responsabilités	
	1100 - Indépendance et objectivité	
	1200 - Compétence et conscience professionnelle	
	1300 - Programme d'assurance et d'amélioration qualité	
Normes de fonctionnement (série 2000)	<i>Les <u>normes de fonctionnement</u> décrivent les aspects opérationnels relatifs à la gestion d'une fonction d'audit interne (élaboration du plan d'audit, planification et conduite des missions, communication des résultats, suivi des recommandations,...).</i>	
2000 - Gestion de l'audit interne		
2100 - Nature du travail		
2200 - Planification de la mission		
2300 - Accomplissement de la mission		
2400 - Communication des résultats		
2500 - Suivi des actions de progrès		
2600 - Acceptation du risque par la Direction Générale		
Facultatif	Modalités Pratiques d'Application (MPA)	<i>Les modalités pratiques précisent plus en détail certains aspects des normes et sont issues des bonnes pratiques.</i>

« L'Audit Interne est à défini comme étant “une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité” (IIA, 1999). Cette

définition de l’IIA (1999) qui a été reprise dans le CRIPP (IIA, 2015), montre que le cœur d’activité de l’audit interne est centré sur les risques ».

L’objet même de l’audit interne est d’évaluer les processus de gestion des risques et de contrôle en ayant lui-même recours à une approche centrée sur les risques. Le tableau ci-dessous qui est un extrait des normes d’audit interne illustre bien cette idée.

Tableau 2: Extrait des normes d'audit interne			
Cadre de Référence International des Pratiques Professionnels de l'Audit Interne (CRIPP)			
	2000- Gestion de la Direction de l'Audit	2100 - Nature du travail	2200 - Planification de la mission
Normes obligatoires	Le responsable de l'audit interne doit gérer efficacement cette activité de façon à garantir qu'elle apporte de la valeur ajoutée à l'organisation.	L'audit interne doit évaluer les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle et contribuer à leur amélioration sur la base d'une approche systématique et méthodique.	Les auditeurs internes doivent concevoir et documenter un plan pour chaque mission. Ce plan de mission précise les objectifs, le champ d'intervention, la date et la durée de la mission, ainsi que les ressources allouées.
	2010 – Le responsable de l'audit interne doit établir un plan d'audit fondé sur les risques afin de définir les priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation.	2120 – L'audit interne doit évaluer l'efficacité des processus de management des risques et contribuer à leur amélioration.	2210 – Les objectifs doivent être précisés pour chaque mission.
	2010.A1 – Le plan d'audit interne doit s'appuyer sur une évaluation des risques documentée et réalisée au moins une fois par an. Les points de vue de la direction générale et du Conseil doivent être pris en compte dans ce processus.	2120.A1 – L'audit interne doit évaluer les risques afférents au gouvernement d'entreprise, aux opérations et au système d'information de l'organisation. 2120.A2 – L'audit interne doit évaluer la possibilité de fraude et la manière dont ce risque est géré par l'organisation. (Commentaire IFACI : afin d'évaluer l'efficacité des processus de management des risques de son organisation, l'audit interne s'appuie utilement sur des référentiels reconnus comme le COSO 2 - Enterprise Risk Management Framework)	2210.A1 – L'auditeur interne doit procéder à une évaluation préliminaire des risques liés à l'activité soumise à l'audit. Les objectifs de la mission doivent être déterminés en fonction des résultats de cette évaluation. 2210.A2 - En détaillant les objectifs, les auditeurs internes doivent tenir compte de la probabilité qu'il existe des erreurs significatives, des cas de fraude ou de non conformité et d'autres risques importants.

Une revue détaillée des normes d’audit interne a montré qu’elles sont centrées sur le concept fondamental de risque mais que leur contenu est limité quand il s’agit de savoir ce qu’est précisément un risque. « Les normes de l’audit interne se réfèrent à plusieurs cadres de référence en matière de gestion des risques comme celui du COSO 2 et l’ISO 31000 (IIA, 2015) ».

« Le COSO 2 – Enterprise Risk Management établi en 2004 représente l’un des cadres de référence les plus abouti sur le processus de gestion des risques. Il fournit des indications pour préciser en quoi consiste la gestion des risques et quelles sont les principales étapes à suivre pour mettre en œuvre un tel processus (COSO, 2015). Ce processus consiste tout d’abord à définir clairement les objectifs de l’organisation pour ensuite identifier tous les événements qui pourraient compromettre la réalisation des objectifs. Une fois ces événements identifiés, il faut évaluer les risques, c’est à dire la probabilité de survenance des événements ainsi que leur impact pour y apporter une réponse (éviter le risque, l’accepter ou bien le réduire). Le risque

est défini dans ce cadre général comme un événement qui peut influencer et compromettre l'atteinte des objectifs de l'organisation ». Cette définition ne permet toutefois pas de répondre à la question de savoir comment face un univers rempli d'incertitude et d'une multitude d'événements possibles (plus ou moins connus), les risques peuvent être identifiés.

Tout peut aller mal et ne pas se passer comme nous l'avons envisagé au départ. L'approche probabiliste n'est pas non plus d'une grande aide dès lors que nous ne disposons pas de données historiques et statistique pour « tout ».

2.1.2 L'audit interne et les risques

« Le rôle et les responsabilités de l'audit interne répondent aujourd'hui à un besoin qui n'est pas indépendant de l'évolution des principes de gouvernance d'entreprise selon plusieurs auteurs (Gramling et al., 2004; Sarens et De Beelde, 2006; Gendron et al., 2007) ». « En réponse aux nouveaux besoins, l'audit interne doit jouer un nouveau rôle en ce qui concerne les risques et les processus de gestion des risques (McNamee et Selim, 1999; Allegrini et D'Onza, 2003; Paape et al., 2003; Spira et Page, 2003) ». Comme nous l'avons vu dans la partie précédente, les normes d'audit interne reflètent bien l'idée que le processus de gestion des risques constitue le cœur d'activité de l'audit interne en réponse à ce nouveau besoin.

Les normes internationales d'audit interne requièrent que les travaux d'audit soient planifiés sur la base d'une analyse préliminaire des risques. Cela concerne aussi bien l'élaboration du plan annuel d'audit que la planification des travaux d'audit pour une mission donnée. « Certaines recherches ont analysé dans quelle mesure ces exigences étaient appliquées par les fonctions d'audit interne (Pelletier, 2008; Koutoupis et Tsamis, 2009; Castanheira et al., 2010) ». « Les travaux montrent que même si certaines fonctions d'audit interne font référence à une approche par les risques lorsqu'elles décrivent leur méthodologie, leurs pratiques révèlent que cette approche n'est que partiellement appliquée. L'approche par les risques de l'audit est principalement mise en œuvre pour établir le plan annuel d'audit et elle n'est pas toujours utilisée pour le plan de mission (Castanheira et al., 2010) ». « Alors que certaines fonctions d'audit interne déclarent appliquer une approche fondée sur les risques, la documentation associée à leurs travaux d'audit n'est pas suffisante pour le démontrer (Koutoupis et Tsamis, 2009) ». « Parmi les travaux existants, nous pouvons aussi citer le manuel de référence « Internal audit handbook » (Kagermann et al., 2008) qui traite de la pratique de l'audit interne mis en œuvre chez SAP. Toutefois, ces éléments ne permettent pas non plus de comprendre comment au sein de l'organisation les risques peuvent être identifiés

parmi un univers illimités d'événements possibles ». « Enfin, d'autres recherches ont montré combien il était difficile en pratique de mettre en œuvre un processus d'audit fondé sur les risques (Knechel, 2007) ». « Ce qui est aussi généralement reconnu à présent est que l'audit n'est pas simplement une technologie neutre mais un processus socialement construit visant à assoir une certaine légitimité (Power, 2003) ».

« La littérature qui existe sur le thème de l'audit interne et son approche par les risques est limitée (Coetzee et Lubbe, 2014) ». Nous savons que les auditeurs internes doivent suivre une approche fondée sur les risques, mais nous ne savons pas comment ils font en pratique.

La revue de la littérature nous a permis de voir combien le concept de risque pouvait être problématique. Notre cadre théorique basé sur la sociologie des risques fournira une perspective intéressante afin de mieux comprendre comment les risques sont identifiés et sélectionnés au sein d'une organisation.

2.2 Cadre théorique

La notion de risque est traditionnellement définie comme étant la mesure d'un événement potentiel qui peut avoir des effets négatifs : le risque est évalué en multipliant la probabilité d'occurrence de l'événement avec son impact potentiel. Toutefois, cette approche probabiliste est beaucoup moins utile pour prédire les événements futurs qui sont rares et/ou lorsque nous n'avons pas suffisamment de données historiques pour appliquer des lois statistiques. Dès lors se pose la question de savoir comment pour ce type de cas les organisations procèdent pour identifier et évaluer les risques.

La sociologie du risque fournit une perspective alternative pour répondre à cette question. Le risque n'est pas considéré comme une mesure objective, indépendante de l'observateur, mais comme étant une construction sociale influencée par le contexte social. Nous avons mobilisé dans cet article la théorie des risques de Luhmann (1993). C'est à la suite de la catastrophe de Tchernobyl, tout comme le sociologue Ulrich Beck avec son ouvrage « la société du risque », que le sociologue allemand Niklas Luhmann (1927-1998) a établi sa théorie du risque. « Selon Luhmann (1993), notre société est perçue comme étant plus risquée pour trois raisons. Tout d'abord une grande complexité de la société moderne fonctionnellement différenciée, ensuite une plus grande dépendance de notre société par rapport aux prises de décision et enfin le contraste qui existe entre les décideurs et ceux qui sont indirectement impactés par leurs décisions ».

2.2.1 Les systèmes sociaux

« Luhmann (1995) distingue le système de son environnement et précise que la société est fonctionnellement différenciée, c'est-à-dire composée de sous-systèmes sociaux (économique, légal, scientifique, artistique, politique...). Chaque sous-système remplit des fonctions spécifiques avec ses propres modes opératoires et ses propres codes de communication. La fonction principale du sous-système économique par exemple est de favoriser et permettre les communications d'un certain type pour réguler les échanges de bien. Le Médium sens est l'argent et le code qui permet de communiquer est « payer / ne pas payer ». Enfin, le programme qui permet de choisir parmi les deux codes est le prix. Le système renvoi à une offre de communication qu'on peut refuser ou accepter et à laquelle on peut enchaîner d'autres communications. Chaque individu passe d'un système à un autre (par exemple de l'économie à la science) selon le type de communication qu'il met en place (par exemple économique ou scientifique) ».

La complexité du système dépend du nombre de relations possibles qui peuvent exister entre ces éléments. La complexité du système est donc toujours inférieure à celle du milieu. En effet, comme beaucoup de relations du milieu sont inutiles pour la survie du système, celui-ci réduit la complexité au sens réduction de l'image qu'il se fait du milieu. Par la réduction, le système fixe ce qu'il pourra percevoir (le reste deviendra invisible) et une stimulation externe n'a de sens pour le système que si elle est traduite dans son propre langage. Le système s'observe avec ses codes et observe lui-même les opérations de ses codes, uniquement par ses codes. Le code du système scientifique sera vrai/faux, celui du politique pouvoir/opposition. Dès lors, les sous-systèmes sont opérationnellement clos, c'est-à-dire qu'ils ne peuvent pas communiquer entre eux mais juste traiter et interpréter les signaux extérieurs qui leur parviennent sous forme de « bruit ». Les sous-systèmes ne peuvent pas communiquer avec leur environnement mais juste communiquer à son sujet en utilisant leurs propres codes. Il y a dès lors un filtre appliqué par chaque sous-système à la résonance extérieure au moyen de son propre mode opératoire.

Si l'on considère par exemple la catastrophe nucléaire de Fukushima au Japon (2011), cet événement sera codé différemment par chaque sous-système : le sous-système économique se focalisera sur son impact sur les mécanismes de prix alors que le sous-système scientifique traitera de son impact sur la santé des populations exposées à la radioactivité. Le système social apparaît dès lors comme un moyen de réduire la complexité par la différenciation fonctionnelle.

2.2.2 *Risque et complexité*

« Pour Luhmann (1993), le risque résulte de la grande complexité de notre société moderne et de la différenciation fonctionnelle. Cette complexité rend beaucoup plus difficile la prévisibilité des événements futurs au moyen de lois déterministes et des probabilités ». Considérons par exemple le cas du risque technique. Il est possible de déterminer ex-post ce qui était à l'origine d'un dysfonctionnement et ce qu'il aura fallu faire pour l'éviter. Cependant, une telle analyse suppose que notre système est basé sur une causalité linéaire et que nous sommes capables d'établir un lien clair entre une cause et tous ses effets. Or, si l'on considère par exemple le système industriel, la grande complexité de certaines installations ne peut être appréhendée qu'au moyen de modèle qui la simplifie. La recherche d'une cause de dysfonctionnement est d'autant plus difficile que le système en question est complexe et suit rarement un schéma de causalité linéaire.

La complexité résulte du nombre de fonction qu'un système doit remplir ainsi que sa taille : les interactions entre les sous-systèmes fonctionnellement différenciés ainsi que leurs effets deviennent plus incertains. La complexité ne se limite pas au domaine technique et existe à chaque niveau de la société. Le risque est lié de façon inhérente à la société fonctionnellement différenciée. La société est fonctionnellement différenciée, c'est-à-dire composée de sous-systèmes sociaux (économique, légal, religieux, scientifique, ...) qui remplissent chacun une fonction spécifique afin de réduire la complexité avec leur propre logique, programmes et codes de communication. Ainsi, le sous-système artistique ne remplit pas la même fonction que le sous-système juridique ou encore économique.

La modernité a amené une société « surspécialisée » et l'autonomie de chacun de ses sous-systèmes a créé plus d'incertitude sur les décisions. Les évaluations de risque faites au sein d'un sous-système en utilisant ses propres codes ne peuvent prendre en compte de façon efficace l'ensemble des effets qui peuvent résulter de ses décisions sur les autres sous-systèmes. Les conséquences indirectes du développement technologique sur l'homme et la nature illustre bien cette idée.

2.2.3 *La distinction entre risque et danger*

« Selon Luhmann (1993), la complexité ne peut seule expliquer notre sensibilité accrue face aux risques ». Il développe l'idée selon laquelle les risques sont aujourd'hui plus importants du fait de notre mode d'observation qui a évolué. En effet, les risques n'existent pas indépendamment de notre mode d'observation. Pour être capable d'observer, il nous faut

procéder à une distinction. Si nous voulons désigner quelque chose comme étant un risque, nous devons le distinguer de ce qu'il n'est pas. Ce qui signifie que quelque chose ne peut pas être observé et désigné que s'il se distingue de quelque chose d'autre. Les systèmes sociaux n'ont pas de contact direct avec leur environnement car l'observation est une construction réalisée à partir d'un mode opératoire spécifique au système. Le système social ne peut pas communiquer avec son environnement mais ne peut que l'observer en communiquant à son sujet. Cette conception se différencie de l'approche positiviste qui considère que le risque peut exister indépendamment de l'observation.

L'auteur décrit deux modes pour établir une distinction. Le premier consiste à indiquer quelque chose comme étant distinct de tout le reste, sans spécifier ce qui est le reste. Dans ce cas, la distinction faite consiste à indiquer et désigner un objet. Le second mode consiste à procéder de la même manière tout en restreignant ce que peut être le reste (par exemple homme/femme, légal/illégal, ...). Cette distinction correspond non plus à un objet mais à un concept. C'est sur cette base que Luhmann a introduit la distinction Risque / Danger pour pouvoir définir le concept de risque : *“Cette distinction présuppose que l'incertitude existe en lien avec des pertes futures. Il y a dès lors deux possibilités. La perte potentielle est vue comme la conséquence d'une décision, c'est-à-dire qu'elle est attribuée à la décision. Nous parlons alors de risque. Ou bien, la perte possible est considérée comme ayant été causée par l'extérieur, c'est-à-dire qu'elle est attribuée à l'environnement. Dans ce cas nous parlons de danger”* (Luhmann, 1993, p. 21) ».

L'accroissement de notre sensibilité aux risques peut être expliqué par la manière dont les événements sont observés dans notre société moderne et aussi associés à nos décisions (plus qu'à des causes externes). Tout d'abord, la modernité nous a amené beaucoup plus de possibilités de décisions. Ainsi, le danger d'être mouillée par la pluie s'est transformé en risque avec l'invention du parapluie. Par ailleurs, notre mode d'observation a lui aussi évolué. Prenons le cas d'une catastrophe naturelle, un tremblement de terre qui survient et détruit plusieurs bâtiments. Autrefois, cet événement était associé aux actes divins ou à la fatalité. Aujourd'hui, dans nos sociétés modernes, la cause ne sera pas uniquement recherchée dans l'évènement en tant que tel mais aussi dans les mauvaises décisions qui ont été prises par ceux qui ont décidé de construire dans cette zone. Ainsi, notre mode d'observation a changé.

« La distinction Risque/Danger ne fait pas référence à une question de probabilité ou d'improbabilité. Le problème est de savoir si la possibilité d'une déception dépend de notre conduite préalable ou non ». L'évaluation des risques et la volonté à les accepter sont des

problèmes avant tout d'ordre social. La prise de risque n'implique pas de communication entre ceux qui décident et ceux qui sont indirectement impactés par la décision prise. "Alter" n'est pas dépendant de "Ego" lorsqu'il décide. Par ailleurs, il n'est pas possible d'avoir une évaluation objective du risque en l'absence de critères universellement acceptés par tous : ceux qui sont indirectement impactés auront une évaluation différente de ceux qui prennent la décision de prendre un risque.

2.2.4 L'observateur de second ordre

« Les experts de la sûreté/sécurité, mais aussi ceux qui les accusent de ne pas en faire assez pour la sécurité, sont des observateurs de premier ordre. Ils croient dans les faits ; et lorsqu'ils croisent le fer ou négocient, cela se fait typiquement sur la base d'interprétations divergentes et des attentes en relation avec les mêmes faits. L'observateur de second ordre fait face au problème qui est que ce que les différents observateurs considèrent comme étant la même chose génère une information bien différente de la part de chacun d'entre eux. (Luhmann, 1993, p. 21) ».

« Luhmann (1993) introduit dans le cadre de sa théorie des systèmes sociaux deux formes d'observation : l'observation de premier ordre ou observation immédiate d'un objet, et l'observation de second ordre qui correspond à l'observation d'une observation de premier ordre. L'observateur de second ordre ne se concentre pas sur l'objet qui est observé par l'observateur de premier ordre mais sur la manière dont il observe. C'est-à-dire qu'il ne s'intéresse non pas au 'quoi' mais plutôt au 'comment'. L'observateur de second ordre voit comment l'observateur de premier ordre voit ce qu'il voit ».

Comme nous l'avons déjà vu, nous parlons de risque seulement si nous présumons que la personne qui perçoit un risque observe en ayant recourt à une distinction. Lorsque nous nous livrons à l'observation de 'quelque chose' nous avons recourt à des distinctions particulières. Il n'est pas possible d'observer simultanément les deux faces d'une distinction, c'est-à-dire à la fois quelque chose qu'on distingue et tout ce qu'il n'est pas. Dès lors, toute observation a une tâche aveugle. L'observateur de premier ordre voit ce qu'il voit et rien d'autre. Par ailleurs, il n'est pas possible d'observer quelque chose et de s'auto-observer en même temps. Il est possible de le faire mais en ayant recourt à une autre distinction. C'est ce que Luhmann nomme l'observation de second ordre.

Ainsi, lorsqu'une personne agit de manière risquée, comme prendre des risques en conduisant, en consommant de la drogue ou en utilisant une arme, il agit en tant qu'observateur de

premier ordre. Dès lors que le même individu s'observe lui-même en train d'agir et se demande s'il prend un risque ou non, il devient un observateur de second ordre et prend conscience alors à ce moment-là conscience du risque. Enfin, l'observateur de second ordre voit les relations entre les caractéristiques personnelles de celui qui agit et la manière dont il appréhende une situation (sous pression, avec anxiété, ...).

Dans l'observation de second ordre, la question est de savoir quelles distinctions l'observateur de premier ordre réalise et comment il le fait. Au niveau de l'observation de second ordre, une action est observée comme une décision prise par les autres. La distinction Risque/Danger pour définir un risque se rapporte à une question d'attribution : qui décide de celle-ci ? La distinction entre les décideurs et ceux indirectement impactés par leurs décisions se rapporte à l'observation de second ordre. Les décideurs observent qu'ils sont observés.

2.3 L'audit interne et la sociologie du risque de Luhmann

Nous pouvons retenir les trois hypothèses suivantes qui découlent de notre cadre théorique.

2.3.1 Le risque n'existe pas indépendamment de notre mode d'observation

Pour être capable d'observer, il nous faut procéder à une distinction. Si nous voulons désigner quelque chose comme étant un risque, nous devons le distinguer de ce qu'il n'est pas. Rien ne peut être observé sans établir de distinction, ce qui signifie qu'on ne voit jamais qu'une partie (concept de tâche aveugle). Enfin, cette tâche aveugle ne peut devenir visible que pour une autre observation, qui observe elle-même la première observation. C'est l'observation de second ordre.

Les auditeurs internes doivent eux-aussi recourir à des distinctions puisqu'ils ne sont pas en mesure de tout observer et ont donc des tâches aveugles. Les distinctions se traduisent à deux niveaux : le plan annuel d'audit et le plan de mission. Le plan d'audit puisqu'il liste l'ensemble des sujets et des thèmes que l'audit interne va couvrir au cours de l'année. Le plan de mission qui représente pour une mission donnée le choix du périmètre et des axes d'intervention (sous-thème, localisation) spécifiques. Ce qui signifie que les auditeurs décident à travers le plan d'audit et le plan de mission de retenir certains objets d'audit et d'en exclure d'autres. Nous pourrions dès lors nous interroger sur la manière dont les auditeurs internes procèdent pour arriver à faire ces choix et quels sont les facteurs qui influent sur la nature des risques qui en découlent. Nous pouvons supposer que le risque varie en fonction des niveaux organisationnels et des personnes (corporate, entité, fonctions) que les auditeurs

internes interrogent lors de la phase de recensement des risques. En effet, le risque du Directeur Général est a priori différent de celui du Directeur de l'entité auditée. Comment l'audit interne se positionne dès lors pour identifier les risques au sein de l'organisation ? Est-ce qu'il privilégie une position plutôt qu'une autre ? Enfin, il nous faut mieux comprendre ce qui permet dans la méthodologie d'audit leurs permet d'être des observateurs de second ordre pertinent ?

2.3.2 Les risques des uns sont les dangers des autres

« Selon Luhmann (1993), la différence entre risque et danger dépend de la façon dont les dommages sont imputés et par qui ils le sont. Lorsque le préjudice est imputé comme une conséquence de sa propre décision, il s'agit de risque. Lorsqu'il est imputé à causes (événements extérieurs, décisions des autres) que l'on juge en dehors de notre contrôle, il est question alors de danger. Ceux qui décident ne sont pas ceux qui en subissent les conséquences ». Dès lors une question se pose quand à la pratique de l'audit interne puisque le risque des uns s'avèrent être le danger des autres. Nous pourrions formuler la question ainsi : les auditeurs internes évaluent le risque de qui et pour qui ? Est-ce qu'ils l'évaluent pour la Direction générale, les actionnaires, les managers, les audités ? Les auditeurs internes se limitent-ils à évaluer les risques aux bornes de l'entité ou bien du processus audité ? Ou bien vont-ils au-delà afin d'apprécier les conséquences des décisions prises au sein de l'entité auditée sur son environnement ?

2.3.3 Le « futur » comme risque

Les risques ne sont pas les mêmes selon l'horizon temporel qui est considéré lorsque nous établissons des distinctions pour observer. Or le risque à un an n'est pas le même que celui à cinq ans. Le numérique est une bonne illustration de ce phénomène pour comprendre que des événements peuvent avoir des impacts à plus long terme, puisque selon l'horizon de temps retenu nous n'observerons pas les mêmes risques. Il en résulte une question sur la nature des risques que l'audit interne adresse dans le cadre de ses missions et donc de l'horizon de temps qu'il considère pour faire le choix de ses missions. Les auditeurs internes traitent-ils plutôt de risques à court terme, c'est-à-dire de risques opérationnels ou bien adressent-t-ils aussi les risques stratégiques à plus long terme ? Et sur quelle base s'opèrent ces choix ?

2.4 Questions de recherche

Notre recherche vise à apporter des réponses aux questions de recherches suivantes et accroître la connaissance sur l'approche par les risques de l'audit interne.

Question de recherche n°1 : Comment et pourquoi un objet de risque varie et évolue selon le point d'observation au sein de l'organisation ?

Question de recherche n°2 : Comment la méthodologie d'audit et l'expertise des auditeurs internes permettent d'être un observateur de second ordre pertinent ?

Question de recherche n°3 : Comment les auditeurs internes peuvent appréhender la complexité au sein de leur organisation ?

Nous allons développer dans la partie suivante la méthodologie que nous avons utilisée pour répondre à ces questions.

3 Méthodologie de recherche

Dans cette étude, nous nous concentrons sur la compréhension du phénomène étudié, étant donnée la quantité limitée de connaissances approfondies sur la pratique des auditeurs internes en matière d'évaluation des risques.

3.1 Collecte des données

Un des deux chercheurs était dans une situation d'observation participante : il s'agit du manager d'audit en charge de la mission d'audit qui est décrite dans cet article. L'observation participante nous a permis de pouvoir disposer d'un matériel particulièrement riche pour mieux comprendre le contexte et aussi reconstituer en détail la chronologie des événements. L'effet de biais de mémoire est limité par le fait que le cas décrit est relativement récent.

Le récit comprend quelques extraits des discussions qui ont eu lieu entre le manager d'audit, le Directeur de l'Audit et l'audité. Les extraits que nous avons sélectionnés ne couvrent pas toutes les conversations, mais presque toutes celles qui étaient potentiellement en lien avec l'évaluation des risques. Ces données ont été disponibles grâce aux notes prises par le manager d'audit durant la conduite de sa mission.

Afin d'améliorer la fiabilité de nos données, nous avons complété ces données avec des documents d'archives tels que le plan annuel d'audit, le planning d'audit, l'analyse formelle

des risques réalisées par le manager d’audit (« note de cadrage »), certains documents recueillis au cours de la mission et enfin le rapport d’audit final.

3.2 Analyse des données

La méthodologie retenue pour analyser les données est l’approche qualitative de l’étude de cas (Yin, 2003). Toutes les transcriptions d’entretiens et les documents d’archives ont été codés. Un double principe de codage a été appliqué. La trame de codage utilisée pour analyser les données a été tout d’abord établie en mobilisant les principaux concepts issus de notre cadre théorique (observateur de second ordre, complexité...). Nous l’avons complété avec d’autres codes issus des normes d’audit et de notre revue de la littérature. Ainsi, la grille de codage a été construite de manière à analyser les données sur la base de la théorie mobilisée et des normes d’audit. Notre objectif était d’analyser dans le contenu du récit de la mission d’audit décrite dans cet article quelle forme prenait l’observation des auditeurs pour recenser les risques et les évaluer. Ainsi, à titre d’illustration nous avons retenu le code « temps » afin d’observer l’impact de la dimension temporelle sur le processus de sélection des risques qui seront retenus par les auditeurs internes dans le cadre de leur mission. Le code « mode d’observation » vise à mieux décrire la forme que prend une observation de second ordre lorsqu’il s’agit d’étudier l’audit interne.

Tableau 3: Grille de codage utilisée

Codes (issus du cadre théorique)		Codes (issus des normes d’audit)	
Différentiation fonctionnelle	Sous-système	Normes de qualification	Indépendance
	Degré de complexité		Objectivité
Mode d’observation	Observation de premier ordre		Compétence
	Observation de second ordre	Normes de fonctionnement	Méthodologie/Procédure
Distinction	Temps		Plan annuel fondé sur les risques
	Espace		Plan de mission fondé sur les risques
Distinction Risque/Danger	Décideur		Programme de travail fondé sur les risques
	Affecté		Communication sur les risques

Le codage a été effectué à l’aide du logiciel NVivo 10. Nous avons été en mesure d’assurer la distance avec le matériel puisque nous étions deux chercheurs et que l’un d’entre nous n’avait pas du tout participé à la phase d’observation, mais seulement à la construction du cas et à son analyse. La partie suivante présente le cas utilisé pour nos analyses.

4 Cas d'une mission d'audit interne

Le cas décrit dans cet article correspond à une vraie mission d'audit qui a été réalisée dans un grand groupe industriel international.

4.1 La direction de l'audit

La Direction d'Audit Interne qui est décrite dans ce cas fait partie d'un grand groupe international spécialisé dans le secteur de la chimie. Il s'agit d'une Direction certifiée par l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI), ce qui signifie qu'elle applique les normes d'audit interne et que sa méthodologie est fondée sur les risques comme requis par les normes pour planifier ses travaux ainsi que son activité.

4.1.1 L'Organisation

La Direction d'Audit interne a été créée en 1999, lorsque la société a fusionné avec un autre acteur majeur de son secteur, afin d'assurer une centralisation de l'ensemble des services d'audit interne au niveau du nouveau siège social. Elle représente aujourd'hui un peu plus d'une vingtaine d'auditeurs pour un chiffre d'affaires actuel de 10 milliards de dollars, ce qui correspond au niveau d'effectif des autres entreprises industrielles de cette taille. La société est spécialisée dans l'industrie chimique.

Le Directeur de l'Audit est rattaché hiérarchiquement au Président Directeur Général et fonctionnellement au Comité d'audit. Sa direction est organisée sur le même modèle que les sociétés d'audit externe : il y a des managers d'audit (4), des chefs de mission (7) et des auditeurs (14). Les auditeurs sont recrutés en interne après une première expérience réussie de deux ou trois ans au sein de la société et passent chef de mission après avoir été auditeurs pendant deux ans. Les managers d'audit quant à eux ont une expérience significative en audit (plus de 8 ans) et sont en charge de la formation et de développement des compétences des auditeurs et des chefs de mission. L'équipe est principalement constituée par des auditeurs qui ont une formation initiale plutôt scientifique, à l'exception des managers d'audit qui sont tous issus d'écoles de commerce avec une première expérience en cabinet d'audit externe.

4.1.2 Le plan annuel d'audit

La Direction d'Audit est certifiée par l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (l'IFACI) depuis 2009 et suit strictement les normes d'audit interne. Ce point est important

puisque'il signifie que l'activité d'audit et la méthodologie suivie s'appuient sur une approche axée sur le risque comme exigée par les normes professionnelles. Le plan d'audit de la direction est établi chaque année au mois de décembre et il est fondé sur une évaluation des risques documentée. Cette évaluation est réalisée avec plusieurs sources d'informations :

- la cartographie des risques de l'entreprise. Ce document résume pour chaque Business Unit leurs risques majeurs. Le processus est animé et coordonné par le département des risques qui se distingue par le service d'audit ;
- les entretiens réalisés par les membres de l'audit avec la Direction Générale ainsi que les principaux Directeurs fonctionnels et opérationnels de l'organisation (environ 60) ;
- les résultats de l'exercice d'auto-évaluation du contrôle interne qui consiste à envoyer chaque année un questionnaire détaillé à chaque entité sous forme de questions fermées pour évaluer leur niveau de contrôle interne.

Sur la base de toutes ces informations, le Directeur de l'Audit établit une liste temporaire de 60 missions (audit d'entité ou audit d'un processus spécifique) qui résulte de cette analyse préliminaire des risques. L'étape suivante consiste à soumettre cette liste au Président Directeur Général, au Directeur Général Adjoint et Directeur Financier en leur demandant de choisir chacun 30 sujets parmi la liste proposée. Cette sélection se fait en aveugle sans connaître qu'aucune de ces trois personnes ne connaisse la sélection faite par les autres. Après cet exercice, le Directeur de l'Audit analyse les résultats et établit la liste définitive des éléments. Il estime que si un sujet est sélectionné simultanément par deux ou trois de ces Directeurs, il doit faire partie du plan d'audit. Suite à cet exercice, le plan annuel d'audit est enfin finalisé et contient environ 35 missions. La dernière étape de validation est la soumission de ce plan pour approbation aux membres du Comité d'Audit. La mission d'audit qui est décrite dans cet article est l'une des missions qui étaient prévues dans le plan annuel d'audit.

4.2 Une mission d'audit

La mission d'audit qui est décrite dans cet article est une mission relative à l'audit d'un site industriel qui avait été prévu dans le plan annuel d'audit.

4.2.1 Origine et Contexte de la mission

Les missions d'audit sont planifiées environ un mois avant le début de chacune des missions pour permettre aux managers d'audit de les préparer. Concernant la mission décrite dans ce

cas, le manager d'audit a ainsi reçu le planning qui précisait qu'il s'agissait d'un « full audit » d'entité tel qu'identifié dans le plan annuel d'audit. Cette description est assez générique et ne fournit pas suffisamment d'éléments d'information au manager d'audit. Il décide alors de procéder comme il a l'habitude de le faire pour chaque audit, c'est-à-dire d'aller voir son Directeur pour avoir plus de détails sur l'origine de la mission et les raisons pour lesquelles elle a été retenue dans le plan d'audit. Le Directeur de l'Audit lui répond que « *cet audit a été demandé par les Directeurs de Branche lors des entretiens réalisés pour le plan annuel. Plus précisément, il s'agit d'une importante usine industrielle située en France, spécialisée dans la production d'une substance chimique transformée en capsule. La production a été scindée en deux lignes de production distinctes gérée par une seule Business Unit (BU A). Cette Business Unit est en charge de réaliser la production à la fois pour ses propres ventes mais aussi pour le compte d'une autre Business Unit (BU B) de la société. Le management intermédiaire a décidé de mettre en place une nouvelle organisation dans laquelle chaque Business Unit est responsable de l'intégralité de sa production et de ses ventes, ce qui n'était pas le cas auparavant. Cet audit a été demandé par la direction afin de savoir si la nouvelle organisation est déjà en place* ».

Le Directeur de l'Audit précise également au manager d'audit que « *le Directeur Général Adjoint et le Directeur Financier ont décidé de garder cette mission au plan car ils sont assez préoccupés par les résultats de la BU B. Compte tenu du fait que la BUA a atteint ses objectifs, ils nous demandent donc de nous concentrer avant tout sur la BUB* ».

4.2.2 Analyse préliminaire des risques en vue de cadrer la mission

Le Directeur de l'Audit considère que cette mission ne présente pas de difficulté particulière. L'objectif est pour lui de vérifier tout d'abord si la nouvelle organisation a été mise en place et ensuite de voir si les contrôles de base fonctionnent correctement sur les cycles standards. Une fois de retour dans son bureau, le manager commence à collecter les premières données chiffrées (Budget et Réalisé, auto-évaluation du contrôle interne, ...) et se dit « *Je suis surpris par les résultats de l'auto-évaluation : l'entité s'est attribuée la note maximale sur toutes les questions ! Je pense qu'on va devoir vérifier la fiabilité des réponses* ».

Chaque mission commence conformément à la méthodologie d'audit de la Direction par un travail préliminaire réalisé par le manager d'audit pour organiser et planifier les travaux d'audit de son équipe. A cette fin, le manager d'audit rédige un document interne (la note de cadrage) dans lequel il précise le contexte, les chiffres clés, les objectifs, le planning et les

principaux axes d'intervention ainsi que les principales questions à traiter. Ce document est essentiel car il définit précisément quels sont les sujets que son équipe devra traiter.

Le manager d'audit qui considère cette mission comme une mission assez classique, décide alors de couvrir les cycles standards de gestion tels que les achats, la finance, les ventes, la paie, les stocks, la production et la trésorerie. Il se dit alors : *"Je vais reprendre ma dernière note de cadrage. Elle était assez complète et traitait du même sujet. C'était un audit d'usine. Il faudra juste que j'intègre la question liée à la nouvelle organisation"*.

Le but de la note de cadrage est uniquement de répertorier les principaux risques inhérents à couvrir et donc de cadrer les travaux de l'équipe qui sera en charge de la mission. Il est nécessaire de la compléter avec une analyse plus spécifique des risques une fois sur site. Il est, selon le manager d'audit, difficile d'évaluer les risques à distance.

4.2.3 Premiers contacts avec les audités

Trois semaines avant le démarrage officiel de la mission, le manager d'audit décide de contacter le Directeur général de l'entité auditée (BU B) qui a déjà reçu la lettre de mission. L'objectif de ce premier contact était de lui présenter les objectifs de la mission, obtenir des informations sur l'organisation et sur l'activité et de planifier les premières réunions qui auront lieu la première semaine. C'est durant la première semaine que l'équipe d'audit va affiner son analyse des risques. Cette étape est essentielle pour établir le programme de travail détaillé de l'équipe d'audit. En effet, la méthodologie d'audit consiste à réaliser l'analyse de risque en deux temps. Tout d'abord avec la note de cadrage qui liste les principaux axes d'intervention (thèmes et processus couverts) ainsi que les risques inhérents associés à chacun de ces axes (identifiés au bureau et loin du terrain). Puis ensuite en réalisant une analyse plus détaillée une fois sur site durant la première semaine de la mission. Cette analyse détaillée consiste à vérifier pour chacun des risques inhérents identifiés dans la note de cadrage si des contrôles existent au sein de l'entité pour les limiter, s'ils sont bien définis et correctement appliqués. Les risques inhérents listés dans la note de cadrage qui ne font pas l'objet d'un dispositif de contrôle suffisant sont alors requalifiés par l'équipe d'audit comme étant des zones à risque à l'issue des entretiens réalisés la première semaine sur le terrain. C'est sur la base des zones à risques identifiés que le manager d'audit décide d'allouer les ressources disponibles pour se focaliser sur les principales zones à risques (et non pas l'ensemble des risques inhérents identifiés dans la note de cadrage).

Le Directeur général de l'entité (BU B) était particulièrement intéressé par deux sujets : le périmètre de la mission ainsi que les dates d'intervention de l'équipe d'audit. Il a commencé par dire qu'il avait un problème avec la date de début de la mission. Toute son équipe commerciale (4 personnes) et lui-même n'allaient pas être disponibles pendant les deux premières semaines. Ils devaient tous participer la première semaine à un événement annuel à Budapest : une occasion unique pour eux de rencontrer leurs principaux clients. La deuxième semaine, la plupart d'entre eux avaient prévu d'être en congés.

Le manager d'audit commençait alors à se demander comment il allait bien pouvoir organiser cette mission. Habitué à appliquer systématiquement la méthodologie (identifier les zones à risques la première semaine et établir le programme de travail pour les trois semaines restantes), il ne voyait pas comment il allait faire cette fois-ci. La difficulté était de savoir comment faire avec des audités qui ne sont présents que la moitié du temps imparti pour réaliser la mission.

Mais cette question pratique n'était pas le seul problème auquel le manager d'audit a dû faire face. Il est apparu très rapidement après ses premiers échanges avec l'audité que les axes d'intervention qu'il avait identifiés étaient en décalage avec les problèmes et les difficultés actuelles de l'entité. Lorsque le manager d'audit a commencé à présenter au Directeur général de l'entité les principaux thèmes qu'il avait prévus de traiter et précisé qu'il s'agissait d'un audit standard, celui-ci lui a fermement répondu : *« Désolé, mais je pense que nous avons besoin de clarifier certaines choses car vous n'êtes certainement pas sur la bonne voie. Je pense que vous avez besoin de plus d'informations sur la situation actuelle de qui n'est certainement pas celle que vous avez en tête »*.

Le manager d'audit, assez surpris, a expliqué qu'il était prêt à en discuter pour clarifier la situation. En effet, alors que tout le monde pensait au niveau du siège que la nouvelle organisation décidée quelques mois auparavant était déjà mise en place, le Directeur général a expliqué que cela n'avait pas pu être fait et que la situation actuelle de l'entité apparaît comme étant critique pour deux raisons.

« Tout d'abord, le montant des investissements à réaliser pour l'usine a été totalement sous-estimé par le vendeur et du coup notre business model réactualisé est loin d'être vraiment rentable. Nous avons découvert une semaine après avoir signé la convention avec la BU A que le montant des investissements qui nous avait été initialement communiqué a doublé ! Je ne comprends toujours pas comment il est possible de faire une telle erreur. Il s'agit d'une différence de 65 millions de Dollars. Ce montant comprend deux volets. Le premier est lié à

certain investissements obligatoires du fait des nouvelles réglementations visant à améliorer la sécurité des sites industriels dans le domaine de la chimie. Le deuxième volet correspondant aux investissements qui doivent être réalisés pour augmenter notre capacité actuelle de production compte tenu des ventes additionnelles qui sont prévues au budget. Nous avons demandé un budget supplémentaire pour financer une partie de ces investissements et travaillons aussi en parallèle sur notre business model. Vous allez certainement me demander comment nous avons l'intention de faire. Nous avons déjà identifié un certain nombre d'actions : trouver des nouveaux clients et réviser à la hausse nos prix de vente actuel (impact de 13 M\$), augmenter la productivité de notre usine de 7 % (impact de 10 M\$), et travailler sur le projet d'extension afin de réduire les coûts (impact de 8 M\$) ».

« Le deuxième aspect est que nous n'avons pu transférer l'ensemble des responsabilités relatives à l'exploitation du site industriel. Il n'est pas possible aujourd'hui d'avoir plusieurs opérateurs et plusieurs chefs d'établissement sur un site unique lorsqu'il s'agit de répondre aux autorités sur les questions de sécurité et d'environnement. La BU A reste donc toujours en charge de tous ces aspects réglementaires. Les immobilisations sont aussi encore gérées par BU A. Et pour les ouvriers, c'est la même chose puisqu'ils sont tous avec des contrats de travail BUA. Nous avons pour l'instant décidé d'établir une convention entre nos deux Business Unit. Ce document, qui a été signé en décembre dernier, décrit comment sera assurée la coordination entre nos deux entités (BU A et BU B) et qui sera responsable de quoi ».

Le Directeur général a expliqué que malgré l'existence de cette convention, la situation actuelle était loin d'être parfaite et qu'elle nécessitait beaucoup d'actions de coordination. Il précise alors au manager d'audit que *« il n'est pas inutile de couvrir plus en détail les aspects relatifs à la nouvelle gouvernance avec un focus sur les interfaces et l'analyse du chiffrage initial de l'investissement qui a doublé après la signature de la convention ».*

Le manager d'audit était surpris de découvrir si tard que cette entreprise était avant tout confrontée à des problèmes de business model et de rentabilité à long terme ainsi qu'à des questions de gouvernance et beaucoup moins des sujets opérationnels. *« Personne ne m'avait parlé de ces sujets avant cet entretien, ce qui quand même très surprenant ! ».* Cela lui paraissait assez compréhensible que le montant des investissements nécessaires ait pu augmenter en raison d'un durcissement des contraintes réglementaires en matière de sécurité des sites, tout en gardant à l'esprit la question de savoir si ces informations étaient déjà disponibles avant de décider du transfert des activités de la BUA vers la BUB.

A la fin de ce premier entretien, le manager d'audit a demandé au Directeur général de l'entité auditée une autre date de réunion ainsi qu'un certain nombre de documents : « *Pourrions-nous déjà convenir d'une date de réunion dans les prochains jours avant votre départ à Budapest ? Pourriez-vous déjà m'envoyer la version signée de la convention ainsi que la version révisée de votre Business Plan ? Je voudrais aussi comprendre plus précisément comment vous prévoyez de compenser le montant supplémentaire de l'investissement. Vous m'avez dit que vous aviez déjà identifié tout ça dans un document* ».

Le manager d'audit a rencontré quelques jours après le Directeur de l'autre entité (BU A) qui ne faisait pas partie initialement du plan de mission. Il lui a expliqué que la mission d'audit devra permettre de vérifier si la convention signée entre les deux entités (BUA et BU B) est correctement définie et qu'elle est correctement mise en œuvre. Au cours de cette réunion, le Directeur de la BU A a précisé que le problème majeur de son entité concernait les effectifs qu'elle emploie mais qui sont affectés à la production de leur partenaire : « *le problème qu'on devra gérer est celui du changement de statut d'une partie de nos employés. Il s'agit de tous ceux qui doivent changer leur contrat de travail puisqu'ils travaillent exclusivement pour la BU B* ».

4.2.4 Redéfinition des axes d'intervention et du périmètre de revue

Après ces premiers contacts avec les Directeurs de la BU A et de la BU B, le manager d'audit a révisé son document d'évaluation préliminaire des risques (« note de cadrage »), transformant profondément l'étendue et le contenu du plan de mission. Il a intégré trois nouveaux axes d'intervention qui n'étaient pas prévues dans sa première note de cadrage : "stratégie", "gouvernance" et "investissement". Après avoir expliqué au Directeur de l'Audit les raisons de ce changement, ce dernier a validé la nouvelle note de cadrage. Une fois le cadrage de la mission validée, le manager d'audit a organisé une réunion préparatoire avec l'ensemble des membres de son équipe (le chef de mission et deux auditeurs) pour partager avec eux les objectifs, les axes d'intervention et les questions à traiter ainsi que le planning général.

4.2.5 Réalisation de la mission et conclusions

La mission d'audit a permis de conclure dans son rapport final que cette entité (BUB) présentait des risques élevés en termes de rentabilité et de continuité d'activité.

Le Business Model actuel n'est pas rentable et la demande d'investissement établie par l'entité (toujours en cours de traitement) ne repose pas sur une analyse suffisamment robuste. En particulier, la mission a révélé que le plan d'actions qui a été défini par l'entité pour compenser l'augmentation du montant des investissements contient des hypothèses trop optimistes et même irréalistes, notamment pour l'augmentation de la productivité usine et des ventes. L'audit a souhaité attirer l'attention de la Direction Générale sur cette demande d'investissement et son caractère risqué en termes de rentabilité. Le deuxième risque résiduel identifié concernait la conception du nouveau bâtiment de production. Les hypothèses utilisées par les équipes techniques n'étaient pas compatibles avec les prévisions commerciales. Ainsi, le nouveau bâtiment ne permettait pas d'avoir suffisamment d'espace pour les nouvelles gammes de produits qui nécessitent de disposer d'une ligne de production dédiée. Le dernier risque résiduel porte sur la continuité des activités. Si les investissements de mise en conformité réglementaires des installations existantes ne sont pas réalisés, la production devra être interrompue.

Dans la partie suivante, nous allons présenter les principaux résultats des analyses effectuées sur ce cas.

5 Principaux résultats

Notre objectif était de mieux comprendre comment les auditeurs internes procèdent en pratique pour identifier et évaluer les risques au sein de leur organisation. La richesse du matériel obtenu grâce à l'opportunité de réaliser une observation participante ainsi que l'application d'une méthode qualitative nous ont permis de répondre à cet objectif.

5.1 Risques et organisation

Question de recherche n°1 : Comment et pourquoi un objet de risque varie et évolue selon le point d'observation au sein d'une organisation ?

Dans notre cadre conceptuel, nous développons l'idée qu'un risque est fonction du point d'observation et qu'il varie en fonction des différents sous-systèmes sociaux au sein d'une organisation. Chacun des sous-systèmes au sein de l'organisation communique à propos du risque et l'observe avec des codes spécifiques. Chaque sous-système dispose d'une sémantique qui lui est propre. La sémantique étant définie dans ce cadre-là comme un

ensemble de règles disponibles pour traiter le sens au sein d'un même sous-système social. C'est-à-dire que chaque sous-système est opérationnellement clos.

La grille de codage utilisée pour analyser nos données a montré que le risque évoluait en fonction des différents niveaux de l'organisation à partir desquels il était observé. Nous avons ainsi identifié quatre niveaux distincts dans notre étude de cas : la Direction Générale, la Direction de l'audit, le management intermédiaire et l'entité opérationnelle auditée. Chacun de ces niveaux correspond à un sous-système social. Les risques décrits par la Direction Générale sont différents de ceux du Directeur de l'entité opérationnelle (BUA ou BUB) auditée dans la mesure où chacun de ces sous-systèmes recourt à des codes de communication et d'observation spécifiques. Les objets de risque associés à l'entité auditée varient selon le point d'observation (niveau organisationnel) ainsi que de la dimension temporelle, tel que résumé dans le tableau ci-dessous. Chacun des sous-systèmes communique et observe avec ses propres codes.

	Dimension temporelle	Niveau organisationnel	Risque	Description du risque
Construction du plan d'audit	1/ Entretien avec le management intermédiaire * Identification des risques pour le plan d'audit	Management intermédiaire	Nouvelle organisation	La nouvelle organisation n'est pas en place
	2/ Analyse complémentaire réalisée par le Directeur de l'Audit et synthèse des risques * Elaboration de la liste des 60 missions d'audit * Soumission à la Direction Générale pour établir le plan d'audit annuel	Direction d'Audit	Contrôle de base	Les contrôles de base ne sont pas mis en œuvre ou ne fonctionnent pas correctement sur les processus transactionnels
	3/ Validation du plan d'audit par la Direction Générale * Sélection de 30 missions à partir de la synthèse des risques	Direction Générale	Performance	Niveau de performance insuffisant en termes de contribution pour le groupe
Audit de l'entité	4/ Entretiens avec les audités	Entité auditée (BU A qui a vendu les capacités de production)	Satut des employés	Changement de statut et nouveaux contrats de travail pour les employés dédiés à l'activité de BU B
		Entité auditée (BU B qui a acquies les capacités de production)	Investissement Gouvernance	Difficultés à financer le nouvel investissement Probleme de coordination entre les ventes et la production
	5/ Conclusions d'audit	Direction d'Audit	Business Model Design du nouveau bâtiment Non-conformité des installations	Strategie non robuste et business model non profitable Les capacités industrielles ne sont pas en cohérence avec les prévisions de vente Les installations actuelles risquent d'être déclarées en non-conformité réglementaire.

BU A : l'investissement ne représente plus un risque pour cette entité puisqu'elle l'a transféré sur la BU B. Elle fait aujourd'hui face à un risque social puisqu'elle doit réussir à transférer une partie de ses effectifs vers la BU B.

BU B : l'entité se focalise sur le financement de ses investissements sans suffisamment se préoccuper des risques liés à son installation et ses capacités de production ainsi que ceux liés aux contraintes réglementaires.

Management : il doit décider s'il autorise ou non l'investissement, tout en sachant que le business model actuel n'est pas du tout profitable à terme. S'il ne l'autorise pas, il devra faire face à un risque social lié aux employés.

Ce cas illustre que pour un même objet d'audit, aucun de ces différents niveaux organisationnels ne s'accorde sur ce qui est « risqué ». Ce cas est exemplaire pour illustrer combien le concept de risque pose des difficultés lorsqu'il s'agit de l'identifier et de l'évaluer au sein d'une organisation.

Notre analyse a aussi mis en évidence que les risques identifiés à l'origine de la mission d'audit par le management sont sensiblement différents de ceux qui ont été retenus par l'audit lors de la mise en œuvre de leur mission. Les auditeurs ont en effet prévu de revoir des éléments de contrôle interne sur les flux transactionnels ainsi que la robustesse du « Business Model » de l'entité auditée.

En matière d'audit, la définition du risque établie par Luhmann au moyen de la distinction Risque / Danger soulève un certain nombre de questions pratiques dont une qui nous semble essentielle : l'audit interne évalue les risques pour qui et à sur quel horizon de temps ? Les normes d'audit telles qu'énoncées n'apportent malheureusement pas des éléments de réponses satisfaisants à cette question et mériteraient donc d'être clarifiées.

5.2 Méthodologie d'audit

Question de recherche n°2 : Comment la méthodologie d'audit et l'expertise des auditeurs interne contribuent à être un observateur de second ordre pertinent ?

Comme nous l'avons vu dans la section précédente, le risque a une dimension organisationnelle. Les risques de la direction qui a demandé l'audit sont différents des risques identifiés par les entités auditées. En outre, nous avons vu qu'au sein de l'entité auditée, les risques ne sont pas les mêmes au sein de chaque sous-système fonctionnellement différenciée (vente, production...) alors qu'ils sont tous interdépendants.

La méthodologie d'audit repose sur plusieurs actions qui contribuent à observer différemment les risques en étant un observateur de second ordre. Cela consiste à observer les objets d'audit sous différents angles et en tenant compte des éventuelles interdépendances entre les sous-systèmes fonctionnellement différenciés.

Tout d'abord, les auditeurs n'observent pas directement les risques mais demandent à ceux qui sont en charge de les gérer aux différents niveaux organisationnels. Puisque les risques ne sont pas les mêmes en fonction du point d'observation, les auditeurs interrogent à la fois le management et les différents membres de l'entité auditée. Dans cette mission d'audit, les auditeurs ont réalisé des entretiens avec la Direction Générale, la Direction de l'entité, les responsables de département de l'entité (sous-systèmes fonctionnellement différenciés : vente, production, ...). C'est de cette manière que les auditeurs internes ont pu identifier que les managers avaient porté leur attention sur des problématiques opérationnelles à court terme et peut-être sous-estimé les risques à plus long terme, notamment ceux en lien avec le « Business Model ». Ceci illustre combien la dimension temporelle et importante dans le processus de sélection des risques.

Pour compléter cette première approche, les auditeurs internes ont aussi observé l'entité à partir de différents points d'observation. Ils ont ainsi réalisé une première observation « loin du terrain » puis une seconde observation sur site (au sein de l'entité auditée). Ils ont aussi observé avec différents niveaux de détail en partant du général vers le particulier ou du particulier vers le général lorsqu'ils ont analysé les objets audités. Enfin, les auditeurs ont observé les objets de risque en tenant compte des activités de contrôle mis en place au sein de l'entité auditée. Ils ont ainsi observé si un plan d'atténuation des risques était défini et s'il était correctement mis en œuvre.

Comme une organisation est fonctionnellement différenciée et qu'elle est composée de différents sous-systèmes qui communiquent sur leurs risques de façon spécifiques, les auditeurs internes doivent observer les risques encore différemment. Ils ont pour cela besoin de déterminer comment un risque qui existe au sein d'un sous-système (production par exemple) peut impacter d'autres sous-systèmes (ventes par exemple) en raison des interdépendances existantes. L'auditeur interne a alors besoin d'identifier les risques inhérents au sein de chaque sous-système et de les analyser en relation avec les autres sous-systèmes dans une position unique qui est celle de l'observateur de second ordre.

A titre d'exemple, dans notre cas, le manager d'audit a identifié lors de la première étape (phase de cadrage) certains risques inhérents liés aux activités commerciales. Un des risques

inhérents pour les vendeurs était de ne pas atteindre leurs objectifs de vente. Il était en effet essentiel pour eux d'augmenter le niveau des ventes de l'entité afin de pouvoir contribuer au financement des investissements. Dans un deuxième temps, l'équipe d'audit interne a cherché à savoir comment les vendeurs avaient observé ce risque et décidé de faire pour l'atténuer. Les auditeurs internes ont alors pu identifier certaines zones à risque relatives à la capacité de production de l'entité que les commerciaux n'avaient pas pris en compte. C'est-à-dire que les auditeurs ont identifié les points aveugles associés à l'observation des vendeurs en se positionnant en tant qu'observateur de second ordre. En procédant ainsi, les auditeurs ont pu appréhender le risque au sein de chacun des sous-systèmes mais aussi les dangers que cela représentait pour les autres sous-systèmes au travers de la distinction Risque/Danger.

Tableau 5: méthodologie d'audit mis en œuvre pour l'évaluation des risques			
	Aux bureaux de l'audit	Sur site au sein de l'entité auditée	
Evaluation des risques	Identification des risques inhérents	Identification des zones à risques	Identification des risques résiduels
Livrables	"Note de cadrage": Axes d'intervention selon les risques inhérents	"Programme de travail" Basé sur l'analyse préliminaire des risques	"Rapport d'audit" Basé sur les travaux et tests d'audit
Description	Le manager d'audit liste les risques inhérents associés à l'entité auditée en utilisant plusieurs sources d'information	L'équipe d'audit évalue pour chacun des risques inhérents identifiés dans la note de cadrage si les contrôles en place sont suffisants réduire le niveau de risque Le programme de travail est établi de façon à traiter en priorité des principales zones à risque.	L'équipe d'audit réalise des tests afin d'évaluer (pour chaque zone à risque identifiée dans le programme de travail) quels sont les conséquences de ne pas avoir des contrôles robustes en place.
Sources utilisées	- Entretiens avec les demandeurs de la mission, - Audits précédents, - Résultats de l'auto-évaluation, - Rapport des auditeurs externes, - Résultats financiers et KPI	- Entretiens avec les audités, - Documents collectés et analysés, - Recoupement d'informations, - Tests limités	- Tests représentatifs
Objet	Risque inhérent : Risque qui existe avant la mise en place d'un plan d'atténuation et/ou d'un dispositif de contrôle interne	Zone à risque : Risque qui subsiste après l'évaluation de la robustesse du plan d'atténuation des risques inhérents (<i>existe, n'existe pas / existe mais n'est pas bien défini ou appliqué</i>)	Risque résiduel: Zone à risque confirmé par les tests détaillés.
Observation	Observation des risques à contrôler	Observations de la robustesse des contrôles	Observation des pratiques
Niveau de connaissance	L'auditeur identifie des risques inhérents mais ne connaît pas les dispositifs en place pour les limiter	L'auditeur identifie les risques qui sont couverts par des activités de contrôle (ou partiellement couverts)	L'auditeur interne identifie les conséquences liés à l'absence de contrôle pour traiter des risques inhérents

Enfin, pour terminer, les auditeurs internes ont évalué les conséquences potentielles de ne pas avoir un plan d'actions robuste pour limiter les risques sur les objectifs de vente. Ils ont identifié que les hypothèses retenues dans le plan stratégique pour l'augmentation des ventes n'étaient pas cohérentes avec le « design » du futur bâtiment et que les hypothèses de productivité étaient aussi irréalistes (une productivité de 7 % qui n'était pas possible du fait

des nouvelles contraintes réglementaires qui généraient plus de contraintes pour le processus de production).

Ainsi, la méthodologie d'audit contribue à se positionner comme un observateur de second ordre lorsqu'il questionne d'identifier et d'apprécier les risques. Néanmoins, nous pouvons aussi relever des limites associées à cette démarche.

Une première limite de la méthodologie d'audit est que l'auditeur interne doit lui-même faire certaines distinctions pour pouvoir observer les risques. C'est à dire que lorsque le manager d'audit établit sa note de cadrage à l'issue des premiers entretiens préparatoires, il établit une distinction qui consiste à sélectionner et à observer certains risques inhérents et à en exclure d'autres. Il ne peut donc pas voir ce qu'il ne peut pas voir : il n'observe pas les risques inhérents qu'il n'a pas prévu d'observer dans sa note de cadrage.

La seconde limite de la méthodologie est inhérente à la durée limitée et aux ressources affectées pour réaliser la mission. L'observation nécessite du temps et l'auditeur interne doit donc définir des priorités car il ne peut pas tout observer. C'est-à-dire que le risque d'audit ne peut pas être entièrement éliminé.

Une autre limite est inhérente à la complexité des organisations et des activités qui sont auditées. Ceci est d'autant plus vrai si l'on reconnaît que les auditeurs internes ne peuvent pas prétendre à être expert de tout. De surcroît il ne dispose pas de l'ensemble des codes qui sont spécifiques à chaque sous-système dont est composé son organisation. Dès lors que l'auditeur ne maîtrise pas la sémantique d'un sous-système, il peut difficilement donner du sens aux informations recueillies pour correctement observer et analyser les risques.

Nous pourrions au-delà du cas présenté dans cet article nous interroger sur les risques associés à l'analyse préliminaire des risques en amont d'une mission d'audit. Notre cas montre que le manager d'audit a sensiblement changé les axes d'intervention qu'il avait initialement prévu après avoir interrogé le Directeur Général de l'entité auditée. Si le manager d'audit était resté sur sa note de cadrage initiale sans tenir compte du point de vue du Directeur de l'entité auditée, il aurait certainement conclu sur d'autres risques. Dès lors il serait utile de préciser, toujours dans les normes, à quel niveau et de quelle manière l'analyse préliminaire des risques doit être établie. Il serait opportun de préciser qu'un programme de travail trop standard peut nuire à la qualité de l'audit en ce sens qu'il pousse l'auditeur à porter son attention sur certains points et à exclure des risques potentiels qu'il n'avait pas prévu de traiter. C'est ce qu'illustre notre cas.

5.3 Risque et complexité

Question de recherche n°3 : Comment les auditeurs internes peuvent appréhender la complexité au sein de leur organisation ?

La méthodologie d'audit est construite de telle manière que les auditeurs internes n'ont en principe pas besoin être experts des objets qui sont audités mais seulement de la méthodologie d'audit. Ils procèdent souvent par analogie et par recoupement d'informations pour répondre aux questions qui leurs sont posées. La limite de la méthodologie est les auditeurs internes sont eux-mêmes confrontés à une certaine complexité lorsqu'ils doivent observer des sous-systèmes qui sont extrêmement complexes et interdépendants.

La façon dont ils traitent de cette difficulté repose tout d'abord sur la composition de l'équipe d'audit. Les normes d'audit précisent que les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. L'équipe d'audit interne doit collectivement posséder ou acquérir les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de ses responsabilités. Les normes rappellent que c'est l'équipe d'audit qui doit être collectivement compétente. Dans le cas où le service d'audit interne ne dispose pas des compétences adéquates, il peut faire appel à une expertise externe. Cette solution n'est toujours pas suffisante pour garantir que les auditeurs seront en mesure d'appréhender correctement les risques dans des environnements très complexes.

Dans le cas présenté dans cet article, le manager d'audit avait une expérience significative dans le milieu industriel, ce qui lui a permis d'utiliser son expérience passée pour observer, en procédant par analogie, certains aspects plus complexes tels que les processus associés au cycle de production (maintenance, productivité, sécurité...). C'est-à-dire que le manager d'audit a pu recourir à des codes de communication spécifiques qui lui ont permis d'observer différemment et que les autres membres de son équipe ne possédaient pas.

Toutefois, cela ne garantit pas qu'il ait été en mesure d'apprécier correctement tous les risques. Dans le cas de l'entité auditée, quelles seront les conséquences au niveau de l'entreprise ? Cette question n'a pas été couverte par l'équipe d'audit. Certains risques faibles à un niveau local ou individuel peuvent être cumulativement élevés et/ou avoir des effets non envisagés. « La norme d'audit sous la référence 1220 - conscience professionnelle précise que *Les auditeurs internes doivent apporter à leur travail la diligence et le savoir-faire que l'on peut attendre d'un auditeur interne raisonnablement averti et compétent. La conscience*

professionnelle n'implique pas l'infaillibilité ». La question est alors de savoir quelle est la nature de l'assurance fournie par l'audit interne.

6 Conclusion

Cette recherche a été conduite à l'aide d'une observation participante réalisée dans le cadre d'une vraie mission d'audit et d'un cadre théorique qui repose sur la théorie des systèmes sociaux et la sociologie des risques de Luhmann pour mieux comprendre l'impact de la dimension sociale sur les activités des auditeurs. Les résultats de nos travaux ont montré que l'évaluation des risques ne se limite pas à des aspects techniques ou des procédures mais qu'elle est aussi fonction de la dimension sociale au sein des organisations. « Selon Luhmann, (1993) un risque est fonction du point d'observation et seul un observateur de second ordre peut être conscient du risque ».

Le cas présenté dans cet article est exemplaire pour illustrer combien le concept de risque est problématique et qu'aucun des différents niveaux organisationnels interrogés par les auditeurs internes ne s'accordent véritablement sur ce qui est « risqué » pour leur organisation. Nous avons ainsi développé l'idée selon laquelle les observateurs ne voient pas le même risque selon leur position au sein de l'organisation. Les risques varient en fonction du point d'observation et donc du sous-système auxquels les observateurs appartiennent. Chaque sous-système de l'organisation communique à propos du risque et l'observe en ayant recourt à des codes qui lui sont spécifiques. L'audit interne lui-même observe les risques selon ses propres codes. L'analyse de notre cas a confirmé que le risque avait une dimension organisationnelle : les risques identifiés par la Direction qui demandent l'audit sont différents de ceux identifiés par le Directeur de l'entité auditée. En outre, au sein de l'entité auditée, les risques ne sont pas non plus les mêmes et diffèrent selon les différents départements qui constituent des sous-systèmes fonctionnellement différenciés (vente, production, maintenance ...) et interdépendants. Nous devons dès lors être en mesure d'observer les risques différemment et pour cela il nous faut un observateur de second ordre au sein de l'organisation.

Nous pensons que l'audit interne peut jouer ce rôle car la méthodologie d'audit lui permet d'être un observateur de second ordre puisqu'il observe comment les managers procèdent pour identifier leurs risques et ce qu'ils n'observent pas. Les auditeurs internes observent par ailleurs les objets audités sous plusieurs angles (niveau organisationnel, niveau activité, niveau de contrôle, niveau de détail...) tout en tenant compte des éventuelles

interdépendances. Des interdépendances qu'un observateur de premier ordre n'est pas toujours en mesure de d'appréhender puisqu'il observe en ayant recourt à des distinctions et qu'il est dès lors soumis à des points aveugles. Cette observation de second ordre nécessite néanmoins que les auditeurs internes soient capables de communiquer avec l'ensemble des sous-systèmes, et donc qu'ils maîtrisent leurs codes de communication.

Les auditeurs internes peuvent apporter de la valeur ajoutée à leur organisation en étant des observateurs de second ordre. L'indépendance des auditeurs apparaît alors comme étant une condition nécessaire pour permettre aux auditeurs internes de se positionner en tant que tel. « Le Cadre de Référence Internationale pour la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne (CRIPP) précise que l'indépendance est une exigence des normes (normes sous la référence 1100) ». Toutefois, « Luhmann (1993) développe aussi l'idée que notre société réduit la complexité au moyen de la différenciation fonctionnelle ». La difficulté des auditeurs est de savoir comment appréhender et faire face à une complexité croissante avec des risques qui ne sont plus isolés mais tous interdépendants dans une société de plus en plus fonctionnellement différenciée. A cette difficulté s'ajoute aussi celle qui est liée au fait que les auditeurs ne peuvent pas observer les risques au sein de chacun de ces sous-systèmes s'ils ne maîtrisent pas leurs codes de communication. « Or, selon Luhmann (1993), chaque sous-système ne communique qu'avec ses propres codes et est opérationnellement clos ».

Notre étude a porté sur une seule mission d'audit, ce qui limite la portée de nos conclusions. Il serait certainement utile de la compléter avec une étude de cas multiples. Elle a toutefois permis d'illustrer à travers un cas exemplaire la nature problématique du concept de risque et l'importance de compléter les normes d'audit internes existantes.

7 Bibliographie

7.1 Articles

- Allegrini, M., D'Onza, G. (2003). Internal Auditing and Risk Assessment in Large Italian Companies: an Empirical Survey. *International Journal of Auditing* 7 (3): 191-208.
- Coetzee, P., Lubbe, D. (2014). Improving the Efficiency and Effectiveness of Risk-Based Internal Audit Engagements. *International Journal of Auditing* 18 (2): 115-125.
- Gendron, Y., Cooper, D. J., Townley, B. (2007). The construction of auditing expertise in measuring government performance. *Accounting, Organizations and Society* 32 (1-2): 105-133.
- Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature* 23: 194-244.
- Knechel, W.R. (2007). The business risk audit: origins, obstacles and opportunities. *Accounting, Organizations and Society* 32 (4-5): 383-408.
- Koutoupis, A. G., Tsamis, A. (2009). Risk-based internal auditing within Greek banks: a case study approach. *Journal of Management and Governance* 13 (1-2): 101-130.
- Paape, L., Scheffe, J., Snoep, P. (2003). The Relationship Between the Internal Audit Function and Corporate Governance in the EU - a Survey. *International Journal of Auditing* 7 (3): 247-262.
- Pelletier, J. (2008). Adding risk back into the audit process. *Internal Auditor* 65 (4): 73-76.
- Power, M. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society* 28 (4): 379-394.
- Power, M. (2009). The risk management of nothing. *Accounting, Organizations and Society* 34 (6-7): 849-855.
- Selim, G., McNamee, D. (1999a). Risk Management and Internal Auditing: What are the Essential Building Blocks for a Successful Paradigm Change. *International Journal of Auditing* 3 (2): 147-155.
- 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), pp. 63-80.
- 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.

7.2 Ouvrages

- Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (COSO). *Enterprise Risk Management - Integrated Framework (2004) and Internal Control - Integrated Framework (2013)*. Available at: <http://www.coso.org> (accessed September 2015).
- Creswell, J.W. (2007). *Qualitative inquiry and research design: Choosing Among Five Approaches*. 2nd ed.. Thousand Oaks, Sage Publication.
- Institute of Internal Auditors (IIA). *International Professional Practices Framework*. Available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance> (accessed July 2015).
- Kagermann, H., Kinney, W., Küting, K., Weber, C.P. (2008). *Internal Audit Handbook: Management with the SAP®-Audit Roadmap*. Springer
- Luhmann, N. (1993). *Risk: A sociological Theory*. Berlin, Walter de Gruyter.
- Luhmann, N. (1995). *Social Systems*. Stanford University Press.
- Ramamoorti, S. (2003). *Internal auditing: history, evolution and prospect*. Research opportunities in internal auditing. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. Available at: <https://na.theiia.org/iiaarf> (accessed June 2015).
- Yin, R. K. (2003). *Case Study Research: Design and Methods*, 3rd ed. London: Sage Publication.