

La digitalisation à l'ère de la crise sanitaire COVID-19 et du développement durable : Cas de l'audit légal au Maroc

Digitalization in COVID-19 crisis and sustainable development era: Case of Legal Audit in Morocco

Oubada HARAZEM

Doctorant

Faculté d'économie et de Gestion

Université Ibn Tofail

Laboratoire de recherche en sciences de gestion des organisations

Maroc

oubadaharazem@gmail.com

Azzouz ELHAMMA

Enseignant chercheur

Faculté d'économie et de Gestion

Université Ibn Tofail

Laboratoire de recherche en sciences de gestion des organisations

Maroc

azzouz.elhamma@uit.ac.ma

Date de soumission : 27/10/2022

Date d'acceptation : 22/01/2023

Pour citer cet article :

HARAZEM O. & ELHAMMA A. (2023) «La digitalisation à l'ère de la crise sanitaire COVID-19 et du développement durable : Cas de l'audit légal au Maroc», Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 6 : Numéro 1 » pp : 524 - 545

Résumé

Au cours des dernières années, la digitalisation a pris son essor dans tous les domaines y compris celui de l'Audit légal. Au Maroc comme au monde entier, et avec l'avènement de la crise sanitaire COVID-19, le défi pour les cabinets d'audit était de garantir, dans un environnement différent et inhabituel, la continuité des missions à l'aide des outils de travail digitalisés mis à la disposition des auditeurs financiers. Par ailleurs, beaucoup de ces auditeurs conscients de leur responsabilité environnementale misent sur la digitalisation pour contribuer au développement durable de notre planète tout en participant à la promotion de la responsabilité sociétale de leurs cabinets. L'objectif de cet article est d'exposer, par le biais d'une étude qualitative illustrée par 4 entretiens semi-directifs, le bilan du déroulement des missions d'audit en pleine période de crise sanitaire tout en se concentrant sur les contributions de la digitalisation. En outre, l'article expliquera comment cette digitalisation est susceptible d'engendrer des effets positifs sur le développement durable.

Mots clés : Audit Légal ; crise sanitaire COVID-19 ; digitalisation ; développement durable ; cabinets d'Audit.

Abstract

In the last few years, digitalization has gained momentum in all fields, including legal audit. In Morocco as in the whole world, and with the emergence of COVID-19 crisis, the big challenge for audit firms was to guarantee, in a different and unusual environment, the continuity of its missions using the new digital work tools that have been provided to financial auditors. Otherwise, many of these professionals who are aware of their environmental responsibilities count on digitalization to contribute to the sustainable development of our planet while promoting Corporate Social Responsibility of their audit firms. The purpose of this article is to present, using a qualitative approach based on 4 semi-directive interviews, the appreciation of how missions have been carried out during the health crisis with a special focus on digitalization contributions. In addition, this article will explain how this digitalization is likely to have positive impact on sustainable development.

Keywords : Legal Audit; COVID-19 crisis; digitalization; sustainable development; audit firms.

Introduction

Loin des crises et des caractéristiques qui ont marqué l'économie mondiale au 20^{ème} siècle, le monde des affaires ne s'attendait pas à ce que les deux premières décennies de ce nouveau millénaire connaissent autant de crises et de nouvelles réalités à supporter.

Si le siècle précédent a connu des crises économiques tel le crash boursier de 1929 et d'autres politico-économiques à savoir notamment le choc pétrolier de 1973, le 21^{ème} siècle vient rajouter d'autres crises de natures différentes à l'instar de la crise sanitaire COVID-19.

Non seulement cela, ce siècle coïncide avec le plein essor de la digitalisation, chose qui représente un défi supplémentaire à prendre en considération, surtout dans un contexte environnemental particulier caractérisé par la mise en place d'une transition écologique responsable.

L'ensemble de ces changements a révolutionné le monde des affaires mondial et a conduit par conséquent à une transformation constatable dans les métiers de contrôle et d'Audit. Ainsi, exercer le métier d'auditeur comptable et financier de nos jours diffère largement de son exercice il y a quelques années. Face à cette transformation prompte et imposée par les aléas environnementaux multi-sources, les cabinets d'audit quelle que soit leur taille cherchent à gagner en termes de productivité en se penchant de plus en plus vers les outils digitaux.

Bien que le processus de digitalisation dans les métiers de contrôle et d'Audit ait commencé depuis quelques années, nul ne peut nier que l'avènement de la crise sanitaire COVID-19 a stimulé une accélération perceptible dudit processus.

En outre, et dans un monde qui se bat pour instaurer une responsabilité environnementale et assurer un développement durable qui marque l'avenir de notre planète, le domaine de l'Audit n'est pas épargné par ce fait et fournit des efforts colossaux afin de s'y adapter.

A ce titre, de nombreuses questions s'imposent :

Comment la transformation digitale a-t-elle pu assurer la continuité des missions d'Audit légal à l'ère de la crise sanitaire liée au COVID-19 ?

Et dans quelle mesure pouvons-nous considérer cette transformation digitale du métier comme un levier écologique incontestable ?

Afin de répondre à ces questions, et après avoir présenté en revue de littérature un aperçu sur la crise sanitaire COVID-19, ses répercussions sur l'audit légal et l'effet de ces derniers sur le développement durable, nous procéderons à une étude qualitative par le biais de 4 entretiens semi-directifs visant à comprendre les effets de la digitalisation sur l'audit légal à l'ère de la

crise sanitaire et la contribution de cette digitalisation au développement durable de notre planète.

Dans ce sens, notre article se scindera en deux parties. La première partie traitera les apports de la digitalisation à la fois sur la continuité des missions en période de crise sanitaire et sur le développement durable. La deuxième partie du présent article présentera une étude sur terrain effectuée dans le but d'exposer le bilan d'exercice des missions d'audit légal à l'aide des outils digitaux à l'ère de la crise sanitaire COVID-19 ainsi que l'impact engendré par le développement de l'innovation digitale sur l'environnement.

1. La digitalisation à l'ère de la pandémie COVID-19 : Quels apports ?

1.1. Flashback sur la crise sanitaire COVID-19 et ses répercussions socio-économiques :

Après de longues années où nous avons cru ne jamais entendre parler de quelques termes comme la crise sanitaire et la pandémie, les derniers jours de l'année 2019 ont bien prouvé que nous avons tous tort avec l'apparition et la propagation rapide d'un nouveau virus dit COVID-19.

Considéré au début de son apparition en Chine comme un virus particulier, sa grande vitesse de propagation a incité l'Organisation Mondiale de la Santé (OMS) à le classer dans un premier lieu comme épidémie avant de tirer la sonnette d'alarme en le catégorisant comme une pandémie mondiale, compte tenu du grand nombre de victimes qu'il a causé.

Afin d'en limiter les dégâts, la quasi-totalité des gouvernements au niveau international ont pris des décisions restrictives très strictes à l'instar de la distanciation sociale, le couvre-feu, le télétravail et finalement le confinement total.

Aujourd'hui, les estimations de l'Organisation Mondiale de la Santé affirment que le nombre de victimes impactées directement ou indirectement par la pandémie se situe entre 13 et 17 millions à l'échelle mondiale entre le 1^{er} janvier 2020 et le 31 décembre 2021. Bien que le compteur des pays membres indique un nombre d'environ 5 millions de victimes, l'OMS le considère comme un bilan sous-estimé.

Il est à noter que bilan du COVID-19 ne se limite pas à ce niveau. Les conséquences économiques et sociales s'annoncent désastreuses pour des millions d'entreprises et des milliards de personnes à travers le monde.

En effet, et comme attendu dès l'apparition de la pandémie, la croissance économique dans la plupart des pays a été impactée, compte tenu des grands bouleversements qu'ont connus l'offre

et la demande en général y compris l'offre sur le marché le travail qui a connu une baisse flagrante, sans parler du nombre inédit de licenciements qui ont eu lieu pendant cette période (MBA OLLO, et al., 2022).

L'enchaînement de l'ensemble de ces faits économiques a mené automatiquement à des répercussions d'ordre social très inquiétantes (BONACCORSI, et al., 2020). Si les pays développés ont pu y remédier partiellement par des mesures tel que le chômage partiel et les aides sociales, les pays démunis et en voie de développement ont trouvé beaucoup plus de difficultés à s'en sortir.

Au Maroc, une situation de récession économique inhabituelle lors des dernières années s'est imposée. En effet, la Banque Mondiale mentionne dans son rapport de suivi de la situation économique de 2020 que le taux de croissance national a chuté d'environ 6,3% en 2020 par rapport à 2019, soit la situation de récession la plus importante depuis environ 25 ans selon la Direction Générale du Trésor Français.

Du côté social, le ressenti le plus lourd de cette crise sanitaire a été observé chez les travailleurs dans le secteur informel. Dans son rapport sur l'impact social et économique de la crise du COVID-19 au Maroc, HCP¹ souligne que ces travailleurs constituent un pourcentage important de la population active marocaine.

Il est à noter que le poids de l'économie informelle dans notre pays enregistre ses plus grands pourcentages dans le secteur du textile et de l'habillement avec 54%, le secteur du transport routier de marchandises avec 32%, le secteur du bâtiments et travaux publics avec 31% et le secteur de l'industrie agroalimentaire et tabac avec un pourcentage de 26% selon des données de la Confédération Générale des Entreprises du Maroc.

Si nous nous attardons sur l'ensemble de ces secteurs, nous remarquerons qu'ils représentent tous des secteurs fragiles face à de telles crises. De plus, ils ne représentent aucune opportunité de travail à distance (HCP, 2020).

Face à ces faits, le Royaume a misé sur une stratégie réaliste qui s'articule autour de trois principaux axes à savoir la santé, l'économie et l'ordre social (AIT ALI, et al., 2020). Toujours selon les même auteurs, l'axe sanitaire visait principalement le renforcement de l'infrastructure sanitaire du Royaume pour absorber les milliers de cas enregistrés quotidiennement. L'axe économique pariait de sa part sur le fonds spécial dédié à la gestion de la pandémie du coronavirus dont les cotisations constituaient environ 3% du produit

¹ Haut-Commissariat au Plan

intérieur brut marocain. En outre, le Maroc a choisi d'assister les entreprises qui souffraient des problèmes de trésorerie en leur octroyant des facilités de financement.

Quant à l'aspect social, le Royaume s'est servi du fonds dédié à la gestion de cette crise pour aider les familles les plus précaires et les plus vulnérables à pouvoir survivre à l'heure de cette crise inattendue. Cette aide consistait à déboursier une somme variant de 800 dirhams à 1200 dirhams à l'ensemble de ces foyers, et ce selon leur taille (AIT ALI, et al., 2020).

1.2. Répercussions de la crise sanitaire sur le métier de l'Audit légal :

Comme tous les autres métiers, la crise sanitaire a forcé la transformation du métier d'audit légal. En effet, et avec les restrictions appliquées au niveau international, à savoir notamment la distanciation sociale, le confinement et le télétravail obligatoire, les auditeurs externes se sont trouvés dans l'obligation d'intervenir chez leurs clients, mais cette fois en mode virtuel.

Eu égard à la grande révolution technologique et ses répercussions positives en matière d'abondance d'outils informatiques facilitant le télétravail et l'instauration d'un climat social favorable (NAFZAOUI & EL ADIB, 2020), il est important de savoir que rares sont les cas où des missions d'Audit ont été menées à distance avant la crise sanitaire. C'est pour cette raison là que l'apparition de cette crise était à la fois une opportunité pour mettre en marche cette expérience et un défi pour lequel une vigilance particulière devait être appliquée.

En effet, cette vigilance émane principalement de la différence entre le fait d'exercer une mission d'Audit légal sur site et son exercice à distance.

D'un autre côté, les grands organismes de réglementation du métier à l'échelle internationale ont fait preuve de réactivité et n'ont pas tardé à publier leurs recommandations vis-à-vis de l'exercice du métier d'Audit légal en pleine période de crise sanitaire.

Le conseil de l'Information Financière au Royaume Uni à titre d'exemple a fourni dans l'une de ses publications de l'année 2020 un ensemble de points de vigilance à prendre en considération en auditant les comptes des clients à l'ère de la crise sanitaire, nous en citons :

- La manière dont l'auditeur cumule les éléments probants suffisants et adéquats :
L'auditeur doit être capable de cumuler les éléments probants susceptibles de lui permettre de faire son reporting ou d'envisager de modifier son opinion d'Audit ;
- L'évaluation de la continuité d'exploitation, compte tenu de l'augmentation du niveau d'incertitude qui marque l'économie mondiale ;
- La pertinence des informations collectées auprès de la direction concernant l'effet généré par la crise COVID-19 sur l'entreprise qui permettra aux utilisateurs des états

financiers d'être correctement informés, et que les perspectives de l'entreprise et la manière dont elles pourraient être affectées soient décrites et ce compte tenu du niveau élevé d'incertitude.

- L'importance de réévaluation des aspects clés de l'audit, compte tenu de l'évolution rapide de la situation, en admettant que cette évaluation ne prendra fin que lorsque le rapport final sera signé, chose qui nécessite la fourniture, le cas échéant, d'éléments probants supplémentaires de la part de la direction.
- La prise en considération de l'impact du COVID-19 sur l'évaluation des risques par l'auditeur.

D'un autre côté, auditer les comptes à l'ère de la crise sanitaire nécessite de porter une attention particulière au principe de continuité d'exploitation sachant bien que cette crise a ralenti les ventes et par conséquent l'activité de plusieurs entreprises. Face à une telle situation, l'auditeur est obligé de multiplier ses efforts d'audit et s'efforcer à bien contourner l'évaluation de cet aspect tout en lui accordant le temps nécessaire qui pourrait être beaucoup plus long que son évaluation pré-crise (ALBITAR, et al., 2020).

1.3. Auditer à l'ère du télétravail :

Avec l'annonce du confinement et du télétravail obligatoire dans une grande partie du monde, les auditeurs externes étaient conscients qu'auditer les comptes à distance est possible et à la portée grâce à la digitalisation et l'existence d'outils informatiques permettant cela, mais il ne faut pas nier que ce fait représentait un grand défi pour eux, car nous parlons dans ce cas d'une situation non expérimentée au préalable.

Compte tenu du fait que le télétravail n'est applicable qu'aux métiers pouvant s'appuyer sur des technologies de l'information (EL MOUISSIA & BENABDELHADI, 2021), les professionnels du métier étaient convaincus que leurs missions auprès de leurs clients continueront autrement. Mais qu'entendons-nous dire exactement de l'audit externe en ligne ? L'audit externe à distance consiste à exécuter en ligne les différentes phases de l'audit comptable et financier qui mènent le cas échéant à la certification des comptes du client. En effet, il s'agit principalement d'interroger les clients sur tout ce qui concerne l'entreprise à savoir notamment la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, l'évaluation de ses procédures et de son contrôle interne en général et bien évidemment la validation des différentes assertions à travers une vérification pointilleuse des comptes.

D'après cette définition, nous remarquons que l'audit externe est un métier d'interaction directe avec le client (CARLISLE & HAMILTON, 2020). En effet, c'est auprès de ce dernier que l'auditeur comprend le fonctionnement et l'environnement de l'entreprise et c'est auprès de lui qu'il collecte l'ensemble des éléments probants et l'ensemble des explications et justifications nécessaires pour formuler son opinion, d'où l'importance cruciale de la proximité auditeur-client.

En temps de crise sanitaire, nous pouvons dire que le développement des outils de travail digitalisés a sauvé relativement cette proximité. Certes, nous ne parlons plus d'une interaction directe entre l'auditeur et le client, mais plutôt d'une proximité virtuelle permettant d'éviter un blocage voire une interruption des travaux d'Audit.

Dans ce sens, nous pouvons distinguer entre les outils de communication permettant d'établir des appels et des réunions en direct entre les auditeurs et les clients tel que Microsoft Teams, Google Meet, Skype etc. (EL MOUISSIA & BENABDELHADI, 2021), les outils de dépôt des éléments probants qui peuvent prendre plusieurs formes : Simples mails, liens WeTransfer, services de stockage et de partage de fichiers dans le Cloud tel que Google Drive ou même des outils développés en interne dans les cabinets d'Audit permettant aux auditeurs d'exprimer leurs besoins en rubriques et permettant aussi aux clients l'accès direct pour déposer les documents adéquats dans chacune des rubriques correspondantes, sans oublier les outils de travail sous forme d'ERP permettant d'exploiter les éléments probants préalablement collectés afin d'exécuter les programmes de travail exigés.

Si le télétravail présente une opportunité aux auditeurs externes pour continuer leurs missions, il leur représente aussi un énorme point de vigilance à prendre en compte surtout en matière d'évaluation du contrôle interne car le télétravail impacte les opérations et les processus du client et provoque des risques de fraude, de mauvaise communication avec les auditeurs et de cybercriminalité (DJOUM, 2021).

En outre, et dans le but de collecter les éléments probants nécessaires pour formuler son opinion, l'auditeur externe s'appuie sur un ensemble de techniques de collecte de ces éléments (MIKOL, 2011). Certaines de ces techniques restent réalisables à distance à savoir les demandes d'information, les demandes de confirmation, les entretiens et les procédures analytiques. Néanmoins, ce n'est pas le cas avec les inventaires physiques qui nécessitent comme leur nom l'indique une présence physique sur site pour procéder au comptage des stocks.

Face à cette situation, les organismes professionnels en la matière n'ont pas tardé à apporter leurs réponses. A titre d'exemple, la Compagnie Nationale de Commissaires Aux Comptes Française reprend sa norme d'exercice professionnelle numéro 501 liée au caractère probant des éléments collectés et y ajoute le paragraphe suivant :

« À titre exceptionnel compte tenu des circonstances, le commissaire aux comptes peut envisager d'assister à l'inventaire physique à distance par le biais de solutions technologiques vidéo de type « Teams® » ou « Skype® », à condition que l'utilisation de ces solutions permette au commissaire aux comptes de documenter ses diligences telles qu'il les aurait mises en œuvre s'il avait été physiquement présent sur le site de la société. »

L'organisme ne s'arrête pas à ce niveau mais va au-delà en expliquant pointilleusement les étapes à suivre lors d'un inventaire physique à distance. En effet, ceci illustre l'importance cruciale dont revêt les outils digitaux dans l'exercice de la fonction d'Audit à l'ère de la crise sanitaire actuelle ou d'éventuelles crises similaires à venir. Ainsi, la grande famille des auditeurs à l'échelle mondial ne pourra plus s'inquiéter sur l'avenir de son métier.

En effet, en plus du fait que les applications digitales ont permis de sauver la situation, ces dernières ont généré d'énormes gains de productivité en réduisant le temps de réalisation de plusieurs tâches (FARCANE, et al., 2022).

➤ **Audit légal à distance : Un audit responsable :**

Quand nous parlons du métier d'audit comptable et financier d'il y a quelques années, nous l'associons automatiquement à un nombre infini de grands classeurs que prépare l'auditeur en exerçant son travail. Ces classeurs comportant l'ensemble des pièces justificatives et l'ensemble des conclusions rédigées par les auditeurs contenaient des centaines de feuilles de papier, chose qui impactait négativement l'environnement.

Aujourd'hui et grâce à la digitalisation qu'a connu ce métier, la communication des pièces justificatives (Factures, Bons de livraison, relevés bancaires etc.) s'opère autrement par le biais de la messagerie électronique, des services de stockage en cloud ou même d'applications interactives permettant à l'auditeur de formuler sa demande et au client d'y répondre.

Compte tenu de l'impact environnemental défavorable généré par le secteur de la production du carton et du papier en termes de déforestation et de consommation excessive d'eau, soit une quantité moyenne avoisinant les 500 litres d'eau pour la production d'un seul kilogramme de papier selon le Centre National de Recherche Scientifique Français, la digitalisation du métier d'audit légal s'avère nécessaire et inévitable pour le bien de notre planète.

De l'autre côté, et loin de l'effet paperasse, les auditeurs financiers se déplacent massivement vers les locaux de leurs clients. Ces déplacements génèrent l'émission d'une quantité énorme de CO₂. Ainsi, nul ne peut nier que ces déplacements favorisent la pollution et impactent négativement l'environnement (EL MOUISSIA & BENABDELHADI, 2021).

En général, nous pouvons considérer le métier d'audit légal dans ses dimensions traditionnelles comme un métier consommateur de ressources.

Ainsi, il est clair que l'accélération du processus de digitalisation forcée par la crise sanitaire COVID-19 a engendré des résultats très prometteurs en termes de respect de l'environnement, des résultats qu'il faudra impérativement conserver pour améliorer l'image des cabinets d'audit en général et l'image du métier en particulier.

A travers notre recherche, nous essayons d'étudier l'impact de la digitalisation des outils de travail relatifs au métier d'audit légal sur la continuité des missions pendant la période de la crise sanitaire COVID-19. De même, nous cherchons à affirmer le rôle positif de cette digitalisation sur le respect de l'environnement.

Pour ce faire, nous avons développé les trois hypothèses suivantes :

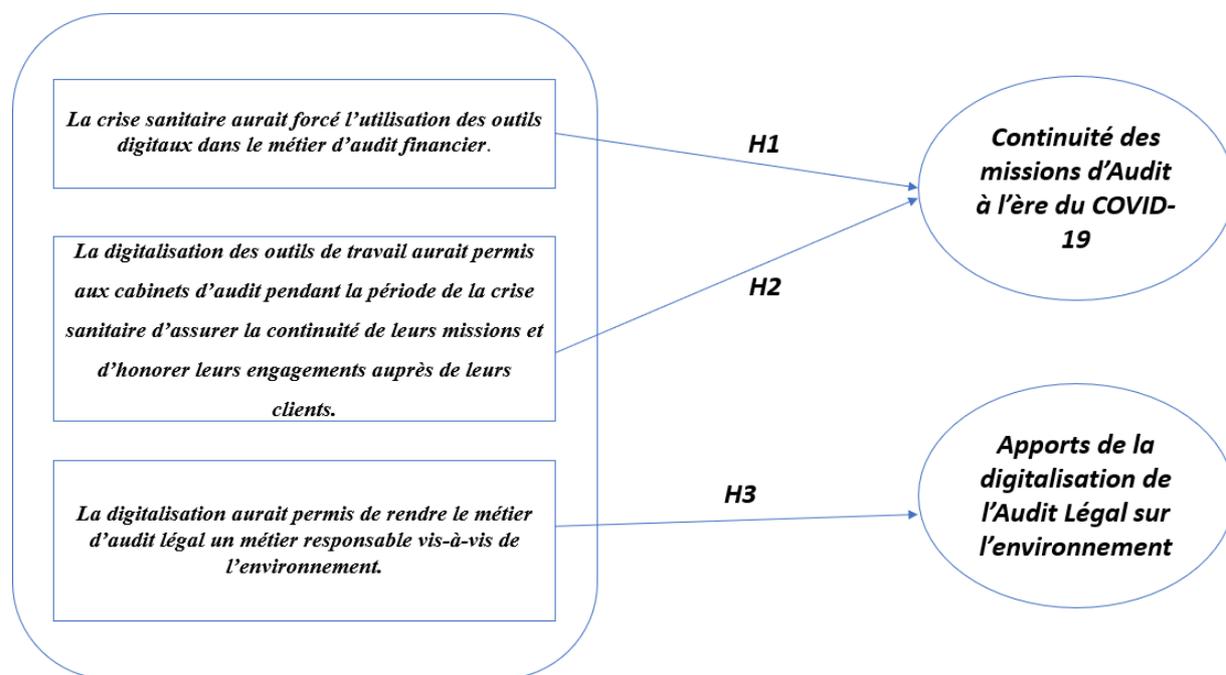
H1 : La crise sanitaire aurait forcé l'utilisation des outils digitaux dans le métier d'audit financier.

H2 : La digitalisation des outils de travail aurait permis aux cabinets d'audit pendant la période de la crise sanitaire d'assurer la continuité de leurs missions et d'honorer leurs engagements auprès de leurs clients.

H3 : La digitalisation aurait permis de rendre le métier d'audit légal un métier responsable vis-à-vis de l'environnement.

La figure ci-dessous représente de manière schématisée le modèle conceptuel du présent papier :

Figure 1 : Modèle conceptuel de recherche



Source : Auteurs

2. Enquête sur terrain : Bilan de l'exercice du métier d'audit légal à l'ère de la crise sanitaire COVID-19

2.1. Méthodologie :

Dans le but d'affirmer ou d'infirmer les hypothèses ci-dessus, nous avons mené une étude qualitative réalisable par le biais de 4 entretiens semi directifs d'une durée moyenne de 40 minutes avec des professionnels dans le domaine de l'audit légal au Maroc.

Considérée comme une méthode interprétative collectant dans la plupart des cas des données verbales (AUBIN-AUGER, et al., 2008), nous avons estimé que la méthode qualitative est la méthode la plus adéquate pour recueillir de près, et de manière détaillée et ficelée les feedbacks de notre population à l'égard de notre problématique.

Le choix de la taille de notre population se justifie par la saturation de données que nous avons rencontré après la réalisation du 4^{ème} entretien, c'est-à-dire qu'au bout de ce dernier, nous étions convaincus qu'un nouvel entretien ne nous apportera que des données déjà collectées.

A noter que le choix du Maroc n'est pas le fruit du hasard. En effet, le Royaume qui s'engage dans différents chantiers de transformation digitale et de développement durable n'était pas

épargné des effets de la crise sanitaire, d'où l'importance fondamentale d'étudier le rôle et l'impact de la digitalisation de l'Audit légal sur la continuité des missions et sur le développement durable à l'ère de la crise sanitaire.

2.1.1. Elaboration du guide d'entretien :

Afin de bien encadrer les entretiens semi-directifs, nous avons élaboré un guide d'entretien regroupant l'ensemble des questions qui devront être posées. Ce guide comporte les trois parties suivantes :

- Le contexte de travail actuel ;
- Un aperçu sur la contribution des applications digitales à assurer la continuité des missions d'audit légal au Maroc en période de crise sanitaire ;
- Un aperçu sur l'impact de la digitalisation qu'a connu le métier d'audit légal au Maroc sur le respect de l'environnement.

2.1.2. Personnes interrogées :

Pour les cibles de nos entretiens semi-directifs, nous avons interrogé des professionnels dans le domaine de l'audit légal.

Les personnes interrogées représentent des positions hiérarchiques différentes. En outre, il est important de mentionner qu'ils collaborent dans des cabinets d'Audit de tailles différentes au Maroc comme l'illustre le tableau ci-dessous :

Tableau 1 : Répartition des personnes interrogées par taille de cabinet et par position hiérarchique

<i>Personne interrogée</i>	<i>Taille du cabinet</i>	<i>Position hiérarchique</i>
1	Big Four	Auditeur Sénior
2	Big Four	Superviseur
3	Ex- Big Four	Auditeur Junior
4	Taille intermédiaire	Auditeur Junior

Source : Auteurs

Le choix de diversification des tailles de cabinets et des positions hiérarchiques émane de notre volonté d'évaluer les fruits de la digitalisation à l'ère de la crise sanitaire dans des environnements différents, et ce quelle que soit la position hiérarchique.

2.2. Résultats et discussion :

Permettant la confrontation de plusieurs répondants vis-à-vis des thèmes de la recherche (QUINTIN,2012), nous nous sommes appuyés sur l'analyse thématique qualitative pour analyser les réponses de notre population interrogée.

Ainsi, nous présentons les résultats liés à chacune des thématiques comme suit :

- **Etat des lieux du métier d'audit légal au Maroc :**

De nos jours, la fonction d'audit légal se balance entre des signes prometteurs et des défis à supporter. En effet, et selon les réponses de notre population interrogée, l'audit devient de plus en plus flexible grâce au développement d'un certain nombre d'outils digitalisés facilitant le travail non seulement des professionnels de l'audit mais bien aussi de leurs clients. Dans ce sens, suivre le progrès technologique des nouveaux systèmes de gestion devient une nécessité majeure pour les professionnels de l'audit.

Toutefois, les auditeurs financiers rencontrent un certain nombre de défis. En effet, 75% des répondants confirment exercer leurs missions dans des périodes limitées au vu des procédures à dérouler. Des périodes qui se raccourcissent beaucoup plus en cas de non-coopération du client.

En outre, notre échantillon de professionnels interrogés n'a pas épargné la crise sanitaire de ses réponses. Ces derniers ont considéré cette crise comme l'un des grands défis qui ont marqué l'exercice de leurs fonctions et qui a nécessité de grands efforts pour garder l'aspect relationnel du métier vis-à-vis de la clientèle.

- **Bilan du déroulement des missions d'audit légal à distance à l'ère du COVID-19 :**

A cause du caractère relationnel du métier de l'audit légal, mener toute une mission à distance avant la crise sanitaire COVID-19 était loin d'être applicable malgré le développement digital d'un grand nombre de cabinets d'Audit au Maroc.

Compte tenu de ce dernier fait, nous pouvons confirmer la tendance positive du bilan d'exercice des missions d'audit légal au Maroc en période de crise sanitaire et ce quelle que soit la taille du cabinet d'Audit.

En effet, nous pouvons dire que les grands cabinets d'audit à savoir notamment les big four étaient beaucoup plus prêts à affronter ce défi que les autres cabinets de taille intermédiaire. Cela ne remet pas en question le résultat positif du bilan de ces derniers. « *Les missions d'audit se sont déroulées avec succès malgré les différentes contraintes de moyens*

rencontrées, ce qui a nécessité un temps d'adaptation aux nouvelles méthodologies de travail (réunions en lignes avec les clients, échanges des preuves d'audit par courriel...) » indique l'une de nos personnes interrogées opérant dans un cabinet de taille intermédiaire.

De l'autre côté, les professionnels des big four mettent l'accent sur la performance des outils qui ont été mis à leur disposition en termes de fluidité de communication et d'automatisation des différents processus (Echantillonnage, feuilles maîtresses, états financiers...). Cependant, ils admettent avoir rencontré certaines difficultés avec les clients n'ayant pas anticipé la digitalisation de leurs outils de travail. Dans ce sens, il nous a été expliqué dans ce cas que *« même si le cabinet d'audit dispose d'une technologie et d'une digitalisation de ses travaux, cela ne va pas l'aider pour la réalisation d'une mission à distance du fait que notre métier est basé sur le retour, les réponses et la documentation fournie de la part du client »*.

Dans le même sens, d'autres difficultés en matière d'exploitation des documents transmis de la part de certains clients nous ont été révélées. Dans ce cas, un effort supplémentaire de retraitement des données est requis de la part de l'auditeur financier, un effort coûteux en termes de temps et d'énergie.

Sur la base des résultats de cette section, nous pouvons comprendre généralement les recommandations fournies par le Conseil de l'Information Financière du Royaume Uni évoquées précédemment dans notre revue de littérature, et plus particulièrement la recommandation relative à la manière dont l'auditeur financier doit collecter les éléments probants adéquats qui s'est concrétisée lors de la crise sanitaire par le biais des nouveaux outils digitaux mis en place et qui a généré par conséquent, d'après nos interlocuteurs différentes difficultés.

- **Présentation et évaluation des outils digitalisés dans le domaine de l'audit légal :**

La digitalisation dans le domaine de l'audit légal a connu une grande évolution lors des dernières années. Nous constatons dans ce sens une diversité en termes d'outils utilisés. Aucun des outils qui nous ont été dévoilés n'est utilisable dans deux ou plusieurs cabinets. Cette diversité s'explique principalement par la tendance, surtout dans le cas des grands cabinets à internaliser le montage de ces outils.

La digitalisation de ces outils de travail prend en considération l'ensemble des étapes par lesquelles passe une mission d'Audit légal.

Comme la plupart des autres métiers, les auditeurs financiers se sont servis pendant la période de la crise sanitaire des applications à vocation communicationnelle à savoir principalement

Microsoft Teams, afin de lancer les missions et rester en contact avec les clients en mode visioconférence.

En gestion interne, les professionnels d'Audit se sont servis de leurs progiciels de gestion intégrée permettant de bien gérer les dossiers de travail tout en déroulant toutes les étapes de la planification jusqu'à la signature du rapport final du commissaire aux comptes. « *Notre principal logiciel utilisé permet de planifier et organiser les travaux d'audit de façon à ce que toute la documentation et les tests réalisés soient partagés entre l'équipe ce qui assure une meilleure transparence et facilite le suivi et la revue des travaux.* » explique l'une des professionnels interviewés.

Concernant les interactions avec les clients, il a été mis à la disposition des auditeurs financiers opérant dans les big four des outils permettant d'organiser l'échange et le partage de la documentation. Ces outils intuitifs et simples à utiliser aident les auditeurs financiers à formuler leurs demandes de documents aux clients par cycle. De l'autre côté, le client reçoit de sa part des notifications de réception et procède à la communication des pièces justificatives. Quant aux cabinets de taille intermédiaire, des expressions de besoin par mail sont toujours en cours d'utilisation.

Au cours du déroulement des missions à distance, d'autres applications ont été sollicitées. Nous en citons à titre d'exemple celles permettant l'automatisation des feuilles maîtresses sans avoir besoin de passer par les manœuvres de Microsoft Excel. Ces applications intègrent comme inputs les balances générales des années N et N-1 et ressortent un seul output sous forme de plusieurs feuilles maîtresses classées en fonction des cycles.

L'automatisation des feuilles maîtresses permet de gagner du temps en détectant les soldes et les variations les plus significatifs.

Un autre champ d'application de la digitalisation des outils d'Audit est celui de l'échantillonnage qui s'applique soit par le biais des matrices Excel automatisées soit par le biais d'applications programmées en s'appuyant sur la même logique, c'est-à-dire de se baser sur la nature du test, sur le seuil appliqué et sur le nombre des items pour détecter le nombre final des éléments à tester.

Le ressenti des auditeurs financiers interrogés vis-à-vis des outils digitalisés qui ont été mis à leur disposition en période de crise sanitaire est favorable. Ils confirment que ces derniers ont permis de bien conduire les missions d'audit et d'organiser les travaux réalisés grâce à une synchronisation régulière permettant à tous les collaborateurs d'effectuer un suivi sur

l'avancement de la mission et de faire la revue des travaux réalisés selon leur degré de responsabilité dans la mission.

En outre, ils soulignent sur l'efficacité de ces applications permettant de gagner en rapidité, compte tenu que ces outils ont remplacé un grand nombre de procédures effectuées manuellement auparavant.

Achetés ou développés en interne, la satisfaction des auditeurs financiers à l'égard de la performance de ces outils reste incontestable.

A la lumière de cette deuxième section de résultats, nous remarquons que ce qui nous a été révélé par nos interlocuteurs s'aligne idéalement avec notre revue de littérature, notamment en ce qui concerne l'importance des outils digitaux de communication en visio-conférence. Non seulement cela, nous trouvons que l'impact positif des nouveaux outils de gestion interne sur la bonne organisation de la mission simplifiant aux auditeurs financiers la documentation et la revue de leurs travaux représente une amélioration des conditions de travail pour les professionnels de l'audit et favorise par conséquent l'amélioration du climat social au sein des cabinets d'audit. Ainsi donc, nos résultats rejoignent parfaitement ce qui a été évoqué par ELADIB et NAFZAOUI concernant l'impact des outils digitaux sur l'amélioration du climat social.

- **Avantages et limites de la digitalisation des outils d'audit :**

Nul ne peut nier que le développement des outils digitaux a sauvé le déroulement des missions d'audit légal en période de confinement obligatoire généré par la crise sanitaire COVID-19. Ainsi, assurer la continuité des travaux quelles que soient les contraintes et les conditions constitue l'avantage le plus important procuré par ces outils.

En outre, ces outils ont contribué à la mise en place d'une certaine organisation aussi bien en interne qu'au niveau externe de la mission d'Audit. L'organisation interne se traduit essentiellement par la répartition des tâches et la supervision hiérarchique des travaux d'Audit effectués. Compte tenu de cela, chacun des auditeurs financiers se concentre indépendamment sur ses feuilles de travail qui seront par la suite visées par les supérieurs hiérarchiques. En général, cette opération hiérarchique est enregistrée par l'outil de travail en vue de garantir une certaine traçabilité.

De l'autre côté, l'organisation externe se concrétise en collaboration avec le client par le biais des applications de demande et de partage de documents par cycle. Ceci permet d'éviter le risque de non-réponse susceptible d'être engendré par la demande de documents par mail.

Un autre avantage très important à ne pas négliger est celui du gain de temps. La notion de temps est fondamentale dans le monde de l'Audit légal. Pressés par les délais et la charge de travail, les auditeurs financiers se sont bien servis de ces outils pour gagner du temps grâce à l'automatisation de plusieurs procédures exécutées manuellement auparavant. En effet, ce constat affirme idéalement l'idée de FARCANE et des autres auteurs précédemment cités dans la revue de littérature concernant la réduction du temps d'élaboration des tâches.

Quant aux limites de la digitalisation des outils d'Audit, nous mettrons l'accent encore une fois sur le problème de retraitement fréquent des données reçues de la part du client. En effet, les systèmes d'Information des clients génèrent souvent des extractions mal organisées nécessitant un effort manuel de retraitement de la part des auditeurs financiers dans le but de les transformer en des inputs exploitables par l'outil du cabinet.

Une autre contrainte qui nous a été communiquée par deux de nos interviewés est celle de la synchronisation des missions sur l'ERP qui nécessite un long temps d'exécution en cas de récupération de fichiers volumineux avec un débit internet faible ou moyen.

- **Evaluation de la réactivité des clients pendant le déroulement des missions à distance :**

En exerçant les missions à distance, il était judicieux de comparer le déroulement de ces dernières avec celui des missions en présentiel en termes de réactivité des clients.

Compte tenu de cela, l'hypothèse qui s'impose stipule que la présence physique des auditeurs financiers sur place favorise la réception rapide des documents et par conséquent un déroulement fluide de la mission d'Audit.

« Certainement, surtout de la part des clients qui n'avaient pas des systèmes informatisés et qui n'étaient pas très habitués aux outils technologiques. Les échanges par courriels et l'attente des suspens a considérablement augmenté le temps de traitement des missions. ».

Ainsi était une des réponses à la question relative aux problèmes de réactivité des clients. Nous en déduisons alors qu'un système d'information absent, obsolète ou non accompagné d'une formation représente un frein au déroulement fluide des missions d'Audit à distance.

Toutefois, disposer des outils performants offre souvent l'opportunité de recevoir les éléments demandés même avant la date prévue. *« Chez certains clients, il y a une certaine anticipation de la documentation... Il est mieux organisé, plus clair et plus fluide de nous transmettre les documents via une plateforme »* nous explique une des personnes interrogées.

Eu égard à l'ensemble des réponses obtenues auprès de notre population interrogée par rapport au bilan de déroulement des missions d'Audit à l'ère de la crise sanitaire, à la présentation des outils digitalisés, à leurs avantages et limites et à l'évaluation de la réactivité des clients, nous ne pouvons que valider notre 1^{ère} et 2^{ème} hypothèse et confirmer par conséquent que la digitalisation de l'audit légal a effectivement été boostée par la crise sanitaire et a permis aux professionnels de l'audit d'assurer la continuité des missions en cette période critique.

- **Développement durable : Les apports de la digitalisation en Audit légal et les perspectives de transformation en métier distanciel :**

Il est certain que la digitalisation en général laisse derrière elle des traces environnementales positives dans tous les métiers y compris l'audit légal. Il s'agit d'un fait observé par nos interviewés et illustré par leur unanimité à l'égard de cette question.

Dans ce sens, l'accent a été mis principalement sur l'empreinte carbone engendrée par la digitalisation. La minimisation de cette empreinte se manifeste en premier lieu par le délaissement des supports papiers et par conséquent de tout l'impact environnemental négatif généré par cette industrie polluante.

De même, la réduction importante des trajets et des déplacements récurrents chez le client contribue efficacement au respect des engagements vis-à-vis de notre planète.

Ainsi, en substituant le papier par les documents numériques, et les déplacements quotidiens en échanges et communications audiovisuelles, le métier de l'audit légal a gagné beaucoup de points dans sa quête pour embellir son image et s'imposer comme un des métiers les plus responsables.

Si cette substitution paraît faisable et à la portée dans le cas de numérisation des documents, elle ne pourra être applicable que partiellement dans le cas des déplacements car la présence physique sur site et l'échange direct avec le client reste indispensable selon les professionnels interrogés. Néanmoins, et en écartant l'idée de transformation de l'audit légal en métier purement distanciel, opter pour le déroulement hybride des missions s'avère l'option la plus attirante pour les auditeurs financiers. Ainsi, nous éviterons une transformation brusque du métier et on bénéficiera des retombées environnementales positives procurées par l'exercice d'une partie des missions à distance.

A la lumière de tout ce qui a été cité, nous constatons donc que les réponses de nos interlocuteurs s'alignent parfaitement avec notre revue de littérature qui stipulait que la

digitalisation avait permis de transformer le métier d'auditeur à un métier responsable vis-à-vis de l'environnement par le biais du délaissement du papier et de la réduction des déplacements. Par conséquent, nous pouvons conclure que notre 3^{ème} hypothèse a bien été validée.

Conclusion :

La digitalisation au sein des cabinets d'Audit au Maroc prend de plus en plus d'ampleur au fil des années. Ayant favorisé l'exploitation exclusive des outils digitaux dans le domaine de l'Audit, la crise sanitaire COVID-19 a représenté une grande opportunité pour évaluer l'efficacité et la performance de ces outils.

En élaborant cette étude qualitative à l'aide des entretiens semi-directifs, nous pouvons confirmer en général que la digitalisation dont l'utilisation a été forcée en période de crise sanitaire a permis aux professionnels de l'Audit d'assurer la continuité de leurs missions et de contribuer au développement durable de la planète. Ainsi, nous pouvons en conclure que nos trois hypothèses ont bien été vérifiées.

En effet, le bilan de la tenue des missions d'Audit pendant cette période critique était plutôt satisfaisant et positif. Néanmoins, pas mal de contraintes ont été détectées, nous en citons principalement la non-préparation de quelques clients en termes d'utilisation des nouvelles technologies. Dans cette optique, une poursuite des efforts fournis par ces clients est exigée pour éviter ce genre de problèmes en cas de potentielles crises similaires. Quant aux cabinets d'Audit au Maroc, il s'est avéré que quelle que soit leur taille, ils ont réussi pendant la période de confinement obligatoire à assurer la continuité de leurs missions et honorer leurs engagements vis-à-vis de leurs clients et ce grâce à l'investissement dans les outils digitaux utiles dans toutes les phases de la mission.

Les bienfaits de la digitalisation dans le domaine d'Audit ne se limitent pas à ce niveau mais vont au-delà pour servir l'environnement et contribuer au développement durable dans le sens où elle permet de réduire les émissions de CO2 en limitant les déplacements. De même, la digitalisation permet d'abandonner l'utilisation du papier et de miser sur la numérisation de l'ensemble des documents de travail.

En se basant sur cela, et malgré le résultat positif de la période de déroulement des missions à distance et tous les avantages procurés par les nouvelles technologies, la transformation de l'Audit légal en un métier cent pour cent distanciel reste peu probable dans l'avenir proche à cause de la nature du métier qui nécessite des échanges et un contact physique avec les

clients. Toutefois, alterner des missions entre le présentiel et le distanciel représente l'idée la plus dominante chez les professionnels en Audit. Miser sur cette idée servira à la fois non seulement les intérêts des auditeurs et des clients, mais bien aussi un intérêt commun qui n'est rien d'autre que le développement durable.

Nous ne pouvons pas conclure ce travail de recherche sans évoquer les implications managériales qu'il présente. En effet, les résultats de cet article pourraient servir de base pour encourager davantage la digitalisation que ce soit au sein des cabinets d'audit ou même au sein des entreprises, notamment les petites entités qui se battent toujours pour s'améliorer en matière de tout ce qui est digital. Ainsi, nous espérons que les résultats de ce travail de recherche pourront servir les cabinets d'audit dans le perfectionnement des outils digitaux qu'ils possèdent compte tenu des limites et des dysfonctionnements relevés par nos interlocuteurs.

Finalement, il convient de discuter les limites de notre recherche. Premièrement, nous sommes conscients que la taille de l'échantillon est très limitée malgré la diversité des postes hiérarchiques des personnes interrogées et de la taille de leurs cabinets. Deuxièmement, nous estimons qu'il aurait été plus judicieux d'aller plus loin et d'interroger des associés qui auraient pu nous expliquer et nous justifier les critères de choix des nouveaux outils innovants et des perspectives de leurs cabinets vis-à-vis de l'innovation digitale.

BIBLIOGRAPHIE

Ait Ali, A. et al. (2020). « La stratégie du Maroc face au COVID-19. » Policy Center for the New South. pp: 2-3

Albitar, K. et al. (2020). « Auditing in times of social distancing: the effect of COVID-19 on auditing quality». International Journal of Accounting & Information Management, Volume 29 N°1, pp : 169-178.

Aubin-Auger, I. et al. (2008). « Introduction à la recherche qualitative ». Exercer la revue française de médecine générale, Volume 19 N°84, pp : 142-145

Banque Mondiale. (2020). « Maroc : Rapport de suivi de la situation économique ». pp 1-2

Bonaccorsi, G. et al. (2020). « Economic and social consequences of human mobility restrictions under COVID-19». Proceedings of the National Academy of Sciences Volume 117, pp: 15530-15535

Carlisle, M. & L. HAMILTON, E. (2020). «The role of communication mode in auditor-client interactions : insights from staff auditors», American Accounting Association, Volume 15 No.1, pp : A19-A37.

Direction Générale du Trésor Français. (2021, 29 septembre). « Maroc : Chiffres clés ». Disponible sur [Indicateurs et conjoncture - MAROC | Direction générale du Trésor \(economie.gouv.fr\)](https://indicateurs.conjoncture-maroc.dgtr.economie.gouv.fr) (Consulté le 24/07/2022).

Haut-Commissariat au plan. (2020). « Impact social et économique de la crise COVID-19 au Maroc ». pp : 3-11

CGEM. (2018). « L'économie informelle : impacts sur la compétitivité des entreprises et propositions de mesures d'intégration ». Disponible sur [Economie informelle : impacts sur la compétitivité des entreprises et propositions de mesures d'intégration - CGEM](#) (Consulté le 25/07/2022).

CNCC. (2020). « Questions/Réponses relatives aux conséquences de la crise sanitaire et économique liée à l'épidémie de COVID-19 ». pp : 120-124

Djoum, J-J. (2021). « Covid-19 : comment faire face aux risques de fraude ? ». Revue Française de comptabilité, Issue 550, pp : 46-47.

El Mouissia. R & Benabdelhadi. A (2021). « Les nouvelles approches du travail : le télétravail ; cas de l'audit interne » ; Revue Internationale des Sciences de Gestion «Volume 4 : Numéro 2» pp : 730- 744.

Farcane, N. et al. (2022). « Auditors' perceptions on work adaptability in remote audit: a COVID-19 perspective ». Economic Research-EKONOMSKA ISTRAŽIVANJA 2023, Volume 36, NO. 1, pp : 422–459

Financial Reporting Council. (2020). « Guidance on Audit issues from the covid-19 (coronavirus) pandemic ». Disponible sur [News | Financial Reporting Council \(frc.org.uk\)](https://www.frc.org.uk/news) (Consulté le 24/07/2022).

Mba Ollo, J.S., Assoumou-Ella, G. et O. Impawe (2022): "COVID-19 et licenciements dans les Start-up aux USA (COVID-19 and layoffs in US start-ups)", GAE Working Paper N°8. pp: 2-10

Mikol, A. (2011). « Les NEP ont-elles réduit le risque d'audit ? ». Comptabilités, économie et société, Montpellier, France. pp.cd-rom. ffhal-00650557

Nafzaoui.M. A & El Adib M.(2020) « L'impact de la mise en place du digital dans un cabinet d'audit », Revue Internationale du Chercheur « Volume1: Numéro 3 » pp: 66 -90

Organisation Mondiale de Santé. (2022). « 14,9 millions de décès supplémentaires ont été associés à la pandémie de COVID-19 en 2020 et 2021 ». Disponible sur [14.9 millions de décès supplémentaires ont été associés à la pandémie de COVID-19 en 2020 et 2021 \(who.int\)](https://www.who.int/fr/news-room/fact-sheets/detail/covid-19) (Consulté le 25/07/2022).