

Le comportement des auditeurs et des audités internes face à la crise sanitaire : quel impact ?

What is the effect of the health crisis on the behavior of internal auditors and audited?

EL KRAMI Yousra

Doctorante, FSJES Agdal

Université Mohammed V de Rabat

Laboratoire des Sciences de Gestion des Organisations

EL HADDAD Mohammed Yassine

Professeur Chercheur, FSJES Agdal

Université Mohammed V de Rabat

Laboratoire des Sciences de Gestion des Organisations

Date de soumission : 14/03/2021

Date d'acceptation : 27/04/2021

Pour citer cet article :

EL KRAMI. Y, EL HADDAD M.Y, (2021) «Le comportement des auditeurs et des audités internes face à la crise sanitaire : quel impact ? », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 4 : Numéro 2» pp : 768- 793.

Résumé

En raison des mesures strictes prises par le gouvernement, telles que le contrôle de distanciation sociale, la restriction des déplacements et bien d'autres mesures. La Fonction d'audit interne a suspendu une partie de ses activités pour certaines organisations en période du confinement. Ainsi, le ralentissement du processus d'audit interne a entraîné des changements de paradigmes pour pouvoir freiner l'impact négatif qui en découle. Les Comités d'audit interne ainsi que tous les responsables étaient amenés à élaborer des ajustements de leurs plans d'AI pour être en phase avec ces changements, tout en s'alignant aux exigences réglementaires et respecter les normes de bonne pratique de la fonction. La présente contribution a pour objet d'évaluer l'impact de la crise sanitaire sur le comportement des auditeurs et des audités internes et de recenser à partir d'un échantillon de vingt individus, en adoptant une approche qualitative, les actions correctives entreprises par les organisations en termes de soutien de la FAI qui est au carrefour de la maîtrise des risques organisationnels pour une continuité normale de son activité en cette période critique.

Mots clés : Crise sanitaire ; Fonction d'audit interne ; Comportement ; Risque-cyber ; plan d'audit.

Abstract

Due to the strict measures taken by the government, such as social distancing control, restriction of movement and many other measures. The internal audit function has suspended part of its activities for some organizations during the lockdown. Thus, the slowdown in the internal audit process made change to be able to curb the negative impact. Internal Audit Committees and all managers were required to develop adjustments to their internal audit plans to be in line with these changes, while aligning with regulatory requirements and respecting standards of good practice. The purpose of this contribution is to assess the impact of the health crisis on the behavior of internal auditors and audited and identifying on a sample of twenty individuals using a qualitative approach the corrective actions taken by organizations to support the internal audit which is the main function of the control of organizational risks for the normal continuity of its activity in this critical period.

Keywords: Health crisis; internal audit function; Behavior; Cyber risk; audit plan.

Introduction

A l'ère où le monde est influencé par le choc brutal de la pandémie de coronavirus (Covid-19), le Maroc n'est pas en reste de ces influences dont la déstabilisation des stratégies politiques, le bouleversement des modes de consommation et la baisse du rythme de croissance économique. Le Coronavirus a impacté le monde entier abstraction faite du niveau d'évolution de l'économie des pays. Le confinement général a mis à rude épreuve l'ensemble des acteurs économiques qui opèrent dans différents domaines ce qui a suscité l'arrêt partiel ou total de l'activité de certaines entités qui relèvent à la fois du secteur privé et public. Ce virus s'est propagé au Maroc pendant la période fiscale du mois de mars, saison chargée du bureau, ce qui a poussé l'ensemble du secteur financier et comptable à mener une nouvelle expérience de travail à distance. L'incertitude de la politique de l'économie mondiale et l'impact technologique des métadonnées ont posé de nombreux défis au développement de tous les horizons, et le secteur de l'audit ne fait pas exception. La manière dont les institutions d'audit peuvent ajuster leurs stratégies pour faire face à un environnement économique complexe en perpétuelle mutation et mieux servir les audités est devenue une question importante qui a beaucoup retenu l'attention. La Fonction d'Audit interne (FAI) s'avère alors fondamentale pour pallier les risques liés à ce phénomène imprévisible. Ces risques émergents nécessitent une attention particulière de la part des auditeurs internes pour limiter et anticiper le risque potentiel de fraude et apporter des ajustements prioritaires à leur plan d'audit afin de soutenir leurs organisations. Il s'agit de cerner objectivement l'impact engendré et établir des scénarios de traitement adéquats. Le dynamisme progressif post-pandémique de la FAI a allégé le poids sur les auditeurs mais toutefois ils doivent maintenir un sentiment de crise à tout moment et se situer à l'intersection de la comptabilité et de la technologie. Indépendamment du secteur d'activité ou de la forme juridique de l'entreprise, de nombreux problèmes demeurent non résolus concernant l'impact à court et à long terme de cette crise qui a jalonné l'histoire du globe. Cet article vise à souligner certaines considérations pragmatiques du responsable de l'audit interne dans la mise en œuvre du plan d'audit et la conduite des travaux d'audit ainsi que l'évaluation de l'impact sous-jacent de cette pandémie sur le comportement des auditeurs et des audités. La problématique centrale de notre article est la suivante :

Quels sont les facteurs influençant positivement ou négativement le comportement des auditeurs et des audités internes ?



Afin d'apporter des éléments de réponses à cette question nous avons jugé essentiel de subdiviser notre plan en deux parties, dans la première partie on a établi une analyse diachronique de la crise sanitaire, dans laquelle on a pu évoquer les faits saillants, puis on a éclairé la position de la FAI à l'épreuve du covid-19 tout en mettant le point sur les facteurs clés de succès d'un plan d'audit post-crise sanitaire. Etant donné que la crise a accéléré le processus de digitalisation nous avons démontré l'implication des audités et des auditeurs internes dans ce processus et défini le concept de cyber-sécurité qui est un élément phare pour la réussite de la digitalisation des procédures d'AI. La seconde partie porte sur la méthodologie de recherche adoptée, la méthode d'élaboration du questionnaire qui contient des questions subsidiaires à la problématique que nous avons administré à différents acteurs en audit interne (Directeurs, Responsables, Auditeurs, Audités, Membres du comité d'audit...) qui opèrent dans des secteurs et des établissements différents (Entreprise publique et privée, Administration publique, Cabinets d'expertise comptable, Banque, Assurance, Université...) et ce afin de cerner les différents facteurs qui impactent le comportement des auditeurs et des audités et d'éclairer les plans d'actions futurs entrepris pour assurer la durabilité et la continuité de la fonction d'audit interne qui est au carrefour de la performance de tous les établissements confondus. Et enfin, nous avons analysé les résultats obtenus. Nous avons croisé plusieurs hypothèses dans notre analyse bivariée de ce comportement pour déterminer si l'impact et l'appréhension au risque-virus dépendent de l'identité des individus. Par

ailleurs, on a cherché à identifier dans notre analyse multivariée les facteurs endogènes et exogènes influençant le changement ou non du comportement de notre échantillon.

1. Analyse diachronique de la crise sanitaire :

Dans son discours à la 73e Assemblée mondiale de la Santé du 18 mai 2020, le Dr Tedros Adhanom Ghebreyesus a exprimé que "Cette pandémie nous rappelle que la relation entre les humains et la terre est étroite et délicate. Si l'interaction clé entre les humains et les agents pathogènes ne peut être résolue correctement, si le changement climatique qui détériore le cadre de vie de la Terre ne peut être traité, l'impact du climat changement sur la survie humaine Menaces, toute tentative de renforcer la sécurité du monde est vouée à l'échec. " La dynamique de crise d'une rare complexité qui a été propulsée sur une envergure planétaire par la pandémie de la Covid-19 a fait de l'année 2020 un moment important dans l'évolution des consciences individuelles et collectives. Toutes les catégories d'organisations se sont retrouvées perturbées de façon majeure, indépendamment des régimes politiques et des secteurs d'activité ainsi que des lieux géographiques où elles sont impliquées.¹

Ce virus a induit au « Grand confinement », une crise économique sans précédent depuis la Grande dépression des années 1930. La crise sanitaire a provoqué une crise économique d'envergure du fait des décisions politiques prises pour tenter de maîtriser la propagation du Coronavirus. Selon l'Organisation mondiale de la santé (OMS), cette pandémie du COVID-19 est l'un des plus grands chocs mondiaux depuis des décennies. La première alerte fut lancée en Chine, dans la province de Hubei à Wuhan en décembre 2019 avant de se propager au reste du monde au début de l'année 2020. Avec des centaines de milliers de vies perdues, l'économie mondiale pourrait faire face à sa pire récession depuis les années 1930. Le chômage et la réduction des revenus qui en résultent porteront encore plus atteinte aux moyens de subsistance, à la santé et au développement durable. La propagation de ce virus a dépassé la capacité d'interaction des systèmes nationaux et internationaux de surveillance et d'intervention pour freiner ses effets et les a induit à anticiper les risques qui en découlent. L'absence de couverture sanitaire universelle a fait perdre à des milliards de personnes issus de différents pays riches ou pauvres l'accès aux services médicaux fiables et abordables. Cette inégalité sociale a provoqué le décès d'une partie importante de la population à l'échelle mondiale.

¹ (Michel Kalika, 2020), l'impact de la crise sur le management, pratiques managériales, Ems management & société.

Tenter d'économiser de l'argent en ignorant la protection de l'environnement, la préparation aux situations d'urgence, les systèmes de santé et les filets de sécurité sociale s'est avéré être une fausse économie - les factures ont maintenant été multipliées par deux. Le monde ne peut pas se permettre des catastrophes répétées de l'ampleur du COVID-19, qu'elles soient causées par la prochaine pandémie ou par l'augmentation des dommages environnementaux et du changement climatique. Revenir à la «normale» ne suffit pas. Il faut se servir de cette expérience pour renforcer la résilience des pays face aux conséquences colossales de toute crise pouvant affecter le système économique mondiale. Toutes les parties prenantes se doivent d'intervenir positivement pour améliorer la conjoncture économique. Ce papier a pour intérêt d'analyser les actions correctives entreprises par les différents établissements questionnés pour faire face à toute crise éventuelle.

2. La fonction d'audit interne à l'épreuve du covid-19 :

L'audit interne est entré de plain-pied dans le XXI^e siècle, (Renard Jacques, 2017). D'abord fonction à caractère confidentiel aux contours incertains, limité aux grandes entreprises, elle est devenue en quelques décennies un des piliers essentiels dans la gouvernance des organisations de toutes tailles et de toute nature. L'IIA (Institute of Internal Auditors) et le Conseil d'administration de l'IFACI² ont approuvé en 1999 la définition suivante de l'audit interne : L'audit interne est une activité objective et indépendante qui assure aux organisations un degré de maîtrise des opérations, c'est une fonction qui permet de relever les dysfonctionnements et émet des conseils pour pallier à ces anomalies. Elle est également créatrice de valeur ajoutée dans la mesure où elle contribue à l'atteinte des objectifs fixés en évaluant, par une approche méthodique et systématique, ses processus de gestion des risques, de gouvernance et de contrôle par le biais de recommandations pour renforcer leur efficacité. Cette fonction aux attributions transversales accompagne l'organisation dans son processus de pilotage stratégique, elle renforce sa gouvernance et contribue à l'amélioration de sa performance. Devenue essentielle à la survie de tous les organismes qu'ils soient public ou privé, la FAI doit respecter au maximum les normes internationales mises en vigueur et les principes instaurés. En conséquence de la pandémie du Covid-19, l'environnement de travail des organisations a envisagé des changements inattendus à tous les niveaux.

²Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne

Le Coronavirus a accéléré la digitalisation et prôné le travail à distance pour freiner l'ampleur des perturbations dues au Coronavirus. Ainsi, l'audit interne a été impacté par ledit virus, ce qui a entraîné des ajustements des plans d'audits organisationnels afin de permettre la poursuite normale de l'activité de la FAI. Alors que les attentes de tous les secteurs pour la fonction d'audit interne continuent d'augmenter et qu'ils espèrent rechercher une valeur plus élevée à des coûts inférieurs, de nombreux services d'audit interne n'ont pas été en mesure d'obtenir des performances optimales en raison du manque de communication avec le conseil d'administration et les autres parties prenantes, ainsi il faudrait accélérer le processus d'ajustement du plan d'audit interne afin de fournir des rapports d'audits de qualité et pallier aux problèmes de conformité.

3. Facteurs clés de succès d'un plan d'audit post-crise sanitaire :

Le plan d'audit interne annuel (ou simplement «plan d'audit») est la liste des missions d'audit à réaliser au cours de l'année à venir. Mais comprendre l'importance du plan d'audit nous oblige à examiner comment ce plan est élaboré. En concertation avec son équipe de direction, le dirigeant principal de l'audit interroge chaque année, les cadres supérieurs, les employés clés de toute l'organisation et les membres du comité d'audit, qui est le sous-comité du conseil d'administration qui supervise la fonction d'audit interne.

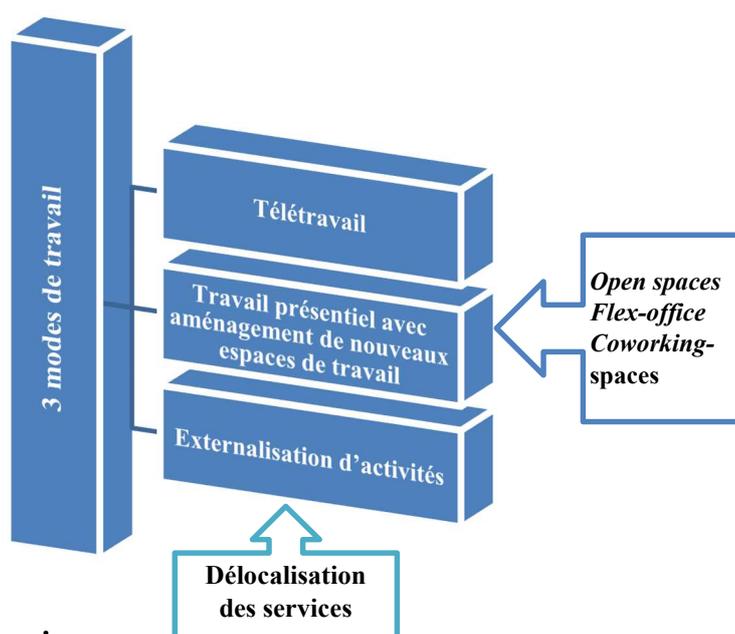
Le but étant d'identifier les domaines dans lesquels ces gestionnaires estiment que l'organisation est la plus exposée aux risques. Donnant à titre d'exemple l'instauration de nouvelles réglementations et les gestionnaires réfléchissent au risque de conformité. Ou peut-être que les gestionnaires craignent que l'organisation ne soit pas suffisamment protégée contre les menaces de cyber-sécurité. Après le recensement des différents avis, l'équipe de direction de l'audit se réunit pour procéder à l'analyse des résultats et de la fixation des priorités en termes de risques identifiés pour les structurer dans leur plan d'audit annuel en tant que missions, ce qui fait objet d'évaluation par la suite. La comparaison à d'autres organisations est essentielle à la gestion des risques. La crise sanitaire a également fait partie de ces risques, l'audit interne est l'un des domaines les plus impactés en raison de la limitation des missions d'audits et des déplacements. Cette fonction a pourtant un rôle important dans les organisations afin d'améliorer la performance des processus internes de l'organisation et de démontrer la crédibilité des données chiffrées. Inclure l'impact de la propagation du Covid-19 parmi les priorités du plan d'audit s'inscrit dans le cadre de la continuité d'activité, selon les spécialistes en audit digitalisé de « Supervizor » une nouvelle

organisation du travail d’audit doit être mise en place, équiper l’audit interne d’un outil collaboratif, capable d’assurer un suivi global, mais aussi la détection d’erreurs et d’anomalies pour apporter des recommandations valorisantes et accompagner le service ou l’entité auditée dans l’atteinte de ses objectifs.

4. La digitalisation des procédures d’audit interne à l’ère du Coronavirus :

La digitalisation est donc un processus visant à transformer n’importe quel outil ou encore un métier en code informatique. Et ce, soit dans le but de le remplacer ou le rendre plus performant. (Chouay & Ait LEMQEDDEM, 2020). L’avènement de la crise sanitaire a induit à une transformation digitale des modes de travail. D’après (Michel Kalika, 2020), salariés, employés, managers et responsables travaillent d’une manière différente depuis l’obligation consécutive à la pandémie Covid-19. En cette période critique, le défi des auditeurs internes est d’autant plus important ce qui a engendré plusieurs préoccupations économiques, sociales et réglementaires. L’instauration de nouvelles méthodes de contrôle et l’ajustement des pratiques et processus de travail est un challenge à relever par les auditeurs. Le télétravail revêt plusieurs risques inhérents qu’il ne faut pas sous-estimer, il avait réduit le nombre de déplacements des auditeurs vers les services et les entités audités ce qui peut entraîner un manque de visibilité, de transparence et même dans les cas extrêmes un risque de fraude. L’accélération de l’économie numérique avait mis en exergue avant la crise trois modes de travail novateurs qui sont illustrés dans la figure ci-dessous :

Figure N°1 :



Source : Elaborée par nos soins

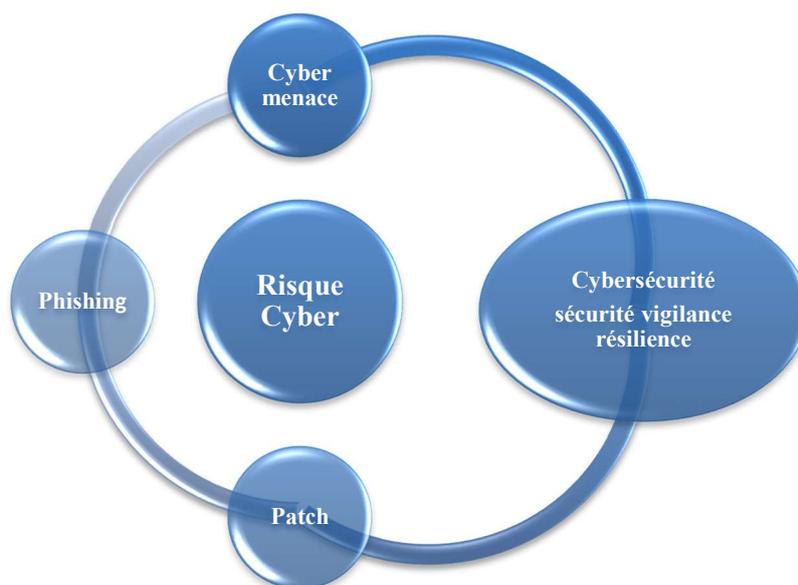
Le télétravail, l'utilisation des nouvelles technologies et la mobilité interne et externe sont des pratiques qui ont été mises en œuvre bien avant la pandémie, la crise sanitaire n'a fait qu'accélérer le processus. Cette transformation digitale a mis à l'épreuve le degré d'implication des organisations en termes de digitalisation des procédures et de développement d'outils prometteurs pour la période post-crise et se doter d'une arme technologique hors du commun afin d'affronter toute crise éventuelle. Cet article vise à démontrer les efforts déployés par les différentes entités questionnées dans ce sens.

5. Renforcement des considérations de l'audit interne en matière de Cyber-sécurité :

Avec le développement rapide de l'électronisation des canaux de communications, l'expansion de l'informatisation et de l'intelligence artificielle. Smartphone, Ordinateurs, réseaux sociaux, applications et médias, une panoplie d'outils auxquels le niveau de dépendance s'intensifie, ainsi les cyber-menaces s'accroissent et génèrent des conséquences préjudiciables sur l'ensemble des institutions ce qui impacte négativement leur réputation et leur crédibilité. L'avènement de la connexion, la montée des nouvelles technologies et l'interdépendance des organisations aux systèmes d'informations (SI) ont également accéléré l'accès rapide à l'information ce qui accentue le niveau d'exposition aux risques de perte de l'information, de diffusion non autorisée de l'information, d'erreurs, d'interruption de l'activité causée par une défaillance du logiciel ou carrément d'une fraude. Ceci dit, le renforcement de la cyber-sécurité s'impose pour créer une assurance et un climat propice au travail à distance surtout en cette période de crise sanitaire. Cet aspect sera développé dans notre enquête établie afin de savoir le niveau de conscience acquis par notre échantillon eu égard à l'importance que revêt la cyber-sécurité. La Norme ISO 27000 stipule que la sécurité de l'information consiste à protéger la confidentialité, l'intégrité et la disponibilité de l'information. L'interconnexion accrue des SI industriels et classiques à internet les confrontent aux mêmes menaces avec des conséquences potentiellement plus graves. Dans leur ouvrage (Romain Hennion & Anissa Makhoulouf, 2018), ont précisé que les systèmes non connectés ne sont désormais plus à l'abri dans la mesure où une simple clé USB branchée sur un ordinateur de supervision peut inoculer un virus. L'objectif ultime de la cyber-sécurité est de maîtriser les risques liés à l'usage du cyber-espace qui concerne à la fois les systèmes d'informations, les services du numérique et tous les acteurs manipulant des données, (Gheraouti & Solange, 2019).

Le concept de cyber-sécurité regroupe les technologies, les processus et les pratiques qui visent à protéger d'un actif non autorisé les actifs informationnels d'une organisation : ordinateurs, réseaux, programmes et données. Les cyber-attaques devenant plus fréquentes et plus graves, il est nécessaire d'améliorer la gestion des risques en matière de cyber-sécurité. La cyber-sécurité consiste à protéger les actifs informationnels stockés, traités et transportés par le biais d'un système d'information réticulaire contre toute menace susceptible d'entraîner la perte de la confidentialité de l'information. Par ailleurs, les erreurs de programmation et les vulnérabilités des logiciels sont corrigées par des correctifs de logiciels appelés "Patch". La fonction d'audit interne est également confrontée au risque d'hameçonnage autrement dit "Phishing" qui est une attaque via e-mail pour tenter de convaincre l'utilisateur de la sincérité de l'expéditeur, l'intention étant d'obtenir des informations utilisables.

Figure N°2 :



Source : Elaborée par nos soins

5.1 Cadre juridique et législatif encadrant la cyber-sécurité au MAROC :

Tous les acteurs de la société marocaine sont impactés, l'individu, les organisations publiques ou privées, l'État et ses institutions. La transformation numérique se traduit par l'explosion de l'Internet des objets dans un monde connecté accessible en mobilité via une multitude de canaux informatisés, la dématérialisation massive vers le Cloud, ou encore l'accumulation des données dans le Big Data en passant par le Machine Learning (Cercle des femmes de la cyber-sécurité, 2019). Dans un contexte incertain et en perpétuel changement marqué par les

répercussions colossales du Covid-19. Les cyber-attaques, les intrusions et les vols de données sont aujourd’hui facilités par le télétravail, si le vecteur entre organisation et collaborateur n’est pas sécurisé. Après avoir dressé son rapport semestriel, paru en juillet 2020, Kaspersky affirme que 13,4 millions de cyber-attaques ont été détectées entre avril et juin 2020 au Maroc période critique du confinement général dû à la pandémie du Covid-19.

L’Indice Global de la Cyber sécurité (Global Cyber Security Index) qui mesure le niveau de développement atteint par chaque pays dans ce domaine et évalue l’engagement et le dévouement des pays en faveur de la cyber-sécurité dans cinq piliers stratégiques :

- Juridique ;
- Technique ;
- Organisationnel ;
- savoir-faire ;
- et coopération internationale.

Cet indice place le Maroc au 93ème rang par rapport à 197 pays en 2018. Ainsi, Le Maroc est conscient de son classement parmi les pays les plus exposés à la menace électronique. Il s’est engagé, ces dernières années, dans le renforcement de ses capacités nationales de sécurité des systèmes d’information.³

Le Royaume s’est lancé déjà depuis deux décennies dans la voie du renforcement de la sécurité de l’information :

En 2003 : la promulgation de la **loi 07-03** intégrant les infractions relatives aux systèmes de traitement automatisé de données définies dans la Convention de Budapest.

2007: le pays se dote d’un cadre juridique portant sur la cryptographie, la signature électronique et la certification électronique avec la **loi 53-05**.

En 2009: Instauration de la **loi 09-08** relative à la protection des personnes physiques à l’égard du traitement des données à caractère personnel.

Après 2009 : décret n° 2-15-712 fixant le dispositif de protection des systèmes d’information sensibles des infrastructures d’importance vitale et arrêté n°3-44-18 fixant les critères d’homologation des prestataires d’audit privés des systèmes d’information sensibles des infrastructures d’importance vitale)

2012 : Elaboration de la stratégie nationale en matière de cybersécurité

Le 6 juillet 2020 : la Chambre des Représentants a adopté le projet de loi n° 05-20 relatif à la cybersécurité dans le but de renforcer l’arsenal juridique en matière de lutte contre les cyberattaques et les cybercrimes, compte tenu des menaces croissantes auxquelles l’État, les institutions publiques et les entreprises font face.

³ (Commission d’intelligence économique, CGEM, 2020), cyber-sécurité en entreprise, Guide de bonnes pratiques

6. Méthodologie de recherche :

6.1 Elaboration du questionnaire :

Cet article vise à mettre en œuvre certaines considérations pragmatiques du responsable de l'audit interne dans la mise en œuvre du plan d'audit et la conduite des travaux d'audit ainsi que l'évaluation de l'impact sous-jacent de cette pandémie sur le comportement des auditeurs et des audités internes. La question à laquelle nous allons apporter des éléments de réponse est quels sont les facteurs influençant positivement ou négativement le comportement des auditeurs et des audités ?

Pour y répondre nous avons mené une enquête auprès d'un échantillon de vingt personnes $n=20$ issues de milieux professionnels différents, à travers l'élaboration d'un questionnaire qui porte sur l'impact de la crise sanitaire sur le comportement des auditeurs et des audités internes en termes :

- Échange de l'information ;
- Dotation du personnel ;
- Modification budgétaire ;
- Déroulement des missions ;
- Ajustement du plan d'AI.

La nature des données collectées auprès des différents acteurs questionnés est catégorielle ceci dit nous avons privilégié la méthode qualitative pour analyser les réponses que nous avons obtenues. Afin d'identifier la nature et la relation entre les variables nous avons commencé dans un premier temps par une analyse univariée puis nous avons enchaîné par une analyse bivariée khi-deux pour croiser deux variables et vérifier le degré de dépendance et enfin nous avons procédé à une analyse multivariée pour déterminer le lien statistique entre plusieurs variables.

La collecte des données a été à travers l'administration du questionnaire via e-mail ou par des entrevues.

6.2 Présentation des résultats et interprétation :

6.2.1 Interprétation des résultats et analyse : analyse univariée :

Figure N°3 : Identité de l'échantillon

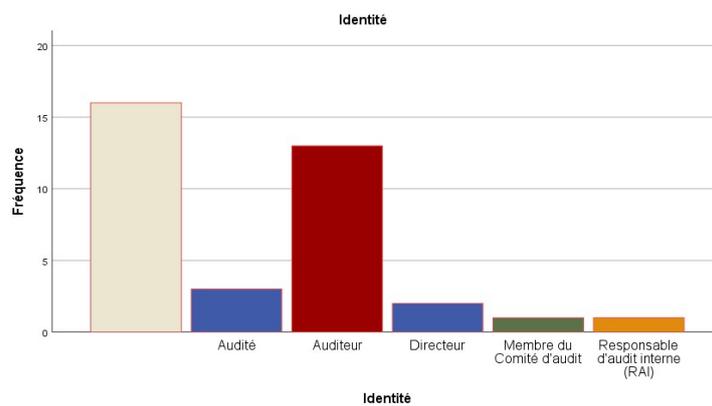
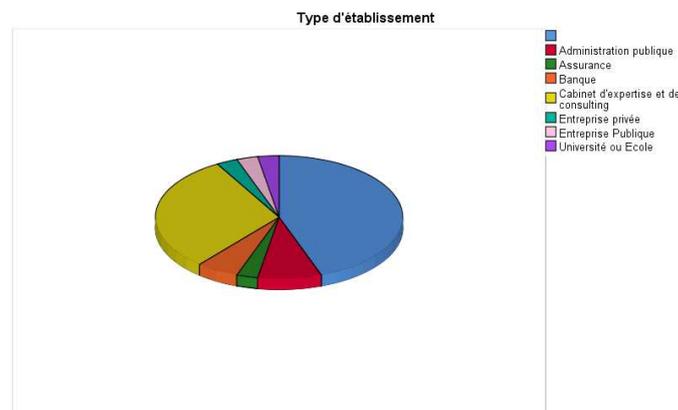


Figure N°4 : Type d'établissement de la population



Source Figure N°3 et 4 : Etude qualitative menée sous « SPSS »

D'après l'échantillon questionné on remarque que 75% sont des auditeurs et 25% des audités dont 55% travaillent dans des Cabinets d'expertise et de consulting, 15% dans des administrations publiques 10% en banques et le même taux de 5% pour l'assurance, entreprises privées, publiques et universités. Afin de pallier à l'impact négatif de la crise sanitaire la majorité des auditeurs et audités ont révélés qu'ils ont adopté de nouvelles techniques et digitalisé leurs procédures d'AI seul 10% ont déclaré avoir instauré la cyber-sécurité et 10% n'ont établi aucun plan d'action. Ces nouvelles techniques sont les suivantes :

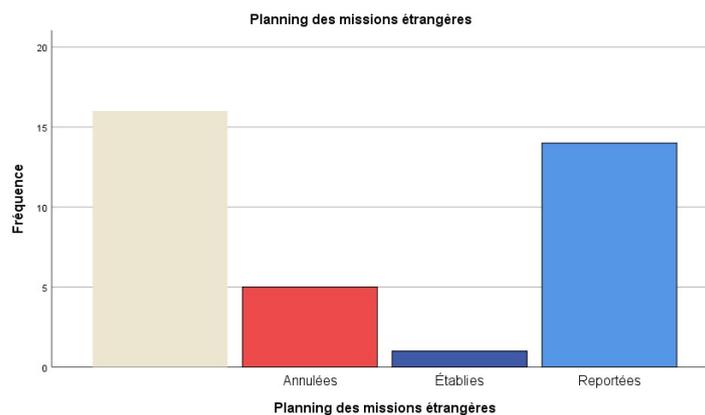
- L'acquisition de nouvelles machines pour faciliter le Scan de certains documents et réduire le contrôle physique ;
- « Data auditing » ;
- La dématérialisation administrative des procédures d'AI ;
- Visioconférences ;
- L'évaluation des risques immédiats et la mise en place des plans d'urgence permettant la continuité de l'activité.

On constate que la plupart ont digitalisé leur techniques de travail sans pour autant renforcer la cyber-sécurité ce qui représente un risque non négligeable. Par ailleurs, la propagation du virus a créé des barrières entre les auditeurs et les audités 50% parmi eux ont déclaré qu'elles étaient en matière de partage de l'information 25% ont précisé qu'il s'agissait plutôt de barrières en termes de collaboration et le reste ont dit que le comportement est resté le même. Ces barrières doivent être dépassées dans la mesure où la FAI est basée sur le partage de l'information ainsi que l'interaction des audités avec les auditeurs pour fournir un rapport cohérent et créateur de valeur ajoutée. Le manque de partage de l'information freine le champ d'intervention de l'auditeur interne. Concernant le déroulement des réunions actuelles pour 75% de l'échantillon elles sont à distance en « visioconférences » pour éviter les regroupements, 15% ont révélé avoir réduit le nombre réunion pour freiner la propagation du virus et protéger les collaborateurs, 5% en présentielle et 5% en partielle. Ce qui reflète le degré d'implication des organisations dans le respect des mesures sanitaires instaurés par l'Organisation mondiale de la Santé ainsi que le Gouvernement.

Pour ce qui est des missions 75% ont fixé des priorités de choix des missions en privilégiant les plus urgentes et celles à caractère important, le reste n'a pas fixé de priorités il a poursuivi le planning des missions normal en respectant le protocole sanitaire. L'Organisation des réunions des missions se fait à distance, le partage des documents nécessaires s'établit via e-mail sous format numérique. Les points critiques sont discutés directement avec l'auditeur en respectant les gestes barrières. D'ailleurs, 50% ont poursuivi leurs missions lors du confinement et l'autre moitié a reporté ou carrément annulé ses missions comme il est mentionné sur le graphique ci-dessous. Ceci est dû notamment à la décision prise par le Gouvernement, les conditions n'étaient pas favorable pour une poursuite normale des missions d'audit interne. Les missions à l'étranger 70% des auditeurs et audités internes les ont reporté 25% les ont annulé et seul 5% ont pu les assurer. Ces changements ont ralenti le

processus d'audit interne dans son ensemble d'après 80% de l'échantillon questionné. On distingue que la suspension des vols internationaux suite à la propagation imminente du virus en est la cause principale.

Figure N°5 : Planning des missions étrangères



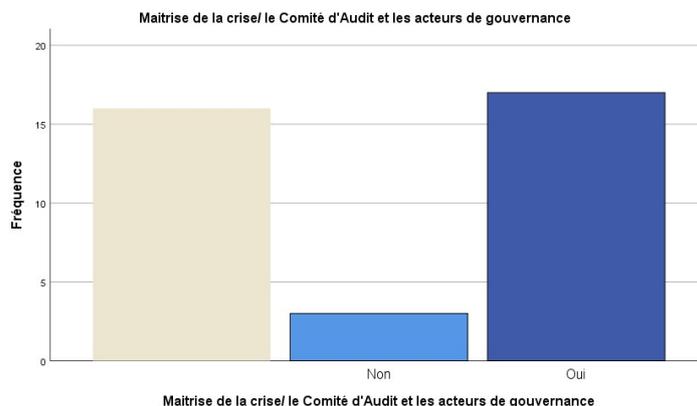
Source : Etude qualitative menée sous « SPSS »

D'après notre enquête, plusieurs actions ont été menées pour une poursuite normale de la FAI il s'agit notamment :

- Élaborer les tests de cheminement à distance ;
- Fixer les rendez-vous au préalable avec les audités afin d'établir les entretiens à distance ;
- La disponibilité de la documentation et des pièces en version électronique ;
- S'accaparer des nouvelles technologies pour réduire les déplacements ;
- Prévoir à l'avance les dates de réunions avec le comité d'audit.

On pourrait ainsi dire que le comportement des audités et auditeurs internes a changé dans le sens où ils sont devenus plus responsables, ils ont adopté de nouvelles méthodes de travail pour rester en phase avec les changements qu'a connus le monde en cette période de crise sanitaire.

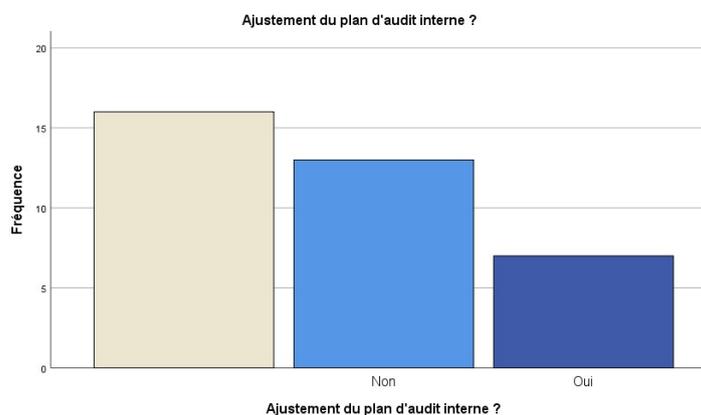
Figure N°6 : Maitrise de la crise par le CAI et les acteurs de gouvernance



Source : Etude qualitative menée sous « SPSS »

Les plans d’actions dûment mentionnés montrent que l’initiative est présente, le comité d’audit et les acteurs de gouvernance de notre échantillon ont pu maîtriser les risques inhérents que revêt la crise sanitaire, le graphique ci-dessus en est une véritable illustration.

Figure N°7 : Ajustement du plan d’audit interne



Source : Etude qualitative menée sous « SPSS »

Le plan d’audit interne a été ajusté par 35% de l’échantillon questionné, d’après l’audité questionné auprès de l’assurance mutuelle l’ajustement était en fonction de la disponibilité des concernés, l’entreprise privée a précisé que c’était plutôt en termes de prorogation des échéances, pour les audités questionnés au sein de l’administration publique ils ont déclaré avoir adapté leur plan en fonction des moyens humains et financiers disponible « Nous nous sommes focalisés surtout sur le point concernant "l'identification des ressources nécessaires", puisque le nombre des déplacements était réduit durant la période du confinement, ces ressources ont été orientées vers l'acquisition des machines pour scanner les documents». Le Directeur d’un cabinet d’expertise et de Consulting a affirmé que cet ajustement a porté sur

« la Pertinence des choix des audités et des auditeurs en terme d'expertise et de responsabilités ». 65% ont répondu ne pas avoir ajusté leurs plans sous prétexte que cette crise n'est que passagère et que les actions qui concernent le protocole sanitaire et le travail à distance ont été pris en considération indépendamment de leurs plans d'AI.

Etant donné que l'audit interne est un travail d'équipe nous avons cherché à savoir les principales motivations des auditeurs et des audités afin de maintenir un bon niveau de collaboration en dépit du travail à distance, les réponses ont été les suivantes, 75% ont révélés avoir opté pour des « Stand up meeting » en visioconférences fréquentes ainsi que des pauses café virtuelles pour favoriser l'échange et garder l'esprit d'équipe, 20% se sont dotés d'arbre relationnel et d'arbre de décision et seul 5% n'ont pas travaillé à distance.

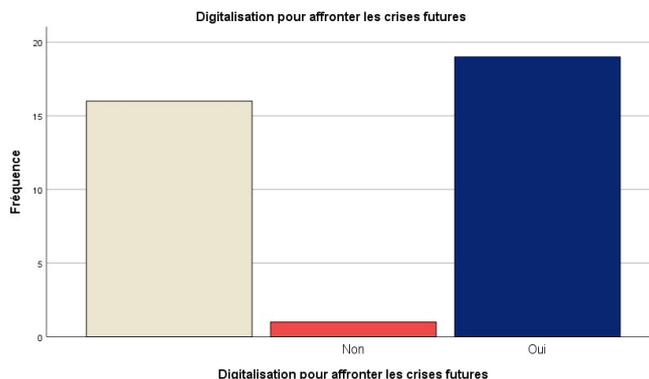
Afin de soutenir le niveau de qualité d'AI post-crise un auditeur dans une Université a proposé une bonne préparation du monde pédagogique. Un audité en administration publique a répondu « en vue d'assurer le même niveau de qualité d'audit interne dans la période post-crise, nous avons essayé de garder la même équipe pour plus d'homogénéité. Nous avons aussi accueilli des stagiaires pour renforcer l'équipe ». Le Directeur d'un cabinet d'audit et de consulting a précisé « une planification des réunions longtemps à l'avance est nécessaire en plus de faire connaître aux équipes auditées les objectifs ainsi que les thèmes audités et la durée le plus tôt possible et bien évidemment mettre en place un système d'information transversal permettant une meilleure synergie entre les équipes ».

Une fois la crise surmontée, les préventions à prendre en considération sont les suivantes selon notre échantillon :

- Adopter les pratiques les plus efficaces ;
- Maintenir certaines analyses et réunions à distance pour l'optimisation du temps et des coûts ;
- Réduction des déplacements pour la collecte d'informations ;
- Favoriser la documentation scannée et signée par le biais de la signature digitale ;
- La digitalisation de certaines procédures.

La Digitalisation a été l'issue par excellence pour l'ensemble des parties prenantes, les auditeurs et les audités ont également opté pour cette option pour affronter la crise sanitaire, on remarque d'après le graphique ci-dessous que 95% de notre échantillon ont répondu que la digitalisation est la solution idoine aux crises futures pour l'activité d'AI.

Figure N°8 : Digitalisation pour affronter les crises futures



Source : Etude qualitative menée sous « SPSS »

La digitalisation des procédures d'AI est perçue par les auditeurs et les audités comme étant une arme à double tranchant elle facilite le travail mais en même temps elle peut avoir un impact sur les normes d'audit interne en vigueur. Un auditeur en Université a précisé que « les enjeux sont importants et non négligeable, il faut donc maîtriser l'ensemble de l'activité d'AI et réduire les risques d'erreurs et de fraude ». Un audité en administration publique a répondu « à mon avis la digitalisation permet d'accélérer le rythme de travail, ainsi que de réduire le risque de perte des documents. Donc le fait d'avoir un impact (surtout négatif) sur les normes, je ne le crois pas. Au contraire, c'est une occasion pour actualiser les normes et rendre la digitalisation la base sur laquelle par exemple l'IFACI doit reposer pour actualiser les normes. Parce que dans l'avenir et avec l'avènement et l'utilisation de l'intelligence artificielle dans les métiers d'audit, de comptabilité etc.. on se trouvera dans l'obligation de suivre de nouvelles normes pour conduire les missions d'audit ». Le Directeur du Cabinet d'audit et de Consulting affirme que « la digitalisation doit sécuriser les données et droits d'accès aux informations selon l'acteur ».

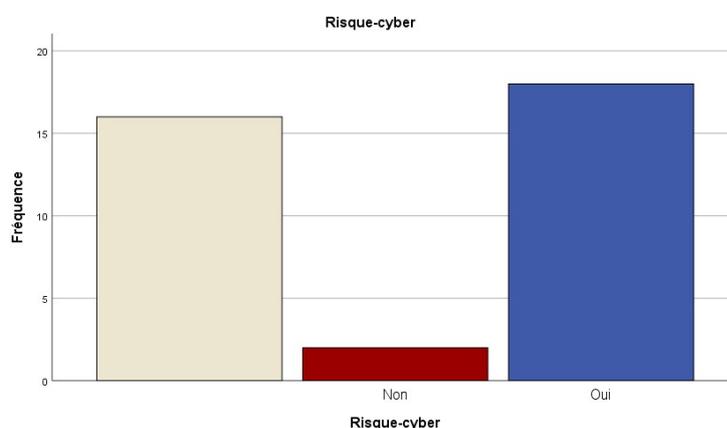
La crise sanitaire a entraîné selon la population de notre enquête plusieurs changements à savoir :

- La qualité de l'audit interne et son amélioration continue ;
- La communication efficace ;
- L'approche fondée par les risques ;
- Pro-activité des auditeurs ;
- Progrès organisationnel.

La transformation qu'a connue l'AI suite à la pandémie du Covid-19 a entraîné des risques non négligeable liés au travail à distance qui a suscité l'accélération de la digitalisation des

procédures de cette fonction qui est au cœur de plusieurs organisations. Parmi ces risques, on relève le plus dominant à savoir le risque-cyber qui a été envisagé par la majorité des auditeurs et des audités internes soit un pourcentage confondu de 90% de la population enquêtée comme il est mentionné sur le graphe infra. Un taux significatif vu l'ampleur des menaces qu'a connu l'AI en période de télétravail, le flux des échanges d'informations hors réseau a augmenté ainsi la cyber-sécurité s'impose pour limiter le risque de perte des données à caractère sensible et respecter le principe fondamental qui est la confidentialité des documents fournis par les audités aux auditeurs. D'après notre échantillon le risque-cyber est relatif aux enjeux opérationnels de continuité de l'activité et l'intégrité des données pour 75% d'entre eux et aux enjeux opérationnels pour les 15% restante.

Figure N°9 : Risque-Cyber



Source : Etude qualitative menée sous « SPSS »

Notre analyse univariée nous a permis de relever un ensemble de facteurs endogènes et exogènes influençant le comportement des auditeurs et audités internes, on constate qu'ils ont pu maîtriser la situation, ils sont désormais conscient de l'importance de l'ajustement de leur plan d'audit pour affronter les facteurs qui impactent négativement la FAI. Ainsi on enchainera par une analyse bivariée afin de croiser certaines variables.

6.2.2 Interprétation des résultats et analyse : analyse bivariée :

On veut savoir si l'impact de la crise sanitaire sur le comportement des auditeurs et des audités dépend de l'identité de notre échantillon d'auditeurs et audités internes questionnés. Pour se faire nous avons croisé les deux variables avec la variable qui traduit cet impact.

On considère :

H0 : L'impact de la crise sanitaire sur le comportement des auditeurs et des audités ne dépendrait pas de l'identité

H1 : L'impact de la crise sanitaire sur le comportement des auditeurs et des audités dépendrait de l'identité

Avec : identité = auditeurs ou audités.

On remarque d'après le tableau ci-dessous que la valeur de Pearson est inférieure à 5% ceci dit qu'il y a une forte dépendance entre les deux variables ainsi on rejette H0 et on retient H1.

Tableau N°1 : Tests du khi-carré

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-carré de Pearson	79,375 ^a	15	,000
Rapport de vraisemblance	67,384	15	,000
N d'observations valides	20		

a. 20 cellules (83,3%) ont un effectif théorique inférieur à 5.

L'effectif théorique minimum est de ,03.

Source : Etude qualitative menée sous « SPSS »

Pour connaître l'appréhension des auditeurs et des audités par rapport au risque virus nous avons croisé cette variable avec l'identité de la population questionnée.

On considère :

H0 : L'appréhension vis-à-vis du risque virus ne dépendrait pas de l'identité

H1 : L'appréhension vis-à-vis du risque virus dépendrait de l'identité

Avec : identité = auditeurs ou audités.

On remarque d'après le tableau ci-dessous que la valeur de Pearson est inférieure à 5% ceci dit qu'il y a une forte dépendance entre les deux variables ainsi on rejette H0 et on retient H1.

Tableau N°2 : Tests du khi-carré

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-carré de Pearson	46,750 ^a	15	,000
Rapport de vraisemblance	56,147	15	,000

N valides	d'observations	20		
--------------	----------------	----	--	--

- a. 20 cellules (91,7%) ont un effectif théorique inférieur à
5. L'effectif théorique minimum est de ,17.

Source : Etude qualitative menée sous « SPSS »

On pourrait dire alors que l'impact de la crise sanitaire et l'appréhension des auditeurs et audités internes dépend fortement de l'identité et du type d'établissement des individus de notre échantillon. Leur comportement varie selon le secteur dans lequel opère l'organisation et selon le statut de chacun d'entre eux.

6.2.3 Conception du modèle de régression linéaire multivariée :

❖ Présentation et choix des variables :

Soit un échantillon $n=20$ avec Y_i variable endogène dite dépendante qui est l'identité des personnes questionnées (Auditeur, Audité, RAI, Membre du comité d'audit interne, Directeur), on cherche à expliquer avec le plus de précision les valeurs prises par Y_i à partir d'une série de variables explicatives (X_{i1}, \dots, X_{in}).

Avec :

- X_{i1} : impact de la crise sur le comportement des auditeurs et audités (IC)
- X_{i2} : Appréhension au risque virus (ARV)
- X_{i3} : Incidence sur la dotation en personnel (IDP)
- X_{i4} : Modification budgétaire (MB)
- X_{i5} : Risque cyber (RC)

Le modèle théorique, formulé en termes de variables aléatoires prend la forme de :

$$Y_i = (b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_4 + b_5X_5) + \epsilon_i$$

Avec :

- b_0 (paramètres à estimer) : valeur de la variable dépendante lorsque toutes les variables indépendantes sont égales à 0.
- Variables indépendantes : $X_{i1}, X_{i2}, \dots, X_{in}$.
- Coefficients $b_1, b_2, b_3, \dots, b_n$: paramètres à estimer

- ε_i est l'erreur du modèle qui exprime, ou résume, l'information manquante dans l'explication linéaire des valeurs de Y_i à partir des X_{i1}, \dots, X_{ip} (problème de spécifications, variables non prises en compte, etc.)

Nous allons explorer l'ensemble de nos données qualitatives à travers le logiciel SPSS en adoptant l'analyse fonctionnelle des correspondances multiples.

❖ **Interprétation et discussion des résultats : Analyse factorielle multiple des correspondances :**

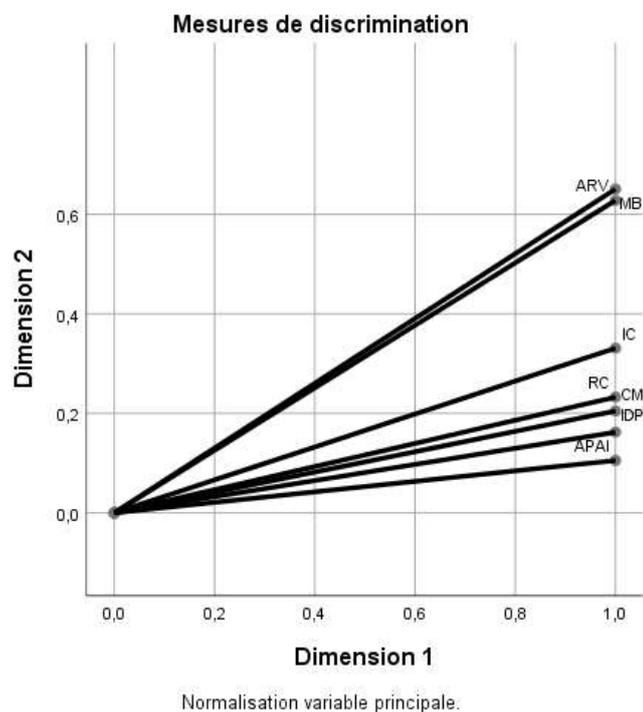
Tableau N° 3 : Récapitulatif des modèles

Dimension	Alpha de Cronbach	Variance représentée		
		Total (Valeur propre)	Inertie	% de la variance
1	1,000	5,000	1,000	100,000
2	,627	2,005	,401	40,098
Total		7,005	1,401	
Moyenne	,893 ^a	3,502	,700	70,049

a. La moyenne alpha de Cronbach est basée sur la valeur propre moyenne.

Source : Etude qualitative menée sous « SPSS »

D'après le récapitulatif présenté on relève que 70,05% (total de valeurs propres) de l'information est contenue dans deux dimensions. La moyenne alpha de Cronbach s'élève à 0,893 ceci dit que le résultat obtenu est satisfaisant.



Source : Etude qualitative menée sous « SPSS »

Afin de mesurer la pertinence des variables nous avons procédé à la discrimination entre les différentes variables d'analyse et supplémentaires qui est représenté dans le graphe ci-dessus, ainsi on distingue que l'appréhension des audités et auditeurs internes vis-à-vis du risque virus (ARV) est la variable la plus pertinente ce qui appuie notre analyse bivariable, s'en suit la modification budgétaire (MB), en effet le Coronavirus a entraîné des modifications budgétaires au niveau de la FAI 50% des individus ont déclaré avoir diminué leur fourchette budgétaire pour ralentir l'effet de la crise sanitaire, 45% ont gardé le même budget et seul 5% ont augmenté leur budget habituel. L'ajustement du plan d'audit interne (API) et l'incidence du virus sur la dotation en personnel (IDP) sont les variables les moins pertinentes. L'impact de la crise sur le comportement des auditeurs et des audités (CM), le risque cyber (RC), la cadence des missions (CM) sont des variables moyennement pertinentes.

❖ **Synthèse des travaux antérieurs :**

L'Audit Exécutive Centre (AEC) de l'Institut des auditeurs internes (IAI) a pu analyser l'impact de la covid-19 sur l'audit interne en termes du niveau de préoccupation financière, du budget alloué, de l'incidence sur le personnel, des activités d'évaluation des risques et de planification de l'audit, ainsi que la préparation au retour sur le lieu de travail après le

déconfinement général. Dans son enquête l'AEC a demandé l'opinion des Chefs de l'audit interne (CAI) canadiens de groupes sectoriels différents pour connaître la manière dont les Chefs de l'audit interne se sont adaptés au risque lié à la pandémie. La plupart des répondants ont un niveau de préoccupation financière modéré, environ 20 % ont signalé avoir procédé à des réductions budgétaires, les modifications d'effectifs du personnel sont minimales, les principales priorités sont la mise à jour du plan d'audit et l'identification des risques émergents pour la plupart les champs d'intervention concernent particulièrement le risque de fraude et le renforcement cyber-sécurité. Ainsi, on constate que le résultat global de l'enquête a montré que les fonctions d'audit interne réagissent avec flexibilité et reflètent une certaine souplesse face aux défis que revêt la pandémie mondiale.

Conclusion

Au cours de ces derniers mois, la pandémie du Covid-19 a envahi l'économie mondiale, l'effet dévastateur de la crise a impacté la fonction d'audit interne sans tenir compte du type d'activité des organisations, de nombreux problèmes restent en suspens concernant la réduction de la pertinence des missions d'AI, la maîtrise des risques engendrés par ce virus et son impact à court et à long terme. L'impact de cette pandémie sur la FAI a fait objet de nombreux débats entre des personnes issus de milieux professionnels différents. L'évaluation de la situation actuelle s'avère alors nécessaire pour relever le pari d'assurer la durabilité de la FAI et ce par l'ajustement du plan d'audit interne et la mise en œuvre d'un processus d'accélération de la digitalisation des procédures. Notre étude nous a permis d'avoir une perspective globale sur certaines considérations pragmatiques qui doivent être mises en œuvre, il s'agit du respect des responsabilités d'audit interne pour une bonne gestion de l'équipe d'auditeurs et limiter les risques pouvant entraîner un changement de comportement vis-à-vis des audités internes. Elle nous a également démontré l'importance de se doter de canaux de communication clairs et cohérents pour que l'équipe d'audit travaille dans les meilleures conditions et de prendre toutes les mesures nécessaires pour se prémunir contre le risque-cyber, à priori le renforcement de la cyber-sécurité. Notre analyse nous a donné une vision sur l'impact du Covid-19 sur le comportement personnel des individus en termes de respect des règles qui ont été fixées durant la préparation de l'environnement de retour sur le lieu de travail et qui sont selon les individus questionnés l'adoption d'une politique d'hygiène et de distanciation, le test d'identification des employés infectés et le renforcement des prestataires de nettoyage.

Alors que le virus se propage et que les entreprises lancent des plans de réponses aux crises, il est important de continuer à respecter les responsabilités d'audit interne, de bien gérer l'équipe et d'aider les organismes à poursuivre l'activité normale d'audit sans pour autant ralentir le processus d'audit dans son ensemble. Pour ce faire, il faut examiner attentivement ces plans en fonction des priorités et des exigences réglementaires, développer des canaux de communication cohérents et accessibles avec l'équipe d'audit tout en respectant les gestes barrières. Ces canaux doivent être dotés d'une sécurité extrême pour faire valoir le principe de confidentialité de l'information fournie par l'audité à l'auditeur et se prémunir contre toute cyber-attaque qui peut nuire à la fiabilité des auditeurs internes. Ce risque prédominant doit être surmonté et maîtrisé par l'ensemble des parties prenantes en fournissant une assistance permanente pour intervenir au moment opportun, cet article a d'ailleurs démontré en partie le niveau de cyber-sécurité atteint par les différentes organisations questionnées. Eclairé par le passé, la FAI se veut à l'aube du futur pour affronter les facteurs engendrés par le coronavirus. Notre synthèse nous a menés à plusieurs réflexions, si la digitalisation est la solution idoine à la continuité de l'activité normale de la FAI n'est-il pas essentiel de sensibiliser les RAI à créer un environnement informatique propice, basé sur le contrôle des risques inhérents ?

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages :

- **Bertin & Elisabeth. 2007.** Audit interne, enjeux et pratiques à l'international, éditions d'organisation, pp : 17- 21.
- **Guirriec, M & Gaelle. 2021.** « L'essentiel des mécanismes de l'économie : tient compte des conséquences économiques de la crise sanitaire Covid-19 » Ed.7, Gualino, pp : 96.
- **Ghernaouti & Solange. 2019.** Cyber-sécurité : Analyser les risques, mettre en œuvre les solutions Ed.6, Dunod, pp : 29, 41.
- **Michel, K. 2020.** « L'impact de la crise sur le management, pratiques managériales » Ems management & société, pp : 47- 48, 135, 142-144, 148.
- **Romain, H & Anissa, M. 2018.** « Cyber-sécurité, un ouvrage unique pour les managers » Ed.1, Eyrolles, pp : 31.
- **Renard, J. 2017.** « Théorie et pratique de l'audit interne primé par l'IFACI » ed.10, Eyrolles, pp : 23-24.

Webographie :

- <https://www.supervisor.com/fr/blog/transformation-audit-interne-periode-crise>, consulté le 2 mars 2021.

Rapports et guides :

- **CIE & CGEM. 2020.** « cyber sécurité en entreprise, Guide de bonnes pratiques », pp :13-17.
- **Cercle des femmes** de la cyber sécurité. **2019.** « Je ne porte pas de sweat à capuche, pourtant je travaille dans la cyber sécurité : guide des métiers, formations et opportunités dans la cyber sécurité », e-thèque, pp : 19.
- **IIA & CPA. Juillet 2020.** « Impact de la Covid-19 sur l’audit interne – mettre l’accent sur le Canada », rapport spécial IAI Canada, pp : 6,13.

Articles et Revues :

- **AIT LEMQEDDEM,H & Chouay, J.** 2020. « Le rôle de la digitalisation dans l’efficacité de l’audit interne », Revue Française d’Economie et de Gestion, Volume 1, Numéro 5, pp : 53.
- **Dominique,P EY.** **Décembre 2020.** « La crise sanitaire va-t-elle réduire la pertinence des missions d’audit interne ? ».
- **Deloitte. Juin 2020.** « Considérations sur l’audit interne en réponse au Covid-19 : gérer le changement : un défi sans précédent », pp : 2-3.
- **Thierry,D. Pwc France & Maghreb.** « Pourquoi et comment auditer vos dispositifs de gestion de crise », 4 questions.