

Audit Hybride : Allier audit classique et audit à distance dans un contexte de crise et de digitalisation

Hybrid Audit : Combining Traditional and Remote Auditing in the Context of the Crisis and Digitalization

Manal YOUB

Enseignante chercheuse

Faculté Polydisciplinaire d'Errachidia

Université Moulay Ismail – Meknès, Maroc

Synergie-Lab : Laboratoire de recherche en gestion, droit et innovation digitale

Driss OUSLIMANE

Enseignant chercheur

Faculté Polydisciplinaire d'Errachidia

Université Moulay Ismail – Meknès, Maroc

Laboratoire de recherche en Economies de Développement et de Gestion et en Société

Yassine SEKAKI

Enseignant chercheur

Faculté des Sciences Juridiques, Economiques, et Sociales de Tétouan

Université Abdelmalik Esaadi - Maroc

Date de soumission : 22/03/2025

Date d'acceptation : 03/04/2025

Pour citer cet article :

Youb. M, et al. (2025) « Audit Hybride : Allier audit classique et audit à distance dans un contexte de crise et de digitalisation », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 9 : numéro 1 » pp : 182- 198.

Résumé :

Les répercussions des différentes crises dans le monde ont contraint les entreprises à développer les *New Ways of Working* et à accélérer le basculement vers un management à distance.

A l'instar des autres fonctions, l'audit interne n'a pas échappé aux défis engendrés par les crises et par ce nouveau type de management. Mais, contrairement à plusieurs services qui ne font que subir les impacts de ces changements, l'audit interne a été appelé à jouer un rôle primordial pour faire face aux risques découlant de ces circonstances.

Les auditeurs ont trouvé ainsi dans la conjoncture de ces crises des opportunités pour régénérer les outils et les méthodes classiques d'audit et mettre en place de nouveaux outils de gestion qui leur permettent de répondre à leurs nouvelles obligations et missions.

Dans ce contexte de transition digitale, l'audit à distance s'est rapidement imposé comme une évidence pour les entreprises. C'est en s'inscrivant dans cette perspective de complémentarité entre ces deux modes d'audit et à partir d'une revue de littérature et d'une étude qualitative (basée sur des entretiens semi-directifs réalisés auprès de 7 auditeurs) que notre article se propose de discuter la possibilité d'allier l'audit classique et l'audit à distance pour instaurer un audit hybride.

Mots clés :

Audit hybride ; audit classique ; audit à distance ; management à distance ; transition digitale

Abstract

The repercussions of various global crises have forced companies to develop new ways of working and accelerate the shift to remote management.

Like other functions, internal audit has not been immune to the challenges posed by these crises and this new management mode. However, unlike many departments that are simply experiencing the impacts of these changes, internal audit has been called upon to play a key role in addressing the risks arising from these circumstances.

Internal auditors have found opportunities in these crises to regenerate traditional audit tools and methods, and implement new management tools that enable them to meet their new obligations and missions.

In the context of digital transformation, remote auditing has quickly emerged as a preferred choice for companies. By considering the complementary nature of these two auditing methods, our article aims to discuss the possibility of combining traditional auditing and remote auditing in order to establish an effective hybrid internal audit. This exploration is based on a review of literature and a qualitative study that includes semi-structured interviews with 7 auditors.

Keywords

Hybrid audit ; traditional audit ; remote audit ; remote management ; digital transition...

Introduction

A l'instar des autres services de l'entreprise, le service d'audit interne, en tant que troisième niveau de contrôle, n'a pas échappé aux défis engendrés par les crises. Mais, contrairement à plusieurs services qui ne font que subir les impacts néfastes de la crise, l'audit interne est appelé à jouer un rôle primordial pour faire face aux risques découlant de ces changements : Qui de mieux placé que les auditeurs internes pour aider les organisations à répondre efficacement aux risques émergeant de ces circonstances ?

Face à la vague de digitalisation et aux différentes crises dans le monde, plusieurs directions d'audit interne ont dû mener des réflexions approfondies sur les outils et les modes de gestion nécessaires pour adapter leur plan d'audit annuel et reprendre ainsi leurs activités d'où un changement de paradigme dans les différentes missions d'audit (Cristea, 2020). Dans la plupart des cas, l'audit à distance était la solution convenable. D'où la question suivante : ne serait-il pas temps de repenser l'audit interne en adoptant une approche hybride combinant l'audit classique et l'audit à distance pour un meilleur pilotage des entreprises ?

C'est en s'inscrivant dans cette perspective de complémentarité entre ces deux modes d'audit et à partir d'une revue de littérature et d'une étude qualitative (basée sur des entretiens semi-directifs réalisés auprès de 7 auditeurs internes) que notre article se propose d'aborder la question suivante : Comment trouver le bon équilibre entre l'audit à distance et l'audit classique pour instaurer un audit interne hybride ?

Pour répondre à cette problématique, Nous avons adopté une méthodologie qualitative fondée sur une étude de cas multiple. L'analyse de discours nous a permis de répondre aux objectifs de notre étude empirique. Après la retranscription de chaque entretien, nous avons effectué une condensation des données. Ensuite, nous avons procédé à la technique de codage thématique de chaque entretien basé sur le principe de décontextualisation-recontextualisation.

L'article est structuré en deux parties. La première partie est consacrée à la revue de littérature. La deuxième partie est dédiée à la présentation des résultats empiriques et plus particulièrement à la confrontation entre notre revue de littérature et la réalité du terrain. Ce travail se termine par une conclusion qui synthétise les principaux résultats obtenus, présente les implications de cette recherche et met en évidence ses limites. Des voies de recherches futures sont également proposées.

1. Revue de littérature

1.1 Le rôle de l'audit interne dans la gestion des crises

L'audit interne est certainement l'un des services les plus actifs au sein des entreprises, ce qui lui confère une visibilité globale de la situation. Son positionnement unique ainsi que les compétences des auditeurs constituent de précieux atouts pour faire face aux risques des crises et soutenir les entreprises en période critique comme le souligne les équipes Deloitte France expertes de l'audit interne en 2020 « *La troisième ligne de maîtrise occupe une position particulière qui doit lui permettre de jouer un rôle central dans la réponse à la crise du Covid-19, en s'appuyant sur sa bonne connaissance des organisations et sur ses compétences fortes. Alors que les entités s'adaptent pour répondre aux impacts du Covid-19, les fonctions d'AI doivent continuer à fournir une assurance critique, à conseiller le management et la direction sur l'environnement mouvant des risques et des contrôles et à anticiper les risques émergents* ». Les entreprises ayant en leur sein une fonction d'audit interne ont le privilège d'avoir un leader qui, grâce à son regard d'expertise et sa position, peut les aider à évaluer et à prévenir les risques inhérents aux processus durant les crises, à s'assurer de l'efficacité des mesures de contrôle mises en place, à contribuer à la réussite des plans d'actions d'urgence et à proposer les actions nécessaires pour lutter contre les effets néfastes des crises. Benabdelhadi et El Mouissia (2020, p 144) reconnaissent cette réalité en soulignant que « *la fonction d'audit interne doit être en mesure d'examiner les répercussions d'une crise sur la stratégie, les activités métiers, le personnel, les actifs et les informations sensibles d'une entité et l'aider à bien se préparer à la surpasser* ».

L'auditeur interne est connu pour sa connaissance approfondie de l'entreprise grâce à ses multiples missions effectuées dans les différents services. Le top management a profité de cette connaissance en période de crise en intégrant les auditeurs internes à la cellule de crise. « *Les auditeurs internes sont habitués à passer d'un mandat à l'autre, d'une division à l'autre pour réaliser leurs travaux. Cela fait d'eux des professionnels versatiles et agiles qui peuvent être déployés rapidement comme personnes-ressources dans plusieurs secteurs névralgiques de l'organisation* » Mélanie Roussy (2021).

Il est possible d'ailleurs en période de crise d'autoriser aux auditeurs internes à assumer des responsabilités particulières qui ne sont pas dans le spectre de l'audit interne et de redéployer l'ensemble des effectifs en conséquence. Dans ce cas, le comité d'audit est chargé de superviser la réalisation de ces interventions tout en veillant à maintenir l'indépendance de la fonction

ainsi que l'objectivité des auditeurs. Mélanie Roussy (2021) résume cette idée : « *Durant le ralentissement ou l'arrêt des travaux initialement prévus, le comité d'audit peut autoriser le redéploiement des effectifs de l'audit interne à d'autres fins sans contrevenir au Cadre de référence (The IIA, IPPF 2017), et ce, même si cela peut sembler compromettre l'indépendance de la fonction d'audit interne et l'objectivité des auditeurs internes.* »

La période de crise était également une opportunité pour l'audit interne pour renforcer son image de conseiller pour le management et le conseil d'administration et de consolider un lien de confiance avec les audités tout en gardant son indépendance et son objectivité. Cette forte collaboration entre les deux parties ne peut que faciliter les interventions futures des auditeurs, améliorer la qualité des missions d'audit et diminuer les réticences des audités : « *Un contexte turbulent peut représenter une opportunité de consolider la perception (voire de la transformer si nécessaire) de l'audit interne comme un joueur à part entière de l'équipe, solidaire dans l'adversité.* » Mélanie Roussy (2021).

1.2 L'impact des crises sur les approches et les méthodes de l'audit interne

Les crises ont eu de nombreux impacts sur les modes de gestion des entreprises et bien évidemment sur la fonction d'audit interne et sur la profession d'auditeur elle-même.

L'audit interne, en tant que fonction clé dans les entreprises, a été amené à apporter plus de valeur aux entreprises durant ces périodes critiques. Cependant, les préoccupations des auditeurs internes ont été changées face à l'urgence imposée par ces circonstances exceptionnelles, il n'est désormais plus possible de travailler de la même manière. Un ajustement des responsabilités et des missions de l'audit interne a été effectué en période de crise sans contrevenir au cadre de référence des pratiques professionnelles de l'audit interne de l'institut des auditeurs internes IIA. En effet, les auditeurs internes sont allés chercher dans un laps de temps très court à régénérer les outils et les méthodes classiques d'audit et à mettre en place de nouveaux outils et nouvelles méthodes de travail qui leur permettent de répondre à leurs nouvelles obligations et missions dans ce contexte de crise.

Afin de s'adapter à cet environnement en pleine mutation et assurer la continuité des activités lors des crises, l'auditeur interne était appelé à adapter sa méthodologie d'audit classique sur site à un audit à distance. Des ajustements voire des changements ont été apportés au fonctionnement des missions d'audit dans un environnement virtuel. L'auditeur s'est appuyé

davantage sur des documents électroniques et des enregistrements et il a mis en place des procédures et des méthodes de travail flexibles qui correspondent aux enjeux de sécurité et de durabilité.

Toutes les entreprises en période de crise cherchent à fournir plus d'effort en matière de maîtrise des coûts. L'audit interne n'a pas échappé, comme les autres fonctions, à l'influence de cette stratégie ainsi que les modes de gestion qui en découlent. Ces efforts sur la maîtrise des coûts ont conduit également à réduire les effectifs des services d'audit mais aussi à être plus sélectifs sur les missions d'audit réalisées. La direction d'audit interne a priorisé les missions d'audit en commençant par les processus les plus risqués. En effet, les auditeurs internes ont été obligés de ralentir les activités d'audit en cours et d'arrêter d'autres missions jugées moins importantes en attendant le retour à l'état normal. L'objectif de cette décision était de diminuer la surcharge imposée par les crises sur les audités qui sont déjà occupés par la gestion des effets de la crise.

1.3 Vers un audit interne à distance

Dans un contexte où les écrans d'ordinateurs, de tablettes et de portables sont devenus notre fenêtre sur le monde, la digitalisation s'est rapidement imposée comme une évidence pour les entreprises pour pallier la distanciation physique et maintenir l'activité. Dans ce contexte, les auditeurs se sont trouvés dans l'impossibilité d'exercer leurs tâches lorsqu'ils sont malades ou lorsque leurs effectifs sont réduits ou en raison de l'arrêt des activités d'exploitation. De ce fait, plusieurs missions ont été reportées et d'autres ont été même annulées. En effet, l'audit à distance appelé également « *remote audit* » a été considéré comme la seule alternative.

Les auditeurs internes se sont trouvés confrontés à plusieurs défis lors de la réalisation de ce type d'audit. Ils ont été obligés d'opter pour des solutions technologiques. Dans ce contexte, plusieurs opérations ont nécessité davantage de correspondance par e-mail, l'utilisation des canaux de communication (vidéoconférence) tels que Teams, zoom pour organiser les réunions nécessaires, le partage et le transfert électronique de fichiers. Les auditeurs se sont trouvés ainsi obligés de repenser leurs paradigmes classiques pour pouvoir intégrer les nouvelles technologies dans leurs missions d'audit (Pizzi et al., 2021).

Cette adoption du mode de travail à distance basée essentiellement sur la numérisation des procédures a été accompagnée par l'émergence de nouveaux risques : risque de perte des

données informationnelles, dysfonctionnement des logiciels, diffusion illégale des informations, ... Cela peut avoir un impact négatif sur la qualité des contrôles et engendre ainsi un risque de fraude (Bayoud et al, 2020). Pour se protéger des cybermenaces, un renforcement au niveau de la cyber sécurité est obligatoire.

Dans ce contexte de digitalisation, ce risque de la fraude est parmi les risques majeurs constatés parce que la distanciation sociale a engendré un manque de surveillance et de contrôle par les superviseurs ce qui facilite la tentative de fraude par le personnel. En outre, la peur et les troubles psychologiques créés par les crises sont génératrices de comportements biaisés.

Avec l'adoption de ces nouvelles technologies et le mode de travail à distance, l'audit interne était obligé d'adapter leurs plans d'audit interne afin de s'assurer de la continuité d'activité, mais en parallèle il était tenu de garder son objectivité et de respecter les normes professionnelles du métier, les obligations légales, les normes professionnelles et maintenir les bonnes pratiques.

Le service d'audit interne doit donc être attentif aux risques liés à la confidentialité, à l'intégrité et à la disponibilité des systèmes informatiques lors de ses interventions (KPMG, 2020).

Une autre contrainte qui ressort de la littérature est la lourdeur des investissements nécessaires pour la formation des auditeurs en technologies (Meredith et al. 2020), ajoutant à cela la confusion relative aux pratiques d'intégration de la nouvelle technologie dans la méthodologie d'audit classique et l'insuffisance des directives des normes d'audit pour lever cette incertitude (Salijeni, 2018).

2. Etude empirique

2.1 Méthodologie de recherche

La méthode choisie dans le cadre de ce travail est l'étude de cas (Olivier de Sardan, 2008). Cette méthode est particulièrement adaptée à l'objectif de notre étude, qui consiste à comprendre et analyser l'impact des crises et de la digitalisation sur les pratiques d'audit internes dans les entreprises marocaines à travers l'interprétation des données issues des propos des acteurs.

Nous avons réalisé une série d'entretiens semi directifs auprès de 7 auditeurs internes. Il est important de souligner que cette étude ne vise pas à obtenir une représentativité statistique ou

une généralisation des résultats. Notre démarche s'inscrit plutôt dans une logique de découverte et d'exploration. Cette phase a duré jusqu'au point de saturation (Glasser et Strauss 1967) c'est-à-dire « *lorsque les données recueillies n'apportent plus aucune information nouvelle et qu'elles s'insèrent dans les cadres établis* » (Wacheux 1996, p.84) et à partir duquel une bonne compréhension du sujet a été estimée.

Un guide d'entretien a été utilisé comme support afin de garantir que les axes définis au préalable ne soient pas omis. Chaque entretien a duré en moyenne entre une heure et une heure et trente minutes. Après avoir retranscrit les entretiens, nous avons d'abord condensé les données, puis appliqué un codage thématique manuel à chacun d'eux. L'analyse du contenu thématique s'est ensuite effectuée selon une approche verticale (entretien par entretien), puis horizontale (comparaison inter-entretiens). Dans notre travail de recherche, nous avons fait le choix de faire confiance au codage manuel qui, même s'il s'agit d'une démarche consommatrice de temps qui exige une grande rigueur personnelle, elle nous offre l'opportunité de mieux maîtriser le sujet.

2.2 Les avantages de l'audit à distance

L'analyse des discours de nos interlocuteurs a fait ressortir plusieurs avantages de l'audit à distance. La multiplication des sites implique une augmentation du périmètre géographique des activités d'audit, cela engendre des coûts importants (transport, ressources humaines, matériel...). Dans ce contexte, l'audit à distance représente un avantage pour les entreprises qui disposent des moyens nécessaires pour bien assurer leurs missions à distance. En effet, elles peuvent minimiser les coûts en faisant de substantielles économies sur les frais de déplacement des auditeurs et maintenir les activités d'audit dans les périodes de crise. Dans ce sens, les interlocuteurs ont apprécié les avantages de l'audit à distance en ce qui concerne le déplacement et l'accès facile aux intervenants.

« Lors du confinement, on n'a pas annulé nos missions d'audit prévues, on les a adaptées et réalisées à distance...et vraiment on a constaté une diminution des coûts de déplacement, je peux ajouter également un point très important c'est la facilité d'accès aux audités, ils sont chez eux ils peuvent facilement se connecter à n'importe quel moment » Auditeur 1

Les interlocuteurs ont déclaré également qu'un gain en termes d'efficience a été constaté. Ce gain est la conséquence de la réduction des coûts de déplacement, une modification au niveau des modes de gestion des temps de travail et une planification des différentes missions.

« À ce moment-là, on ne respecte pas notre plan d'audit annuel, la situation maintenant est critique, c'est la pérennité de l'entreprise qui est en question, ce n'est pas le moment pour se disperser sur des missions classiques. Il est temps de revoir notre plan nos programmes d'audit et s'orienter vers un autre mode de travail... » Auditeur 3

Les nouvelles technologies ont permis l'exécution des tâches répétitives et fréquentes comme la collecte des données, en effet l'auditeur a pu se débarrasser de ces tâches et de consacrer son temps aux activités à forte valeur ajoutée à savoir le conseil, l'analyse approfondie, l'interprétation, la formulation des recommandations et le suivi (Kend, 2020, Salijeni et al, 2018). Dans ce sens, Kroon et al (2021) confirment qu'en utilisant les nouvelles technologies, les auditeurs internes peuvent effectuer des tâches existantes différemment ou avoir le temps pour effectuer d'autres nouvelles tâches. C'est ce qu'indique le verbatim ci-dessous :

« ...avec l'audit à distance on gagne beaucoup de temps on n'a pas besoin de passer des journées dans la collecte des données, les IT nous a facilité les choses, on a tout le temps pour analyser à tête reposée les données pour détecter ce qui ne marche pas et trouver la solution convenable » Auditeur 2

Un auditeur a souligné que la numérisation a permis également d'améliorer la qualité des missions d'audit. Au lieu d'utiliser les méthodes d'échantillonnage, la nouvelle technologie permet l'analyse de l'ensemble des données d'où la possibilité de procéder à un audit complet qui permet la détection de tous les risques et formuler les recommandations adéquates pour améliorer la situation actuelle. Mighiss. S (2021) dans son travail intitulé « L'audit à l'ère de la transformation digitale » semble aborder la même idée.

L'audit à distance est considéré également plus attrayant pour deux auditeurs qui cherchent plus de stabilité et qui ne peuvent pas vivre avec un taux de déplacement élevé.

2.3 Les limites de l'audit à distance

C'est en analysant les discours des auditeurs internes, que nous cherchons à anticiper les limites d'un éventuel audit à distance. Plusieurs raisons expliquent l'approche défiante des auditeurs internes à l'égard de l'audit à distance.

Premièrement, une méconnaissance de l'audit à distance et de ses apports stratégiques. Ces auditeurs ont généralement des profils techniques formés dans des écoles d'ingénieurs. De ce fait, la distance est souvent considérée comme une contrainte.

Les discours relèvent que le travail à distance est souvent perçu comme un frein à la réussite des missions d'audit. Il est considéré comme non marchant dans le sens constructif de la réussite des missions d'audit et opposé aux principes classiques d'audit. Pour certains auditeurs, l'audit à distance crée des procédures qui contredisent les principes d'audit interne.

« L'audit à distance non ça ne va pas marcher, l'audit physique ne peut jamais être remplacé par le distanciel, on a besoin d'observer des processus, des comportements, si on n'est pas sur le terrain on ne peut pas savoir ce qui marche bien et ce qui ne marche pas donc le rapport ne reflétera pas la réalité mais plutôt les estimations et c'est contre les principes de notre métier » Auditeur 4

Deuxièmement, les discours témoignent de ce que la distanciation sociale a privé l'auditeur interne des moments des échanges informels qui servent à créer souvent des liens de confiance entre les deux parties et permettent ainsi de nourrir des intuitions. En outre, l'absence des interactions sociales ne permet pas à l'auditeur interne de profiter des indices de communication non verbal lors des réunions et des entretiens avec les audités sachant qu'il s'agit d'un métier connu par l'importance des relations interpersonnelles dans l'accomplissement des objectifs visés.

« Ce type d'audit nous a privé des repas partagés, des échanges on ne fait que de l'audit, même les discussions sont minimisées » Auditeur 7

Les auditeurs sont privés également des visites des différents services concernés par l'audit. La présence de l'auditeur sur site lui permet de rencontrer les différents opérationnels, et d'observer leur travail. Les visites de l'auditeur permettent ainsi la révélation de la qualité de

gestion dans les différents services. L'audit à distance ne permet pas toujours d'accéder à l'ensemble des informations nécessaires par rapport à l'audit sur le terrain. Ajoutant à cela les difficultés d'accès aux locaux pour effectuer un inventaire ou pour une vérification physique des immobilisations. La réalisation d'un audit à distance de procédés de fabrication, des entrepôts et de la logistique reste difficile, insuffisant, inadapté voire impossible et qui nécessite souvent d'être complété par un audit sur site.

Troisièmement, les missions d'audit à distance demandent plus d'anticipation, de préparation et des travaux d'analyse plus fouillés en amont. En effet elles risquent de dilater le temps du travail des auditeurs. En outre, la numérisation des documents est une tâche difficile pour les entreprises qui utilisent toujours les papiers. Elle prend du temps et nécessite une concentration pour tout numériser en bonne qualité et sans perdre la documentation.

« Je dois définir les documents que je souhaite consulter pour les communiquer à l'audit et lui donner le temps nécessaire pour les numériser. Après je passe à vérifier les aspects techniques » Auditeur 5

En outre, les tâches simples répétitives sont confiées souvent à la machine ce qui risque d'impliquer une augmentation au niveau du taux de chômage des auditeurs.

Les problèmes de connexion et la capacité limitée des canaux numériques sont des sources majeures de retard et de frustrations. La dépendance envers les canaux numériques et envers le personnel des TI est considérée par nos interlocuteurs comme une limite majeure de ce type d'audit.

« ...les visites virtuelles des sites ne sont pas toujours à la hauteur de nos attentes, les problèmes de connexion, le bruit, la qualité des caméras... sont des sérieux problèmes » Auditeur 1

Le recours aux outils technologiques et aux solutions interactives numériques a augmenté la gravité des risques liés à la sécurité et la confidentialité des données. Les canaux de communication doivent permettre de garantir la confidentialité des informations partagées entre les auditeurs et les audités et de les protéger des cyberattaques ce qui n'est pas toujours évident.

2.4 Vers un audit interne hybride

Les auditeurs soulignent que l'audit interne à distance réussira s'il ne contraint pas les principes et les normes d'audit interne et s'il fait preuve de réalisme pour que la distance ne remet pas en cause la crédibilité des missions. Nos interlocuteurs ont confirmé que l'opposition entre audit classique et audit à distance doit être dépassée : c'est en intégrant le télétravail aux missions d'audit que se réalisent la bonne synthèse et le bon résultat. En effet, l'audit à distance doit être considéré comme un appui pour compléter l'audit classique. Cela exige une bonne maîtrise de télétravail et exclut une vision étroitement classique de l'audit.

« La question qui se pose n'est pas de maintenir l'audit classique ou réaliser un audit à distance mais plutôt de se demander si l'entreprise dispose des moyens nécessaires pour réaliser des missions à distance » Auditeur 6

« L'idée n'est pas de choisir l'audit à distance ou l'audit classique ou l'audit hybride, mais bien celui qui répondra aux besoins de l'entreprise » Auditeur 4

Les auditeurs insistent sur l'importance de tenir compte les compétences humaines et technologiques nécessaires pour garantir la réussite du travail à distance basée sur une plateforme digitale. Cette culture de travail à distance doit aussi être intégrée par les autres services audités. Cette réciprocité est très importante pour que les auditeurs et les audités se comprennent.

« Il est conseillé d'assurer un équilibre entre les deux types d'audit audit à distance / audit sur site pour pouvoir garder le contact humain avec les audités » Auditeur

3

Le basculement vers un mode de travail à distance a augmenté la vulnérabilité des entreprises aux cyberattaques. Des formations pour les auditeurs et les audités en matière de cybersécurité sont essentielles pour améliorer leurs compétences afin de détecter les attaques éventuelles. L'auditeur interne doit être conscient des risques qui accompagnent la numérisation de l'audit et faire ainsi le nécessaire pour créer un bon environnement informatique.

Les auditeurs proposent une approche mixte qui consiste à déployer les missions d'audit en deux phases. Une phase de préparation à distance plus ou moins longue qui permet la collecte et l'analyse des données facilitant le ciblage des questions et la minimisation du temps des entretiens. Et une phase terrain plus ou moins courte qui vise l'audit des processus difficilement réalisés à distance.

3. Discussion

Si la mise en place d'un audit à distance suppose de dépasser une certaine peur de risque du travail à distance, elle ne signifie pas pour autant qu'il s'oppose nécessairement à l'audit classique. L'audit à distance ne signifie pas un audit débridé de l'audit classique. En effet, les missions d'audit à distance ne peuvent pas atteindre les objectifs souhaitables si elles ne tiennent pas compte les principes de base de l'audit en présentiel.

Pour réussir ce passage vers un audit à distance, des exigences technologiques s'imposent. D'une part, les entreprises doivent disposer d'une bonne qualité des connexions à distance et afin d'éviter les corruptions de données, une grande attention doit être accordée également aux questions de l'intégrité des données et de la cybersécurité. Cela correspond aux recommandations de l'équipe de KPMG (2020).

En mettant trop en avant les limites de l'audit à distance, il peut inhiber l'évolution de cette fonction. Dans ce contexte, il est excessif d'opposer radicalement l'audit classique et l'audit à distance. En effet, Après cette expérience avec la digitalisation de l'audit interne en période de crise, un nouveau type d'audit hybride mixant le présentiel et le distanciel qui emprunte au meilleur des deux modes de travail s'impose. En effet, une adaptation aux types d'entreprises et aux domaines audités est essentielle.

Pour arbitrer entre ce qui doit être réalisé en présentiel et ce qui peut être mené à distance plusieurs critères s'imposent : le type d'entité, de service, de processus audité, le sujet de la mission, le niveau de confiance entre les auditeurs et les audités, l'infrastructure technologique de l'entreprise, le niveau de disponibilité de la documentation en format électronique.

La mise en place d'un audit hybride implique également un ensemble d'exigences relatives au profil de l'auditeur lui-même : une nouvelle version d'un auditeur expert en matière des IT. Cette hybridation de l'auditeur nouvelle génération signifie que ce dernier doit avoir une double

compétence technique et IT. Pour pouvoir hybrider le profil de l'auditeur, il doit suivre un parcours hybride équilibré entre tous qui est techniques et tous ce qui est IT et intelligence artificielle. Cependant, selon Meredith et al (2020) la lourdeur des investissements nécessaires pour ce type de formation représente toujours un obstacle non négligeable à la mise en œuvre des programmes d'audit à distance.

Cette hybridation permet à l'auditeur une meilleure compréhension des processus audités mais elle lui permet également d'alimenter son esprit critique en termes de vigilance de la qualité des données fournies. Cependant, il faut préciser que les auditeurs doivent respecter les normes professionnelles et le code de déontologie instauré par l'institut d'audit interne en agissant en toute objectivité et indépendance dans ce contexte de digitalisation. Cette question a déjà été relevé par Salijeni (2018), qui a mis en évidence les insuffisances des directives des normes d'audit à distance.

Conclusion

La digitalisation n'est plus un luxe ou une mode, elle est devenue une partie intégrante de notre quotidien (Khalil, Afef Abdelli et al, 2022) et une exigence pour les différents services dans les entreprises pour pouvoir maintenir leurs activités. Pourtant, elle a bouleversé le cœur du métier d'audit interne. « *L'inscription dans la vague du digital et l'acceptation d'enlever le cap traditionnel du métier d'audit va donner naissance à des nouvelles pratiques et par la suite de nouveaux métiers* » Mighiss. S (2021).

Les risques imprévisibles engendrés par les crises et le phénomène de digitalisation ont nécessité une gestion particulière qui relève du domaine d'intervention de la fonction d'audit interne. L'auditeur s'est adapté pour continuer à générer de la valeur en participant à la gestion des risques engendrés par les crises et par la vague de numérisation. En effet, les auditeurs internes ont trouvé dans cette période des opportunités pour, simultanément, expérimenter de nouveaux dispositifs de gestion tout en maintenant les modes d'audit classique. On peut confirmer que l'auditeur interne est sorti grandi de cette expérience.

Au-delà du débat entre audit classique et audit à distance, les entreprises doivent reconnaître que l'audit à distance n'est pas une solution temporaire, mais plutôt une évolution dans le domaine d'audit interne. Les modes de travail changent, les outils évoluent, ... en effet la

préoccupation principale de l'audit interne doit être le renforcement de sa présence en tant que troisième ligne de contrôle.

Les apports managériaux de notre article résident dans les préconisations liées à la combinaison de l'audit classique et l'audit à distance. En effet, nous avons mis en évidence qu'un audit hybride, permettra de rénover le pilotage dans les entreprises. L'audit classique et l'audit à distance ne sont pas substituables et ils ne fonctionnent pas en opposition. Un tel constat pourra conduire les auditeurs à chercher les méthodes, les outils et les pratiques de gestion permettant de renforcer davantage la complémentarité optimale de ces deux modes d'audit.

Bien que notre recherche offre des différents apports, il comprend certaines limites. Certaines données sont inaccessibles, en effet, il n'a pas toujours été possible d'avoir accès à certaines informations (rapports d'audit, manuels de procédures). On a dû parfois accepter la volonté de certains acteurs de conserver des données et des informations jugées confidentielles. En outre, la taille de notre échantillon est certes restreinte. Cependant, cette limite est un choix justifié par le fait que notre principal objectif est d'explorer un phénomène émergent, et que pour ce faire une étude de cas multiple semble appropriée.

Enfin, beaucoup d'autres questions restent en suspens, et ouvrent la voie à de belles années de recherche, en particulier les questions suivantes : Est-ce que la fonction d'audit interne gardera la même importance après cette vague de digitalisation ? Est-ce que l'audit à distance relève de la règle ou de l'exception ? Dans cette optique, Manita et al. (2020) estiment que le sujet de l'impact de la digitalisation sur les pratiques d'audit interne représente l'un des principaux défis pour les chercheurs en sciences de gestion.

BIBLIOGRAPHIE

- **Bayoud, S., Sifouh, N., and Chemlal, M.** (2020). « Covid-19 : Quels défis pour les auditeurs internes ? » *International Journal of Innovation and Applied Studies*, Vol. 30 No. 1, pp. 281-287
- **Benabdelhadi. A & El Mouissia.R** (2020). « L'audit interne en période de crise : cas de la crise sanitaire du Covid 19 » *Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit*, Volume 4, numéro 4, pp : 127 – 147.
- **Cristea, L. M.,** (2020). « Innovations in financial audit based on emerging technologies » *Audit Financiar*, XVIII, 3(159), 513-531
- **Glasser B.G., Strauss A.L.** (1967), *The Discovery of Grouded Theory*, renewed 1995 and 1999, reprinted 2006, Aldine Transaction
- **Kend, M., & Nguyen, L. A.** (2020). « Big data analytics and other emerging technologies : the impact on the Australian audit and assurance profession » *Australian Accounting Review*, 30(4), 269 - 282.
- **Khalil, Afef Abdelli, Mohammed-El-Amine** (2022). « Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne : Réglementation, concepts et applications. » Dunod.
- **KPMG** (2020). « Comment les comités d'audit et les responsables de la gouvernance peuvent réagir à la Covid 19. » *Audit Committee Institute France*.
- **Kroon, N., Alves, M. D. C., & Martins, I.** (2021). « The Impacts of Emerging Technologies on Accountants' Role and Skills : Connecting to Open Innovation—A Systematic Literature Review. » *Journal of Open Innovation : Technology, Market, and Complexity*, 7(3), 163
- Les équipes Deloitte France expertes de l'audit interne (2020). « Considérations sur l'AI en réponse au Covid-19. »

- **Manita, R., Elommal, N., Baudier, P., & Hikkerova, L.** (2020). « The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance. » *Technological Forecasting and Social Change*,150, 119751.
- **Mélanie, R.** (2021). « L'audit interne en période de turbulences », *La gouvernance en 15 épisodes, Une présentation de l'Autorité des marchés financiers, Collège des administrateurs de sociétés.* Université Laval.
- **Meredith, K., Blake, J., Baxter, P., & Kerr, D.** (2020). « Drivers of and barriers to decision support technology use by financial report auditors. » *Decision Support Systems*,139, 113402
- **Mighiss, S** (2021). « L'audit à l'ère de la transformation digitale. » *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, Volume 5 : numéro 1*, pp : 193- 209.
- **Olivier de Sardan, J.-P.** (2008). « La Rigueur du qualitatif. Les contraintes empiriques de l'interprétation socio-anthropologique. » Louvain-la-Neuve : Bruylant-Academia, 368 p.
- **Pizzi, S., Venturelli, A., Variale, M., & Macario, G. P.** (2021). « Assessing the impacts of digital transformation on internal auditing: A bibliometric analysis. » *Technology in Society*, 67, 101738
- **Salijeni, G., Samsonova- Taddei, A., & Turley, S.** (2018). « Big data and changes in audit technology: Contemplating a research agenda. » *Accounting and Business Research*, 49(1), 1-25
- **Wacheux F.** (1996), *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, Economica.