

L'audit interne en période de crise : cas de la crise sanitaire du Covid 19

Internal audit during a crisis: case of the global pandemic of Covid 19

BENABDELHADI Abdelhay

Enseignant chercheur

Université Ibn Tofail – Kénitra

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion- ENCG

Laboratoire de Recherche en Sciences de Gestion des Organisations (LARSGO), Maroc

abdelhay.benabdelhadi@uit.ac.ma

EL MOUISSIA Rim

Doctorante

Université Ibn Tofail – Kénitra

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion –ENCG

Laboratoire de Recherche en Sciences de Gestion des Organisations (LARSGO), Maroc

rim.elmouissia@uit.ac.ma

Date de soumission : 12/11/2020

Date d'acceptation : 23/12/2020

Pour citer cet article :

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.

Résumé :

Face aux menaces globales, aucune entreprise n'est à l'abri d'être impactée par la survenance d'un évènement perturbateur, il s'agit d'un constat appuyé par l'apparition soudaine et alarmante de la pandémie du Covid 19. Si aucune entreprise n'avait prédit son apparition, nombreuses sont celles qui ont été impactées que ce soit sur le plan opérationnel, stratégique ou financier. Dans cette perspective s'inscrit l'objectif de la fonction d'audit interne en tant que troisième ligne de maîtrise, permettant de renforcer le dispositif de maîtrise des risques et de fournir une assurance raisonnable de l'efficacité et l'efficience des opérations, et de permettre à l'entreprise d'assurer son plan de continuité des activités, dans un contexte contraignant et marqué par la crise. A travers une revue de littérature sur la gestion de la crise, et l'avènement de la fonction d'audit interne, le présent article éclaire le rôle et les enjeux de la fonction d'audit interne en période de crise et explique comment elle peut assister les entreprises dans le contexte de la crise sanitaire actuelle.

Mots-clés : audit interne ; covid 19 ; gestion des risques ; gestion de la crise ; plan de continuité

Abstract :

Due to global threats, no enterprise is exempted from being affected by the emergence of a disturbing event, which is the case of the sudden and alarming occurrence of the global pandemic of Covid 19. If no organisation has predicted its occurrence, numerous enterprises have been affected on a operational, strategic and financial level. In this perspective, the goal of internal auditing as a third line model is to strenghten risk management and to provide a reasonable assurance regarding the efficacy and efficiency of the operations. It also allows the company to test its business continuity plan in a challenging and restrictive environnement. Through a literature review around the concept of crisis management and internal auditing, this article clears up the role and the stakes of internal auditing during a crisis and explains how it cans assist companies in facing the global pandemic.

Keywords : internal audit ; covid 19 ; risk management ; crisis management ; business continuity plan.

Introduction

Si la grippe espagnole de 1918 a détruit plus de 2.5% de la population planétaire et a engendré la récession de l'économie mondiale, la pandémie du Covid 19 a similairement provoqué un déséquilibre économique. Ce déséquilibre est principalement engendré, d'une part, par la baisse de l'offre à travers la mise en arrêt systématique des usines et des entités de fabrication et d'approvisionnement, et d'autre part, par la baisse de la demande, à travers le licenciement et le confinement des citoyens. Egalement, les restrictions de déplacement et de circulation instaurées suite à la propagation alarmante de l'épidémie ont impacté plusieurs commerces dont le chiffre d'affaires est étroitement lié aux activités sociales et de loisirs, ce qui est le cas des secteurs d'activités suivants : la restauration, le tourisme, les commerces....etc. De ce fait, la présente crise sanitaire engendrée par l'apparition du Covid 19 s'est vite établit comme une crise économique causant, ainsi, l'effondrement du marché boursier et le flamboiement des dépenses de l'Etat .En effet, son apparition soudaine et brusque a eu un impact significatif sur la performance des entreprises, sur la continuité de leurs activités et sur leurs disponibilités financières. Elle a surtout soulevé l'immense fragilité des économies même pour les pays les plus riches et disposant de ressources sanitaires durables (Assaad Idrissi, et al.,2020).

Face à cette épidémie, de nouveaux risques se sont manifestés et nécessitent un suivi minutieux ainsi qu'une attention particulière de la part des activités de contrôle. Dans cette perspective, le rôle de l'audit interne en tant que troisième ligne de maîtrise est, maintenant plus que jamais, sollicité à aider les entités à optimiser leurs opérations et leurs démarches. Parallèlement, l'audit interne se doit de continuer à fournir un degré d'assurance élevé, d'anticiper les risques émergents et leur impact, assister la direction et le conseil pour adopter des méthodologies de travail en l'occurrence le travail à distance qui répondent aux objectifs de l'organisation et qui n'handicapent pas son fonctionnement. Toutefois, il est nécessaire de rappeler que les auditeurs internes doivent exercer leur fonction conformément aux exigences des normes professionnelles et du code de déontologie instauré par l'institut d'audit interne et doivent agir en toute indépendance, objectivité et conscience professionnelle.

Compte tenu de cette situation les entités sont amenées à réviser leur plan de continuité d'activité, à réévaluer les risques inhérents à leur activité et acter sur les mesures correctives à mettre en place pour pallier les insuffisances détectées, ce qui nous mène à nous interroger sur

le point suivant: Comment l'audit interne pourrait-il assister les entreprises dans un contexte marqué par la crise ?

Cette problématique présume les hypothèses de recherche suivantes :

- La crise est un événement inattendu et difficilement prévisible cependant l'implication de la fonction d'audit interne dans les différentes étapes du processus de gestion de crise permet aux entreprises à la surpasser.
- La crise est un événement inattendu et difficilement prévisible ainsi les rôles et attributions de la fonction d'audit interne ne permettent pas aux entreprises à la surmonter.

A travers une revue de littérature autour de la notion de la crise et de l'audit interne, nous allons essayer de relever l'importance du rôle de l'audit interne en période de crise, de ses enjeux et attirer l'attention sur les points sur lesquels les auditeurs internes doivent se focaliser en temps de crise. Pour ce faire, nous analyserons le concept de la crise à travers les différentes définitions, typologies et les méthodes de gestion de la crise présentes dans la littérature. Deuxièmement, nous examinerons la notion d'audit interne de son avènement jusqu'à son implication dans le management de crise. Troisièmement, nous allons voir comment l'audit interne peut assister les entreprises dans cette période de crise sanitaire.

1. Autour de la notion de crise

1.1. Définition de la crise

Sur le plan étymologique, le mot crise est issu du mot grec « Krisis » et définit comme étant la « *faculté à décider, être en capacité de distinguer une décision entre deux choix possibles* » (Darsa, 2010). Il s'agit donc d'une prise de décision engageant la mise en œuvre d'une action. Globalement, la crise est un concept complexe qui ne détient pas une seule et unique définition mais qui dépend du contexte dans lequel est appliqué.

Dans le contexte médical, la crise est définit comme étant un « *Ensemble des phénomènes pathologiques se manifestant de façon brusque et intense, mais pendant une période limitée, et laissant prévoir un changement généralement décisif, en bien ou en mal dans l'évolution d'une maladie* »¹. D'ailleurs, la médecine Hippocratique utilisait le mot « crise » pour dénoter le changement enduré dans l'état d'un malade dans un horizon défini. A cette pensée s'ajoute le fait que la crise est un traumatisme initiateur d'accident, de stress et de catastrophe, et qui

¹ Centre National de Ressources Textuelles et linguistiques

fait que les actions de défense du corps humain sont fréquemment inadaptées et faibles face aux attaques subites.

Si jusqu'à présent le terme de crise disposait d'une connotation négative, Certaines réflexions chinoises voient la crise comme une opportunité « Les crises déblaient le terrain. Elles nous débarrassent tout d'abord d'une infinité de formes extérieures depuis longtemps dénuées de vie, et qu'il aurait été impossible de faire disparaître à cause de leur droit historique. Elles suppriment ensuite un certain nombre de pseudo-organismes qui n'ont jamais eu de droit d'existence et qui, incrustés fortement dans tous les domaines de la vie, sont les principaux responsables de notre prédilection pour la médiocrité et de notre haine pour toute qui est exceptionnel »² (Burckhardt, 1971). De même Morin voit que la crise est à double sens : « Ici, s'éclaire le double visage de la crise : risque et chance, risque de régression, chance de progression » (Morin, 1976). Au regard de ces définitions on conclut que la notion de crise comporte un ensemble de paradigmes : pathologie, décision, opportunité, danger... qui constituent le caractère complexe et riche de ce concept.

Selon Libaert (2005) la crise est une suite de dysfonctionnements enchainant des évènements complexes et délicats à résoudre. Dans le même sens, Darsa qualifie la crise d' « une situation atypique, susceptible de remettre en cause, la pérennité de l'entreprise à plus ou moins long terme et qui nécessite la mise en œuvre de moyens humains, matériels, financiers et/ou organisationnels spécifiques ou dédiés à son traitement, de manière temporaire, destiné à en maîtriser les effets directs ou indirects ». (Darsa, 2010). Une définition partagée par Heidereich (2010), qui qualifie la crise d'une situation menaçant la pérennité de l'entreprise et son fonctionnement. De même l'expert des crises internationales Hermann décrit la crise d'une « situation qui menace les buts essentiels des unités de prise de décision, réduit le laps de temps disponible pour la prise de décision, et dont l'occurrence surprend les responsables »³ (Herman, 1972). Sur la base de cette définition, Rosenthal (1989) a éclaircit le concept de la crise en spécifiant que ses conséquences sont globales et ne se limitent pas à la menace des buts des entités ou de leur survie mais qui exige aux responsable de faire des choix décisifs dans des situations imprévues et dont le niveau d'incertitude est élevé. Il définit donc la crise d'une « une menace sérieuse affectant les structures de base ou les valeurs et

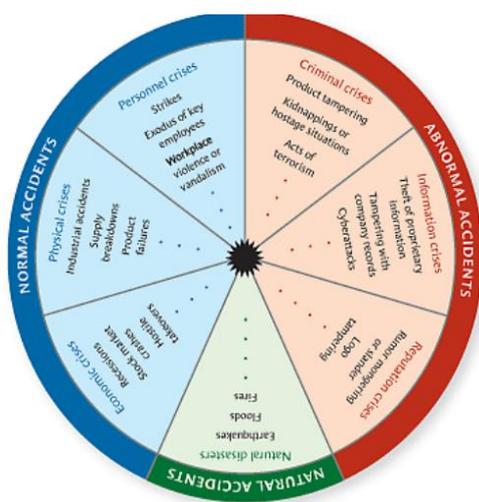
normes fondamentales d'un système social, qui –en situation de forte pression et haute incertitude – nécessite la prise de décisions cruciales » (Rosenthal, 1989).

Au vu de ce qui précède, la crise est donc le résultat de dysfonctionnements inhabituels et imprévus qui plonge les entreprises dans l'incertitude quant à leur pérennité et leur continuité, elle met en péril leur activité, leur valeur et leur référence. De ce fait, elle impose aux organisations la prise de décisions cruciales dans un laps de temps précis et restreint afin de faire face aux conséquences engendrées.

1.2. Typologie des crises

En fonction de leurs causes et origines, les crises sont répertoriées dans des catégories. Dans ce sens, (Mitroff & Alpaslan, 2003) différencient trois types d'accidents dans lesquelles sont regroupées des familles de crises présentées dans la figure suivante :

Figure n° 1 The wheel of Crisis



Source : (Mitroff and Alpaslan (2003) , Preparing for Evil, Harvard Business Review)

Les trois types d'accidents relevés par (Mitroff & Apaslan , 2003) sont les suivants :

- Les accidents normaux : récessions économiques, accidents industriels, actes de violence ou de vandalisme.
- Les accidents anormaux : regroupent les actes criminels tels les cyber-attaques, les actes de terrorisme, calomnie...
- Les accidents naturels : regroupent les catastrophes naturelles.

D'un autre point de vu, Gundel (2005) souligne qu'une typologie des crises permet d'analyser le cadre de développement d'une crise, de détecter les anomalies et les problèmes qui s'en découlent ainsi que les moyens qui permettrait de l'atténuer. Toutefois, d'après lui, il est difficile d'établir une typologie de crise qui soit applicable sur le terrain. Ce constat est appuyé par le fait que les incidents futurs sont probablement différents des incidents actuels et que les typologies actuelles peuvent être inadaptées aux futures crises « *classifier les crises c'est comme tirer sur une cible mouvante* » (Gundel, 2005). Certaines typologies seraient très générales et ne permettraient pas de déceler leur causalité. Dans ce contexte, Gundel (2005) suggère une nouvelle typologie qui prend en considération deux critères à savoir : la prévisibilité d'une crise et la possibilité d'influencer son développement. La prévisibilité dépend du fait qu'un tiers est conscient de l'endroit et le temps et la manière par laquelle la crise pourrait surgir. Le deuxième critère relatif au caractère influençable de la crise dépend de la connaissance des moyens qui peuvent atténuer et réduire ses répercussions. Au regard de ces deux critères, (Gundel, 2005), propose quatre typologies de crises, résumées dans la figure suivante :

Figure n°2: Typologie des crises

		Facilement	INFLUENCABLES	difficilement
PREVISIBLES	difficilement	Crises inattendues On ne dispose pas de moyens de prévention. Les équipes d'urgence doivent se préparer à faire face à ce genre d'événements.		Crises fondamentales (ex: le 11 septembre) L'événement est inconnu et il est impossible de le prévoir. Elles ont un potentiel de destruction considérable. Elles se déroulent sur une longue période et ont une grande étendue.
	facilement	Crises conventionnelles (ex: Estonia) Les phénomènes sont connus (de même que leur probabilité d'occurrence, les pertes possibles et le coût de la prévention). Ils sont isolés. Des contre-mesures ont été testées. Elles peuvent être prises en compte dans un système de management et dans la réglementation. L'intervention peut être rapide.		Crises sans remèdes (Ex : Tchernobyl) Elles peuvent être anticipées. Mais il est difficile d'y répondre une fois que l'événement est arrivé. Il est difficile de mettre en place des mesures proactives. La prévention de ce type de crise passe par une meilleure connaissance des phénomènes en jeu et par la promotion de la culture de sécurité. Les solutions politiques ainsi que les lois ou règlements constituent également des mesures importantes.

Source : (Gundel,2005)

- **Les crises inattendues** : il s'agit de crises exceptionnelles et difficilement prévisibles. Toutefois, une bonne préparation des cellules des crises à ces types d'évènements permet de les cerner et les atténuer.
- **Les crises conventionnelles** : Ce genre de crise est perçu comme facilement prévisible et surmontable. Dès lors que les organisations disposent d'une connaissance de la

probabilité d'occurrence d'un accident et ses conséquences, l'intervention se fait rapidement car le problème est connu et les mesures correctrices ont déjà été testées. (exemple : accidents industriels)

- **Les crises fondamentales :** Ce sont certainement les crises les plus destructrices car elles sont imprévisibles et incontrôlables. L'élément déclencheur est inconnu et ses conséquences s'étendent sur une longue période. (cas de l'attentat du 11 novembre aux Etats-Unis).
- **Les crises sans remèdes :** Malgré la prévisibilité de ces crises, elles sont difficilement influençables car les actions proactives n'ont pas été préalablement identifiées, testées et mises en place pour faire face à la survenance de l'évènement connu. Ceci est dû par la non maîtrise des causes et conséquences de l'évènement et l'insuffisance des moyens dont dispose une organisation en matière de gestion de crise.

1.3. La gestion de la crise :

Associé à l'incertitude, l'imprévisibilité et à la déstabilisation, la crise est certainement un concept complexe qui se détache d'une situation normale par les effets destructeurs et déstabilisateurs causés. En guise de tentative de simplification du concept de la crise certains auteurs ont considéré la crise en tant qu'un évènement (Hermann, 1963) et d'autres l'ont considéré en tant qu'un processus (Forgues, 1996).

L'approche événementielle de la crise se focalise sur la nature et le caractère de l'élément déclencheur et de ses conséquences (Roux –Dufort, 2005). Cette approche considère la crise comme étant un évènement imprévisible, indomptable et qui impacte négativement la performance de l'organisation (Lagadec, 1995). Dans cette perspective, l'analyse de la crise n'est effectuée qu'après sa survenance et fait que les acteurs de gestion doivent être réactifs (Roux-Dufort, 2000) et être en mesure d'agir en urgence pour apporter des réponses aux perturbations causées. On conclut que la crise ne peut être anticipée ou évitée mais peut être limitée, ou isolée afin qu'elle cause le minimum de dégâts possibles (Forgues, 1996).

D'un autre côté, l'approche processuelle considère la crise comme étant un élément prédictible dans le cycle de vie d'une organisation. Contrairement à l'approche événementielle, cette approche perçoit la crise tel le produit d'une suite de dysfonctionnements perceptibles et non imprévisibles (Bryson, 1981), elle se décompose tel

un processus (Turner, 1976) en différentes phases : phase de déclenchement, de croissance, et de déploiement (Roux-Dufort, 2003) :

- **Phase de déclenchement** : elle prend en considération les éléments ayant causés l'intervention des dysfonctionnements, il peut être question d'erreurs humaines, techniques, naturelles,...etc.
- **Phase acérée** : cette phase consiste à déréguler les pratiques habituelles d'une organisation et remet en question sa mission, sa culture et son organisation.
- **Phase de régulation ou de changement**: il s'agit de la phase où une organisation choisit soit de s'autoréguler et retourner à ses anciennes pratiques ou choisit d'introduire un changement absolu.

En raison, du caractère imprévisible de la crise, aucune entité n'est immunisée face à la survenance d'éléments perturbateurs, d'où l'intérêt de l'instauration d'une stratégie de gestion de crise. Dans ce sens, nous allons nous intéresser aux travaux de Shrivastava (1993) et de Roux-Dufort (2003) qui considèrent la crise comme étant un processus induisant la rupture d'un cadre de référence et le déclenchement d'un ensemble de dysfonctionnements. Ces auteurs ont décliné la gestion de la crise en quatre étapes fondamentales : Prévention, Préparation, Réaction, Adaptation.

❖ **Prévention** : réunit l'ensemble des démarches entamées par l'entité afin d'empêcher la survenance, l'aggravation ou le développement d'une catastrophe, d'un risque ou d'un évènement perturbateur. Cette étape exige que les responsables soient prospectifs et qui mettent en place une stratégie permettant d'identifier les risques susceptibles de prendre lieu et d'impacter l'organisation (Lagadec, 1991). Dans cette perspective, une bonne prise de connaissance de l'organisation, des besoins de ses parties prenantes et de son environnement est primordiale et déterminante car elle permet d'établir des plans d'urgence, de continuité d'activité, stratégie de veille pertinente en temps de crise. Par ailleurs, l'implémentation de centre d'information en guise de prévention et d'anticipation de l'occurrence d'une crise est aussi recommandée. D'ailleurs, (Cutlip, et al., 2000) proposent l'établissement de centre d'information continu au sein de l'organisation, leur rôle se résumant au recensement, l'analyse de l'information pour éliminer les démentis et les rumeurs avant la diffusion.

❖ **Préparation** : Dans cette étape sont élaborés les plans et les cellules de gestion de crise. En se préparant à l'occurrence d'une crise, « *l'organisation dispose d'un point de repère contribuant à baliser son action et à gérer la crise selon des principes clairement établis : principe d'honnêteté, de transparence, de responsabilité sociale et d'imputabilité organisationnelle* » (Maisonneuve, et al., 2003). La cellule de crise constitue un point de repère pour l'organisation en temps de crise dans le sens où elle comporte des procédures pour chaque scénario susceptible de prendre place. Les procédures détaillent les personnes, les équipes censées intervenir et être disponible 24h sur 24h ainsi que les stratégies de communication à privilégier.

La première phase de la préparation consiste à recenser l'ensemble des risques potentiels et inhérents à l'organisation passant d'une simple défaillance de système jusqu'à la probabilité d'occurrence d'une catastrophe naturelle à dégâts colossaux. Dès lors que les risques sont identifiés, la deuxième phase de la préparation suggère l'évaluation des scénarios de crise. Chaque risque potentiel doit être évalué dans le cadre d'un scénario en termes de probabilité de survenance et d'impact. Ensuite, le guide de gestion de crise est élaboré sur la base des scénarios précédemment établis. Il doit être diffusé et adopté par l'ensemble du personnel de l'organisation. De surcroît, le guide de gestion de crise doit faire l'objet de simulation fréquente afin d'expérimenter sa fiabilité et préparer l'organisation à réagir correctement à des séries de dysfonctionnements.

Par ailleurs, Roux-Dufort (2000) a défini un modèle de guide de crise, détaillé dans le tableau suivant :

Tableau 1: modèle de guide de crise

Sections	Contenus
1. Événement redoutés relatifs à ce type de scénario	Exemples
2. Conséquences possibles	Gravité Acteurs concernés Internes Externes
3. Évaluation subjective	Conséquence

	Probabilité Risque
4. Retour d'expérience	Incident du même type, préalablement rapporté Historique de l'entreprise Historique du secteur Signes avant-coureurs possibles
5. Personnes à contacter (Coordonnées mises à jour régulièrement)	Membres de la cellule de crise Experts externes Contact médias
6. Plans de réponse à activer	Mesures d'urgence Stratégies de communication (médias, web, victimes, etc.)

Source :Roux-Dufort (2000)

Le présent modèle inclut à la fois les risques potentiels recensés dans la première phase de préparation avec pour chaque risque le scénario susceptible de se produire. Il comporte aussi une évaluation du risque ou de l'évènement redouté (probabilité et gravité), ainsi qu'un retour d'expérience de l'organisation vis-à-vis de l'évènement ayant pris lieu. En d'autres termes, il est question de déterminer si l'organisation a déjà fait face à ce type d'évènement, de savoir si son secteur a été impacté auparavant ou s'agit-il d'un évènement totalement non familier à l'organisation. Bien évidemment, le guide de gestion de crise doit intégrer les personnes à contacter en cas d'urgence, de leur remplaçant, les mesures d'urgences à activer ainsi que les stratégies de communication à privilégier (média, web,..).

❖ **Réaction :** Dans la majorité des cas, lorsqu'une crise prend lieu, l'organisation ne dispose pas de beaucoup de temps pour réagir et elle exige à l'entité de prendre des décisions rapides afin de désamplifier la crise et d'éviter son prolongement. Réagir face à une situation de crise assume l'entrée en crise. En d'autres termes, l'organisation doit déceler les initiateurs de la crise, et distinguer entre le moment initial de la phase aigu du danger. Cette étape engage l'organisation à s'assurer de la validité des informations identifiées, évaluer leur impact, et analyser les enjeux induits. Si suite à cette analyse l'entrée de crise est confirmée l'organisation doit annoncer un nouveau statut et activer son guide de gestion de crise. Un des éléments les plus importants dans cette étape est la communication. En effet, la communication permet d'apaiser les tensions, le stress et

l'incompréhension du personnel, qui dans des situations de crise souhaitent être tenu informés des sources de l'incident enclenché, des conséquences et des mesures adoptées par l'organisation pour y faire face.

❖ **Adaptation** : Considérée comme l'étape finale de la gestion de crise. Cette étape constitue l'opportunité pour l'entreprise d'améliorer son fonctionnement suite au déclenchement de la crise. Il s'agit d'une évaluation critique des décisions, des démarches et des plans mis en place durant la crise et de leur conséquence. Selon Roux-Dufort (2000) la crise dispose d'une possibilité d'apprentissage et offre quatre dilemmes pour l'organisation :

- Ne rien s'imprégner et agir comme si la crise n'était qu'un événement éphémère.
- Capitaliser sur la crise et ses conséquences pour épurer ses dysfonctionnements.
- Capitaliser sur la crise pour évaluer les plans de gestion de crise adoptés.
- Capitaliser sur la crise pour réviser l'identité de l'entité.

En bref, une gestion de crise remarquable est conditionnée selon Person & Clair (1998) par la détermination des trois éléments suivants :

- Avant l'entrée en crise, restreindre les dangers potentiels et les risques susceptibles de survenir ;
- Au moment du commencement de la crise, interagir avec les parties prenantes pour redéfinir les repères au personnel ;
- Après la crise, réaligner les plans de gestion de crise ainsi que les réponses et les décisions adoptées.

2. Autour de la notion d'audit interne

2.1 Naissance de la fonction d'audit interne

Le nom de la fonction « d'audit interne » a fait son apparition aux Etats-Unis dans les années 30, une période marquée par la crise économique engendrée par le krach boursier de 1929 et qui a entraîné la faillite de nombreuses entreprises. Suite à cela, il était impératif pour les entreprises de maîtriser leurs coûts en vue d'assurer la continuité de leurs activités. C'est dans cette optique que des entreprises ont procédé aux détachements de certains collaborateurs auprès des auditeurs externes afin de réduire le coût des prestations facturées par ces derniers. Le rôle du personnel détaché consistait à venir en aide des auditeurs externes, en réalisant des opérations subordonnées tel que les travaux d'inventaires, de contrôle et révision des comptes.

En outre, il était important d'établir une distinction entre les auditeurs externes et le personnel détaché et c'est ainsi qu'ils ont été nommés « auditeurs internes ».

Au fil des années, la fonction d'audit interne a pris de l'ampleur et s'est détachée de ce contexte purement financier et comptable pour intervenir au niveau de l'ensemble des processus d'une organisation. En 1941, se fut la création de l'Institut qui divulgue les fondements des bonnes pratiques de l'audit interne, The Institute of Internal Auditors (IIA) qui qualifie l'audit interne comme étant « une activité objective et indépendante fournissant à une entité une assurance vis-à-vis du degré de maîtrise de ses opérations, formule des recommandations pour les améliorer et contribue à la création d'une plus-value pour l'organisation, à travers l'évaluation systémique et méthodique des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance »(Cadre de Référence International pour la pratique de l'audit interne 2017) .

De ce fait, le champ d'application de la fonction d'audit interne s'est élargi et ne se limite plus exclusivement à la dimension financière et comptable, il est à présent question d' :

- **Audit de conformité** : consiste à s'assurer du respect des règles, procédures et des fiches de fonction, et ce, en comparant les pratiques exercées avec le référentiel instauré par l'entreprise. Il s'inscrit dans le cadre d'une démarche préventive visant à tester l'efficacité des outils instaurés par l'organisation au regard de son référentiel.
- **Audit de l'efficacité** : son objectif est de s'assurer de la mise à disposition de démarches efficaces et efficaces permettant d'atteindre les objectifs fixés par une entité.
- **Audit du management** : repose sur l'analyse de la conception, la mise en place et la performance des politiques et stratégies mises en place par le Top management vis-à-vis des objectifs fixés par l'entité.
- **Audit de stratégie** : son rôle se résume dans l'évaluation de l'existence d'objectif de performance à atteindre, de la mise en place de moyens adéquats et suffisants permettant de l'atteindre et par la même occasion relever des incohérences et des pistes d'amélioration aboutissant à la réussite de la mise en place d'une stratégie.

2.2 L'audit interne en période de crise :

Dans son étude portant sur l'Audit des capacités de gestion de crise, Patrick Lagadec (2009) a déterminé quatre univers de crise permettant d'aiguiller les activités de contrôle tels que l'audit dans leur démarche en période de crise, il s'agit des éléments suivants :

-L'urgence, la catastrophe : il s'agit d'un modèle de référencement des années (1950-1980) et qui repose sur l'intervention de l'Etat à travers l'instauration d'un commandement ou d'un protocole permettant de gérer des événements rares dont les conséquences sont quadrillées et localisées.

-L'événement-crise : étudié dans les années 80, ce modèle se focalise sur les turbulences causées plutôt que sur l'accident ou l'événement initiateur de la turbulence. Il met aussi en exergue l'importance de la « communication », en termes de gestion de crise qui permet d'éviter, l'effet domino et de cadrer les cellules opérationnelles.

-La crise-système : Suite à l'apparition des catastrophes ayant marquées les années 2000 tels le 11 septembre, l'ouragan (Katrina), tempêtes, ... un nouveau modèle de crise a fait son apparition. Ce modèle prend en considération la gravité ou l'impact des dysfonctionnements ayant pris lieu, la vitesse à laquelle ils se propagent ainsi que le caractère hypercomplexe de l'évènement.

-La dislocation des univers et socles de référence : Ce modèle fait référence aux pandémies, dysfonctionnements environnementaux, géostratégiques, énergétiques qui impliquent la confusion générale et la perte de repère. Ce qui est le cas de la crise sanitaire actuelle (pandémie du Covid 19).

En guise de présentation du rôle joué par l'audit interne en période de crise, nous partons du principe que la crise est connue et anticipée par l'entreprise (HILMI, Y. (2013). Partant de ce constat, les auditeurs internes doivent disposer de connaissances suffisantes sur le plan de continuité d'activité de l'entreprise (projets, tests et scénarios, métiers,...) , des procédures et des responsabilités des parties prenantes notamment du responsable du plan de continuité d'activité (RPCA) . En effet le RPCA est chargé de l'animation de la continuité d'activité et de la communication (interne/externe) d'informations liées à la sécurité et la continuité des activités. Dans ce contexte, les auditeurs internes s'assurent de l'adéquation du RPCA en termes de responsabilités et de compétences avec les exigences de l'entreprise, de l'implication des cellules de crise et de la direction générale. De même, les auditeurs internes doivent :

- s'assurer de la pertinence des informations recueillies au sujet du Plan de continuité d'activité (PCA). Ces informations doivent leur permettre d'identifier les dysfonctionnements et les zones de risques significatives.

- Apprécier la qualité des procédures et de leur mise à jour. Ces procédures doivent identifier les transactions maintenues ou suspendues, l'organisation des transactions maintenues et du personnel mobilisable.
- S'assurer de la couverture de l'ensemble des risques répertoriés dans la cartographie des risques par le PCA.
- Evaluer la performance du PCA vis-à-vis des besoins soulevés, de la durée maximale tolérable d'interruption d'activité et des coûts et moyens engagés.
- Vérifier l'existence de solutions informatiques back up, de manuel de sécurité informatique et leur partage avec le personnel.
- S'assurer de la réalisation et de la pertinence des tests de mise en situation de crise.
- Evaluer la mobilisation des équipes de cellule de crise, leur disponibilité et réactivité.
- Relever les processus qui nécessitent davantage de maîtrise.
- réajuster le plan d'audit interne pour s'assurer qu'il tient compte des risques émergents et inhérents à l'organisation.
- collaborer avec les parties prenantes notamment le comité d'audit pour prioriser les points sur lesquels la fonction doit se focaliser : acter sur les nouveaux contrôles à effectuer, définir de nouvelles formes de communication, évaluer les plans de continuité d'activité et de réponse à la crise.
- Elaborer des études de scénarios permettant d'exposer les risques, leur taux de couverture par l'organisation et qui aident à établir des plans d'action.
- Procéder à la réalisation de simulations qui ont pour objectif de tester les plans d'actions définis par l'organisation.
- Définir et suivre de près les indicateurs de performance des processus clés de l'activité.
- Adopter les nouvelles technologies du type : Microsoft Teams, Zoom pour animer des réunions avec les opérationnels ou les audités afin de réduire la probabilité d'arrêt d'activité et continuer à fournir des assurances vis à vis de l'efficacité et l'efficience des opérations. D'autant plus que, l'adoption des nouvelles technologies facilite l'accès aux ressources notamment à l'information et n'entravent pas la communication en matière de restrictions spatio-temporelles (Aourik, & Ouzid, 2020)

D'un autre point de vue, l'audit interne apporte une valeur ajoutée à l'organisation en aidant la direction et les parties prenantes à obtenir une vue d'ensemble de l'évènement

survenu et ce grâce à une évaluation post-mortem de la situation transcrite par les questions suivantes :

- Comment l'évènement a été déclenché ?
- Qui l'a détecté en premier ?
- Comment les collaborateurs ont-ils géré l'incident ?
- L'évènement était inclus dans le PCA ?
- Quels sont les enseignements tirés après cet accident ?

3. Point de réflexion : comment l'audit interne peut aider les entreprises à faire face au Covid 19 :

A l'égard des changements induits par le développement de la pandémie du Covid 19, les méthodes de travail et les repères des organisations ont été mis à rude épreuve. En conséquence de la crise sanitaire actuelle, nombreuses sont les entreprises qui ont opté pour le travail à distance, la rotation des équipes et ont activé leur plan d'urgence.

En tant que troisième ligne de maîtrise il est important pour la fonction d'audit interne d'être proactive et intégrée dans le plan de gestion de crise. En réponse aux perturbations causées par la crise sanitaire actuelle, le cabinet Deloitte a établi un document portant sur les points à exploiter par l'audit interne par zones de risques significatives :

- **Plan de continuité** : couverture de l'ensemble des processus, analyse des scénarios, estimation des impacts de la crise sur les activités.
- **Cyber** : Sécurisation des contrôles d'accès, maîtrise des risques de cyber-attaques induites par le télétravail, sécurité des logiciels et outils de technologies.
- **Finance** : prévisions de trésorerie et disponibilité financière, recours aux aides financières octroyées par l'Etat.
- **Approvisionnement** : maintien des activités centrales à un niveau acceptable, ajustement des stocks de sécurité.
- **Capital humain** : Bien-être du personnel, qualité du travail, utilisation appropriée des outils de technologie.
- **Projet** : respect des délais, priorisation des projets en termes de budget.

Dans ce sens, le rôle de l'audit interne est d'identifier les zones de risques significatives, d'estimer leur impact sur l'entité et d'établir les mesures correctives nécessaires pour les atténuer.

D'un autre point de vue, le cabinet KPMG considère que les opérations, la finance et la stratégie sont les axes majeurs affectés par le contexte actuel. Sur plan opérationnel, les enjeux se résument dans la capacité de l'entreprise à continuer son activité, sa réactivité pour apporter des solutions rapides liées aux problématiques de gestion, de capital humain et de communication. Les bonnes pratiques seraient donc de :

- Concevoir un plan de continuité d'activité en tant que dispositif de gestion des opérations en temps de crise, identifiant les scénarios susceptibles de prendre place et les solutions à apporter permettant de retracer l'impact de la crise sur les prises de décision, les disponibilités financières, les coûts et le chiffre d'affaires. Bien évidemment le plan de continuité d'exploitation doit protéger efficacement la réputation, la valeur ajoutée et les intérêts des actionnaires.
- Procéder à une hiérarchisation de leurs activités afin de distinguer celles qui peuvent être suspendues de celles essentielles et qui par l'occurrence ne le peuvent pas. De même, les entreprises doivent procéder à une mise à jour de leur plan d'action et le tester régulièrement, elles doivent mentionner les nouvelles zones d'exposition aux risques, les modes opératoires pour les réduire, particulièrement, en matière de conformité des méthodes de travail et de sécurité informatique. Les collaborateurs doivent être sensibilisés aux bonnes pratiques de travail permettant de faire face au risque de fraude qui est extrêmement élevé dans un contexte de crise et dans un environnement de travail non contrôlé.

Sur le plan financier, les entreprises doivent :

- Effectuer un monitoring efficace des flux de trésorerie, particulièrement du besoin de fond de roulement à travers : la réduction des délais de recouvrement, recherche d'aides fiscales octroyées par l'Etat pour limiter les conséquences fiscales de la crise, négociation avec les partenaires en termes de délai de paiement. Il est donc important de réviser le plan de trésorerie prévisionnel de l'adapter au contexte actuel, identifier des sources de financement ou des aides/ subventions en lien avec l'état d'urgence sanitaire.
- Inscrire l'impact de la pandémie dans les états financiers, les résultats et les rapports de gestion.

- Analyser le compte résultat et identifier les rubriques disposant d'un potentiel d'optimisation des coûts.

Sur le plan stratégique, les entreprises sont amenées à :

- Revoir leurs orientations stratégiques à travers une gestion minutieuse de leur portefeuille d'actifs, qui dans un contexte complexe doit prendre en considération la volatilité des instruments financiers et les enjeux de liquidité.
- Instaurer une gestion des risques prospective qui prend en considération l'appétence de l'organisation au risque et qui permet d'instaurer des mesures préventives face aux incertitudes et les scénarios susceptibles d'apparaître.
- Saisir la situation actuelle pour instaurer des changements qui soutiennent le développement des activités notamment en privilégiant le travail à distance, l'utilisation de solutions interactives numériques (vidéo conférence) et des outils technologiques lors de la communication.

Conclusion

Cyber attaques, conflits sociaux et actes terroristes, nombreuses sont les menaces (tel le cas de la pandémie du Covid 19) qui évoluent à un rythme accéléré et qui sont difficilement prévisibles. Ce qui en résulte, l'incapacité d'une organisation à poursuivre son activité, atteindre ses objectifs et assouvir aux besoins de ses parties prenantes. A cet effet, les organisations doivent mettre en place un dispositif de maîtrise des risques efficace qui couvre les aspects liés à la performance organisationnelle, la conformité, la responsabilité sociale et autres. Dans ce sens, les professionnels s'accordent à affirmer que l'audit interne joue un rôle primordial dans la gestion de crise, grâce à sa position au sein de l'organisation, sa maîtrise des processus métiers et son regard d'expertise permettant d'évaluer les scénarios de risque potentiel et contribuer à la réussite des plans d'urgence et de gestion des crises. En effet, l'audit interne permet d'évaluer l'efficacité d'un plan de gestion de crise et de jauger la connaissance des équipes d'intervention sur les démarches détaillées à suivre en cas d'un accident ou d'imprévu. En d'autres termes, évaluer l'impact et les dégâts collatéraux d'une crise est l'enjeu principal pour la fonction d'audit interne. Elle 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.

Par ailleurs, bien que la fonction d'audit interne soit impliquée pro activement dans le processus de gestion de crise, il reste bien évidemment des réserves et incertitudes quant à son efficacité et sa capacité à détecter les zones de risques significatives et les contrôles à effectuer. Il reste donc à étudier les facteurs participant à l'efficacité de la fonction d'audit interne en période de crise particulièrement dans un contexte contraignant notamment celui du secteur public. La question qui se pose, alors, est la suivante :

« Quels sont les facteurs permettant d'évaluer l'efficacité de l'audit interne en période de crise ? Quel est le modèle à étudier ? Est-il adapté au secteur public ? ».

BIBLIOGRAPHIE

Aourik, A. & Ouzid, O. (2020). Le rôle des TIC dans la communication de l'entreprise avec ses parties prenantes. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*. Volume 3 : Numéro 2 pp. 954-976.

Assaad Idrissi, M. & al. (2020). Quel modèle de développement pour le Maroc dans l'ère post coronavirus. *Revue Internationale du chercheur*. Volume 1 : Numéro 2. pp. 24-43

Bryson, J.M. (1981). A Perspective on Planning and Crises in the Public Sector. *Strategic Management Journal*, vol. 2, n°2, pp. 181-196.

Burckhardt, J. (1971). *Considérations sur l'histoire universelle*. Paris, Payot.

Cutlip, S.M. & Center, A.H. & Broom, G.M. (2000). *Effective Public Relations*. Eighth edition. Prentice Hall, p. 391-394

Darsa, J.D. (2010). *La gestion de crise en entreprise*. Le Mans : Gereso, p 26-28.

Deloitte. (2020). *Considérations sur l'audit interne en réponse au Covid 19*. Deloitte. France.

Forgues, B. (1996). Nouvelles approches de la gestion de crise. *Revue Française de Gestion*, n° 108, pp. 72 – 78.

Gundel, S. (2005). Towards a new typology of crises. *Journal of Contingencies and Crisis Management*, vol. 13, n° 3, p. 106 – 115.

- Heiderich, D. (2010). Plan de gestion de crise. Dunod.
- Herman, C. (1972). Some Issues in the Study of International Crisis. The Free Press, p 13.
- HILMI, Y. (2013). L'audit interne au Maroc : Degré d'intégration et spécificités de l'entreprise. *Revue Marocaine de Recherche en Management et Marketing*, 0(8).
doi:<https://doi.org/10.48376/IMIST.PRSM/remarem-v0i8.3502>
- IIA-IFACI. (2017). Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne. The Institut of Internal Auditors.
- KPMG. (2020). Dix points d'attention pour les comités d'audit pendant la crise du Covid 19. Audit Committee Institute France.
- Lagadec, P. (1991). La gestion des crises. Paris: McGraw Hill.
- Lagadec, P. (2009). Audit des capacités de gestion de crises Cadrage, Evaluation, Initiatives. hal-00391160.
- Lagadec, P. (1995). Cellules de Crise : Les conditions d'une conduite efficace. Paris: Editions d'organisation.
- Libaert, T. (2010). La communication de crise. Paris : Dunod, p9
- Libaert, T. & Baygert, N. & Motulsky, B. & Vanderbiest, N. & Vicherat, M. (2018). Communication de crise. Pearson France, p 5.
- Maisonneuve, D. & St-Amand, Y. & Lamarche, J.F. (2003). Les relations publiques dans une société en mouvance. *Communication in organizations*, p 339.
- Mitroff, I. & Alpasan, M.C. (2003). Preparing for Evil. *Harvard Business Review*.
- Morin, E. (1976). Pour une crisologie. *Communications*. n°25, pp. 149-163.
- Pearson, C.M. & Clair, J.A. (1998) Reframing Crisis Management. *Academy of Management Review*, 23, p. 59-76.
- Rosenthal, U. (1986). Crisis Decision Making in the Netherlands. *Netherlands Journal of Sociology*, 22, p. 103-129.

Roux-Dufort, C. (2000). La gestion de crise : Un enjeu stratégique pour les organisations. Paris: De Boeck & Larcier.

Roux-Dufort, C. (2003). Gérer et décider en situation de crise. Paris : Dunod .

Roux-Dufort, C. (2005). Comment en est-on arrive là? Du terrain de crise à la catastrophe. Revue Spaces, n°85, p. 24 – 39.

Shrivastava, P. (1993). Crisis theory/practice: Towards a sustainable future. Industrial and Environmental Crisis Quarterly, vol. 7, p. 23 – 42.

Turner, B.A. (1976). The organizational and interorganizational development of disasters. Administrative Science Quarterly, vol. 21, p. 378- 397