

La transition de l'audit traditionnel vers l'audit continue.

The transition from traditional auditing to continuous auditing.

Outhmane AYADI

Doctorant à l'Université Mohammed Premier, Maroc
Ecole Supérieure de Technologie d'Oujda
Université Mohammed Premier, Maroc
Laboratoire de Management et Développement des Organisations
ayadi.othmane@gmail.com

Afaf BENSGHIR

Professeur Habilitée à Diriger les Recherches
École Supérieure de Technologie d'Oujda
Université Mohammed Premier, Maroc
Laboratoire de Management et Développement des Organisations
afafbensghir@gmail.com

Date de soumission : 05/02/2021

Date d'acceptation : 12/03/2021

Pour citer cet article :

AYADIO & BENSGHIR.A (2021) «La transition de l'audit traditionnel vers l'audit continue», Revue Française d'Economie et de Gestion «Volume 2 : Numéro 3» pp :1 – 12.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 International License



Résumé

Cet article traite les limites de l'approche actuelle en audit et les alternatives existantes. L'exploitation des entreprises de grande taille génèrent d'importantes ou méga données, envahissant la fonction d'audit à tout moment, et qui ne peuvent être laissées à l'arrière. Leur interprétation partielle ou basé sur l'échantillonnage peut biaiser la démarche audit, voire la performance et l'efficacité. Les entreprises et les organisations aujourd'hui sont en train de développer leur capacité d'analyser ces montagnes de données qui sont générées quotidiennement, et les informations issues de ces analyses construisent de fortes connaissances qui sont nécessaires pour améliorer la performance et la visibilité du projet.

Durant cette décennie, l'approche analytique en audit s'est amplifiée des Etats-Unis vers l'Europe. Le Maroc est parmi les premiers pays africains à adopter cette approche qui est en cours d'élaboration et exécution.

Mots clés : Audit interne ; Risque ; Performance ; Risque numérique ; Audit continu.

Abstract

This article discusses the limitations of the current audit approach and the existing alternatives. The operation of large companies generates large or mega data, invading the audit function at any time, and which cannot be left behind. Their partial or sample-based interpretation can bias the audit approach, or even performance and effectiveness. Companies and organizations today are developing their capacity to analyze these mountains of data that are generated daily, and the information from these analyses builds strong knowledge that is needed to improve performance and visibility.

During this decade, the analytical approach to auditing has expanded from the United States to Europe. Morocco is among the first African countries to adopt this approach, which is currently being developed and implemented.

Keywords: Internal audit; Risk; Performance; Digital risk; Continuous audit.

Introduction

Le monde des affaires a connu une évolution spectaculaire au cours de ces dernières années. En effet, grâce au développement technologique, les entreprises sont devenues plus compétitives et leurs structures ont largement changé.

Cette évolution a eu pour conséquence des flux importants d'informations aussi bien à l'intérieur des entreprises qu'à destination ou en provenance de tiers (clients, fournisseurs, organismes de crédit,...).

Cet avancement technologique qui se matérialise dans la digitalisation de données et leurs volumétries est à la fois un grand pas en avant dans le monde de la gestion mais aussi un handicap au niveau de l'audit.

Traditionnellement, une vérification se concentre sur ce qui pourrait mal tourner. Les auditeurs essaient de comprendre l'ensemble des données et construire un échantillon représentatif pouvant être extrapolé. L'échantillon pourrait ne pas être correctement représentatif, et l'audit qui en résulte peut manquer des zones critiques et par conséquent peut ne pas identifier tous les problèmes pertinents (**Grand & Verdalle, 2006**).

L'incapacité des auditeurs à déceler de nombreuses anomalies, et ceci malgré les évolutions engagées sur le plan des normes professionnelles, remet en question le modèle d'audit traditionnel centré sur l'objectif de conformité et d'évaluation de processus. C'est ainsi que l'audit interne avec ses méthodes traditionnelles s'est trouvé pointé du doigt.

C'est dans ce sens que l'audit continu trouve sa motivation. L'approche d'audit continu est une méthode utilisée par les auditeurs à l'aide des IT (technologie de l'information) pour effectuer les contrôles nécessaires et évaluer le risque sur plusieurs fréquences. On trouve que cette transition passe par l'approche des risques, qui repose sur une réflexion approfondie et préalable sur la nature des risques caractérisant l'entreprise.

L'approche d'audit continu permet non seulement aux auditeurs internes de réduire le budget, le temps, mais aussi de déceler les risques à temps et de se prémunir dans l'avenir. Cette approche permet aussi de renforcer le niveau de certitude et d'assurance raisonnable qui demeure l'objectif ultime de chaque auditeur.

Sur ce, la problématique à laquelle nous essaierons de répondre dans cet article est la suivante :

Dans quelle mesure l'utilisation d'une approche d'audit continu peut-elle constituer une meilleure alternative à l'approche d'audit traditionnelle ?

Pour répondre à cette problématique, nous allons d'abord dévoiler les limites de l'approche d'audit classique, ensuite présenter l'importance de l'approche d'audit continu et finalement citer les différentes étapes de celle-ci.

1. Limites de l'audit actuel en termes de volumétrie de données.

Les nouvelles technologies liées à la révolution de l'analyse de données représentent une belle opportunité pour les directions d'audit interne en vue de répondre aux attentes des entreprises, en leur permettant notamment de quantifier les impacts, de les prédire, de valoriser les enjeux financiers et de proposer des recommandations pertinentes à même de renforcer la valeur ajoutée pour une efficacité accrue en termes de performance et de gouvernance.

Dans l'audit actuel appelé aussi par quelques professionnels de cette discipline l'audit traditionnel, la mission d'audit se concentre sur ce qui pourrait comporter un risque. Les auditeurs essaient de comprendre l'ensemble des données et de construire un échantillon représentatif pouvant être extrapolé. L'échantillon pourrait ne pas être correctement représentatif vu que l'exhaustivité n'en fait pas partie des filtres utilisés dans la construction de cet échantillon. Par conséquent, l'audit qui en résulte peut manquer des zones critiques (ou bien significatives) ce qui engendre la non-identification des problèmes ou anomalies non apparentes mais significatives dans le temps (**Guerraoui & Richet, 2005**).

Il s'intéresse alors soit aux domaines qui représentent une part significative de l'activité reflétée par les comptes annuels, soit aux mouvements des états financiers qui représentent des variations significatives en comparaison avec ceux de l'exercice précédent ou par l'étude de l'évolution de certains ratios dans le temps.

L'audit interne est défini par l'Institute of Internal Auditors (IIA)¹ comme étant « *une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernance d'entreprise, en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité* ». ²

De ce fait, on retrouve les dimensions proposées par l'IIA : **Son positionnement, ses finalités et ses modes opératoires.**

Ce qui nous intéresse dans cette définition, c'est la finalité de l'audit interne qui est la contribution à la création de valeur. Ceci dit, dans le contexte actuel, cette finalité ne trouve pas son évolution. Dans ce monde en pleine transformation avec la digitalisation des entreprises, les modèles économiques subissent des mutations rapides qui impactent très fortement les modèles opérationnels.

Tout audit et contrôle comportent leurs propres limites. Ces derniers se rapportent essentiellement à un double niveau : celui de l'audit interne et celui des entités auditées.

Le contexte économique et managérial actuel (nouvelle technologie et digitalisation) contraint l'audit interne à adopter une nouvelle approche prenant en compte cette digitalisation organisationnelle.

En ce qui concerne les entités auditées, on remarque outre une mauvaise manipulation des systèmes d'information et de bases de données, l'absence de justification de différentes dépenses ou bien d'une comptabilité non standardisée. Dans ce cas, les contrôles effectués par l'auditeur se limitent à un cadre légal de documents existants au sein de l'entité.

¹ Fondé en 1941, The Institute of Internal Auditors (IIA) est une organisation professionnelle internationale dont le siège mondial se situe à Altamonte Springs, en Floride, aux États-Unis. IIA représente la voix mondiale, une autorité reconnue, un leader incontesté et le principal défenseur de la profession d'auditeur interne.

² Définition approuvée le 21 mars 2000 par le conseil d'administration de l'Institut Français du Contrôle Interne (IFACI) constituant une traduction de la définition internationale approuvée par l'Institute of Internal Auditors (IIA) le 29 juin 1999.

Après l'établissement initial d'un accord contractuel entre l'auditeur et l'entité auditée, une mission d'audit se poursuit généralement par une évaluation des risques et la formulation d'un plan d'audit délimitant la portée et les objectifs de l'audit. Ensuite, les auditeurs recueillent et analysent les éléments probants et formulent des opinions concernant les contrôles internes ainsi que la fiabilité des informations fournies par la direction. À la fin de la mission, les auditeurs présentent un rapport formel exprimant leur opinion. Ce processus reflète la méthodologie de l'audit traditionnel qui entraîne des coûts élevés et un délai important d'achèvement de la mission d'audit.

Notons cependant que ces coûts et ces délais limitent la marge de manœuvre de l'audit interne. En outre, les théoriciens et les praticiens qui reconnaissent ce changement d'informations, ont développé de nombreuses solutions qui reflètent plus adéquatement l'environnement commercial actuel.

2. Nouvelle approche, nouveau risque

2.1. Risque numérique.

Avec l'émergence de la technologie et son intégration aux entreprises, un nouveau risque est apparu de type numérique et cybernétique

L'audit interne doit intégrer dans son processus d'élaboration les risques de type numérique. Il doit permettre de prendre en compte les risques numériques (technologiques et cybernétiques) dans la gestion globale des risques de l'entreprise et aider à la prise de décisions stratégiques.

Le guide pratique d'audit des technologies de l'information nous apprend que les risques numériques constituent un enjeu crucial pour l'entreprise dans la mesure où on doit les inscrire dans la gestion globale des risques des entreprises et sa cartographie des métiers tout en tenant compte de la gravité et de la probabilité de ces impacts, pour au final réduire les facteurs de risque inhérents à la manipulation des technologies numériques porteuses des

processus critiques et métiers au regard du fonctionnement continu et de l'exécution de la stratégie de l'entreprise (et ses métiers).³

Dans les anciennes éditions du Global Technology Audit Guide (GTAG)⁴, on constate que celles-ci sont plus focalisées sur l'esprit que l'auditeur devrait avoir que sur la technologie. L'esprit de l'auditeur est un paramètre qui peut s'avérer très important dans l'accomplissement de ses travaux. Il s'agit du comportement de négligence professionnelle des employés des cabinets d'avocats. Ces agissements, qui sont de nature et de répercussions multiples, sont susceptibles de nuire à la qualité des contrôles effectués⁵. Le métier d'auditeur est un facteur qui peut s'avérer un handicap lors de sa mission d'audit, dans le sens où ce dernier se limite à des recommandations qui parfois s'avèrent fallacieuses. Dans cette optique, on privilégie un auditeur acteur de progrès (Fikri&Gallouj, 2017).

Le GTAG est par nature associé aux aspects technologiques. La définition ainsi que les exemples sont d'ailleurs très focalisés sur l'utilisation des technologies. A notre sens, il ne faut pas limiter l'audit en continu à des systèmes et à des technologies, même si nous avons en tant qu'auditeurs internes une précieuse opportunité de faire évoluer la profession grâce à des données plus facilement accessibles et à des outils d'exploration et d'analyse à portée de main pour des auditeurs généralistes. La précédente version de ce GTAG nous semblait d'ailleurs plus focalisée sur l'esprit que sur la technologie, dans la mesure où elle donne des illustrations et des exemples plus approfondis sur les indicateurs de risques versus les indicateurs de contrôles – un focus particulier étant mis dans cette dernière version sur les indicateurs de contrôles automatiques ou paramétrés, ce qui traduit l'évolution des outils disponibles pour les principaux ERP ces dernières années. L'audit en continu, c'est avant tout pour l'auditeur interne un état d'esprit adapté au rythme du changement au sein des organisations.

³Guide d'audit de la gouvernance du système d'information de l'entreprise numérique, 2^{ème} édition 2019.

⁴Les Global Technology Audit Guides (GTAG) sont des guides pratiques qui fournissent des conseils détaillés pour la conduite des activités d'audit interne. Ces derniers sont publiés par l'Institut des auditeurs internes (IIA), et comprennent des processus et des procédures détaillés, tels que des outils et des techniques, des programmes et des approches par étapes, ainsi que des exemples de produits livrables.

⁵BARI. S(2020) «Revue des études sur la qualité de l'audit», Revue Française d'Economie et de Gestion«Volume 1: Numéro 2» pp:148-160

2.2.Approche d'audit en continu.

Les organisations historiquement habituées à des procédures d'audit manuelles peuvent bénéficier de la mise en place progressive d'audit en continu. Une telle approche se traduirait essentiellement par **l'automatisation** de l'audit. Puisque la résistance au changement est un phénomène universel, une progression graduelle et prudente sera probablement une approche plus facile et sûre à suivre.

L'audit continu est une méthode utilisée par les auditeurs à l'aide des IT pour effectuer les contrôles nécessaires et évaluer le risque sur plusieurs fréquences.

Les techniques d'audit assistées par ordinateur (**CAAT**) sont des techniques d'audit automatisées par logiciels d'audit généralisés, générateurs de données, programmes de vérification informatisés.

L'audit continu est une approche de surveillance ininterrompue. Il s'agit d'une combinaison entre la technologie de l'information et le contrôle du management continu en utilisant le CAAT qui permet à l'entité de mettre en place un contrôle et une détection des risques sur des bases continues et de rassembler des preuves auditives à travers l'ordinateur.

L'audit continu est un processus qui peut être utilisé pour fournir des rapports en temps réel et opportun dans un environnement sans papier.

Lanza (1998) soutient que les solutions à faible coût pour obtenir une expérience d'audit automatisé comprennent l'introduction du CAATS qui facilite les procédures d'extraction, de tri et d'analyse des données.

D'après Cangemi (2010) et compte tenu des récents progrès des technologies, l'accent mis en permanence sur l'audit rétrospectif est tout simplement une philosophie dépassée. Il estime au contraire que des solutions en temps réel sont nécessaires. Ainsi, les entreprises qui expérimentent avec succès le CAATS décrit précédemment, devraient éventuellement envisager des programmes plus avancés qui contiennent des fonctionnalités adéquates à l'organisation et fournissant un niveau d'assurance plus élevé.

Computer-aided audit tools(**CAAT**) qui n'ont pas de limite de taille de fichier, fournissent des *journaux* d'audit détaillés à utiliser comme documents de travail et permettent la création de

rapports spécifiés par l'auditeur pouvant être appliqués aux ensembles de données actuels et futurs.

L'audit continu est un outil important pour l'auditeur et pour l'assurance informatique afin d'évaluer l'environnement d'une manière efficiente et efficace et aboutir à une couverture importante des audits, à une analyse cohérente des données et à une réduction du risque.

Cependant, l'audit en continu se fait à travers un processus regroupant 7 étapes qui abordent initialement les systèmes les plus critiques (Alles, et al., 2006).

- **Planification de l'engagement :** La mise en œuvre réussie de l'audit continu exige une forte interrelation entre les parties prenantes. Les activités suivantes doivent être planifiées et gérées lors de l'élaboration de l'utilisation d'audit continu:
 - Prioriser les zones de couverture et sélectionner une approche d'audit continue appropriée
 - Sélectionner l'outil d'analyse approprié
 - Développer des méthodes d'audit continu pour évaluer les contrôles et identifier les déficiences.
 - Déterminer la fréquence d'application des routines d'audit continu.
 - Définir les outputs (Les exigences)
 - Déterminer les besoins en ressources

- **Obtenir un support de gestion :** Une fois que les objectifs d'audit continu ont été définis, le soutien de la haute direction devrait être obtenu. La haute direction doit être informée des conditions préalables, en particulier les exigences d'accès, ainsi que la façon de procéder. Si cela se fait, lorsque des anomalies dans les transactions sont identifiées et les gestionnaires sont appelés à fournir des explications, la légitimité de l'activité de l'audit continu ne sera pas remise en cause.

- **Arrangements avec les audités:** Les fichiers de données, tels que les fichiers de transactions détaillés, ne sont souvent conservés que pendant une courte période. Par

conséquent, l'auditeur devrait prendre des dispositions pour conserver les données pour couvrir le délai de vérification approprié.

L'accès aux installations informatiques de l'entreprise, les programmes / système et les données devraient être bien organisés à l'avance de la période de la mission pour minimiser l'impact sur l'environnement de production de l'entreprise(Blackout).

- **Développer les routines d'audit continu :** Le professionnel de l'audit et de l'assurance informatique doit obtenir une assurance raisonnable de l'intégrité, de la fiabilité, de l'utilité et de la sécurité des routines d'audit continu, par une planification appropriée, par la conception, par l'essai, par le traitement et par l'examen de la documentation. Cela devrait être achevé avant de faire confiance aux routines d'audit continu. L'auditeur et la Direction des Système d'Information devraient pouvoir démontrer que le cycle de vie du développement du système a été suivi pour assurer l'exhaustivité et la précision des routines de vérification continue.
- **Etablir des tests d'assurance continue :** Après spécification des tests détaillés de contrôle et de la cartographie des risques par l'audit informatique, un facteur clé dans cette détermination sera l'adéquation de l'environnement de contrôle et des activités à surveiller. L'auditeur devrait examiner le périmètre de contrôle et les domaines à surveiller via la gestion des risques. Si la direction a des processus bien établis et fonctionnels pour évaluer les risques, y compris le suivi continu de ces derniers, alors l'auditeur sera capable de dépendre davantage du contrôle interne et des niveaux de risque rapportés.
- **Fréquence des tests :** L'audit interne devrait tenir compte des objectifs de l'audit continu, à savoir le niveau et la nature du suivi continu de la direction, et les activités de risque d'entreprise, lors de la fixation du calendrier et de la portée de l'audit continu. L'auditeur doit prioriser les risques et ne sélectionner que ceux présents dans les zones à haut risque.
- **Intégrité des données et préoccupations de sécurité :** Lorsque des routines d'audit continu sont utilisées pour extraire des informations pour l'analyse des données, l'audit

informatique devrait vérifier l'intégrité des systèmes d'information et de l'environnement informatique à partir duquel les données ont été extraites. Les informations sensibles doivent être conservées en toute sécurité. L'audit informatique devrait protéger les informations et les données avec un niveau de sécurité approprié pour assurer la confidentialité. Cependant, l'audit informatique devrait prendre en considération le niveau de confidentialité et de sécurité requis par l'entreprise possédant les données et toute législation pertinente.

Conclusion :

L'audit a fait de grands progrès au cours de la dernière décennie, mais il ne semble pas avoir suivi le rythme de l'économie en temps réel. Certaines approches et techniques d'audit qui étaient valables dans le passé semblent aujourd'hui dépassées.

Cependant, on trouve une panoplie de limite en ce qui concerne l'implémentation de l'audit continu. La structure de l'entreprise, sa taille, son département d'audit interne et gestion de risques présentent les variables les plus déterminants à l'implémentation de l'audit continu

En outre, l'évolution de l'audit a atteint un point critique qui fait que les auditeurs peuvent soit prendre l'initiative de promouvoir et d'adopter le futur audit, soit continuer à adhérer au paradigme traditionnel.

L'audit continu présente de multiples avantages pour les auditeurs dans la mesure où il leur permet des missions d'audit beaucoup plus courtes et ciblées.

Cette transition présente des qualités majeures pour l'audit interne: elle permet d'identifier les anomalies et de procéder à une action en temps réel. Enfin, elle répond au désir de l'entreprise de communiquer rapidement le rapport d'audit, et par conséquent de réduire le cycle d'audit.

Le recours à l'audit continu dans une entreprise apporte de nombreux avantages importants, à savoir une meilleure compréhension et une meilleure assurance sur la qualité des données.

Lorsqu'il est correctement exécuté, l'implémentation de l'audit continu peut permettre à une entreprise d'améliorer l'assurance des risques et des contrôles généralement dans un temps

identique ou inférieur que dans l'approche traditionnelle, de réduire les coûts générés par l'audit interne et surtout d'augmenter le niveau d'atténuation et de gestion des risques.

Références bibliographiques :

- ✓ AFAI-ISACA · CIGREF · IFACI : « Guide d'audit de la gouvernance du système d'information de l'entreprise numérique », 2^o Édition · Mise à jour 2019.
- ✓ B.Grand, B.Verdalle (2006) :« Audit financier et comptable », 2ème édition, Economica.
- ✓ E.Bertin (2007) Audit interne : enjeux et pratiques à l'international, Collectif - Editions d'Organisation - Collection Finance.
- ✓ D.Guerraoui, X.Richet (2005) : « Intelligence économique et veille stratégique : Défis et stratégies pour les économies émergentes », édition l'Harmattan.
- ✓ Fikri et Gallouj (2017), Cahier de Recherche Scientifique en Science de Gestion.
- ✓ [https://en.wikipedia.org/wiki/ITGC#Global_Technology_Audit_Guide_\(GTAG\)](https://en.wikipedia.org/wiki/ITGC#Global_Technology_Audit_Guide_(GTAG))–
Consulté le : 23/9/2020.
- ✓ RICHARD B. LANZA (1998): « Take My Manual Audit Please », Journal of Accountancy- p.33-36.
- ✓ M. Alles, G. Brennan, etA. Koga, (2006) “Continuous Monitoring of Business Process Controls: A Pilot Implementation of a Continuous Auditing System at Siemens,” International Journal of Accounting Information Systems 7.p. 137-161.
- ✓ Michael P. Cangemi (2010): “Internal Audit’s Role in Continuous Monitoring”, The EDP Audit, Control, and Security Newsletter 41.
- ✓ STEPHANIE MOUSSALLI (2005): “Accounting for the Journals First 100 Years: A Timeline from 1905 to 2005”, Journal of Accountancy.
- ✓ Thierry - Dubuisson S. Approche par les risques : les auditeurs peuvent –ils innover? Comptabilité – Contrôle – Audit, numéro spécial, mai 2003, p. 249-268
- ✓ Yohann Vermeren& Guillaume Cuisset, « L'audit interne et le numérique : Etat des lieux de l'utilisation de l'analyse de données au sein de l'audit interne ». Audit, risque & contrôle, n° 8,4^{ème} trimestre 2016, p32-35.
- ✓ BARI. S(2020) «Revue des études sur la qualité de l'audit», Revue Française d'Economie et de Gestion, Volume 1: Numéro 2, pp:148-160