

L'Audit Interne et la Transformation Digitale : Entre Avancées Technologiques et Préservation de l'Indépendance

Internal Audit and Digital Transformation: Between Technological Advancements and the Preservation of Independence

Fatine BENKIRANE, (Doctorante en sciences économiques et gestion)

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche en Economie, Finance et Management des Organisations

Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah de Fès, Maroc

Mohamed AIT OUDRA, (Docteur en Sciences économiques et gestion)

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche en Economie, Finance et Management des Organisations

Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah de Fès, Maroc

Samir ERRABIH, (Docteur en Management)

Laboratoire de Recherche et D'études en Management, Entrepreneuriat et Finance

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion - Fès -

Université Mohamed Ben Abdellah de Fès, Maroc

Adresse de correspondance :	Université Sidi Mohamed Ben Abdellah de Fès, Maroc / Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales.
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude et ils sont responsables de tout plagiat dans cet article.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Remerciements	Le premier auteur exprime sa profonde gratitude au CNRST (Centre National pour la Recherche Scientifique et Technique) du Maroc pour l'octroi de la bourse PASS, associée au programme doctoral.
Citer cet article	BENKIRANE, F., AIT OUDRA, M., & ERRABIH, S. (2025). L'Audit Interne et la Transformation Digitale : Entre Avancées Technologiques et Préservation de l'Indépendance. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 6(7), 630–643.
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: 18/06/2025

Accepted: 24/07/2025

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 6, Issue 07 (2025)

L'indépendance de l'audit interne et la transformation digitale : Menace ou opportunité ?

Résumé :

La transformation digitale constitue une révolution majeure pour la fonction d'audit interne, bouleversant ses méthodologies traditionnelles et soulevant des interrogations profondes quant à la préservation de son indépendance. Porteuse à la fois de promesses et de risques, cette mutation technologique impose une reconsidération du rôle, des compétences et des modalités d'intervention des auditeurs internes dans les organisations contemporaines. Pour appréhender cette problématique, cet article s'appuie sur une revue intégrative (Integrative Review), mobilisant des travaux académiques et professionnels issus de différentes disciplines, afin d'élaborer une compréhension théorique consolidée de l'impact du numérique sur l'audit interne. L'analyse met en évidence que les technologies digitales – telles que l'intelligence artificielle, l'analyse de données en continu ou encore la blockchain – améliorent significativement la qualité, la rapidité et la traçabilité des missions d'audit. Toutefois, elles peuvent aussi générer une dépendance accrue à des systèmes sur lesquels les auditeurs n'ont qu'un contrôle limité, affectant ainsi leur autonomie et leur capacité de jugement critique.

L'étude révèle également que l'intégration de ces technologies modifie les rapports entre l'audit interne et les autres fonctions de l'organisation, parfois au détriment de la distance nécessaire pour garantir une posture indépendante. Enfin, elle aboutit à un cadre de recommandations visant à renforcer les mécanismes de sauvegarde de l'indépendance, notamment par une meilleure gouvernance des outils digitaux, la montée en compétence des auditeurs et une vigilance éthique accrue. Ainsi, cette contribution théorique éclaire les tensions entre innovation technologique et impératif d'intégrité dans l'audit interne, tout en offrant des pistes pour adapter durablement cette fonction stratégique à l'ère du digital.

Mots clés : Digitalisation, Audit interne, Indépendance, Technologies d'audit, Gouvernance.

JEL Classification : M42, M4

Type du papier : Article Théorique

Abstract:

Digital transformation represents a major revolution for the internal audit function, disrupting traditional methodologies and raising profound questions about the preservation of its independence. As both a source of promise and risk, this technological shift calls for a reconsideration of the role, skills, and modes of intervention of internal auditors in contemporary organizations. To address this issue, this article draws on an **Integrative Review**, mobilizing academic and professional literature from various disciplines to develop a consolidated theoretical understanding of the impact of digitalization on internal auditing. The analysis highlights those digital technologies—such as artificial intelligence, continuous data analytics, and blockchain—significantly enhance the quality, speed, and traceability of audit activities. However, they can also lead to increased dependence on systems over which auditors have limited control, thereby affecting their autonomy and critical judgment. The study further reveals that the integration of these technologies alters the relationships between internal audit and other organizational functions, sometimes at the expense of the necessary distance required to maintain an independent stance. Ultimately, it proposes a framework of recommendations aimed at strengthening safeguards for auditor independence, particularly through improved digital governance, enhanced auditor competencies, and heightened ethical vigilance. This theoretical contribution thus sheds light on the tensions between technological innovation and the imperative of integrity in internal auditing, while offering pathways to sustainably adapt this strategic function to the digital era.

Keywords: Digitalization, Internal Audit, Independence, Audit Technologies, Governance.

Classification JEL : M42, M4

Paper type: Theoretical Article.

1. Introduction :

L'audit interne occupe une place stratégique dans la gouvernance des organisations en garantissant l'efficacité et la transparence des processus internes. Il assure une évaluation impartiale des contrôles, identifie les failles potentielles et propose des recommandations pour renforcer la gestion des risques. Sa mission repose sur deux principes fondamentaux : l'objectivité et l'indépendance. Ces principes garantissent la fiabilité des évaluations et renforcent la confiance des parties prenantes dans les rapports produits (Barhon & Aboueljaouad, 2019).

À l'ère de la digitalisation, ces principes fondamentaux sont à la fois renforcés et mis à l'épreuve. Les technologies émergentes, telles que l'intelligence artificielle (IA), l'automatisation des processus robotiques (RPA) et le Big Data, ont révolutionné les pratiques d'audit interne. Ces outils permettent non seulement d'automatiser les tâches répétitives, mais également de traiter des volumes de données massifs en un temps record. Selon Rittenberg et Purdy (2011), l'automatisation réduit les erreurs humaines et augmente la rapidité des analyses, tout en offrant la possibilité de traiter des volumes massifs de données avec des outils prédictifs capables d'identifier des risques complexes. Cette évolution répond aux besoins croissants des organisations pour des audits plus rapides, précis et orientés vers les risques.

Cependant, ces progrès s'accompagnent de défis importants. La digitalisation peut compromettre l'indépendance des auditeurs internes, notamment lorsqu'ils utilisent des technologies développées ou contrôlées par des tiers ou la direction. Comme le souligne Sarens et De Beelde (2006), les auditeurs internes, en raison de leur proximité avec la direction et de leur rôle de conseiller, peuvent être influencés par des attentes ou des pressions hiérarchiques. Cette dualité, entre l'indépendance nécessaire et les relations de collaboration avec les parties prenantes, complexifie davantage cette situation, surtout dans des environnements où les attentes des parties prenantes sont élevées.

De plus, le positionnement hiérarchique de l'audit interne est un facteur déterminant. Stewart et Subramaniam (2010) mettent en évidence les organisations qui rattachent leurs auditeurs à des comités d'audit indépendants plutôt qu'à la direction générale contribue à renforcer son autonomie et son objectivité. Toutefois, dans de nombreuses organisations, ce positionnement est insuffisant ou inexistant, posant des questions sur la capacité des auditeurs à s'affranchir des pressions organisationnelles pour fournir une évaluation impartiale. Hazami (2016) soutient que l'indépendance de l'auditeur interne n'est pas seulement une condition structurelle, mais également un construit social qui exige une vigilance constante pour préserver l'objectivité dans un environnement de plus en plus technologique.

En parallèle, l'introduction de technologies numériques redéfinit les compétences attendues des auditeurs internes. L'analyse de données massives, la compréhension des algorithmes prédictifs et la maîtrise des outils d'intelligence artificielle deviennent des prérequis indispensables. En l'occurrence, ces compétences techniques doivent être accompagnées d'une capacité à rester indépendant dans le jugement. Les auditeurs ne doivent pas se contenter d'exploiter ces outils : ils doivent également en comprendre les limites et les biais éventuels pour garantir la fiabilité et l'objectivité des résultats obtenus (Wright & Charles, 2012).

À cet effet, cette étude propose d'analyser l'impact de la digitalisation sur l'indépendance de l'audit interne, en explorant les opportunités qu'elle offre et les menaces qu'elle pose. Elle examine comment les technologies émergentes redéfinissent les pratiques d'audit tout en mettant en lumière les défis organisationnels et éthiques qui en découlent. Pour ce faire, elle s'articulera autour de trois axes : (1) les opportunités offertes par la digitalisation pour améliorer la qualité et la transparence des audits ; (2) les menaces pesant sur l'indépendance des auditeurs internes, notamment en raison de la dépendance technologique et des pressions organisationnelles ; et (3) les recommandations visant à préserver l'indépendance dans un

environnement numérique. En offrant une réflexion équilibrée, ce travail vise à contribuer à la compréhension des impacts de la digitalisation sur l'audit interne et à proposer des solutions adaptées aux organisations modernes.

2. L'indépendance : perçue ou réelle ?

L'indépendance est un principe clé qui sous-tend la crédibilité et l'efficacité des fonctions d'audit interne, jouant un rôle crucial dans la gouvernance organisationnelle. Elle est à la fois une exigence technique indispensable pour assurer la qualité des rapports et une condition nécessaire pour instaurer et maintenir la confiance des parties prenantes. En tant que fondement de l'audit, l'indépendance garantit que les auditeurs peuvent émettre des jugements impartiaux sans subir de pressions ou d'influences extérieures. Toutefois, elle s'articule autour de deux dimensions complémentaires : l'indépendance réelle et l'indépendance perçue.

L'indépendance réelle, comme l'ont défini Mautz et Sharaf (1961), repose sur la capacité intrinsèque d'un auditeur à agir en toute autonomie, sans subir de contraintes, qu'elles soient d'ordre organisationnel ou hiérarchique. Cette indépendance d'esprit, bien qu'intangible, est le socle sur lequel se construit la fiabilité des conclusions d'audit. Elle implique une posture critique, une capacité à identifier et signaler les anomalies, et un engagement envers l'objectivité. Cependant, comme le souligne Prat Dit Hauret (2002), l'indépendance ne se limite pas à son aspect intrinsèque. Elle dépend également de la perception qu'en ont les parties prenantes : si celles-ci détectent des éléments suggérant un manque d'autonomie, même en l'absence de pression réelle, la crédibilité des auditeurs peut être compromise. En outre, Nerantzidis et al. (2020) montrent que « les auditeurs internes dotés d'un accès direct aux comités d'audit sans filtrage hiérarchique présentent un niveau d'indépendance réel statistiquement supérieur » (p. 87).

L'importance de l'indépendance perçue devient particulièrement cruciale dans des environnements où les interactions entre les auditeurs internes et la direction sont fréquentes. Cette idée est reprise et nuancée par Liston-Heyes et Juillet (2023), qui observent, dans une réforme canadienne, que « l'introduction de garanties institutionnelles a amélioré le langage et le ton assertif des rapports d'audit, renforçant la confiance des destinataires, bien que les auditeurs n'aient pas gagné en distance opérationnelle » (p. 1055). Les auditeurs, souvent appelés à conseiller les décideurs, peuvent involontairement laisser transparaître des biais liés à leur proximité avec ces derniers. Cette proximité, bien que nécessaire pour comprendre les contextes opérationnels, peut être perçue comme une compromission de leur impartialité. Hazami (2016) insiste sur le fait que l'indépendance est autant un construit social qu'une réalité institutionnelle. Elle est influencée par les attentes, les normes culturelles et les structures organisationnelles. En d'autres termes, l'indépendance des auditeurs n'est pas absolue : elle émerge des interactions entre l'auditeur, la direction, et d'autres parties intéressées. Les comités d'audit jouent un rôle central dans la préservation de cette indépendance. Comme l'ont souligné Stewart et Subramaniam (2010), ces comités agissent comme des garants, en maintenant une séparation claire entre l'audit interne et les intérêts de la direction. Toutefois, leur efficacité dépend de leur autonomie et de leur compétence technique, qui peuvent varier d'une organisation à l'autre. Abubakr Saeed et al. (2022) démontrent ainsi que l'indépendance « substantielle » des comités — mesurée par la part de membres véritablement indépendants — est positivement corrélée à la propension des auditeurs à émettre des opinions critiques lorsque la situation l'exige (p. 12). Leur étude, portant sur des entreprises en difficulté, illustre comment un comité d'audit réellement indépendant peut protéger les auditeurs internes des pressions managériales et accroître la rigueur de leurs conclusions.

La perception d'indépendance est souvent façonnée par des éléments structurels, tels que le rattachement hiérarchique de l'audit interne. Lorsque ce service est placé sous la direction générale, il peut être difficile pour les auditeurs d'agir sans être influencés. Schneider (2010)

souligne que cette situation peut compromettre leur capacité à dénoncer des dysfonctionnements. En revanche, un rattachement au comité d'audit, assorti d'une communication régulière et indépendante, renforce la perception d'impartialité et d'objectivité. De plus, les pressions institutionnelles jouent un rôle dans la construction de l'indépendance. Dans un environnement digitalisé, ces pressions sont exacerbées par l'utilisation de technologies contrôlées par la direction. Les outils numériques, bien qu'efficaces pour automatiser les processus et réduire les biais humains, peuvent introduire une dépendance technologique qui limite l'autonomie de l'auditeur (Hazami, 2016). Cette tension entre innovation technologique et préservation de l'indépendance souligne la nécessité d'un cadre institutionnel robuste pour équilibrer ces exigences.

Enfin, la confiance des parties prenantes dépend de l'interprétation sociale de l'indépendance. Comme le note Wright et Charles (2012), il ne suffit pas d'affirmer que l'auditeur est indépendant ; encore faut-il que cette indépendance soit perçue comme légitime et crédible. Les organisations doivent donc investir dans des mécanismes de gouvernance solides, qui garantissent une séparation claire entre les rôles de conseil et de contrôle de l'audit interne.

3. Opportunités de la digitalisation :

La digitalisation transforme profondément les pratiques d'audit interne, offrant de multiples opportunités pour améliorer la qualité, l'efficacité, et la transparence des processus. Les technologies numériques, telles que l'intelligence artificielle (IA), le Big Data, et l'automatisation des processus robotiques (RPA), permettent aux auditeurs internes d'exploiter des outils puissants pour répondre aux défis organisationnels contemporains. Cette évolution s'inscrit dans la Technology Acceptance Model (Davis, 1989), qui explique comment la perception de l'utilité et de la facilité d'usage d'une technologie influence son adoption par les professionnels, y compris dans l'audit.

L'un des principaux avantages de la digitalisation est l'amélioration de la capacité des auditeurs à analyser des volumes massifs de données en temps réel. Ce constat s'aligne avec les principes de la Data Analytics Capability Theory (Wang & Byrd, 2017), qui postule que la capacité à exploiter efficacement les données devient un levier stratégique pour la création de valeur organisationnelle. Comme le soulignent Wright et Charles (2012), les outils numériques offrent une précision et une rapidité inégalées dans le traitement des informations. Grâce à des algorithmes prédictifs, les auditeurs peuvent détecter des anomalies et anticiper des risques qui auraient pu passer inaperçus dans les audits traditionnels. Cela permet non seulement de renforcer la fiabilité des résultats, mais aussi de mieux répondre aux attentes des parties prenantes en matière de contrôle et de transparence. Cette observation est soutenue par CBOK (2015), qui met en avant l'impact croissant des outils technologiques dans la détection des risques émergents et la prévention des fraudes.

L'automatisation des tâches répétitives constitue une autre avancée significative. Elle s'intègre quant à elle dans la Theory of Task Automation (Parasuraman & Riley, 1997), qui explore les effets de l'automatisation sur les performances humaines et la redistribution des responsabilités. Les solutions RPA, par exemple, permettent d'automatiser des processus tels que la vérification des transactions, libérant ainsi du temps pour des missions à plus forte valeur ajoutée. Selon Schneider (2010), cette automatisation réduit les erreurs humaines et garantit une cohérence dans l'exécution des procédures. Cela améliore non seulement l'efficacité des audits, mais également la capacité des auditeurs à se concentrer sur des analyses stratégiques et des recommandations pertinentes. De plus, comme le souligne Renard (2010), cette redistribution des ressources améliore l'efficacité globale des audits et favorise une meilleure gestion des priorités organisationnelles.

En outre, les technologies numériques contribuent à renforcer la transparence des audits internes, un aspect clé pour instaurer la confiance. En utilisant des plateformes intégrées et des tableaux de bord interactifs, les auditeurs peuvent fournir des rapports en temps réel, accessibles à toutes les parties prenantes. Hazami (2016) note que cette transparence accrue favorise la confiance et améliore la communication entre les auditeurs, la direction, et les comités d'audit. Notamment, selon Akinade et al. (2022) et Collins et al. (2024), l'intégration de la blockchain avec des outils analytiques en temps réel permet de renforcer la confiance des investisseurs et des régulateurs, en garantissant des données immuables et vérifiables. Par ailleurs, Chaker et Youssef (2018) soulignent que cette relation renforcée avec les comités d'audit est essentielle pour garantir une supervision efficace et indépendante, surtout dans le cadre d'une utilisation intensive des outils numériques. Les technologies comme la blockchain, par exemple, garantissent une traçabilité complète des opérations, rendant presque impossible toute altération des données après leur enregistrement.

De surcroît, ces technologies permettent une évaluation continue des risques et aident à détecter les anomalies avant qu'elles ne deviennent critiques (Hazami, 2016). Elles centralisent les données, offrent une vue globale des menaces potentielles et hiérarchisent les risques selon leur impact (CBOK, 2015). De plus, les visualisations interactives facilitent la communication des résultats aux parties prenantes, renforçant leur acceptation (Stewart & Subramaniam, 2010). Ces outils améliorent aussi l'indépendance des auditeurs en automatisant les processus, réduisant les biais humains et garantissant la neutralité des conclusions (Wright & Charles, 2012).

La digitalisation facilite également la collaboration entre les équipes d'audit et les autres départements de l'organisation. Selon TrustCloud (2022), « la collaboration interfonctionnelle dans l'audit interne est un impératif stratégique... elle permet le partage des connaissances et favorise une culture de collaboration », ce qui aide à mieux identifier les risques transversaux et à aligner les efforts sur les objectifs globaux de l'organisation. Les outils numériques permettent une centralisation des informations, rendant les processus plus fluides et réduisant les silos organisationnels. Stewart et Subramaniam (2010) notent que cette interconnectivité permet aux auditeurs de formuler des recommandations plus pertinentes, basées sur une compréhension globale des opérations et des processus organisationnels.

Par ailleurs, la digitalisation offre des possibilités de formation et de montée en compétences pour les auditeurs internes. L'accès à des logiciels de pointe et à des plateformes d'apprentissage en ligne permet aux professionnels de rester à jour sur les dernières évolutions technologiques. D'après ISACA (2021), « les équipes d'audit interne doivent s'améliorer à la fois dans l'utilisation des technologies et dans la compréhension des technologies déployées dans leur organisation... l'auditeur doit être capable de traiter, interroger et manipuler de grands volumes de données », notamment pour gérer des risques comme les biais algorithmiques liés à l'IA. Hazami (2016) ajoute ainsi que les nouvelles compétences techniques renforcent la capacité des auditeurs à s'adapter aux exigences croissantes d'un environnement numérique tout en maintenant leur indépendance et leur objectivité. Par ailleurs,

Cependant, pour maximiser ces opportunités, il est essentiel que les organisations investissent dans des infrastructures technologiques adéquates et mettent en place des politiques de gouvernance robustes. La transition vers un audit digitalisé doit être accompagnée d'un cadre institutionnel clair qui garantit la qualité, l'intégrité et l'alignement stratégique des processus numériques. A cet effet, Deloitte souligne que la mise en place d'un centre d'excellence, l'implication précoce des fonctions métiers dans la transformation numérique, et des politiques robustes sont essentielles pour garantir l'intégrité, la qualité et la cohérence stratégique des processus d'audit digitalisés.

4. Menaces pour l'indépendance des auditeurs :

Malgré les nombreux avantages qu'apporte la digitalisation, elle engendre également des menaces considérables pour l'indépendance de l'audit interne. Ces menaces, qui s'inscrivent à la fois dans des dynamiques organisationnelles et technologiques, risquent d'affaiblir l'objectivité et l'impartialité nécessaires à l'exercice de cette fonction.

Une des principales menaces réside dans la dépendance organisationnelle, particulièrement lorsque l'audit interne est placé sous la supervision directe de la direction générale ou des responsables financiers. Cette proximité hiérarchique crée des conflits d'intérêts qui limitent la liberté d'action des auditeurs. Selon Laghrissi et Daoui (2020), cette situation peut décourager les auditeurs de signaler des dysfonctionnements ou des irrégularités pour éviter des tensions internes, nuisant ainsi à la transparence et à l'efficacité de leurs interventions. A titre d'exemple, dans le contexte des banques commerciales chinoises, Zhang et al. (2024) montrent que la combinaison d'une faible gouvernance indépendante et d'une forte dépendance aux outils technologiques affaiblit la capacité des auditeurs internes à maintenir leur impartialité. En l'absence de mécanismes solides de gouvernance, les auditeurs risquent de voir leur indépendance compromise, affaiblissant ainsi leur crédibilité.

Par ailleurs, les comités d'audit agissent comme des garants de l'indépendance organisationnelle de l'audit interne et renforcent la capacité de celui-ci à surmonter les pressions indues exercées par la direction (Abdelrahim 2022). Toutefois, ces comités rencontrent fréquemment des limites institutionnelles qui entravent leur efficacité. Ils souffrent souvent d'un manque de ressources et de compétences nécessaires pour assurer une supervision adéquate des activités d'audit interne. Comme le rappellent Laghrissi et Daoui (2020), une gouvernance faible au niveau de ces instances renforce la vulnérabilité des auditeurs face aux pressions organisationnelles.

La digitalisation elle-même constitue une menace additionnelle pour l'indépendance. D'une part, les auditeurs internes dépendent de plus en plus des outils technologiques pour mener leurs missions. Bien que ces technologies améliorent l'efficacité et la rapidité des audits, elles introduisent également des risques liés à la partialité des algorithmes ou à leur contrôle par des tiers ou par la direction. Wright et Charles (2012) avertissent que ces biais, s'ils ne sont pas maîtrisés, peuvent affecter la qualité et la transparence des conclusions. De leur côté, Laghrissi et Daoui (2020) insistent sur la nécessité d'une vigilance accrue face à une dépendance excessive à ces outils, qui pourrait restreindre l'autonomie des auditeurs. A cet effet, une étude menée en Égypte identifie l'accès aux systèmes comptables intelligents et l'utilisation de techniques informatiques assistées (CAATs) comme des sources potentielles de conflit d'intérêts, notamment si les auditeurs n'exercent pas un contrôle rigoureux sur ces outils ou si l'accès est partagé avec des tiers (Imoniana et al., 2021 ; Tarek et al., 2017).

D'autre part, la digitalisation introduit des menaces significatives, notamment une perte de contrôle sur les données. Les auditeurs, dépendants des systèmes centralisés pour accéder aux informations, risquent de voir leur autonomie compromise si ces systèmes sont manipulés ou limités. Selon Wright et Charles (2012), les outils numériques, bien que puissants, peuvent devenir des points de vulnérabilité s'ils ne sont pas transparents dans leur fonctionnement ou soumis à une supervision adéquate. Hazami (2016) souligne que cette situation peut également nuire à la perception d'indépendance, les parties prenantes doutant de l'impartialité des résultats. CBOK (2015) ajoute que des compétences techniques avancées sont nécessaires pour valider les données et réduire ces risques. Renard (2010) met en avant que la perte de contrôle sur les données n'est pas seulement un défi technique, mais aussi un problème de gouvernance. À cet effet, des mesures de gouvernance et des outils sécurisés sont essentiels pour préserver l'autonomie et la crédibilité des auditeurs internes.

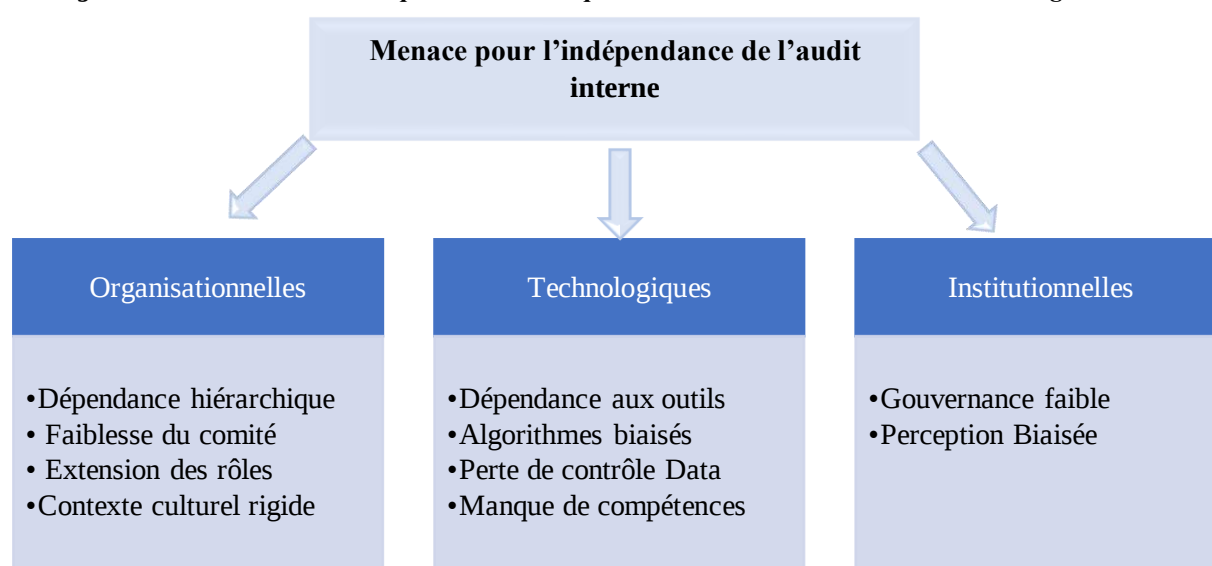
En parallèle, l'élargissement des missions de l'audit interne vers des fonctions de conseil stratégique complique davantage la situation. En participant activement à la conception ou à la mise en œuvre des systèmes qu'ils doivent ensuite évaluer, les auditeurs risquent de perdre leur objectivité. Laghrissi et Daoui (2020) insistent sur les conflits d'intérêts inhérents à cette dualité des rôles, qui brouillent les lignes entre conseil et contrôle.

Le manque de compétences technologiques constitue également une menace majeure pour l'indépendance et l'efficacité des auditeurs internes à l'ère de la digitalisation. Les outils numériques, tels que les logiciels d'analyse des données, l'intelligence artificielle (IA) et les algorithmes d'analyse de données, exigent des connaissances avancées. Cependant, CBOK (2015) souligne que bon nombre d'auditeurs ne sont pas suffisamment formés dans ces domaines, les rendant dépendants des experts internes ou des prestataires externes. Hazami (2016) souligne que cette dépendance affecte également la perception d'indépendance des auditeurs, ce qui peut nuire à la confiance des parties prenantes. Autrement dit, les parties prenantes peuvent douter de la neutralité des conclusions d'audit si les auditeurs s'appuient fortement sur des analyses qu'ils ne maîtrisent pas entièrement. Wright et Charles (2012) mettent en garde contre l'incompréhension des limites des outils numériques, pouvant conduire à des erreurs d'évaluation des risques. Pour Renard (2010), la formation continue des auditeurs est essentielle pour leur permettre de maîtriser ces technologies et renforcer leur autonomie. Ces initiatives sont cruciales pour préserver la crédibilité de l'audit interne.

Le contexte culturel joue également un rôle important dans l'érosion de l'indépendance. Dans des organisations où la hiérarchie est stricte ou une faible maturité en gouvernance, les auditeurs sont souvent confrontés à des obstacles institutionnels. L'absence de normes renforcées et de mécanismes protecteurs aggrave ces pressions, limitant encore davantage leur autonomie (Laghrissi & Daoui, 2020).

Enfin, la perception d'indépendance est tout aussi essentielle que son existence réelle. Une implication visible des auditeurs dans des activités stratégiques ou perçues comme biaisées peut affecter durablement leur image, même si leurs conclusions techniques restent justes. Hazami (2016) rappelle que la confiance dans les rapports d'audit repose sur cette perception, qui est vulnérable à des changements subtils dans les rôles ou les responsabilités des auditeurs.

Figure 1 : Modèle des menaces pesant sur l'indépendance de l'audit interne à l'ère de la digitalisation



Source : Elaboré par l'auteur

5. Recommandations pour préserver l'indépendance des auditeurs :

Pour préserver l'indépendance des auditeurs internes face aux multiples menaces posées par les

pressions organisationnelles, la complexité des structures hiérarchiques et les défis liés à la digitalisation, il est crucial de mettre en place des mécanismes robustes et des stratégies globales. Ces recommandations visent à renforcer l'impartialité des auditeurs et à garantir leur rôle stratégique dans la gouvernance organisationnelle, tout en s'adaptant aux exigences d'un environnement numérique en constante évolution.

L'un des leviers essentiels pour préserver l'indépendance des auditeurs internes repose sur leur rattachement hiérarchique et fonctionnel, ainsi que sur le rôle renforcé des comités d'audit. Comme le souligne l'Institute of Internal Auditors (IIA), l'audit interne doit être placé sous l'autorité d'un niveau hiérarchique suffisamment élevé pour garantir son autonomie. Idéalement, le chef de l'audit interne devrait rendre compte directement au comité d'audit du conseil d'administration, plutôt qu'à la direction générale. Ce détachement structurel est crucial pour éviter les conflits d'intérêts et les pressions managériales, permettant ainsi aux auditeurs d'exercer leurs missions avec impartialité. Comme le soulignent Chaker et Youssef (2018), les comités d'audit jouent un rôle pivot dans ce dispositif. Pour être efficaces, ces comités doivent être composés de membres indépendants, dotés d'une expertise suffisante et de compétences variées et solides, couvrant à la fois les aspects financiers et les nouvelles technologies. Cette diversité de profils leur permet non seulement de superviser efficacement les activités des auditeurs internes, mais aussi de jouer un rôle actif dans la gestion des pressions organisationnelles. En effet, un comité d'audit bien structuré agit comme un rempart contre les tentatives d'ingérence, assurant que les conclusions des auditeurs soient basées sur des faits et non influencées par des considérations hiérarchiques ou politiques. Abdelrahim (2022) renforce cette perspective en soulignant que les comités d'audit sont également chargés de veiller à ce que les rapports des auditeurs soient examinés de manière impartiale. Ils garantissent une protection institutionnelle contre les interférences hiérarchiques, notamment en établissant des canaux de communication directs entre les auditeurs internes et le conseil d'administration. Cette séparation des pouvoirs est essentielle pour maintenir la crédibilité de la fonction d'audit. Par exemple, dans les organisations où le comité d'audit est pleinement engagé, les auditeurs internes bénéficient d'une plus grande liberté pour investiguer des domaines sensibles, tels que les fraudes ou les irrégularités financières, sans crainte de représailles.

Pour garantir l'indépendance et l'efficacité des auditeurs internes face aux potentielles pressions managériales, il est crucial de formaliser la relation triangulaire entre l'audit interne, le comité d'audit et la direction générale dans une charte d'audit interne. Ce document officiel, approuvé par le conseil d'administration, définit les responsabilités, les droits, les limites de la fonction ainsi que l'autonomie décisionnelle des auditeurs, leur assurant une légitimité institutionnelle. Comme le souligne KPMG (2022), « une charte bien structurée sert de bouclier contre les interférences, en ancrant l'audit interne dans un cadre normatif incontestable ». Une étude de PwC (2021) confirme que les entreprises dotées d'une charte d'audit clairement établie affichent des niveaux de transparence et de conformité supérieurs.

De plus, le comité d'audit doit évaluer régulièrement la performance des auditeurs internes en se basant sur des critères objectifs, tels que leur capacité à identifier les risques et à formuler des recommandations pertinentes. Parallèlement, des mécanismes de protection supplémentaires sont nécessaires, notamment un système de signalement sécurisé et anonyme rattaché au comité d'audit, pour documenter et traiter toute tentative d'ingérence sans crainte de représailles. Sur le plan contractuel, l'inclusion de clauses spécifiques protégeant les auditeurs contre les mesures discriminatoires est essentielle. Deloitte (2020) insiste sur l'importance de telles clauses dans les contrats, affirmant qu'elles garantissent une immunité professionnelle lorsqu'ils agissent conformément aux normes en vigueur. Ces mesures combinées permettent de renforcer la résilience de la fonction d'audit interne tout en consolidant son rôle stratégique dans la gouvernance organisationnelle.

De surcroît, la culture organisationnelle joue un rôle clé : une direction générale qui valorise ouvertement l'indépendance de l'audit interne et sanctionne les comportements inappropriés envoie un signal fort à l'ensemble des parties prenantes. L'étude d'Ernst & Young (2023) sur les meilleures pratiques en audit interne révèle que « dans les organisations où la transparence et l'intégrité sont érigées en valeurs fondamentales, les auditeurs internes sont 40 % moins susceptibles de subir des pressions indues ». Ainsi, la protection contre les pressions managériales nécessite une approche globale intégrant à la fois des mécanismes formels (charte, dispositifs d'alerte) et informels (une culture organisationnelle adaptée), créant un environnement où l'audit interne peut s'exercer en toute liberté, au service d'une gouvernance saine et efficace.

Par ailleurs, la rotation des missions et la diversification des compétences constituent des leviers essentiels pour préserver l'indépendance et renforcer l'efficacité des auditeurs internes. Une étude récente de Deloitte (2020) souligne que la rotation périodique des auditeurs entre différents secteurs d'activité (tous les 3 à 5 ans pour les domaines sensibles) permet de prévenir les risques de familiarité excessive et de maintenir un regard neuf sur les processus audités. Parallèlement, la diversification des compétences au sein des équipes d'audit - intégrant des expertises en cybersécurité, analyse de données, intelligence artificielle et conformité réglementaire - élargit les perspectives d'analyse et renforce la qualité des recommandations (CBOK 2015). Hazami (2016) souligne que cette montée en compétences contribue à maintenir l'indépendance d'esprit des auditeurs, en renforçant leur capacité à exercer un jugement critique et autonome.

En outre, l'adoption d'outils technologiques neutres et transparents est essentielle pour préserver l'indépendance et renforcer l'efficacité de l'audit interne dans un environnement marqué par une digitalisation croissante. Ces outils, lorsqu'ils sont conçus et utilisés correctement, peuvent réduire les conflits d'intérêts potentiels et garantir une analyse impartiale des données. La première étape pour atteindre cet objectif consiste à privilégier des technologies développées par des tiers indépendants, en dehors de l'organisation. Selon Renard (2010), l'utilisation de logiciels internes contrôlés par la direction peut compromettre l'autonomie des auditeurs, car ces outils pourraient intégrer des biais intentionnels ou non. En revanche, les technologies tierces offrent une perspective extérieure neutre, augmentant ainsi la confiance dans les conclusions d'audit. Wright et Charles (2012) insistent également sur l'importance d'évaluer ces outils avant leur adoption pour garantir qu'ils répondent aux normes de fiabilité et d'intégrité. En plus, les systèmes numériques doivent être régulièrement soumis à des audits externes indépendants. Ces évaluations garantissent que les outils utilisés pour collecter et analyser les données fonctionnent de manière optimale et sont exempts de manipulations ou d'erreurs systémiques. Hazami (2016) souligne que de tels audits renforcent la transparence des processus d'audit interne et protègent les auditeurs contre d'éventuelles accusations de partialité.

La transparence des outils technologiques peut également être améliorée par l'intégration de mécanismes de traçabilité, tels que la blockchain. Laghrissi et Daoui (2020) affirment que ces technologies permettent de suivre toutes les étapes d'un processus d'audit, assurant une traçabilité complète des données et réduisant les risques de manipulation.

L'évaluation externe et le benchmarking représentent des mécanismes essentiels pour garantir la qualité et l'indépendance de la fonction d'audit interne. Conformément à la Norme 8.4 de l'Institute of Internal Auditors (IIA, 2023), relative à l'évaluation externe de la qualité, toute fonction d'audit interne doit faire l'objet d'une évaluation externe indépendante au moins tous les cinq ans. Ce processus rigoureux, généralement conduit par un cabinet spécialisé, poursuit trois objectifs principaux : vérifier l'adéquation des pratiques aux normes internationales, identifier les éventuelles faiblesses dans les processus d'audit, et formuler des recommandations d'amélioration ciblées. Comme le souligne l'étude Global Internal Audit Survey 2023 d'Ernst

& Young, « 70% des fonctions d'audit interne ayant subi une évaluation externe ont significativement amélioré leur méthodologie et renforcé leur crédibilité auprès des parties prenantes » (EY, 2023). Ces évaluations permettent notamment d'objectiver le niveau d'indépendance réelle des auditeurs, au-delà des apparences formelles. Le benchmarking complète utilement cette approche en permettant aux organisations de comparer leurs pratiques avec celles de leurs pairs. Comme le note PwC dans son rapport State of the Internal Audit Profession (2022), « les fonctions d'audit qui intègrent régulièrement des exercices de benchmarking affichent en moyenne une performance 25% supérieure en matière de détection des risques ». Ces processus d'évaluation externe créent ainsi un cercle vertueux d'amélioration continue, tout en renforçant la légitimité de la fonction d'audit interne auprès des instances dirigeantes et des régulateurs.

La formation continue et la sensibilisation à l'éthique constituent des piliers fondamentaux pour maintenir l'excellence et l'indépendance de la fonction d'audit interne. Dans un environnement réglementaire en constante évolution, les auditeurs doivent actualiser en permanence leurs connaissances sur les nouvelles dispositions légales telles que le RGPD, les lois anticorruption (Sapin II en France, Foreign Corrupt Practices Act aux États-Unis) ou encore les dernières normes comptables internationales. Comme le souligne KPMG dans son Global Audit Outlook (2023), "les auditeurs qui consacrent au moins 40 heures par an à leur formation continue détectent 30% plus d'anomalies significatives". Parallèlement, la maîtrise des nouvelles technologies (audit assisté par IA, analyse prédictive, data visualization) devient incontournable pour faire face à la digitalisation des processus métiers. L'étude de Protiviti (2023) sur les compétences futures en audit révèle que "78% des directeurs d'audit interne considèrent désormais la data science comme une compétence critique". Au-delà des aspects techniques, Grant Thornton (2022) insiste particulièrement sur "l'importance d'une culture d'intégrité, où l'auditeur interne se perçoit comme un gardien de la gouvernance et non comme un employé comme les autres". Cette dimension éthique se cultive à travers des formations spécifiques sur la gestion des conflits d'intérêts, des études de cas concrets et des mises en situation réalistes. L'IIA recommande d'ailleurs dans son guide de déontologie (2023) que "chaque auditeur consacre au moins 20% de son temps de formation annuel aux questions d'éthique professionnelle". Ces investissements en capital humain permettent de construire une fonction d'audit interne à la fois techniquement compétente et moralement intègre, capable de résister aux pressions et de jouer pleinement son rôle dans le dispositif de gouvernance.

6. Conclusion :

La digitalisation bouleverse en profondeur les pratiques de l'audit interne, avec des conséquences ambivalentes sur son indépendance. D'un côté, les nouvelles technologies offrent des possibilités inédites pour renforcer l'efficacité et la portée des missions. Cependant, cette révolution numérique n'est pas sans créer de nouvelles menaces pour l'indépendance de la fonction. La pression pour adopter rapidement de nouveaux outils peut parfois conduire à une approche trop standardisée au détriment d'une analyse réellement adaptée au contexte spécifique de l'organisation.

Face à ces enjeux contradictoires, l'audit interne se trouve à un carrefour stratégique. D'un côté, la digitalisation offre une opportunité historique d'améliorer la qualité et l'impact des missions grâce à des analyses plus exhaustives et des détections plus précoces des anomalies. Les technologies émergentes permettent de passer d'un audit par sondage à un audit exhaustif, et d'une approche rétrospective à une supervision en temps quasi-réel. Mais parallèlement, ces mêmes technologies créent de nouvelles vulnérabilités pour l'indépendance de la fonction. La dépendance accrue vis-à-vis des plateformes technologiques et des fournisseurs externes, la

complexité opaque des algorithmes, et les risques d'une automatisation excessive constituent autant de pièges potentiels.

Pour naviguer dans ce paysage complexe, les directions d'audit interne doivent adopter une approche équilibrée. Il leur faut exploiter les avantages de la transformation numérique tout en préservant jalousement leur autonomie et leur esprit critique. Comme le souligne une récente étude du MIT, les fonctions qui réussiront cette transition seront celles qui parviendront à faire des technologies digitales des instruments au service de leur indépendance plutôt que des facteurs de dépendance.

Au final, l'audit interne de l'ère digitale devra reposer sur un paradoxe créatif : adopter pleinement les innovations technologiques tout en renforçant les garde-fous traditionnels de l'indépendance professionnelle. Ce défi exige une réflexion approfondie sur les nouveaux risques éthiques et techniques, ainsi qu'un engagement renouvelé en faveur des valeurs fondamentales de la profession. La digitalisation, si elle est maîtrisée avec discernement, peut ainsi devenir un levier pour une indépendance plus robuste et mieux étayée, plutôt qu'une menace pour l'intégrité de la fonction d'audit.

Références :

- (1). Abdelrahim, A., et Al-Malkawi, HN (2022). Les facteurs influents de l'efficacité de l'audit interne : un modèle conceptuel. *Revue internationale d'études financières* , 10 (3), 71.
- (2). Abubakr Saeed, A., Ali, Q., Riaz, H., & Khan, M. A. (2022). *Audit Committee Independence and Auditor Reporting for Financially Distressed Companies: Evidence From an Emerging Economy*. *SAGE Open*, 12(4), 1–16.
- (3). ACCA. (2021). *Report on internal audit effectiveness*. Association of Chartered Certified Accountants.
- (4). Akinade, A. O., Audu, I. J., & Umana, M. (2025). Blockchain and Advanced Analytics: Synergistic Integration in Financial Auditing. *Global Journal of Accounting and Business Research*, 1(1), 15–30.
- (5). Barhon, L., & Aboueljaouad, M. (2019). Indépendance de l'auditeur interne : Obstacles et leviers. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*.
- (6). Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99–120. <https://doi.org/10.1177/014920639101700108>
- (7). CBOK. (2015). *Commun Body of Knowledge : Enquête sur la pratique de l'audit interne*. The IIA Research Foundation.
- (8). Chaker, S., & Youssef, S. (2018). La relation entre l'audit interne et le comité d'audit. *Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit (RCCA)*, (6), septembre.
- (9). Davis, F. D. (1989). Perceived usefulness, perceived ease of use, and user acceptance of information technology. *MIS Quarterly*, 13(3), 319–340. <https://doi.org/10.2307/249008>
- (10). Deloitte. (2020). *Internal Audit Benchmarking Report*. Deloitte.
- (11). Deloitte. (2023). *Integrated Annual Report FY23 – Innovation and Learning*. https://annualreport.deloitte.nl/IAR_FY23_CA20020
- (12). Ernst & Young. (2023). *Global Internal Audit Survey*. Ernst & Young.
- (13). Grant Thornton. (2022). *Ethics in Internal Audit Guide*. Grant Thornton.
- (14). Hazami, S. (2016). Indépendance de l'auditeur interne : Un construit social ou un mythe. *Revue de Management et de Stratégie*, 2(2), 30-47.
- (15). IIA. (2023). *Code of Ethics and Professional Standards*. Institute of Internal Auditors.
- (16). IIA. (2023). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. Institute of Internal Auditors.

- (17). Imoniana, J. O., Awuah, G. B., & Duho, E. (2023). Sustainable Technologies for the Transition of Auditing towards a Circular Economy. *Sustainable Technologies for the Transition of Auditing*, 2025(?), 10-22.
- (18). ISACA. (2021). Reskilling Internal Audit for the Future. *ISACA Journal*, Volume 1. <https://www.isaca.org/resources/isaca-journal/issues/2021/volume-1/reskilling-internal-audit>
- (19). KPMG. (2022). Guide on Internal Audit Independence. KPMG International.
- (20). KPMG. (2023). Global Audit Outlook Report. KPMG International.
- (21). Laghrissi, H., & Daoui, D. (2020). Indépendance de l'auditeur interne : Enjeux et entraves. *Revue Française d'Économie et de Gestion*, 1(5), 273-284.
- (22). Liston-Heyes, C., & Juillet, L. (2023). Does increasing auditors' independence lead to more forceful public auditing? A study of a Canadian internal audit reform. *Public Administration*, 102(3), 1045–1068. <https://doi.org/10.1111/padm.12964>
- (23). Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (1961). *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Association.
- (24). MIT Center for Information Systems Research (CISR). (2022). *Redesigning Internal Audit for the Digital Age*.
- (25). Nerantzidis, M., Njoroge, P., & Husain, T. (2020). Access, autonomy and audit quality: Evidence from UK FTSE 350 internal audit functions. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(1), 70–92. <https://doi.org/10.1108/JFRA-02-2019-0023>
- (26). Parasuraman, R., & Riley, V. (1997). Humans and automation: Use, misuse, disuse, abuse. *Human Factors*, 39(2), 230–253. <https://doi.org/10.1518/001872097778543886>
- (27). Prat Dit Hauret, C. (2002). Audit interne et indépendance : Fondements et perceptions. *Revue Française de Comptabilité*, 340(3), 25-38.
- (28). Protiviti. (2023). *Future of Internal Audit Skills Survey*.
- (29). PwC. (2021). *State of Internal Audit Report*. PricewaterhouseCoopers.
- (30). Renard, J. (2010). *Théorie et pratique de l'audit interne (7e éd.)*. Eyrolles.
- (31). Rittenberg, L. E., & Purdy, C. R. (2011). The internal auditor's role in MIS developments.
- (32). Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.
- (33). Schneider, A. (2010). Automation and audit productivity. *Managerial Auditing Journal*, 25(5), 460–472. <https://doi.org/10.1108/02686901011041883>
- (34). Schneider, A. (2010). Incentive compensation and stock ownership effects on internal audit procedures. *International Journal of Auditing*, 14(2), 211-224.
- (35). Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010). Internal audit independence and objectivity: Emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 328-360.
- (36). Tarek, M., & al. (2017). The implication of information technology on the audit profession in developing country: Extent of use and perceived importance. *International Journal of Accounting and Information Management*, 25(4), 1–15.
- (37). TrustCloud. (2022). Cross-Functional Collaboration in Internal Audits: A Path to Enhanced Value. TrustCloud Community. <https://community.trustcloud.ai/docs/grc-launchpad/grc-101/compliance/cross-functional-collaboration-in-internal-audits-a-path-to-enhanced-value/>
- (38). Wang, Y., & Byrd, T. A. (2017). Business analytics-enabled decision-making effectiveness through knowledge absorptive capacity in health care. *Journal of Knowledge Management*, 21(3), 517–539. <https://doi.org/10.1108/JKM-08-2016-0354>
- (39). Wright, G., & Charles, S. (2012). The impact of IT on audit processes: A conceptual model. *International Journal of Auditing Technology*, 1(1), 55–71.

- (40). Wright, M. K., & Charles, J. (2012). Auditor independence and internal information systems audit quality. *Business Studies Journal*, 4(2), 1-19.
- (41). Zhang, Y., Sun, X., & Li, J. (2024). The impact of internal audit quality on Chinese commercial banks: Evidence from governance and independence measures. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(1), 70–92.
<https://doi.org/10.22495/cocv21i3siart2>