Document generated on 07/13/2025 2:46 a.m.

Télescope
Revue d'analyse comparée en administration publique

Le développement de l'audit interne dans le secteur public belge

Diane van Gils, Christian de Visscher and Gerrit Sarens

Volume 18, Number 3, Fall 2012

URI: https://id.erudit.org/iderudit/1013776ar
DOI: https://doi.org/10.7202/1013776ar

See table of contents

Publisher(s)

L'Observatoire de l'administration publique

ISSN

1203-3294 (print)
1929-3348 (digital)

Explore this journal

Cite this article

van Gils, D., de Visscher, C. & Sarens, G. (2012). Le développement de l'audit interne dans le secteur public belge. *Télescope*, *18*(3), 73–107. https://doi.org/10.7202/1013776ar

Article abstract

Internal auditing in Belgium's public sector remains a marginal practice, though one that has been gradually expanding since the most recent managerial reforms of the public service. This article describes the institutional framework surrounding internal auditing at each level of Belgian public administration along with the factors fostering the adoption and professionalization of internal auditing unit – namely, legal mandates, the force of external audit, boards of directors and the involvement of senior managers. Additional determining factors include: a political crisis or financial scandal, internal culture, the managerial autonomy of public organizations, and the effectiveness of administrative reforms. Countries whose public service context resembles that of Belgium's will likely exhibit similar results.

Tous droits réservés © L'Observatoire de l'administration publique, 2012

This document is protected by copyright law. Use of the services of Érudit (including reproduction) is subject to its terms and conditions, which can be viewed online.

https://apropos.erudit.org/en/users/policy-on-use/

érudit

This article is disseminated and preserved by Érudit.

Érudit is a non-profit inter-university consortium of the Université de Montréal, Université Laval, and the Université du Québec à Montréal. Its mission is to promote and disseminate research.

https://www.erudit.org/en/

LE DÉVELOPPEMENT DE L'AUDIT INTERNE DANS LE SECTEUR PUBLIC BELGE

Par **Diane van Gils**, Chercheuse en administration publique, Université Catholique de Louvain • diane.vangils@uclouvain.be
Christian de Visscher, Professeur en administration publique, Université Catholique de Louvain • christian.devisscher@uclouvain.be
Et **Gerrit Sarens**, Professeur en gouvernance et audit interne, Université Catholique de Louvain, Belgique • gerrit.sarens@uclouvain.be
Traduit de l'anglais

RÉSUMÉ Il y a quelques années encore, l'audit interne était une pratique marginale dans le secteur public belge, pratique qui s'est progressivement étendue à la suite des dernières réformes managériales. L'article dresse un bilan des activités d'audit interne dans le secteur public belge sous différents angles. On y présente quelques statistiques à ce sujet, les différents dispositifs institutionnels régulant l'audit interne à chaque niveau d'autorité publique en Belgique et les principaux facteurs favorisant son adoption et sa professionnalisation dans ce contexte, par l'entremise d'une sélection d'entretiens d'agents publics. Nous pensons que les pays dont les administrations publiques présentent des traits caractéristiques identiques à ceux des administrations belges partageraient des résultats similaires, en particulier ceux dont la politique des ressources humaines demeure relativement centralisée.

ABSTRACT Internal auditing in Belgium's public sector remains a marginal practice, though one that has been gradually expanding since the most recent managerial reforms of the public service. This article describes the institutional framework surrounding internal auditing at each level of Belgian public administration along with the factors fostering the adoption and professionalization of internal auditing unit – namely, legal mandates, the force of external audit, boards of directors and the involvement of senior managers. Additional determining factors include: a political crisis or financial scandal, internal culture, the managerial autonomy of public organizations, and the effectiveness of administrative reforms. Countries whose public service context resembles that of Belgium's will likely exhibit similar results.

Pour citer cet article : Van Gils, D., C. de Visscher et G. Sarens (2012). « Le développement de l'audit interne dans le secteur public belge », *Télescope*, vol. 18, n° 3, p. 73-107.

La majorité des services d'audit interne en Belgique ont été implantés dans le secteur public à la suite des dernières réformes administratives intervenues depuis 2000. Dans ce contexte, l'audit interne est de plus en plus considéré comme un instrument permettant de renforcer la fiabilité du système de contrôle interne d'une organisation, c'est-à-dire de veiller à ce que les risques les plus importants d'une organisation soient couverts et que les dispositifs de contrôle interne soient efficaces, complets et intégrés dans l'organisation. Ces initiatives reflètent les tendances les plus récentes en matière de normes et de principes internationalement

reconnus dans le domaine du contrôle interne, telles les normes du COSO/ERM[1] et de l'INTOSAI[2], qui ont étroitement aligné les activités opérationnelles de contrôle et l'audit interne aux objectifs et aux risques plus larges de l'entité (Cohen, 2012; Krogstad, Ridley et Rittenberg, 1999). Par ailleurs, on observe également que les cadres institutionnels dans lesquels les activités d'audit interne s'organisent divergent selon l'autorité publique concernée.

Cet article vise à mettre en lumière la façon dont l'audit interne s'est développé dans les entités publiques belges après les dernières réformes managériales dans ce secteur[3]. Les observations présentées proviennent d'une recherche approfondie, réalisée par le premier auteur, dans le cadre d'une thèse de doctorat dont l'objectif était d'examiner et d'expliquer le développement de l'audit interne dans le secteur public en Belgique (Van Gils, 2012).

La question de recherche principale de la thèse était fondée sur les résultats statistiques d'une étude exploratoire effectuée en 2008[4], laquelle avait mis en évidence que si le taux d'adoption des pratiques d'audit interne dans les entités publiques belges avait augmenté depuis 2000, ces pratiques étaient toutefois marginales avec des degrés de professionnalisation relativement différents. L'objectif de la thèse était donc d'examiner quels étaient les déterminants principaux favorisant l'adoption et la professionnalisation d'un service d'audit interne au sein des organismes publics belges, en proposant de s'appuyer essentiellement sur une perspective sociologique néo-institutionnelle (DiMaggio et Powell, 1983) et une approche néo-managériale du concept d'autonomie des organismes publics (Verhoest et autres, 2010). Les hypothèses ont été testées dans le cadre d'une analyse de facteurs multiples intitulée *Qualitative Comparative Analysis*[5]. Au total, sept facteurs repris des théories ci-dessus ont été sélectionnés suivant l'hypothèse qu'ils influenceraient favorablement l'adoption et la professionnalisation d'un service d'audit interne. Le tableau 1 décrit succinctement ces facteurs en fonction des théories mentionnées précédemment.

---

1 Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) / Enterprise Risk Management Framework (ERM).

2 International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).

3 L'article traite de toutes les entités publiques, non seulement des ministères, mais également des organismes publics décentralisés, des communes, des compagnies publiques, des coopératives.

4 Enquête effectuée par l'Université Catholique de Louvain et la Katholieke Universiteit Leuven.

5 Pour un aperçu de la méthode, voir Rihoux et Ragin (2009).

TABLEAU 1 : LES SEPT FACTEURS FAVORISANT L'ADOPTION OU LA PROFESSIONNALISATION D'UNE ACTIVITÉ D'AUDIT INTERNE

THÉORIE NÉO-INSTITUTIONNELLE (DIMAGGIO ET POWELL, 1991 ET 1983)	
Pression coercitive	La pression coercitive se définit comme une pression exercée sur des organismes par d'autres organismes desquels ils dépendent, par exemple par le truchement de mandats légaux ou d'autres types d'exigences formelles ou informelles. L'entité subordonnée accepte de satisfaire ces exigences pour paraître plus légitime au regard de son autorité de tutelle ou de tout autre acteur important pour l'entité. Dans notre contexte, nous avons pris en compte les mandats légaux ou contractuels en matière d'audit interne.
Pression normative	La pression normative est un facteur interne à l'organisation associé à la professionnalisation, par exemple les réseaux d'information professionnels tels que des associations professionnelles, les séminaires ou les formations, ou d'autres types de réseaux qui influencent directement la gestion et le personnel travaillant au sein de l'organisation. Dans notre étude, ce facteur est mesuré indirectement par le niveau de sensibilisation et de soutien de l'audit interne au sein de l'entité étudiée.
Mimétisme des entités	Le mimétisme renvoie au fait que les entités tendent généralement à imiter les autres organismes qu'elles perçoivent comme étant les plus avancés dans leur secteur d'activité. L'imitation est dès lors une autre manière d'augmenter la légitimité d'une entité, indépendamment de l'efficacité immédiate des résultats qu'elle produit.
LE CONCEPT D'AUTONOMIE DANS LES ORGANISMES PUBLICS (VERHOEST ET AUTRES, 2010)	
Dépendance financière de l'organisme public vis-à-vis de son autorité de tutelle	La dépendance financière évalue dans quelle mesure l'entité publique dépend des fonds du gouvernement pour assurer son financement. À cet égard, si nous combinons ce facteur avec la pression coercitive (DiMaggio et Powell, 1991, p. 154), les organismes publics qui ont une très faible autonomie financière auront tendance à se conformer davantage aux exigences du gouvernement ou d'un autre donateur financier important.
Présence d'un conseil d'administration dans un organisme public	Les entités publiques qui ont un conseil d'administration auront tendance à se gérer de manière plus autonome et « normative » que les départements ministériels ou autres services rattachés directement au gouvernement. La présence d'un conseil d'administration suppose que le leadership de l'entité ne dépend plus uniquement du gouvernement, mais est partagé entre plusieurs acteurs, dont des experts, des gestionnaires et d'autres parties prenantes de l'entité.
Fréquence élevée du contrôle externe	Le contrôle externe comprend tous les audits externes et autres types de contrôle effectués par des agents extérieurs à l'entité, par exemple les audits externes effectués par la Cour des comptes ou par d'autres agents de contrôle publics. Plus les organismes publics sont fortement contrôlés et sous la menace de sanctions, plus ceux-ci auront tendance à se conformer aux exigences imposées par l'autorité de tutelle.
Autonomie managériale	L'autonomie managériale implique la possibilité pour l'organisme de choisir et d'utiliser librement ses ressources budgétaires, humaines et logistiques. Nous supposons ici que les entités qui ont une forte autonomie managériale auront tendance à professionnaliser davantage leurs services d'audit interne que les entités qui ont une autonomie managériale plus faible.

Différentes perspectives sont proposées dans cet article sur la base des résultats principaux de cette recherche. En premier lieu, l'article présente quelques données statistiques relatives à l'adoption et à la professionnalisation d'un service d'audit interne dans le secteur public belge. Ensuite, il décrit les dispositifs institutionnels relatifs à l'audit interne dans les différentes autorités publiques belges. Ces dispositifs en matière d'audit ont une influence significative sur le taux d'adoption des services d'audit interne. En outre, la description de ceux-ci nous permettra de mieux comprendre le contexte des différents témoignages exposés dans la troisième section. Ces entretiens ont été menés dans le cadre de cette recherche en vue d'illustrer et d'enrichir les résultats quantitatifs provenant de l'analyse *Qualitative Comparative Analysis*, en approfondissant ainsi la manière dont l'audit interne a été adopté ou professionnalisé dans certaines entités provenant de notre échantillon, et ce, par rapport aux principaux facteurs mentionnés dans le tableau précédent. Dans une quatrième section, nous nous attardons sur l'expérience fédérale en matière d'audit interne, jugée peu satisfaisante, malgré certains facteurs favorables dont une multitude de mandats obligatoires en la matière (Cour des comptes, 2007). La dernière section reprend les conclusions et les réflexions principales émises dans le cadre de la thèse en relation avec les résultats présentés dans cet article.

■ LES STATISTIQUES EN MATIÈRE D'AUDIT INTERNE DANS LES ENTITÉS PUBLIQUES BELGES

En juin 2010, l'Institut des auditeurs internes de Belgique, conjointement avec l'Université Catholique de Louvain et l'Université de Gand, a envoyé un questionnaire au sujet de l'organisation et de la pratique de l'audit interne aux entités publiques belges, c'est-à-dire aux autorités fédérales, aux communautés et aux régions et aux pouvoirs locaux[6]. Cette enquête avait pour objectif d'obtenir, pour la première fois en Belgique, des statistiques sur la situation du contrôle interne et de l'audit interne auprès des entités appartenant aux différents niveaux d'autorités publiques. Le questionnaire était adressé aux entités qui disposaient d'un service d'audit interne et à celles qui n'en disposaient pas. Le questionnaire a été envoyé par voie électronique à la grande majorité des organisations reprises dans la liste globale des entités publiques constituée par le service Comptes nationaux/régionaux et Conjoncture au sein de la Banque nationale de Belgique, ainsi qu'aux provinces et communes comprenant 30 000 habitants ou plus. Au total, 592 organisations ont été contactées et un taux global de réponse de 21 % (126 participants) a été obtenu. Ce sont les responsables ou leurs collaborateurs dans le domaine du contrôle interne ou de l'audit interne qui ont principalement répondu au questionnaire au nom de leur organisation. Après avoir effectué un contrôle sur la qualité des réponses, 119 questionnaires ont été retenus pour l'analyse statistique. Les points

[6] Pour un aperçu complet des résultats de l'enquête, voir Van Gils, Christiaens et Hex (2010). L'article résume dans cette section les principaux résultats de cette enquête.

les plus marquants des résultats de l'enquête sont repris ci-dessous, après la description de notre échantillon.

Description de l'échantillon

Tous les niveaux d'autorité publique en Belgique sont représentés dans l'échantillon. Par rapport à la population réelle, nous observons une surreprésentation des entités publiques provenant surtout du fédéral, ensuite de l'administration flamande et de la Région wallonne. Les entités publiques des pouvoirs locaux flamands et bruxellois sont en revanche sous-représentées.

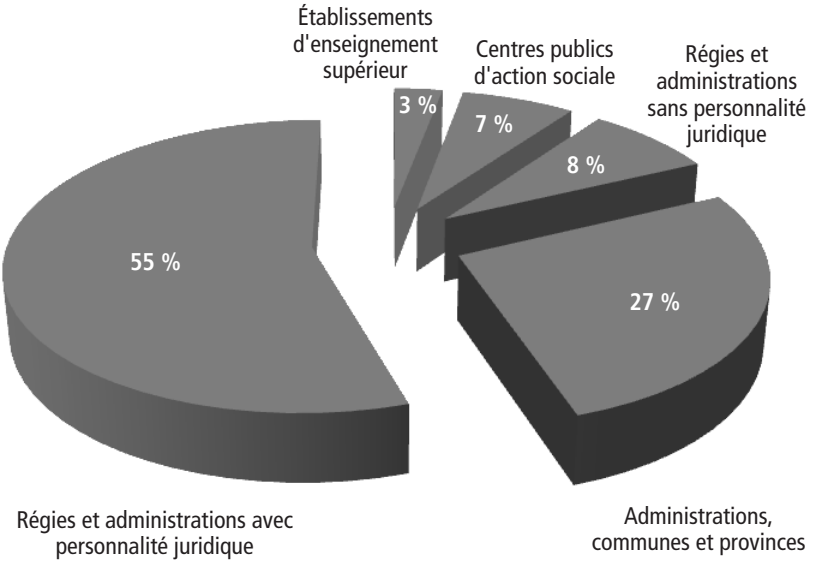
TABLEAU 2 : LA REPRÉSENTATIVITÉ DES ENTITÉS PAR NIVEAU D'AUTORITÉ PUBLIQUE

	ÉCHANTILLON (EFFECTIFS)	TAUX DE REPRÉSENTATION DANS L'ÉCHANTILLON (%)	TAUX DE REPRÉSENTATION DANS LA POPULATION (%)
Fédéral	32	27	15
Administration flamande (niveau « régional »)	28	23	18
Région wallonne	12	10	6
Région Bruxelles-Capitale	3	3	4
Communauté française (niveau « régional »)	7	6	4
Local Wallonie	18	15	17
Local Flandre	16	13	27
Local Bruxelles	3	3	9
	119	100	100

La majorité des répondants proviennent des autorités régionales et communautaires (42 %) et des autorités locales (31 %).

S'agissant des différents types d'organismes publics, l'échantillon est bien diversifié, sauf pour les pouvoirs locaux flamands où seuls les communes et quelques centres publics d'action sociale ont répondu à l'enquête. On observe qu'environ deux tiers des participants (58 %) représentent des agences publiques décentralisées avec personnalité juridique, par exemple des compagnies publiques, des coopératives, des établissements d'enseignement supérieur et d'autres types d'organismes d'intérêt public.

FIGURE 1: LES TYPES D'ORGANISMES DANS L'ÉCHANTILLON



Plus de la moitié des entités ayant participé à l'enquête ont plus de 15 ans d'existence (58 %) et comptent plus de 200 personnes (69 %). En termes de budget, la moitié des entités ont 71,5 millions d'euros ou moins.

Le tableau 3 reprend le score global des appréciations des répondants pour différents aspects du contrôle interne de leur entité selon l'échelle de 1 à 5 (1 = pas du tout ; 5 = tout à fait). De manière générale, les scores sont relativement faibles, surtout lorsque les activités de contrôle doivent s'intégrer dans toutes les sphères opérationnelles de l'entité ou s'évaluer de manière continue.

TABLEAU 3 : L'ÉTAT DU CONTRÔLE INTERNE DANS LES ENTITÉS

	N	MOYENNE	ÉCART TYPE
Le professionnalisme est une valeur importante pour notre organisation.	117	4,07	,898
Notre organisation dispose d'un système pour la gestion des plaintes.	117	3,62	1,375
Notre organisation dispose d'une culture de transparence/d'ouverture.	118	3,59	1,040
Le management est sensibilisé à tout ce qui concerne le contrôle interne.	118	3,36	1,027
Les objectifs de notre organisation sont quantifiés.	116	3,31	1,160
Notre organisation dispose d'un système de planification des ressources humaines.	116	3,08	1,203
Notre organisation dispose d'un processus global des dispositifs du contrôle interne.	116	3,06	1,159
Les processus de l'organisation sont décrits ou documentés.	117	3,04	1,163
Les dispositifs de contrôle interne sont améliorés de manière continue.	116	2,97	1,212
Les dispositifs de contrôle interne recouvrent l'ensemble des activités de l'organisation.	116	2,93	1,185
Notre organisation dispose d'un système qualité.	115	2,83	1,422
Les processus de support (financiers, humains, contrôle) sont intégrés/informatisés dans une plateforme IT commune pour l'ensemble de l'organisation.	116	2,55	1,321

L'adoption d'une activité d'audit interne

Par « activité d'audit interne », on entend un service, une fonction ou un responsable qui gère une activité d'audit interne dans l'organisation selon les standards de la profession de l'audit interne, ou une activité d'audit interne qui est sous-traitée partiellement ou entièrement. La moitié des participants (53 %) déclarent avoir une activité d'audit interne. Il serait utile d'insister sur le fait que ce taux serait probablement moins élevé dans la réalité : certains répondants auraient confondu une activité d'audit interne avec un service ou un audit de qualité. Aussi, ce sont essentiellement les organisations qui ont, ou désirent avoir, une activité d'audit interne qui étaient les plus susceptibles de participer à cette enquête.

TABLEAU 4 : LE TAUX D'ADOPTION D'UNE ACTIVITÉ D'AUDIT INTERNE

	FRÉQUENCE	POURCENTAGE
Existence d'un service d'audit interne à l'organisation	54	45
Le service d'audit interne est entièrement sous-traité	9	8
Le service d'audit interne est en phase « projet »	20	17
Aucun service d'audit interne	36	30
TOTAL	**119**	**100**

En ce qui concerne la sous-traitance des activités d'audit interne (8 %), celles-ci sont essentiellement effectuées par des services d'audit interne centralisés, à savoir IAVA et AUDIO respectivement pour l'administration et les autorités locales flamandes comme cela sera précisé dans la section suivante. La sous-traitance privée à 100 % est exceptionnelle dans notre échantillon (un seul cas).

Les raisons principales invoquées pour justifier l'absence de toute activité d'audit interne, sont, par ordre d'importance, les suivantes : le manque de moyens, le niveau de maturité insuffisant du contrôle interne de l'entité, la mauvaise perception de la valeur ajoutée de l'audit interne, la taille trop petite de l'entité, une duplication des activités d'audit interne avec les missions d'audit externe, ou encore parce que l'activité d'audit interne en tant que fonction n'est pas encore bien comprise en interne. En termes d'obligations légales en matière d'audit interne, un peu moins de la moitié des participants (40 %) déclarent avoir un mandat obligatoire pour mettre en œuvre une telle activité.

Les caractéristiques des services d'audit interne

Les services d'audit interne ayant participé à l'enquête ont de un à vingt ans d'ancienneté. Environ la moitié de ces services (54 %) ont cinq ans d'existence ou moins. Pour l'ensemble des organisations qui exercent une activité d'audit interne, un auditeur est en moyenne présent par tranche de 544 employés. Cette mesure est toutefois à prendre avec réserve, car cette proportion diminue considérablement pour les organisations comptant plusieurs milliers d'employés. En outre, les

services d'audit interne déclarent que leurs auditeurs internes sont principalement recrutés en interne (45 %). Les autres sources de recrutement sont indiquées dans le tableau qui suit.

TABLEAU 5 : LA PROVENANCE DES AUDITEURS INTERNES AVANT D'OCCUPER LEURS NOUVELLES FONCTIONS (MOYENNE EN POURCENTAGE)

	EFFECTIFS	MINIMUM	MAXIMUM	MOYENNE	ÉCART TYPE
Jeune(s) diplômé(s)	55	0	70	6	15,729
D'un autre département interne de notre organisation	55	0	100	45	43,117
D'une autre organisation du secteur public	55	0	100	23	36,224
Du secteur privé	55	0	100	24	36,389
Pas d'application	55	0	100	4	18,892

Par ailleurs, l'enquête révèle que plus de la moitié des responsables en audit interne (55 %) avaient trois ans ou moins d'expérience en audit interne avant d'occuper leur fonction actuelle et qu'un tiers n'avaient aucune expérience en cette matière.

En ce qui a trait aux types de missions effectuées par les auditeurs internes, les répondants ayant une activité d'audit interne déclarent que leurs auditeurs internes effectuent principalement des missions d'assurance (56 %) et des missions de conseil (17 %).

TABLEAU 6 : LES TYPES DE MISSIONS EFFECTUÉES PAR L'AUDITEUR INTERNE EN GÉNÉRAL (MOYENNE EN POURCENTAGE

	EFFECTIFS	MINIMUM	MAXIMUM	MOYENNE	ÉCART TYPE
Missions d'assurance	50	0	100	56	27,380
Missions de conseil	50	0	80	17	18,347
Cartographie des risques	50	0	80	11	13,157
Autre rôle	50	0	60	9	14,164
Programme d'amélioration	50	0	50	6	11,147
Animation d'ateliers de formation	50	0	20	1	3,423

Les audits opérationnels[7], suivis des audits de performance[8] et des audits de qualité, sont les audits les plus souvent cités parmi les principales missions d'assurance qu'effectuent les auditeurs internes. Par ailleurs, la plupart des auditeurs internes ayant participé à l'enquête ont également fréquemment mentionné la duplication des missions d'audits des auditeurs externes, surtout dans le domaine des audits financiers et de la certification ISO.

La gouvernance des services d'audit interne et la relation avec le contrôle externe

La plupart des services d'audit interne de l'enquête (91 %) sont rattachés aux instances hiérarchiques les plus élevées de leur entité.

TABLEAU 7 : LE RATTACHEMENT HIÉRARCHIQUE DE L'ACTIVITÉ D'AUDIT INTERNE

	FRÉQUENCE	POURCENTAGE
Au plus haut dirigeant de l'organisation	35	58
Au comité d'audit	20	33
À une direction opérationnelle	3	5
À la direction financière	1	2
Pas d'application	1	2
TOTAL	**60**	**100**

Un peu plus de la moitié des services d'audit interne (56 %) déclarent avoir obtenu la signature de la direction générale de l'organisation sur leurs documents officiels relatifs à leur mandat, en particulier sur la charte d'audit interne. La moitié des services d'audit interne (52 %) ont un crédit budgétaire formel pour financer leurs activités d'audit.

Un peu plus de la moitié des services d'audit interne (57 %) ont un comité d'audit. Deux tiers de ces comités (62 %) s'appuient sur un fondement légal ou réglementaire. En ce qui concerne leurs relations avec les autres agents du contrôle, les services d'audit interne déclarent généralement que la coordination entre leurs comités d'audit, là où ils existent, et les agents chargés du contrôle interne/externe est faible. Par ailleurs, les mécanismes de collaboration privilégiés entre les services

[7] L'audit opérationnel examine les éléments de gestion d'une organisation (planification, organisation, direction et contrôle), c'est-à-dire les objectifs et les plans, les responsabilités, les structures organisationnelles, les politiques et procédures, les systèmes et méthodes, les contrôles et les ressources humaines et physiques.

[8] L'audit de performance examine l'utilisation des ressources pour déterminer si celles-ci sont utilisées de manière la plus économique, efficiente et efficace pour accomplir la mission et les objectifs de l'entité.

d'audit interne et les agents du contrôle externe seraient l'échange des rapports d'audit (65 %) et la coordination des plans d'audit (45 %). L'appui de ces agents pour les travaux d'audit interne semblerait marginal (18 %).

Les pratiques professionnelles des services d'audit interne

Environ deux tiers des services d'audit interne ayant participé à l'enquête (64 %) ont des auditeurs internes membres de l'Institut des auditeurs internes. En matière de bonnes pratiques pour gérer et professionnaliser ces services, la plupart de ceux-ci déclarent avoir utilisé les outils recommandés et mis en œuvre les standards de la profession de manière satisfaisante ; seules les pratiques relatives à la gestion du personnel seraient les moins appliquées (38 %) comme l'indique le tableau ci-dessous.

TABLEAU 8 : LES PRATIQUES PROFESSIONNELLES DES SERVICES D'AUDIT INTERNE

	EFFECTIFS	FRÉQUENCE	POURCENTAGE
Adhérence à un code de déontologie	60	44	73
Système de suivi des recommandations	60	46	77
Programme d'assurance qualité et d'amélioration continue	60	42	70
Outils de gestion de la performance de l'activité d'audit interne	60	39	65
Programme en gestion du personnel	60	23	38
Pas d'application	60	3	5

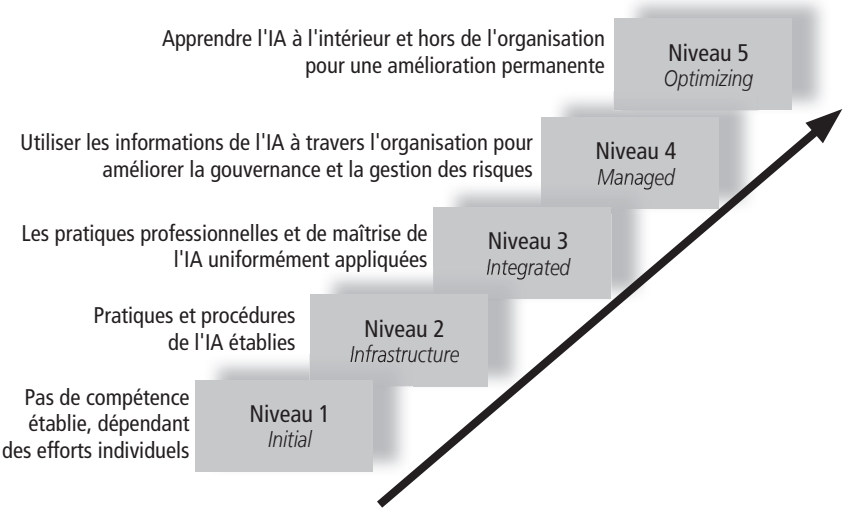
Les niveaux de maturité

Afin d'évaluer le niveau de maturité des services d'audit interne, une liste de 89 indicateurs a été élaborée d'après l'interprétation du modèle de maturité de l'audit interne pour le secteur public (*Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector*) développé par l'IIA Research Foundation[9]. Ces indicateurs ont été répartis dans le questionnaire de l'enquête. Les différents niveaux de maturité sont résumés dans la figure 2[10].

[9] Van Gils a récemment proposé d'appliquer le modèle avec la même démarche méthodologique pour l'ensemble des données de la profession dans le secteur public dans le cadre d'un projet financé par l'IIARF (IIA Research Foundation) en partenariat avec l'auteur principal du IA-CM (Elizabeth MacRae, Canada). Au total, des données d'organismes publics provenant de 130 pays sont analysées. Le rapport sera publié en 2013 par l'IIARF.

[10] Pour de plus amples informations sur le modèle, voir le site www.theiiia.org, en particulier www.theiia.org/bookstore/product/internal-audit-capability-model-iacm-for-the-public-sector-1422.cfm

FIGURE 2 : LES NIVEAUX DU MODÈLE DE COMPÉTENCE DE L'AUDIT INTERNE (IA-CM)



Source : The Institute of Internal Auditors - Research Foundation, www.theilia.org/research

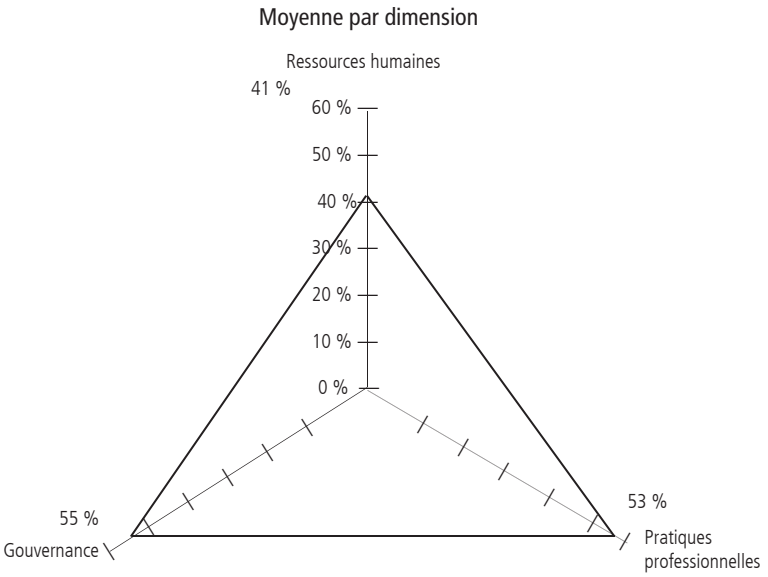
Dans le cadre de la méthodologie de l'enquête, chaque service d'audit interne accède à un niveau de maturité supérieur s'il satisfait au moins 70 % des indicateurs correspondant à chaque niveau de maturité précédent et actuel, et ainsi de suite. Les indicateurs ont été regroupés dans trois des six dimensions provenant du modèle de compétence, à savoir « les pratiques professionnelles », « la gouvernance » et « la gestion des ressources humaines ». Tous les résultats de cette enquête sont basés sur l'appréciation des répondants quant à leurs activités d'audit interne et non sur une évaluation effective de celles-ci. Le tableau 9 affiche le résultat de l'évaluation des services d'audit interne par niveau de maturité. Plus de la moitié des services d'audit interne (54 %) se situent toujours au stade initial de développement, dont des services récents et d'autres plus anciens.

TABLEAU 9 : LES NIVEAUX DE MATURITÉ DES SERVICES D'AUDIT INTERNE

	FRÉQUENCE	POURCENTAGE
Niveau 1 : *Initial*	30	54
Niveau 2 : *Infrastructure*	21	38
Niveau 3 : *Integrated*	2	4
Niveau 4 : *Managed*	0	0
Niveau 5 : *Optimizing*	2	4
TOTAL	**55**	**100**

L'enquête dévoile aussi des résultats par dimension de compétence comme l'illustre la figure suivante. Selon la logique du modèle de compétence, un service d'audit interne ne peut évoluer favorablement et durablement à un niveau de maturité supérieur que si certaines dimensions ont atteint un niveau de compétence satisfaisant. La moyenne globale des résultats révèle qu'aucune des trois dimensions n'obtient un seuil favorable pour permettre aux organisations d'atteindre un niveau de maturité élevé concernant leur service d'audit interne, en particulier en raison d'une gestion des ressources humaines qui semble relativement précaire pour cette fonction dans ce secteur.

FIGURE 3 : LES RÉSULTATS GLOBAUX PAR DIMENSION DE COMPÉTENCE



■ LE DISPOSITIF INSTITUTIONNEL RELATIF À L'AUDIT INTERNE DANS LES DIFFÉRENTES AUTORITÉS PUBLIQUES BELGES[11]

Comme il a été mentionné précédemment, l'attention portée à l'audit interne dans les administrations publiques belges est apparue au début de la décennie 2000. Un dispositif institutionnel s'est mis en place progressivement à tous les échelons d'autorités publiques à l'exception du niveau local. D'une part un cadre légal a été adopté, d'autre part différents organes ont dû prendre en charge les activités d'audit interne. Nous nous contentons ici de mettre en évidence les différences observées entre les entités sur les trois points suivants : l'adoption ou non d'un cadre réglementaire, le degré de centralisation des activités d'audit et le rattachement hiérarchique du service d'audit interne.

L'audit interne au niveau de l'État fédéral

Avant la dernière réforme de l'Administration fédérale, intitulée « réforme Copernic » (2000), les activités d'audit interne étaient peu nombreuses et laissées à l'initiative des départements et autres organismes publics (De Visscher et Petit, 2002). Les activités d'audit interne ont été rendues obligatoires en 2002 dans tous les départements ministériels et dans certains organismes publics. Le nouveau cadre réglementaire visait, d'une part, à créer un dispositif institutionnel commun à toutes les entités fédérales concernées, à savoir la création d'un comité d'audit et d'un service d'audit interne dans chaque entité, et, d'autre part, à développer un cadre de travail incluant l'adhésion obligatoire aux référentiels IIA et autres principes communément admis, l'organisation du recrutement et de la formation des auditeurs, ainsi que l'élaboration de documents types dont la charte d'audit interne. Le cadre de travail commun en matière d'audit interne a été élaboré par l'Unité centrale d'harmonisation au sein du Service public fédéral « Budget et Contrôle de gestion », mais le dispositif institutionnel n'a pas vraiment été mis en place de manière satisfaisante, la majorité des départements ministériels et des organismes n'ayant ni de service d'audit interne ni de comité d'audit, cinq ans après l'adoption de ce dispositif. En conséquence, les deux arrêtés royaux du 17 août 2007 en matière d'audit interne ont imposé une refonte des arrêtés royaux précédents en instaurant un nouveau dispositif institutionnel. Là où les arrêtés de 2002 imposaient l'obligation d'installer dans chaque service fédéral un service d'audit interne, la réglementation de 2007 se limite à l'engagement de pratiquer des activités d'audit interne et d'avoir un responsable d'audit interne par entité fédérale. Cette dernière formulation offre ainsi le choix du mode de gestion au Service public fédéral : celui-ci peut, au choix, créer un service permanent pour son entité, faire appel au service d'audit interne d'une autre entité fédérale ou encore recourir à de la sous-traitance publique ou privée.

En outre, l'obligation d'installer un comité d'audit dans chaque service fédéral a été remplacée par la constitution d'un comité d'audit unique et transversal,

[11] Cette section reprend les éléments essentiels de l'article publié par Van Gils et autres (2008).

appelé le Comité d'audit de l'Administration fédérale (CAAF). La création dudit comité accentue le processus de centralisation des activités d'audit interne. Le CAAF est rattaché directement au Conseil des ministres et est compétent pour les vingt-trois services fédéraux visés par l'arrêté royal. Il garantit l'indépendance et l'efficacité des processus d'audit interne et veille à ce que ses recommandations soient prises en considération. Il est également chargé d'assister le gouvernement dans la détection des risques transversaux[12].

Enfin, en ce qui concerne le rattachement hiérarchique, les responsables d'audit interne rapportent à la fois à la direction de leur organisation ainsi qu'au CAAF tout ce qui concerne l'organisation, la planification et l'efficacité de leurs activités en matière d'audit interne, ainsi que les problèmes qui dépassent le périmètre de leur organisation respective.

L'audit interne au niveau régional/communautaire

Chaque région ou communauté a adopté son propre dispositif institutionnel. À la Région flamande (Communauté flamande), les activités d'audit interne dans l'Administration flamande ont été rendues obligatoires par l'arrêté du gouvernement flamand du 8 septembre 2000. En ce qui concerne le dispositif institutionnel (approuvé par le gouvernement flamand les 17 février 2006 et 30 mars 2007), il met en place une structure organisationnelle centralisée pour toutes les activités d'audit interne des départements ministériels et des organismes publics sans personnalité juridique distincte. Ces activités sont prises en charge par une seule entité, l'Agence d'audit interne de l'Administration flamande (IAVA), laquelle rapporte directement au Comité d'audit de l'Administration flamande. La gestion de l'Agence est réglée dans un contrat de gestion établi entre l'Agence et le Comité d'audit de l'Administration flamande. L'IAVA est rattachée au Comité d'audit, lequel assure la supervision directe, l'évaluation et l'indépendance de l'Agence. Quant aux agences autonomes de droit public, elles ont la faculté de créer leur propre service d'audit interne, et leur conseil d'administration peut mettre sur pied un comité d'audit. L'IAVA conserve cependant les pleins pouvoirs pour effectuer des audits dans toutes les entités de l'univers de vérification, donc également dans les entités qui possèdent des services décentralisés d'audit interne. Lorsqu'elle envisage d'étendre ses investigations aux agences autonomes de droit public ayant leur propre service d'audit, l'IAVA planifie sa mission en accord avec le comité d'audit décentralisé (Interne Audit van de Vlaamse Administratie, 2011).

La Communauté française a adopté le 21 février 2003 un décret imposant la création d'une cellule d'audit interne dans les organismes d'intérêt public dépendant de la Communauté française, mais cette obligation, assez curieusement, ne s'applique pas aux autres services administratifs, en particulier au ministère de la

[12] Le CAAF, installé officiellement le 2 avril 2010, ne semble pas encore à même de jouer son rôle de « gardien » de l'audit interne. Selon le dernier rapport (168e) de la Cour des comptes, le contrôle interne et l'audit interne n'enregistrent guère de progrès. En réponse à la Cour, le ministre du Budget a suggéré que le CAAF développe des stimulants complémentaires… (Cour des comptes, 2011-2012 ; voir également Mottoul, 2010).

Communauté française. Il existe toutefois depuis 1998 une cellule d'audit interne, le Service général d'audit budgétaire et financier (SGABF), qui effectue des missions d'audit interne aussi bien pour les services du ministère que pour les organismes dépendant de la Communauté française. Ces missions sont initiées sur une base volontaire à la demande des services administratifs. Le gouvernement de la Communauté française a souhaité étendre progressivement les activités d'audit interne à l'ensemble des administrations, compte tenu des réserves émises au départ par les services à l'égard d'une vision nouvelle du contrôle et de l'audit internes. Le SGABF est placé au sein du Secrétariat général du ministère et rend compte au Comité d'audit du ministère. Relevons la composition inhabituelle de ce comité, lequel est composé des ministres (ou de leurs représentants) de la Communauté française, des administrateurs généraux du ministère, du responsable du Service d'audit interne et des inspecteurs des Finances accrédités auprès de la Communauté française avec voix consultative. Des représentants de la Cour des comptes peuvent également assister au Comité d'audit, mais à titre d'observateur. Le Comité d'audit est présidé par le secrétaire général du ministère.

Jusqu'en 2008, la Région wallonne ne disposait pas de réglementation imposant l'organisation d'activités d'audit interne dans les administrations wallonnes, à l'exception des activités d'audit interne découlant des obligations vis-à-vis des institutions européennes, en particulier dans le cadre des fonds structurels et agricoles. La situation a toutefois évolué à la suite d'une fusion des deux ministères de la Région wallonne ; un département d'audit interne, rattaché au Secrétariat général, a été mis en place au sein du nouveau Service public de Wallonie.

À la Région de Bruxelles-Capitale, un comité d'audit ainsi qu'un programme d'audit interne ont été établis au ministère à la suite d'une ordonnance régionale en 2003.

Tant à la Région wallonne, qu'à la Communauté française et à la Région de Bruxelles-Capitale, les services d'audit interne font rapport directement à un comité d'audit situé au sein de l'entité.

L'audit interne au niveau local

Jusqu'à présent, les collectivités locales en Belgique – communes et provinces – ne sont pas tenues de mettre en œuvre des programmes d'audit interne, même si certaines réglementations adoptées récemment obligent les municipalités et d'autres entités locales à instaurer ou à améliorer leurs systèmes de contrôle interne. En Flandre toutefois un prestataire de services externe appelé « Audio » réalise, en application du décret du 19 décembre 2008 sur les centres publics d'action sociale, des activités d'audit pour plus de vingt entités publiques locales actives dans le secteur de la protection sociale. Ce service a été étendu à d'autres entités locales à partir de 2010.

Pour conclure, toutes les entités publiques qui ne sont pas couvertes par les dispositions citées ci-dessus ne sont donc pas soumises à un cadre légal commun visant à imposer la pratique de l'audit. Les programmes d'audit interne sont alors mis en œuvre de manière décentralisée, sur une base volontaire ou à la suite de mandats individuels exigés, par exemple, par des bailleurs de fonds comme l'Union européenne dans le cadre des fonds structurels ou agricoles.

L'administration régionale flamande a organisé ses activités d'audit interne de la façon la plus centralisée. L'administration fédérale a tendance à suivre cette direction, non seulement parce qu'elle a mis en place un comité d'audit central, mais aussi parce que ce comité a formulé en 2011 une proposition visant à centraliser tous les programmes d'audit interne couverts par les arrêtés royaux précités auprès d'une agence équivalente à l'IAVA.

TABLEAU 10 : LE DISPOSITIF INSTITUTIONNEL EN MATIÈRE D'AUDIT DANS LE SECTEUR PUBLIC BELGE, SITUATION ENTRE 2008-2010

	AUDIT INTERNE OBLIGATOIRE ?	TYPE DE STRUCTURE D'AUDIT	RATTACHEMENT HIÉRARCHIQUE POUR LA MAJORITÉ DES ACTIVITÉS D'AUDIT INTERNE
Fédéral	Hybride	Audit centralisé	Comité d'audit central et direction de l'entité concernée
Communauté française	Hybride	Audit décentralisé	Comité d'audit de l'entité concernée
Région wallonne	Non	Audit décentralisé	Comité d'audit de l'entité concernée
Communauté/ Région flamande	Oui	Audit centralisé	Comité d'audit central
Région de Bruxelles-Capitale	Oui	Audit décentralisé	Comité d'audit de l'entité concernée
Local	Non	Audit décentralisé	Comité d'audit de l'entité concernée

■ LES FACTEURS FAVORISANT L'ADOPTION ET LA PROFESSIONNALISATION DES SERVICES D'AUDIT INTERNE

Cette troisième section illustre la manière dont l'audit interne est adopté et professionnalisé dans le contexte public belge grâce à une sélection de témoignages d'agents publics exerçant des activités en matière d'audit ou de contrôle internes dans des ministères ou autres organismes publics. L'objectif initial de ces entretiens était de confirmer ou d'approfondir les résultats principaux de l'analyse quantitative de la thèse. Des entretiens semi-structurés (de 60 minutes à 3 heures, avec une moyenne de 2 heures, de juin 2011 à août 2011) portant sur les facteurs mentionnés en introduction ont été menés auprès de 21 organismes publics. Nous avons gardé l'anonymat de nos interlocuteurs et utilisé, dans la majorité des cas,

des pseudonymes pour désigner les organismes qu'ils représentaient [13]. Tous les entretiens ont été retranscrits et restructurés selon le protocole analytique de Beaud et de Weber (2003). Nous avons demandé à chaque interlocuteur dans quelle mesure ces facteurs ont favorisé (ou empêché) l'adoption ou la professionnalisation d'un service d'audit dans leur entité.

Les facteurs favorisant l'adoption d'un service d'audit interne

Les mandats obligatoires relatifs à l'audit interne

En ce qui concerne l'adoption d'un service d'audit interne, les mandats obligatoires relatifs à l'audit interne sont considérés comme un incitant fort. Avant 2000, les règlements légaux à ce sujet ne concernaient le plus souvent qu'un seul organisme à la fois, par exemple lors de la création d'un tel organisme ou lors de la conclusion d'un contrat de gestion, en particulier pour les organismes publics créés après 1995. Ces initiatives provenaient de réformes publiques plus globales en vue de moderniser et de décentraliser davantage la fonction publique. Après 2000, ces règlements touchent plusieurs organismes à la fois, ce qui permet de répandre plus facilement et rapidement l'audit interne en tant que concept.

Le mandat légal s'impose parfois après l'adoption volontaire d'un service d'audit interne, à la suite d'une série de dysfonctions graves ou d'une crise, ce qui aide à légitimer davantage ce service au sein de l'entité. L'exemple de la Société de logement illustre bien ce contexte. Dans cet organisme, des inspecteurs des finances avaient décelé des cas de fraude dans l'entité, ce qui avait notamment débouché sur l'affaire de la Carolo en 2005 [14]. Par conséquent, un service d'audit interne a été directement mis en place et ensuite formalisé dans le cadre du contrat de gestion (2007-2012) entre la Société et son autorité de tutelle.

> Moi j'étais engagé là-bas en 2004. À l'époque ce n'était pas une fonction d'auditeur interne. On nous appelait « inspecteurs financiers » […] On effectuait des missions d'appui et de contrôle auprès de 70 sociétés de logement qui étaient sous notre tutelle. […] Et c'est ce genre de missions qui a débouché sur l'affaire Carolo. C'était le big bang qui a fait professionnaliser cette fonction. […] Cela a donné tellement de pression que le politique a décidé de mettre une cellule d'audit interne, à partir de 2005, avec l'autorité et les moyens nécessaires […] La société s'était aussi engagée à mettre en œuvre la fonction d'audit interne dans son nouveau contrat de gestion. […] Ils ont recruté, recruté, recruté, pour être rassurés. Maintenant je pense que le processus est finalisé. Nous sommes maintenant une

[13] L'article indique parfois le nom réel de l'entité parce que les faits ont été mentionnés dans la presse ou parce que l'interlocuteur avait donné son accord.

[14] L'affaire de la Carolo a éclaté le 5 septembre 2005, et a marqué le début des scandales politico-financiers dans la municipalité de Charleroi en Belgique, lorsque l'un des partis politiques siégeant dans l'opposition au Conseil communal de la Ville de Charleroi a rendu public un rapport d'audit sur la Société de logement social appelée « La Carolorégienne ». Ce rapport a relevé des pratiques de corruption dans la gestion de la Carolorégienne. À la suite de cette affaire, plusieurs échevins et administrateurs de la Société se sont retrouvés devant la justice pour malversations et détournement de fonds.

> dizaine d'auditeurs internes, avec un directeur. Il y avait vraiment une pression politique avec une opinion publique. (Auditeur interne, Société de logement)

Dans un tout autre registre, des activités d'audit interne apparaissent après l'obligation légale pour certaines entités de respecter des standards de qualité ou d'autres règlements techniques en vue d'une certification, par exemple selon les normes de qualité ISO 9001, ISO 14001 ou EMAS. Dans ce contexte de certification, les activités d'audit interne incluent en général ce qu'on appelle des audits de qualité. Certaines entités publiques font réaliser ces audits de qualité par leur service d'audit interne, d'autres maintiennent des audits de qualité séparés. Dans ce contexte, nous avons souvent observé une certaine confusion, voire un amalgame, entre l'audit interne et l'audit de qualité.

> En 2007, l'audit interne dépendait du service qualité dans le contexte de la grosse réorganisation et donc nous étions liés avec les services qualité. Avant 2007, l'audit interne était indépendant du département « Qualité ». […] On fait de l'audit interne selon les normes de l'IIA, mais, à côté, on fait aussi des audits qualité, pour que le certificateur soit content. […] On essaie d'avoir un équilibre. La norme ISO se limite à la procédure. Nous [l'audit interne], on va plus loin ; il y a une approche risque. […] C'est difficile de faire comprendre aux gens ce qu'est l'audit interne par rapport à l'audit qualité. Ils ne comprennent pas, par exemple, que cela peut prendre un mois alors que l'audit qualité ne prend que quelques heures. Il y avait vraiment une confusion entre l'audit interne et l'audit qualité. Le comité de direction se rendit compte que cela ne tournait pas rond. Et donc en 2009, on a sorti à nouveau les auditeurs internes du département « Qualité » et on les a mis dans un service indépendant, avec un responsable à sa tête, lequel dépend directement du comité de direction. (Responsable du service d'audit interne, Compagnie des eaux)

La dépendance financière

Les entretiens ont mis en évidence le fait que les organismes publics qui ont l'obligation légale de mettre en place un service d'audit interne réagissent différemment selon qu'il y a ou non une menace de perte de ressources liée à cette obligation. En particulier, nous observons que les organismes financés en ordre principal par des subsides ou d'autres financements par projet seront plus enclins à respecter les exigences légales imposées par leurs principaux donateurs que des départements ministériels ou des organismes publics dont le financement est principalement assuré par des recettes financières récurrentes découlant directement d'une ligne budgétaire du gouvernement. L'exemple de l'Agence ci-après est un cas typique de la première situation. Cette agence opère essentiellement dans le domaine des programmes européens et reçoit des subsides européens importants. Sa structure administrative et ses pratiques de gestion suivent de près les règles édictées par les autorités de l'Union européenne.

> S'il n'y avait pas la règlementation européenne, c'est clair que l'audit interne n'aurait jamais existé dans l'agence, ni soutenu par la direction. […] Si la direction générale n'avait pas donné une visibilité à la fonction d'audit interne, cela aurait été l'objet de remarques et aurait pu mettre en péril l'*Agreement* avec les institu-

tions européennes ; en tous les cas, cela aurait créé des problèmes inutiles. […] Depuis 2008 ou 2009, la direction a un instrument de suivi, une sorte de tableau de bord avec la même structure telle inspirée dans l'annexe 1 de la réglementation européenne. Ici la direction suit les quatre points qui sont donnés là-dedans. (Responsable de l'audit interne, Agence dans les fonds européens)

La réaction à l'égard de la dépendance financière a été très différente dans la seconde catégorie d'entités publiques. La plupart des interlocuteurs de ce groupe avaient un regard amusé lorsque nous leur demandions dans quelle mesure le respect des obligations légales en matière d'audit interne était important pour leur entité. Cette réaction peut s'expliquer par le fait que toute menace d'une coupe budgétaire est théorique puisque l'essentiel de leur budget concerne des dépenses courantes que le pouvoir subsidiant n'a pas la possibilité de supprimer (par exemple les salaires des fonctionnaires). C'est particulièrement vrai pour les ministères fédéraux où l'audit interne est obligatoire depuis les arrêtés royaux de 2002 : certains départements ont mis en œuvre cette exigence d'un service d'audit interne, d'autres non. En d'autres termes, la dépendance financière n'est certainement pas un facteur stimulant dans ce contexte.

L'influence normative

Parfois, l'obligation légale fournit indirectement « l'idée » normative de mettre en œuvre un programme d'audit interne. Par exemple, la Société de transport nationale, interrogée dans le cadre de notre étude, a mis volontairement en place un service d'audit interne, après l'obligation légale de créer un comité d'audit édictée par la Loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques. Cette loi ne mentionnait aucunement l'audit interne, mais comme les règles de bonne gouvernance d'un conseil d'administration exigent la création d'un comité d'audit en son sein, la mise en place d'un tel service rattaché directement à ce comité devenait indispensable. En d'autres termes, les organismes publics dotés d'un conseil d'administration seront plus susceptibles d'être influencés par le concept d'audit interne puisque ceux-ci suivront les recommandations provenant de règles de bonne gouvernance.

La volonté d'instaurer un service d'audit interne peut aussi provenir de l'expérience ou du profil des administrateurs d'un conseil d'administration. Nous pouvons citer en exemple l'arrivée d'un nouvel administrateur délégué dans le conseil d'administration d'un hôpital régional qui opère sous la tutelle de la Communauté française. Ce nouveau membre était un ancien auditeur de la Cour des comptes de Belgique.

Quelle était la motivation d'avoir de l'audit interne dans votre hôpital ? Une règlementation ? (Interviewer)

Non, on a eu en 2002 un nouvel administrateur délégué qui a lancé un plan stratégique global pour l'institution. Ce plan stratégique porte sur toutes les fonctions médicales et administratives de l'hôpital. Il y avait notamment la création d'un audit interne. Cela ne répondait à rien de particulier, mais l'administrateur délégué est issu de la Cour des comptes, c'était un auditeur (RIRE). Et voila pourquoi il

> voulait mettre cela en place. Mais on n'a pas trouvé le temps ni les personnes pour le mettre en place tout de suite. (Secrétaire du conseil d'administration, Hôpital)

L'apparition de services d'audit interne peut également s'expliquer par l'influence des réseaux d'échanges et de documentation. Par exemple, dans une commune provinciale, l'idée de mettre en œuvre un programme d'audit interne est venue directement du management intermédiaire de l'entité. Le concept d'audit interne y était encore méconnu avant la distribution d'un rapport publié par le Conseil de l'Europe en 1999 sur les pratiques de l'audit interne aux niveaux local et régional dans les pays européens. Ce rapport a clarifié une certaine confusion qui régnait au sein du management interne de l'entité quant aux rôles respectifs des responsables des services comptables, du contrôle de gestion et des services d'inspection de la commune. Ce rapport a aussi donné une poussée à la mise en œuvre du service d'audit interne dans les services communaux.

Les autres facteurs de l'étude peuvent également indirectement propager des contextes normatifs favorables à la sensibilisation et à la mise en place d'un service d'audit interne.

Le mimétisme

Il est intéressant de constater qu'une sorte de mimétisme émerge à partir du moment où une masse critique d'entités publiques adoptent des activités d'audit interne. Cette pression est particulièrement efficace lorsqu'il s'agit d'entités appartenant au même niveau d'autorité publique. Le cas de l'Hôpital est particulièrement illustratif à ce propos. L'initiative venant du nouvel administrateur délégué, lequel proposait d'instaurer un service d'audit interne dans l'institution comme expliqué plus haut, a été relayée ailleurs par les administrateurs de l'Hôpital qui siègent à d'autres conseils d'administration. Ceux-ci ont à leur tour exercé une pression croissante pour que l'audit interne soit répandu dans les organisations au sein desquelles ils siègent en tant qu'administrateurs. Nous sommes ici dans un contexte où des entités ont adopté un service d'audit interne à la suite du décret de 2003 sur le contrôle et la transparence des organismes publics de la Communauté française.

> On a donc eu des pressions de certains administrateurs qui souhaitaient mettre l'audit interne au plus vite. C'est pour cela qu'on accélère un peu maintenant. Les administrateurs qui sont externes, c'est-à-dire désignés par la Communauté française en fait. Et donc voilà, on est un peu dans le mouvement général des institutions publiques qui mettent cela en place un peu partout, on le sait aussi. (Secrétaire du conseil d'administration, Hôpital)

Les agences fédérales décentralisées opérant dans le domaine de la sécurité sociale offrent d'autres exemples de mimétisme. Bien qu'elles ne soient pas concernées par l'arrêté royal relatif à l'audit interne qui oblige tous les ministères et certains organismes à mettre en place un service d'audit interne depuis 2002, celles-ci ressentent néanmoins une pression implicite croissante pour créer de tels programmes. Il s'agit ici d'éviter d'être en retard en matière de bonne gouvernance par rapport à d'autres organismes pour lesquels l'audit interne est obligatoire, y compris leur ministère de tutelle (Sarens, De Visscher et Van Gils, 2010). Au palier

local, la diffusion de l'audit interne ne semble pas encore avoir atteint la masse critique nécessaire pour générer une pression implicite sur les autres entités locales. Il n'est donc pas surprenant qu'un amalgame entre audit interne, contrôle interne ou audit de qualité semble être fréquent.

L'influence du contrôle externe

L'étude révèle que les agents du contrôle externe, en particulier l'inspection des finances, la Cour des comptes et les réviseurs d'entreprises, peuvent exercer une influence positive dans l'adoption d'un programme d'audit interne. Cela peut se faire directement par le soutien explicite aux projets d'audit interne en formulant des recommandations précises dans les rapports d'audit externe. L'impulsion du contrôle externe peut également être indirecte en induisant un environnement plus contraignant dans lequel l'entité publique opère ou parce que la direction considère que le niveau de contrôle externe n'est pas suffisant pour garantir que l'organisation est sous contrôle.

> Je pense que toutes les institutions culturelles sont un peu au pied du mur pour le moment, que toutes les institutions ont grandi, que les règles de gouvernance sont de plus en plus strictes. […] On n'est pas obligé de mettre en place un audit interne. C'est nous qui le faisons parce que les obligations pour les sociétés deviennent telles que c'est absolument nécessaire de passer par ce genre de système si on veut être certain que tout le monde rentre bien dans le même moule de procédures. C'est indispensable. (Directeur financier, Musée)

> C'est vraiment une volonté des mandataires publics de soutenir ma fonction [d'audit interne]. Nous sommes une grosse entité, 3 000 personnes avec un gros budget, ils ont besoin d'être rassurés contre la fraude et les dérapages, surtout dans le contexte général de scandales financiers dans le monde des intercommunales. […] Le contrôle externe intervient essentiellement en aval, lorsque tout est déjà amorcé. Le collège des réviseurs ne vient qu'une à deux fois par an et ne vérifie que la comptabilité, essentiellement le budget de fonctionnement (provenant de la tutelle), mais ce n'est pas suffisant. (Responsable de l'audit interne, Hospice)

L'absence ou le faible niveau des contrôles externes devient clairement une pression en faveur de l'adoption d'un service d'audit interne dès lors que les risques de fraude ou de non-conformité deviennent élevés. C'est particulièrement vrai lorsqu'il y a un accroissement des activités de fonctionnement du fait d'une augmentation d'un budget, d'un élargissement du champ d'intervention ou de la fusion de différents organismes publics. En outre, certains organismes publics souhaitent instaurer un service d'audit interne dans le but de réduire les audits externes effectués par l'autorité de tutelle. L'adoption d'un tel programme permet de réduire les activités de contrôle externe en s'inspirant du principe de l'audit unique (*single audit*).

Les conseils d'administration

Nous avons remarqué précédemment que les conseils d'administration des organismes publics constituent une force normative favorable à la mise en place

de l'audit interne. De même, la présence d'un conseil d'administration indique que l'entité publique a une personnalité juridique distincte de celle du gouvernement et fonctionne donc davantage selon les lois du marché. Ceci a pour conséquence de créer un environnement plus compétitif et contraignant qui favoriserait le besoin de mettre en place des activités d'audit interne comme cela a été illustré par le cas du Musée.

Les facteurs favorisant la professionnalisation d'un service d'audit interne

Les règlements relatifs à l'audit interne

Les règlements relatifs à l'audit interne influent également sur la professionnalisation de l'audit interne en raison de leur contenu normatif. Certaines obligations en matière d'audit interne demeurent très vagues si elles ne sont pas adaptées au contexte de l'entité. Cela a parfois généré une certaine confusion entre le contrôle interne, les services d'inspection et l'audit interne lorsque l'organisme tentait d'interpréter et de mettre en œuvre les exigences d'audit dans son cadre administratif. Cette confusion se trouve parfois dans le contenu de certains règlements comme les premières règles édictées par l'Union européenne en 1995 en matière d'audit interne dans le cas de l'Agence opérant dans les fonds européens.

> Le règlement européen (CE/1663) de 1995 imposait carrément un service d'audit interne, mais, si mes souvenirs sont bons, dans ce règlement-là, on mélangeait contrôle interne et audit interne. Ils ont corrigé cela dans le règlement de 2006. (Responsable de l'audit interne, Agence dans les fonds européens)

En revanche, d'autres obligations sont très normatives ; elles précisent par exemple les normes de la profession (les standards IIA) et parfois l'obligation de créer un comité d'audit, en particulier les arrêtés royaux relatifs à l'audit interne et certains contrats de gestion.

L'autonomie managériale

Les agences ayant une forte autonomie managériale en matière de gestion de leurs ressources ont également des services d'audit interne plus avancés comparativement aux standards de la profession. Ceci contraste avec les ministères ou les organismes publics semi-autonomes dont les fonctions administratives internes dépendent directement de l'approbation gouvernementale et de cadres organisationnels plus rigides.

> On a plus d'autonomie, car le fonctionnement de l'agence est moins impacté par la crise gouvernementale que les SPF [services publics fédéraux]. Nous n'avons pas vraiment besoin de l'accord d'un nouveau gouvernement pour notre fonctionnement interne. Pour les SPF, je pense qu'ils sont beaucoup plus barrés, car beaucoup de décisions doivent être formellement ratifiées par le pouvoir et parfois pour des décisions très importantes pour le fonctionnement d'un SPF. (Responsable de l'audit interne, Agence dans des fonds européens)

> Toutes les décisions et les dossiers ne doivent pas passer par l'autorité de tutelle, nous ne sommes pas une administration ! On est un OIP [organisme d'intérêt public] ; on dispose d'une autonomie de gestion et de décision. C'est vrai qu'on a beaucoup plus de facilité chez nous, d'abord parce que c'est le contrat d'emploi pour tous. […] Alors que pour eux [les ministères et administrations], ce sont des statutaires, des contractuels, des listes de réserve, etc. C'est vraiment difficile ! (Responsable de l'audit interne, Compagnie régionale des transports)

Le soutien de la direction générale

Tous les interviewés possédant un service d'audit interne ont souligné qu'il est impératif que la direction générale soit réellement sensibilisée à la notion d'audit interne et qu'elle soutienne pleinement et activement ses auditeurs internes afin d'assurer la légitimité, la crédibilité et la transversalité de cette fonction dans la structure organisationnelle. Les entités de notre échantillon qui ne remplissent pas cette condition ont sans exception des services d'audit interne faiblement développés, impliquant des missions d'audit restreintes ou isolées, peu importe le niveau de compétences des auditeurs internes ou le nombre d'années d'existence de leur service.

> Dans l'actuel des choses, je trouve qu'on est professionnel : j'utilise tous les standards internationaux ; j'ai une méthodologie reconnue par l'IIA ; j'ai une charte, un code d'éthique, une analyse des risques, une matrice d'évaluation ; j'ai donc tout ce qu'il faut. Maintenant, tout est prêt pour faire du bon boulot, mais il faut maintenant une reconnaissance du haut, une formalisation de la fonction. […] Apparemment le comité de direction a d'autres priorités. (Auditeur interne, ministère de l'Innovation)

Les conseils d'administration

Pour la professionnalisation de l'audit interne, le conseil d'administration jouerait un rôle de facilitateur au même titre que la direction générale décrite plus haut, mais dans un contexte particulier. On a en effet remarqué que le degré d'implication des administrateurs dans des fonctions de direction de l'organisation semble avoir une influence majeure sur la professionnalisation de l'audit interne.

Dans le cas de la Compagnie régionale des transports, le service d'audit interne a atteint un niveau professionnel parmi les plus élevés de notre échantillon. Ce service a en fait deux supérieurs hiérarchiques : d'une part, le comité d'audit (le principal) qui est composé de directeurs et d'administrateurs et, d'autre part, le comité de direction auquel la fonction d'audit interne est structurellement rattachée. Par conséquent, le management exécutif est hautement impliqué, à la fois dans le comité d'audit et dans la programmation des missions d'audit. L'indépendance est maintenue grâce à un bon équilibre des intérêts dans le comité d'audit.

Dans un autre cas, celui de la Société d'expansion économique, l'audit interne n'est pas aussi avancé, malgré des similitudes avec le cas précédent : d'une part les deux entités sont des compagnies publiques, ce qui implique beaucoup de flexibilité managériale, d'autre part leurs services d'audit interne ont la même ancienneté en années d'existence. Par ailleurs, le service d'audit interne de ce

cas-ci a également comme principal un comité d'audit. Toutefois, celui-ci est uniquement composé d'administrateurs du conseil d'administration. De plus, ces derniers n'ont aucune fonction exécutive dans le management de l'entité. Enfin, la direction générale n'est pas représentée dans le comité d'audit ni dans la programmation des missions d'audit. Dans ce contexte, la direction générale de la Société d'expansion économique se considère plus comme un audité que comme un partenaire de l'audit interne. Il apparaît clairement que la fonction d'audit interne est plutôt perçue par les exécutifs de cette direction générale comme une couche de contrôle supplémentaire ou un fardeau administratif, étant donné que leurs priorités et leurs préoccupations en matière de risques ne sont probablement pas les mêmes que celles des membres du conseil d'administration. L'organigramme de la Société d'expansion économique montre clairement cette situation : le département d'audit interne est directement rattaché au conseil d'administration, et non au comité de direction. L'interlocuteur de cette société se désole de voir que son service d'audit interne souffre d'un manque total de soutien de la part de la direction, en particulier lorsque les recommandations émises dans le cadre des missions d'audit doivent être appliquées :

> Nos recommandations ne sont pas prises au sérieux par le management. C'est vraiment là où ça coince. Et cela empire ! Avec un taux de recommandations maintenant de 23 % des actions prioritaires, c'est vraiment catastrophique en termes de crédibilité. Alors, quand les audités voient que cela n'aboutit à rien, ils ne veulent plus s'investir ; c'est normal. Si le management ne bouge pas, cette fonction n'aura pas de résultats convaincants. (Auditeur interne, Société d'expansion économique)

Ces derniers exemples confirment que la participation du haut management est absolument nécessaire pour assurer le déploiement professionnel et l'intégration du service d'audit interne dans la structure de l'entité selon les standards de la profession, que cela provienne du conseil d'administration, d'un comité de direction ou du comité d'audit. Autrement dit, ce n'est pas le conseil d'administration qui joue ici le rôle de facilitateur favorisant la professionnalisation d'un service d'audit interne, mais bien le haut management, lequel doit participer activement à la programmation de ce service. Nous avons également constaté une telle structure de gouvernance de l'audit interne dans certaines agences régionales ou locales où des cas de fraudes ont été détectés. Dans ce contexte, l'audit interne est perçu plus comme un service tourné davantage vers l'inspection que l'amélioration continue des pratiques de gestion.

L'influence du contrôle externe

La plupart des auditeurs internes interrogés dans notre étude déclarent qu'un environnement opérationnel fortement contrôlé par des agents externes a un effet positif sur la professionnalisation de leurs activités d'audit interne. Cet effet se produit par l'intermédiaire des recommandations fréquentes émises par les auditeurs externes en vue notamment de professionnaliser davantage les programmes d'audit interne, en particulier dans le cadre de programmes de certification et d'assurance qualité. Cet environnement de contrôle aide aussi à implanter une culture

de la transparence, de l'évaluation et de la responsabilité au sein de l'entité. En effet, les personnes qui ont été habituées à être auditées par l'extérieur acceptent généralement mieux les missions d'audit interne.

■ L'EXPÉRIENCE FÉDÉRALE EN MATIÈRE D'AUDIT INTERNE

Nous avons également examiné plus attentivement le cas des organismes publics fédéraux pour lesquels l'audit interne est devenu obligatoire depuis 2002 à la suite des arrêtés royaux cités plus haut. Le taux d'adoption a augmenté depuis l'arrêté royal de 2007, mais ce résultat reste malgré tout insatisfaisant : au moment de l'enquête en juin 2011, dix des vingt-trois entités avaient adopté un service d'audit interne. Dans ce contexte, quels sont les principaux facteurs favorisant ou empêchant cette adoption ?

Les entités fédérales ayant adopté un service d'audit interne

La plupart des ministères et autres organismes fédéraux ayant adopté un service d'audit interne l'avaient, en réalité, déjà mis en place bien avant la publication des premiers arrêtés royaux en la matière. Par exemple, le ministère des Finances avait déjà créé deux cellules d'audit interne pour des directions opérationnelles depuis les années 1990. La première avait été créée en 1991, à la suite d'un arrêté royal, pour auditer l'ensemble des administrations fiscales, et placée sous l'autorité directe de l'Administrateur général des impôts[15]. L'autre cellule d'audit interne avait été rendue obligatoire en 2000 au sein de l'Administration de la Trésorerie, également à la suite d'un arrêté[16]. Des missions d'audit interne y avaient déjà été effectuées de manière volontaire depuis 1995, soit après un scandale financier.

Une agence fédérale opérant dans le secteur de la santé publique avait déjà prévu un service d'audit interne et un comité d'audit dans l'acte de fondation juridique de l'agence en 2000. Néanmoins, ces éléments n'ont officiellement été mis en œuvre qu'en 2007. Selon une autre source, le ministère de tutelle de cette agence n'a toujours pas mis en œuvre un service d'audit interne, alors qu'il est également soumis à l'arrêté royal. Selon la personne de l'agence interrogée, c'est que les tâches sont différentes.

> Nous ne sommes pas une administration. On est plus proche du marché, on exécute les politiques. Le ministère, lui, il fait les politiques, c'est vraiment autre chose. (Responsable du service d'audit interne, Agence dans le secteur de la santé publique)

Le ministère de l'Innovation a été l'un des rares organismes fédéraux à avoir créé un service d'audit interne immédiatement après la publication du premier

---

[15] Arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 29 octobre 1971 fixant le règlement organique du Ministère des Finances, ainsi que les dispositions particulières y assurant l'exécution du Statut des agents de l'État. Il a été mis à jour par A.R. 13.02.1996 (M.B. 13.03.1996).

[16] Arrêté royal du 12 janvier 2000 modifiant l'arrêté royal du 29 octobre 1971 fixant le règlement organique du Ministère des Finances, ainsi que les dispositions particulières y assurant l'exécution du Statut des agents de l'État (M.B.13.05.2000).

arrêté royal en la matière (2002). Au même moment, certains programmes européens ont exigé des entités publiques nationales qui percevaient des subventions de l'Union européenne – c'était le cas pour ce ministère – de faire certifier leurs comptes annuels par des auditeurs internes. Ces nouvelles exigences européennes ont probablement renforcé la pression sur la direction générale du ministère de l'Innovation afin qu'il respecte le premier arrêté royal relatif à l'audit interne. Notre interlocuteur a souligné que ni le haut fonctionnaire dirigeant ni le comité de direction n'étaient demandeur d'un tel programme d'audit interne en vue d'améliorer le rendement global de leur mandat.

Pour les autres ministères qui ont adopté un service d'audit interne dans le contexte de la réforme Copernic et en lien avec les arrêtés royaux, nos interlocuteurs affirment que la direction générale et le personnel étaient prêts à mener des activités d'audit interne, comme l'illustre le cas du ministère des Affaires intérieures.

> La culture interne est prête parce qu'on y travaille depuis 2002, avec les plans de management, les indicateurs de performance, les *balanced scorecards*, et ainsi de suite. Maintenant, on est prêt pour aller plus loin. (Responsable de l'audit interne, ministère des Affaires intérieures)

Au sein de ce ministère, des projets pilotes, dont des projets BPR (*Business Process Re-engineering*) plus globaux, avaient été lancés afin de clarifier les risques et la portée de ce programme d'audit interne. Une cellule d'audit interne a ensuite été créée en 2007, d'abord en recrutant du personnel en interne et par la suite au moyen de la mobilité interne dans l'ensemble des départements et des autres organismes fédéraux.

Pour quelques organismes fédéraux qui ont adopté un service d'audit interne, nos interlocuteurs ont déclaré que leurs services d'audit interne manquaient de soutien de la part de leur direction générale pour véritablement prendre leur envol. Apparemment, les hauts fonctionnaires ne subissent pas suffisamment de pression pour suivre les recommandations formulées par les missions d'audit interne ou pour agrandir l'équipe des services d'audit. De même, certains ministères ou agences n'ont pas établi de profils de compétences pour les fonctions d'auditeur interne dans leur cadre organique. Cette situation s'observe aussi ailleurs, avec pour résultat des différences en ce qui concerne le statut, les perspectives de promotion et les traitements pour la même fonction, parfois au sein du même service d'audit interne ou entre différents services.

> Mes directeurs ont d'autres priorités probablement. Peut-être qu'ils étaient contents jusqu'à ce qu'il y ait un audit interne qui existe. Et voilà, on a respecté l'AR et c'est tout. C'était une volonté politique, de stratégie interne. Probablement qu'on ne considère pas l'audit interne comme important. C'est un peu le cas pour les autres SPF, c'est maigrichon. Cela ne correspond pas à l'envolée qu'auraient pu créer ces arrêtés royaux.
> […]
>
> Si vous faites une analyse des profils des responsables des services d'audit interne dans chaque SPF, c'est complètement différent de l'un à l'autre et ce n'est pas normal. Il devrait y avoir normalement une et une seule fonction standard quelle que soit l'entité dans laquelle vous travaillez. Ici vous avez des contractuels, des

statutaires, des directeurs généraux, de simples niveaux A. C'est incroyable des fois, c'est vraiment bizarre. Moi, par exemple, je me retrouve dans une fonction de « *project manager* », un truc comme ça. (Auditeur interne, ministère de l'Innovation)

Les entités fédérales n'ayant pas encore adopté de service d'audit interne

La récente crise politique en Belgique (2007-2011) a empêché les institutions fédérales d'avoir un gouvernement de plein exercice durant plusieurs longues périodes[17]. Par conséquent, les recrutements, les promotions et d'autres ressources humaines et financières dont les ministères et les agences ont besoin ont été bloqués. L'approbation d'un gouvernement de plein exercice était nécessaire pour ces questions, y compris pour l'audit interne.

Plus important encore, indépendamment de la crise politique, la plupart des personnes interrogées à propos des cas fédéraux ont souligné que le contexte institutionnel fédéral était trop instable pour réussir à encourager les ministères les moins motivés à adopter des services d'audit interne, et ce, pour plusieurs raisons. D'abord, les arrêtés royaux ayant trait aux mandats relatifs à l'audit interne ont changé plusieurs fois en moins de cinq ans. Depuis 2002, les ministères et certaines agences étaient tenus de mettre en place, individuellement, des comités d'audit interne. En 2007, ces mêmes entités fédérales ont dû les abolir ; ils ont été remplacés par un comité d'audit central, le CAAF, rattaché directement au Conseil des ministres. Par ailleurs, à la suite de cette récente crise politique, l'avenir de certaines activités fédérales est devenu incertain, quelques ministères ou agences étant susceptibles d'être restructurés ou régionalisés. Enfin, la proposition de juillet 2011 du CAAF de centraliser toutes les activités d'audit interne dans un seul service d'audit interne, externe aux entités auditées, a grandement découragé les autres entités fédérales à développer leur propre service d'audit. Cette proposition contrevient en plus aux arrêtés royaux relatifs et, ce faisant, les discrédite.

En outre, le dispositif institutionnel, dont dépendent les services d'audit interne pour fonctionner de manière adéquate, reste incomplet. La clé de voûte de l'organisation, le CAAF, a mis beaucoup de temps pour être opérationnel : créé par les arrêtés royaux de 2007, le CAAF a seulement été mis en place en 2010. Cela a permis aux hauts fonctionnaires de justifier leur inertie à l'égard du programme d'audit interne, puisque les organes nécessaires pour répondre aux exigences des arrêtés royaux n'existaient pas. De plus, aucune sanction ou incitation directe n'a été clairement prévue dans les arrêtés royaux ou les programmes annexes. Sur le plan des ressources humaines, il n'existe pas de carrière officielle ou de perspective de promotion claire pour cette nouvelle fonction dans la politique officielle du personnel fédéral. Il y a donc une sorte de dévalorisation de cette nouvelle fonction telle qu'elle est perçue par les personnes interrogées.

[17] La dernière et la plus longue d'entre elles a vu le dernier gouvernement Leterme gérer les affaires courantes de juin 2010 à décembre 2011.

En outre, en exigeant des services d'audit interne, les arrêtés royaux ont créé une couche supplémentaire de contrôle public. L'établissement préalable d'une structure plus globale aurait permis de mieux réguler les interactions entre les audits internes et externes. Cela a entraîné une situation ambiguë et inconfortable du fait de la confusion, des doublons et de la concurrence entre auditeurs internes et externes. Les arrêtés royaux de 2007, surtout avec la création du CAAF, ont renforcé cette ambiguïté. Ces inerties et ces insuffisances, et la confusion qui en résulte, créent, par ailleurs, un sentiment général selon lequel les arrêtés sont perçus comme trop dogmatiques et porteurs d'une vision politique plutôt que d'une application pragmatique. Nos interlocuteurs affirment que les arrêtés constituent un cadre normatif intéressant, mais qu'ils devraient être plus détaillés et mieux adaptés au contexte et aux besoins de l'administration fédérale.

Une autre raison de l'échec se situe dans le manque d'enthousiasme et d'engagement politique constaté dès l'origine des arrêtés fédéraux. Cela s'est sans aucun doute reflété dans la perception qu'ont eue les ministères de la légitimité des services d'audit interne. La crise politique a probablement dégradé davantage ce point de vue. Par ailleurs, les quelques ministères qui devaient soutenir la mise en œuvre globale de la réforme Copernic ne sont pas non plus très convaincants aux yeux des autres départements ministériels : aucun d'eux n'a encore mis en place de programme d'audit interne. Le mimétisme, habituellement désigné comme une force de diffusion efficace, s'opère ici en sens inverse, entravant plutôt qu'aidant l'établissement des services d'audit interne.

Enfin, certains ministères ont reconnu que leur culture interne n'était pas encore prête et que, de manière générale, il manquait une culture de l'évaluation et de la responsabilité dans l'administration fédérale. Cela créé une perception négative de l'audit interne. La valeur ajoutée n'est pas clairement perçue, car les dispositifs de contrôle interne ne sont pas suffisamment développés ou formalisés. On se trouve en fait dans le paradoxe classique de l'œuf et de la poule.

■ CONCLUSION

En matière d'adoption d'un service d'audit interne, le mandat légal semble être le stimulant le plus puissant et aussi le facteur le plus tangible à observer. Nous remarquons deux vagues de règlements légaux relatifs à l'audit interne dans le secteur public belge. Avant 2000, ces mandats légaux étaient généralement isolés, se concentrant sur quelques entités individuelles. Après 2000, la diffusion a été plus vaste, car les obligations d'audit interne, découlant des réformes administratives plus larges, ont commencé à couvrir un nombre croissant d'entités. Puisque les mandats légaux diffusent le concept d'audit interne à une population plus importante à un même ordre d'autorité publique, un certain mimétisme apparaît chez les autres entités. De plus, le contenu des obligations légales a aussi une incidence sur le profil d'un service d'audit interne ou sur la manière dont il sera mis en place. C'est pourquoi il est fondamental que ces mandats soient bien décrits, bien interprétés et bien adaptés aux différents cadres administratifs du secteur public. Il est également important d'actualiser les autres procédures administratives et textes

légaux qui ont un lien avec les nouvelles exigences légales. Cela permettrait de dissiper la confusion ou de diminuer les mauvaises interprétations fréquemment constatées dans cette étude. Certains mandats relatifs à l'audit interne incluent de tels éléments, d'autres non. Nous soutenons que l'efficacité de ces obligations légales dépend aussi des éléments mentionnés ci-dessus. Ceux-ci sont d'une importance capitale notamment pour l'acceptation, la mise en œuvre et la professionnalisation des pratiques d'audit interne requises dans le contexte public. Cela est valable indépendamment des autres facteurs stimulants abordés dans cette étude.

Un environnement de contrôle externe fort peut également faciliter l'adoption de l'audit interne grâce à des interventions normatives directes ou des recommandations, ou parce que le risque de non-conformité ou de fraude est élevé. De la même façon, un environnement dans lequel le contrôle externe est faible pourrait également favoriser l'adoption de l'audit interne. En effet, certains peuvent alors estimer que les contrôles publics ne fournissent pas assez de garanties ou ne partagent pas les risques avec la même force ou avec la même perspective pour s'assurer que l'organisation reste sous contrôle.

En ce qui concerne la professionnalisation de l'audit interne, toutes les personnes interrogées ont souligné que l'intérêt de la direction dans l'audit interne et son soutien doivent être forts et absolus. Sans cette condition, les services d'audit interne sont susceptibles d'être une « fonction découplée » de la gestion réelle de l'entité, en termes institutionnalistes (Meyer et Rowan, 1977).

L'administration fédérale constitue une bonne illustration de services publics dont on a exigé la mise en place d'un service d'audit interne, mais dont on doit constater que le résultat reste insatisfaisant. Certaines organisations fédérales sont mieux préparées que d'autres à adopter un tel service. Cela peut dépendre du secteur d'activité et du type de tâche, du degré d'intérêt politique ou des caractéristiques personnelles des hauts fonctionnaires. Quant à la sophistication des dispositifs de contrôle et de culture internes, la masse critique atteinte constitue également un facteur favorable important. En outre, le faible déploiement des services d'audit interne dans l'administration fédérale peut aussi être expliqué par un élément contextuel plus général, en l'occurrence la crise politique. Qui plus est, cette réforme de l'audit interne au niveau fédéral est vue dans la plupart des services fédéraux comme étant incomplète, manquant véritablement d'un soutien politique et d'une culture de la responsabilisation.

De manière plus globale, cette recherche a montré que le fait d'avoir un maximum de flexibilité managériale permet aux services publics de recruter plus facilement de professionnels travaillant dans le domaine de l'audit interne, ce qui contraste avec une certaine rigidité de la politique des ressources humaines dans le secteur public et ses conséquences pour la gestion opérationnelle des ressources administratives internes. Aussi, les services d'audit interne requièrent des personnes expérimentées et qualifiées dans ce champ, mais les auditeurs internes affichant un profil senior sont encore rares sur le marché de l'emploi étant donné que cette fonction est relativement récente comparativement aux autres fonctions administratives. De plus, les conditions de travail dans le secteur public belge sont

généralement moins attrayantes que dans le secteur privé, mais aussi plus précaires. Par exemple, de nombreux auditeurs internes sont des agents contractuels dans le secteur public, ce qui signifie que la majorité d'entre eux n'ont pas les mêmes protections, avantages et perspectives de promotion que leurs collègues qui sont statutaires. Pire encore, la fonction d'auditeur interne n'est généralement pas encore explicitement reconnue au sein du cadre général de la fonction publique. En outre, pour les évaluations individuelles, ce sont encore trop souvent des personnes auditées qui évaluent l'auditeur interne. Cette situation fragilise la fonction d'auditeur interne et mène à des situations contradictoires quant à sa carrière dans le secteur public. D'une part, cette fonction reste généralement précaire par son statut administratif dans l'entité, d'autre part, les attentes à l'égard de cette fonction sont très élevées, en particulier sur le plan de la crédibilité, de l'expertise et de l'indépendance, ce qu'on prénomme ici « le paradoxe de l'auditeur interne » dans le secteur public.

Enfin, notre étude empirique révèle un défi supplémentaire pour le déploiement général de l'audit interne dans le secteur public belge. En ce qui concerne la maturité d'un service d'audit interne tel qu'illustré dans la partie statistique de l'étude, on avait noté que plus de la moitié des services d'audit interne (54 %) sont toujours au stade initial de développement. Par conséquent, ces services ne sont probablement pas durables ou n'évolueront pas aussi facilement, à moins que soient mises en place de nouvelles compétences selon les standards de la profession. Nous pensons qu'il convient de se poser la question de savoir si cette tendance générale est le résultat d'une intention délibérée de la part des entités publiques ou d'un réel blocage administratif pour évoluer selon les standards de la profession. Autrement dit, si nous nous plaçons dans une perspective sociologique néo-institutionnelle comme nous l'avons largement fait dans le cadre de cette étude, n'y aurait-il pas une sorte d'« isomorphisme » ou d'homogénéisation des services d'audit interne en termes de maturité dans le secteur public belge et dans le secteur public en général ?

Premièrement, ces résultats doivent être relativisés, car l'audit interne est encore une activité récente et un certain temps sera nécessaire pour qu'il arrive à maturité. Néanmoins, les résultats empiriques relèvent aussi que de nombreux services d'audit interne sont encore très faibles en matière de professionnalisation, en dépit de leur longévité.

Deuxièmement, une meilleure flexibilité managériale est nécessaire pour avoir une politique des ressources humaines plus adaptée aux exigences de ces nouvelles fonctions, ce qui permet aussi de conférer davantage de crédibilité et d'indépendance à cette fonction. Or nous constatons que 73 % des organismes de notre échantillon déclarent que cette flexibilité leur fait défaut. Par conséquent, la politique du personnel semble être un véritable problème pour le développement de la fonction d'audit interne dans le secteur public belge, en tout cas en ce qui a trait aux ministères et aux agences ayant une faible autonomie managériale.

Troisièmement, la valeur ajoutée de l'audit interne doit être clairement perçue et utilisée par l'organisation. Cependant, lorsque le service d'audit interne est imposé par une source externe, l'audit interne est souvent perçu comme un processus

contraignant ou comme une sorte de « label » valorisant pour l'entité, sans véritable impact direct pour la gestion réelle de celle-ci. C'est également le cas lorsque les supérieurs hiérarchiques des services d'audit interne sont uniquement des administrateurs ou des politiciens, surtout que les risques politiques et administratifs ne sont pas forcément les mêmes. Dans ce cas, les deux types de risques devraient idéalement être intégrés dans la programmation des missions d'audit interne.

Quatrièmement, la professionnalisation de l'audit interne dépend également du niveau de formalisation du fonctionnement interne de l'organisme. Les résultats de l'étude confirment que la professionnalisation de l'audit interne et le fonctionnement interne de l'entité sont interdépendants, ils évoluent donc ensemble dans un parcours de dépendance. En d'autres termes, un seuil critique de formalisation et d'information dans l'organisation est nécessaire pour permettre aux services d'audit interne d'exercer pleinement leurs missions.

Cinquièmement, l'étude montre qu'une culture de l'évaluation et de la responsabilisation facilite la professionnalisation de l'audit interne. Cette dernière est loin d'être répandue dans l'ensemble du secteur public belge (Jacob et Varone, 2003 ; Pollitt et Bouckaert, 2004).

Sixièmement, les services d'audit interne ont très souvent été imposés aux organismes publics, bien avant que les processus du contrôle public aient été revus et rationalisés. Cela crée fréquemment un sentiment d'inconfort qui trouve son origine dans un sentiment de doublon, de dysfonctionnement ou de compétition entre auditeurs internes et externes. Au lieu d'avoir un audit unique, on a plutôt l'impression d'avoir une profusion d'audits au sens de l'« *audit explosion* » de Power (1999). Néanmoins, même si de la confusion subsiste dans la chaîne de contrôle public, les auditeurs externes reconnaissent que les auditeurs internes les aident à obtenir de l'information dans le cadre de leurs audits externes devenant de plus en plus complexes, en particulier les audits de performance.

Enfin, il convient de rappeler que le concept d'audit interne a été importé du secteur privé. Alors que les principes de la nouvelle gestion publique font souvent référence aux bonnes pratiques et aux normes internationalement reconnues dans le secteur privé comme source d'inspiration, un certain nombre de problèmes se posent lorsqu'il s'agit de transférer ces pratiques dans un secteur public dont les missions et les principes de gouvernance sont très différents du contexte privé. En raison des réformes administratives, l'auditeur interne devient officiellement un nouvel acteur de la gouvernance publique et du contrôle à côté des acteurs plus traditionnels. Il est essentiel d'adapter la notion d'audit interne et ses pratiques connexes aux particularités de la gouvernance publique, en particulier la chaîne de contrôle public en rapport avec la notion d'indépendance et à qui on doit rendre compte.

Pour conclure, soulignons surtout que nous sommes à l'aube d'un processus d'institutionnalisation de l'audit interne dans le secteur public belge. Il apparaît clairement que le positionnement de l'audit interne et sa professionnalisation doivent évoluer. Il n'existe pas actuellement de modèle standardisé de la performance de l'audit interne, mais plutôt une variété de modèles qui reflètent l'environnement interne des différents organismes publics. Nous sommes convaincus

que les secteurs publics d'autres pays devraient afficher des résultats similaires, en particulier lorsque ces pays présentent des caractéristiques de la fonction publique identiques à celles de la Belgique, en particulier les pays dont la politique des ressources humaines demeure relativement centralisée et où une culture d'évaluation n'est pas encore suffisamment étendue dans les organismes publics (Cohen, 2012 ; Pollitt et Bouckaert, 2004). Il serait intéressant d'entreprendre une étude comparative à l'échelle internationale afin de vérifier la pertinence de ces résultats dans d'autres contextes publics nationaux.

BIBLIOGRAPHIE

Banque nationale de Belgique (2009). *Les unités du secteur public*, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/documents/PDE_liste2011septembreFR.pdf (page consultée en octobre 2012).

Batselé, D., T. Mortier et M. Scarcez (2010). *Manuel de droit administratif*, Bruxelles, Bruylant.

Beaud, S. et F. Weber (2003). *Guide de l'enquête de terrain : produire et analyser des données ethnographiques*, Paris, Éditions La Découverte.

Brody, R. G., S. P. Golen et S. P. Reckers (1998). « An Empirical Investigation of the Interface between Internal and External Auditors », *Accounting and Business Research*, vol. 28, n° 3, p. 160-172.

Cohen, A.-G. (2012). *La Nouvelle Gestion Publique : Concepts, outils, structures, bonnes et mauvaises pratiques. Contrôle interne et audits publics*, 3e éd., Paris, Gualino.

Conseil de l'Europe (1999). *Internal Audit at Local and Regional Level*, Conseil de l'Europe.

Cour des comptes (2011-2012). *168e Cahier de la Cour des comptes*, vol. 1, Chambre des représentants.

Cour des comptes (2007). *Les Cahiers d'observations annuels*, Bruxelles, Cour des comptes.

Coupland, D. (1993). « The Internal Auditor's Role in Public Service Orientation », *Managerial Auditing Journal*, vol. 8, n° 1, p. 3-13.

Damar, M. et P. Delaunois (1988). « Les organismes d'intérêt public en Belgique », *Courrier hebdomadaire du CRISP*, n° 1191-1192.

De Visscher, C. et L. Petit (2002). « L'audit interne dans l'administration publique : un état des lieux dans les ministères fédéraux », *Pyramides*, vol. 5, p. 74-100.

DiMaggio, P. J. et W. W. Powell (1991). « The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields », dans W. W. Powell et P. J. DiMaggio, *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago, The University of Chicago Press, p. 63-82.

DiMaggio, P. J. et W. W. Powell (1983). « The Iron Cage Revised: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational fields », *American Sociological Review*, vol. 48, n° 2, p. 147-160.

Frumkin, P. et J. Galaskeiwicz (2004). « Institutionalial Isomorphism and Public Sector Organizations », *Journal of Public Administration Research and Theory*, vol. 14, n° 3, p. 283-307.

Goodwin, J. (2004). « A Comparison of IA in the Private and Public Sectors », *Managerial Auditing Journal*, vol. 19, n° 5, p. 640-650.

Haveman, H. A. (1993). « Following the Leader: Mimetic Isomorphism and Entry into New Markets », *Administrative Science Quarterly*, vol. 38, n° 4, p. 593-627.

Institute of Internal Auditors (2009). *Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector*, Altamonte Springs, The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Institute of Internal Auditors (2004). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, Altamonte Springs, Institute of Internal Auditors.

Interne Audit van de Vlaamse Administratie (2011). *Jaarverslag van het Auditcomité en het Agentschap Interne Audit van de Vlaamse Administratie*, www.vlaanderen.be/nl/publicaties/detail/jaarverslag-van-het-auditcomit-en-het-agentschap-interne-audit-van-de-vlaamse-administratie-2011 (page consultée en octobre 2012).

INTOSAI (2004). *Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public*, INTOSAI.

Jacob, S. et F. Varone (2003). *Évaluer l'action publique : état des lieux et perspectives en Belgique*, Gand, Academia Press.

Krogstad, J. L., A. J. Ridley et L. E. Rittenberg (1999). « Where We're Going », *The Internal Auditor*, vol. 56, n° 5 p. 26-33.

Meyer, J. M. et B. Rowan (1977). « Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony », *The American Journal of Sociology*, vol. 83, n° 2, p. 340-363.

Mottoul, J.-M. (2010). « Le développement du contrôle interne et des activités d'audit interne dans l'administration fédérale », *Bulletin de documentation / Service public fédéral finances*, vol. 70, n° 3, p. 5-32.

Pollitt, C. et G. Bouckaert (2004). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*, Oxford, Oxford University Press.

Powell, W. W. et P. J. DiMaggio (dir.) (1991). *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago, The University of Chicago Press.

Power, M. (1999). *The Audit Society: Rituals of Verification*, New York, Oxford University Press.

Renard, J. (2008). *Théorie et pratique de l'audit interne*, Paris, Éditions d'Organisation.

Renders, D. (2010). *Droit administratif : le contrôle de l'administration*, tome 3, Bruxelles, Larcier.

Rihoux, B. et C. C. Ragin (dir.) (2009). *Configurational Comparative Methods: Qualitative Comparative Analysis (QCA) and Related Techniques*, Thousand Oaks, Sage.

Sarens, G., C. De Visscher et D. Van Gils (2010). « Risk Management and Internal Control in the Public Sector: An In-Depth Analysis of Belgian Social Security Public Institutions », *Bulletin de documentation / Service public fédéral finances*, vol. 70, n° 3, p. 65-90.

Van Gestel, N. et C. Teelken (2006). « Neo-Institutional Perspectives on Public Management Reform », *Management International*, vol. 10, n° 3, p. 99-109.

Van Gils, D., J. Christiaens et R. Hex (2010). *Enquête 2010 sur l'audit interne dans les entités publiques belges*, document de travail, Bruxelles, IIA Belgium.

Van Gils, D. et autres (2008). « L'organisation des activités d'audit interne dans les différentes autorités publiques en Belgique », *Pyramides*, vol. 15, p. 95-124.

Van Gils, D. (2012). *The Development of Internal Auditing within the Belgian Public Sector: A Neo-Sociological and New Public Management Perspective*, Doctoral dissertation, Université Catholique de Louvain.

Verhoest, K. et autres (2010). *Autonomy and Control of State Agencies: Comparing States and Agencies*, Palgrave MacMillan, Public Sector Organizations.