

**Revue de littérature : analyse comparative entre le système d'audit interne
dans le secteur public marocain et une sélection de pays développés et
émergents**

**Literature review : benchmarking of the internal audit system in the
Moroccan public sector and a selection of developed and emerging
countries**

EL KRAMI Yousra

Docteur en Sciences de Gestion
Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales
Université Mohammed V de Rabat Agdal
Laboratoire des Sciences de Gestion des Organisations
Maroc

LACHHAB Mohamed

Docteur en Sciences de Gestion
Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales
Université Mohammed V de Rabat Agdal
Laboratoire des Sciences de Gestion des Organisations
Maroc

TAHIRI Reda

Docteur en Sciences de Gestion
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion - Kénitra
Université Ibn tofail -Kénitra
Laboratoire de recherche en Sciences de Gestion des Organisations
Maroc

Date de soumission : 06/01/2024

Date d'acceptation : 13/02/2024

Pour citer cet article :

EL KRAMI. Y. et al. (2024) «Revue de littérature : analyse comparative entre le système d'audit interne dans le secteur public marocain et une sélection de pays développés et émergents», Revue Française d'Economie et de Gestion «Volume 5 : Numéro 2» pp : 474 – 500.

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



Résumé

Le Maroc n'est pas en reste des évolutions qu'a connues le Monde en termes d'amélioration des techniques de contrôle et d'audit. Dans le cadre de la nouvelle gestion publique, qui n'est pas seulement un ensemble de normes et de techniques mais une véritable révolution, culturelle et comportementale, dans le domaine de l'administration publique. Le New Management Public « NMP » est apparu pour la modernisation de l'action publique, il revêt de nombreuses fonctions novatrices dont l'audit interne. Dans ce contexte, le Maroc a instauré plusieurs textes de lois pour l'implémentation de la fonction d'audit interne (FAI) et sa généralisation au sein du secteur public. De plus, plusieurs pays développés et en voie de développement ont accéléré la mise en œuvre de l'audit interne. Néanmoins, plusieurs organismes publics n'ont pas encore mis en place une entité spécialisée en audit interne. Notre recherche a justement pour principal intérêt de démontrer quels sont les avancés du Maroc et d'une large sélection de pays développés et émergents en termes d'application du dispositif d'audit interne. Ainsi, nous avons mis l'accent sur l'historique et les pratiques et règles qui encadrent la fonction d'audit à l'échelle internationale, en se référant au rattachement hiérarchique de la fonction, la conformité aux normes internationales et le niveau de certification des auditeurs internes. Nous avons présenté une clé de lecture pour une large sélection de pays qui contribuera à enrichir la littérature par une analyse comparative.

Mots clés : Audit interne ; gestion des finances publiques ; New management public ; Benchmark.

Abstract

Morocco isn't an exception to the trend for developing control and audit techniques. In the context of New Public Management, which is not just a set of standards and techniques, but a genuine cultural and behavioral revolution in public administration. New Public Management (NMP) has been introduced to modernize public action, and covers a wide range of innovative functions, including internal auditing. In this context, Morocco has introduced several pieces of legislation to implement the internal audit function (FAI) and make it widespread within the public sector. In addition, several developed and developing countries have accelerated the implementation of internal auditing. Nevertheless, many public sector organizations have yet to set up a dedicated internal audit department.

The main aim of our research is to demonstrate the progress made by Morocco and a wide selection of developed and emerging countries in terms of the application of the internal audit system. We have focused on the history, practices and rules governing the audit function on an international scale, with reference to the hierarchical attachment of the function, compliance with international standards and the level of certification of internal auditors. We have presented a reading key for a wide selection of countries, which will contribute to enriching the literature through comparative analysis.

Keywords : Internal audit ; public finance management ; New public management ; Benchmark.

Introduction

Dans le secteur public marocain, l'audit interne est devenu une fonction largement reconnue et utilisée, mais elle nécessite une bonne gestion des risques inhérents, l'assurance d'une bonne gouvernance et un contrôle interne performant. Ceci dit que l'audit interne peut jouer un rôle central en aidant les administrations publiques, les Etablissements et Entreprises EEP et tout organisme public à mieux connaître leur environnement interne, par ailleurs les parties prenantes ont une compréhension claire de la série d'informations de supervision dont elles disposent et en tirent des conclusions utiles.

Auparavant, l'audit interne dans le secteur public était une simple procédure administrative qui consistait principalement à vérifier l'exactitude des transactions, à effectuer des contrôles préalables et à évaluer les risques (Anao, 2012). De nos jours, le champ d'intervention de la fonction d'audit interne (FAI) s'est élargi en s'intéressant à d'autres fonctions de contrôle indépendantes, telles que les enquêtes, les inspections et les évaluations des méthodes de travail adoptées. C'est une méthode fiable pour de nombreux établissements publics, elle tend vers la gestion axée sur les résultats. Les dispositions de la fonction d'audit interne doivent être soigneusement structurées en fonction des besoins de chaque établissement. Il faudrait également maximiser l'efficacité et la synergie de la fonction de supervision, tout en maintenant l'indépendance de l'audit interne. Notre article porte essentiellement sur la présentation d'une analyse comparative « Benchmark » entre le système d'audit interne marocain dans le secteur public d'une sélection de pays développés et émergents pour présenter une clé de lecture des expériences des autres institutions publiques et s'inspirer des meilleurs modèles adoptés. Ainsi, notre problématique de recherche est dans quelle mesure les pays développés et émergents se conforment-ils aux normes comptables internationales ?

Il convient de comprendre si la conformité aux normes internationales d'audit interne dépend du niveau de développement d'un pays ou du modèle (centralisé/décentralisé) adopté par chacun des pays. Pour se faire nous allons dans un premier temps éclairer l'émergence de la notion d'AI dans le contexte marocain et le « New management public » qui est à l'essor de l'accélération de la mise en application de l'audit interne au sein des institutions publiques marocaines. Dans un deuxième temps nous allons présenter le fonctionnement du système d'audit interne au sein d'un ensemble de pays développés et émergents puis nous allons présenter une analyse comparative « Benchmarking » entre le système d'audit interne d'une sélection de pays développés et en voie de développement pour présenter une clé de lecture des expériences des autres institutions publiques et d'enrichir la littérature des meilleurs modèles adoptés.

1. L'audit interne dans le contexte marocain : une revue de littérature

Le Maroc a connu des périodes de changements considérables transformant plusieurs concepts et modes d'organisation dont la fonction d'audit interne. Ce système de contrôle s'est enraciné dans l'ancien mode d'organisation des instituts musulmans ou le Maroc d'époque ne faisait pas l'exception et s'est développé au fil du temps. A la fin des années 80, le contrôle des établissements publics marocains était soumis sous la direction du ministère de la Finance qui a introduit une stratégie de contrôle de ces établissements basée sur la gestion de la performance ce qui a induit à l'apparition de deux nouveaux instruments d'audit interne et externe. L'audit interne étant devenu un instrument privilégié pour les établissements publics, il a été concrétisé au sein de structures (cellule, service, direction) et rattaché hiérarchiquement selon le type de l'établissement.

Dans un contexte marqué par la modernisation de la gestion publique et d'ouverture à l'environnement international, plusieurs administrations, établissements et ministères publics marocains ont opté pour la pratique de l'audit pour moderniser leur arsenal d'outils de gestion. Depuis 1987, les organismes internationaux (COSO¹, INTOSAI², FMI³, BM⁴) ont préconisé l'instauration de l'audit interne dans le secteur public marocain, ainsi cette fonction est apparue suite à une influence d'ordre internationale puis nationale par la « Lettre royale de 1993 ». En effet, au cours du mois d'Août de l'année 1993, l'audit interne a été instauré au sein des entreprises publiques marocaines suite à une lettre royale adressée par S.M. le Roi Feu Hassan II au Premier Ministre, l'incitant à soumettre les Administrations et les Établissements Publics à l'Audit ; « l'audit est aujourd'hui de pratique courante dans les sociétés et les entreprises. Vous y ferez procéder dans tous les établissements publics où s'en fait ressentir ». ⁵

L'avènement du concept de la bonne gouvernance et la conception du Code Marocain de Bonnes Pratiques de Gouvernance d'Établissements et Entreprises Publics en 2008 ont accéléré la mise en œuvre de l'audit public ainsi que la décision qui organise la fonction d'Audit des Entreprises Publiques sous la tutelle du Ministère des Travaux Publics (DPE 113/70/16 du 23 Septembre 1993). Ainsi, un arsenal juridique a été mis en place comprenant des textes juridiques et réglementaires pour renforcer la pratique de l'audit public. Dans ce sillage, le Décret du 20 mars 2013 relatif aux marchés publics implique l'audit obligatoire pour tous les

¹ Référentiel de contrôle interne.

² L'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques.

³ Fond monétaire international.

⁴ Banque Mondiale.

marchés de l'Etat dont le montant dépasse cinq millions de dirhams. Par ailleurs, la loi 69.00 concernant le contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et autres organismes, promulguée par le dahir numéro 1-03-195 du Ramadan de l'année 1424 qui correspond au 11 novembre 2003, a fourni un cadre général et institutionnel pour l'audit interne.

L'évolution de la fonction d'audit interne à l'échelle mondiale a induit à son introduction dans le secteur public marocain. De nos jours, l'audit interne est devenu plus une réelle nécessité qu'une obligation. Dans ce sens, Azzarradi et Fikri (2018) soulignent qu'au niveau de la direction, les institutions et entreprises publiques marocaines s'intéressent de plus en plus à la praticité des pratiques d'audit et commencent à mettre en place une unité, un service, département ou une direction d'audit. Le but étant d'atteindre les objectifs ciblés et accélérer la mise en œuvre du « New management public ». À l'issue du discours royal prononcé le 29 juillet 2017 qui prône la stricte application des dispositions de l'Article premier (alinéa 2) de la Constitution relatif à la corrélation entre responsabilité et reddition des comptes, cette nécessité managériale est devenue obligatoire du point de vue réglementaire.

Il y a eu également la création de comités d'audit et la formation de cadres en audit interne et externe.

L'institut marocain des auditeurs internes (AMACI) a vu le jour en 1985, c'est une association à but non lucratif qui œuvre au service du professionnalisme des auditeurs internes au Maroc. Elle est régie par le dahir n°1-58-376 du 3 jomada I 1378 (15 novembre 1958), qui a été modifié par le Dahir portant loi n°1-73-283 du 10 Avril 1973 qui régleme le droit d'association. L'IIA MAROC est un membre du fondateur de l'Union Francophone des Auditeurs Internes (UFAI) depuis 1989, de l'Institut International des Auditeurs Internes (IIA Global) depuis 1991, de la Confédération Européenne des Instituts d'Audit Interne (ECIIA) depuis 1997 et de la Fédération Africaine des Instituts d'Audit Interne (AFIIA) depuis 2009. Il compte plus de 600 adhérents issus de milieux professionnels public et privé différents.

2. Le nouveau management public à l'essor de l'institutionnalisation de la FAI

Le Nouveau management public (NMP) est un référentiel politico-économique amorcé par la Banque Mondiale durant les années 1990 pour servir comme guide de la modernisation des services de l'Etat (Y. Pesqueux, 2020). L'émergence d'un nouveau système au sein des institutions publiques nécessite la mise en place d'un arsenal juridique (textes de lois, décrets, circulaires, règlements...). De plus, il faut se référer à une base solide, principes et standards reconnus à l'échelle internationale pour son application. La modernisation de la gestion

publique a accompagné l'avènement de plusieurs réformes budgétaires ce qui a créé le besoin d'actualisation de la législation et de confection d'un soubassement juridique accompagnant l'exécution du NMP. Il existe également un manuel d'audit interne, une charte d'audit interne et le code éthique qui peuvent être également une référence à l'application de la fonction.

Selon Cohen Alain-gérard de nombreux États africains et européens qu'ils soient émergents ou en voie de développement s'intéressent beaucoup au Droit, contrairement au pays libéraux qui ne répondent pas à la maxime « tout ce qui n'est pas interdit est permis » mais, à l'inverse : « on ne peut rien faire si la loi ne le prévoit pas ».

L'adoption d'un cadre juridique et légal s'avère alors nécessaire pour que les auditeurs et gestionnaires publics s'adaptent aux nouvelles pratiques d'audit interne et agissent selon des standards bien définis. Ainsi ledit cadre ne pourra être modifié que par la loi. Au Maroc par exemple, le changement du système budgétaire a requis l'instauration d'une loi en plus d'une loi organique relative à la loi de finances n°130-13 (LOLF) pour encadrer la nouvelle réforme budgétaire. Il faut donc s'imprégner une culture juridique pour bien structurer les étapes de conduite d'un audit interne dans les établissements publics et par force de loi obliger tout établissement public à créer une fonction d'audit interne. La mise en œuvre d'un système efficace de gestion des finances publiques (GFP) joue un rôle clé dans le processus des politiques de développement. Une bonne gestion des finances publiques est le lien qui relie les ressources disponibles, les exécutions et l'atteinte des objectifs de la politique gouvernementale. Il s'agit d'un outil dont le but est d'établir une méthode standard et un outil de référence pour l'évaluation diagnostique de la gestion des finances publiques.

Le secteur public est confronté en permanence à l'élaboration de stratégies et de plans budgétaires fondés sur des politiques de financement, il analyse également la manière dont les décisions budgétaires sont mises en œuvre. L'évaluation vient ainsi examiner les mesures de contrôle que le gouvernement a prises pour s'assurer que les ressources sont obtenues et utilisées comme prévu. La transparence et la diligence raisonnable des audits, ainsi que le dialogue sur les politiques et les actions en matière de gestion des finances publiques. Le système, les lois, les règlements et les normes adoptés dans le processus, il examine également les facteurs clés tels que le taux d'exécution du budget par rapport) ce qui a été prévu, l'efficacité des mesures de contrôle, le respect des délais quant à la rédaction et remise des rapports et d'audits, etc.

Dans l'optique de passer d'une loi d'obligation légale à une loi de programmation et de résultats le Nouveau management public a accompagné ce changement de paradigme qui est représenté dans le tableau ci-dessous :

Tableau n°1 : Le système traditionnel et le nouveau système gestion

Instance suprême (Roi, Parlement)	→ fixe	L'administration	Le contrôle
1 – Ancien système Loi (décrets, règlements, etc.)	↓ Les obligations Les modalités... TOUT	↓ Exécute	↓ Vérifie (la régularité) Sanctionne
2- Nouveau système Programme (revolving en fonc- tion des résultats)	↓ Les objectifs Les résultats attendus Les outils	↓ Gère (choix des moyens et des modalités)	↓ Évalue (l'efficacité) Mesure (les résultats) Recommande (des améliorations)

Source : La nouvelle gestion publique : concepts, outils structures bonnes et mauvaises pratiques Ed 3, Cohen Alain-Gérard.

3. Le système d'audit interne dans une large sélection de pays :

Dans de nombreux pays, l'audit interne a reçu une grande attention, il est devenu un atout important de la gestion financière du gouvernement pour l'amélioration de la performance du secteur public. En outre, Gansberghe (2005) a également noté que parmi les moyens les plus efficaces pour le contrôle de l'éthique et la gouvernance dans les institutions gouvernementales peuvent être la fonction d'audit. Ces déclarations indiquent clairement que la fonction d'audit interne peut apporter aux efforts du gouvernement pour résoudre le macro-problème de la pauvreté par une gouvernance efficace du secteur public. Dans la majorité des pays, le secteur public n'est que légèrement en retard en comparaison avec le secteur privé en ce qui concerne l'utilisation des normes. Après l'analyse du respect des normes internationales, on retrouve que plus de la moitié (56%) des auditeurs du secteur public utilisent toutes les normes d'après leurs déclarations, ce qui n'est que légèrement inférieur à la moyenne mondiale de 60% pour les répondants du secteur privé (Piper, 2015). Il ressort du rapport du Compendium (2014) que la majorité des pays qui disposent d'un audit interne ont établi cette fonction dans la législation ou la réglementation nationale.

Rappelons la classification des modèles (décentralisé/centralisé) introduite par J. Diamond, le modèle décentralisé était basé sur des services d'audit interne (IA) intra-ministériels/inter-agences - des unités spéciales des entités de l'administration publique, qui étaient indépendantes de leurs autres unités structurelles. Le modèle centralisé reposait sur les inspections des finances

des entités publiques spéciales indépendantes des ministères/départements. Ainsi, nous allons présenter le fonctionnement de la fonction d'audit interne au sein d'un ensemble de pays développés et émergents pour connaître l'histoire et les particularités de chacun d'entre eux, et ce en se référant au rattachement hiérarchique de la fonction, la conformité aux normes internationales et le niveau de certification des auditeurs internes.

3.1. Aux États unis

L'intégration de l'audit interne en tant que fonction au sein du secteur public américain relève de plusieurs facteurs. La FAI est apparue avec la fondation de l'IIA en 1941 qui siège en Floride, cette fonction s'est développée aux États Unis jusqu'à devenir une réelle nécessité depuis la multiplication et l'apparition et des problèmes de gestion interne à savoir : l'affaire Enron de (2001), la fraude ou la corruption et la découverte de détournements de fonds. En plus, du poids et de la pression exercée par les instances de contrôle externes comme l'OMB (Office of Management and Budget) ou la Cour des comptes. La structure gouvernementale américaine est caractérisée par la séparation des pouvoirs. Dans ce cadre, l'audit public est exercé par deux structures autonomes qui sont chargées de rendre compte au Congrès à savoir : la Cour des comptes des États-Unis « GAO : General Accounting Office » et les inspecteurs généraux « IG : Inspectors General ». Le GAO, est un organisme chargé d'audit externe soit l'audit de conformité de performance de l'administration fédérale, il est rattaché au Congrès tandis que les IG sont des acteurs indépendants rattachés à des entités qui leur confient la mission des auditeurs internes classiques (audit de conformité et de performance) d'une part et de la certification des comptes tout comme les auditeurs externes d'autre part. Ces organes opèrent en respectant les normes du « yellow book » qui a été conçu par le GAO. Ce référentiel constitue « un corpus propre aux administrations publiques », il s'agit d'un cadre normatif applicable à tous les niveaux de l'administration des États-Unis (Etat fédéral, Etats fédérés et collectivités territoriales).

Les missions d'audit interne aux États-Unis sont assurées par les dirigeants des entités opérationnelles, il s'agit des IG des départements ministériels et agences qui exercent en respectant le cadre législatif approprié « L'Inspector General Act 1978 U.S CODE ». Néanmoins, le secteur public aux États-Unis ne dispose pas d'une entité centrale chargée de de la coordination et de l'encadrement des services d'audit interne et des structures centrales. Toutefois, le « Presidential Council on Integrity and Efficiency (PCIE) » peut établir la coordination de certains travaux d'audit à l'échelle interministérielle, bien qu'ils ne le fassent pas de façon centralisée. Selon le rapport Henri Guillaume (2008), le Congrès des États-Unis

exprime une volonté de création d'une entité d'audit, ce qui se traduit par le projet de loi qui concerne l'élaboration du fondement législatif du PCIE avec la disposition des moyens qui lui faciliterait les audits transversaux à l'échelle interministérielle dans l'administration fédérale.

3.2. Au Canada

L'audit interne fournit aux administrateurs généraux une assurance quant à la conception et au fonctionnement des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle dans leur organisation. Cette fonction d'assurance est un élément important des efforts déployés par le gouvernement pour offrir une valeur et une responsabilité aux Canadiens et Canadiennes pour l'argent de leurs impôts. Les résultats des vérifications internes aident à cerner les nouveaux problèmes et à émettre des recommandations pour améliorer le rendement. L'apparition de l'audit interne au Canada remonte aux années 1960. À l'heure où les chefs des ministères et des organismes commencent à chercher des moyens efficaces pour contrôler leur gestion publique. Les travaux engagés par les vérificateurs internes du ministère du Revenu appelé actuellement Revenu Québec et à la Régie des rentes du Québec qui sont considérées comme les deux premières organisations à se doter de la fonction de vérification interne. En 1980, les comités du Conseil du Trésor ont pu élaborer le premier document cadre de la fonction québécoise, soit la politique de vérification interne du gouvernement. Le développement environnemental et les capacités organisationnelles conduisent ensuite à l'adoption d'un ensemble d'instruments de régulation menant à la loi de l'administration publique de 2000. La Loi sur l'administration publique (LAP) marque un changement décisif de la gestion publique du Québec, une gestion basée sur la culture de rendre compte (Fortier, 2010). Le Secrétariat du Conseil du Trésor peut élaborer des lignes directrices ou des instructions pour faciliter une gestion prudente des ressources dans les départements et les institutions, et ce conformément aux articles 72 et 74. La décision de mise en œuvre des directives de vérification interne en 2006 a été prise dont l'objectif de préserver la philosophie de la LAP qui stipule que les sous-ministre ou les dirigeants des organismes (SMDO) soient les premiers responsables de sa gestion et que le Secrétariat du CT se limite au rôle d'accompagnateur. Le choix de l'orientation et des lignes directrices influence le degré d'implantation de celles-ci dans les ministères et organismes. La Loi sur la gouvernance des sociétés d'État est également un support d'encadrement pour la vérification interne au Québec. Elle contribue de manière significative au fonctionnement de l'audit interne et elle est particulièrement destinée aux sociétés publiques qui sont au nombre de 22. Il est à noter également, l'importance de l'intervention de deux entités en matière de contrôle et d'audit dans les ministères et organismes publiques ; d'une part le Contrôleur des

finances, qui dépend du ministère des Finances et le VGQ⁶, qui est de l'Assemblée nationale du Québec. De par leur indépendance, les audits réalisés par ces deux derniers sont considérés comme des audits externes. Il s'agit notamment des audits de conformité basés sur le respect des conventions comptables pour la préparation des comptes publics (pour le cas du Contrôleur des finances) et de vérification de la bonne utilisation des fonds et des audits de performance (pour le VGQ). Les objectifs de ces deux entités en matière d'audit sont distincts de ceux des auditeurs internes. Une autre différence concerne les rapports du VGQ et l'état des comptes publics du Contrôleur des finances qui sont publiées publiquement, alors que les rapports des missions d'audit interne sont confidentiels. Ainsi en fonction de leurs objectifs, le Contrôleur des finances et le VGQ peuvent consulter les rapports d'audit interne et peuvent ou non les exploiter comme point de départ pour l'établissement de leurs rapports respectifs (Roussy, 2015).

3.3. Au Royaume-uni

Le « Chartered Institute of Internal Auditors » est la seule association professionnelle d'auditeurs internes au Royaume-Uni. Elle existe depuis 1948 et siège à Londres, c'est un institut affilié à l'IIA. L'audit interne du secteur public au Royaume-Uni a une longue histoire et une longue tradition. La réglementation nationale qui définit les caractères et les procédures de la mission d'audit interne sont le "Code of Practice for Internal Audit in Local Government". Ce code a été élaboré par l'Institut agréé des finances publiques et de la comptabilité CIPFA « Chartered Institute of Public Finance and Accountancy », et auquel les administrations locales doivent obligatoirement se soumettre en application d'une réglementation ministérielle (The Accounts and Audit Regulations 2003) elle-même édictée en application de la loi organisant l'administration locale (The Local Government Act de 1972). Plusieurs rapports ont été faits, et ce pays ne s'est pas prononcé sur la certification de l'auditeur interne et la plupart des pays n'ont pas donné d'informations sur la coopération entre l'audit interne et l'audit externe.

La fonction d'audit interne en Grande Bretagne n'est pas une exigence réglementaire⁷, mais elle s'inscrit comme une partie obligatoire des dispositions de gouvernance et d'assurance dans les règles de politique centrale. Cela signifie que chaque ministère dispose d'une fonction d'audit interne indépendante. Le comité d'audit et d'assurance des risques joue un rôle clé en veillant à ce que la réponse de la direction et la résolution des problèmes soient satisfaisantes (Compendium, 2014). La réglementation britannique en matière d'audit interne comprend les

⁶ Vérificateur général du Québec.

⁷ Conseil de l'Europe (2007) Audit interne au niveau local et régional, p : 11.

Public Sector Internal Audit Standards, le manuel du comité d'audit et d'assurance des risques publié par le Trésor.

3.4. En Allemagne

L'Allemagne n'a pas inscrit cette fonction dans sa législation ou son cadre juridique, mais tous les ministères suivent les recommandations du ministère fédéral de l'Intérieur, en accord avec tous les autres ministères, par le biais de divers services de conseil et d'audits de performance qui nécessitent des auditeurs internes professionnels et compétents.

Une révision majeure a été introduite pour mettre le système en conformité avec les normes internationales. À la fin des années 1990, un modèle d'audit interne décentralisé a vu le jour dans les ministères et agences allemands. La version allemande du modèle décentralisé présentait une caractéristique distinctive importante qui la différenciait du modèle classique : Les IAS de l'administration publique allemande étaient subordonnés à la Cour fédérale des comptes (FCA), l'autorité suprême chargée de l'audit externe public (Gracheva, 2020).

La fonction d'audit interne a connu une transformation du modèle décentralisé allemand en un modèle avec un système unifié basé sur des services d'audit interne dans les organes de gouvernance publique et fonctionnant sans service central d'audit interne du gouvernement. Les ministères et agences de la République fédérale d'Allemagne ne possèdent pas un certain nombre de caractéristiques recommandées par le document réglementaire de l'UE et déjà mises en œuvre dans d'autres pays développés, à savoir les comités d'audit, la certification des auditeurs et un cadre au sein du ministère responsable (Gracheva, 2020).

3.5. En Roumanie

Jusqu'en 1999, en Roumanie aucune réglementation n'existait concernant l'audit interne qui pouvait être pratiqué. Ce n'est qu'en 2000 par l'Ordre du ministre des Finances no. 1267 du 21.09.2009 publié dans le Bulletin Officiel no 480 du 02.10.2000, que les Normes minimales d'audit interne ont été approuvées. En conformité aux dispositions ci-dessus, l'audit interne devient obligatoire à compter de 2001, pour les entités qui étaient obligées d'auditer les situations financières. Par la Décision de la Chambre des Auditeurs financiers No. 35 du 30.11.2004 ont été assimilés les Standards Internationaux d'Audit Interne et le 19.04.2007 par la Décision no 88 CAFR ont été approuvés les Normes d'Audit Interne de la Roumanie (Sgardea Florinel Marian et al., 2018). En ce qui concerne la gestion de la performance dans les institutions publiques en Roumanie, le Code de contrôle interne managérial prévoit un modèle de type hiérarchique, dans le cadre duquel, le responsable de l'entité publique, qui se situe au premier niveau, doit assurer le suivi de la performance pour chaque objectif et activité,

par le biais d'un audit interne par l'intermédiaire d'indicateurs quantitatifs et qualitatifs pertinents, notamment en ce qui concerne l'économie, l'efficacité et l'efficacités. Au niveau suivant, il y a les responsables des départements des entités publiques, qui contrôlent des activités qu'ils coordonnent, par l'intermédiaire d'indicateurs quantitatifs et qualitatifs, qui doivent être : mesurables, spécifiques, accessibles, pertinents, fixés pour un certain délai (Elena Doina et al., 2016).

Le système de contrôle de la performance est influencé par la taille et la complexité des entités publiques, par le changement des objectifs et par la nature de l'activité. Les structures d'audit interne jouent un rôle clé dans le soutien apporté à la direction des entités publiques en matière d'évaluation de la performance, de détection d'éventuelles failles dans les systèmes de gestion et de contrôle. Il émet également des recommandations pour améliorer le processus de gestion. Il convient de mentionner que le suivi de la performance est extrêmement important, puisqu'il a pour but d'améliorer la qualité de la gestion de l'entreprise, identifier en temps utile les déviations possibles par rapport aux objectifs, à analyser les causes de ces déviations et à mettre en place un ensemble de mesures correctives. La mesure de la performance est effectuée dans tous les départements et un programme d'assurance et d'amélioration de la qualité est mis en place ce qui permettrait un contrôle continu de son efficacité. Ce programme couvre trois composantes : la méthodologie d'élaboration du programme ;le plan d'action et le rapport de suivi.

3.6. Pays nordiques

La fonction d'audit interne est apparue progressivement dans les pays nordiques à partir des années 90. Une étude a été menée pour comparer l'audit interne au sein du secteur public des pays nordiques à quatre niveaux : le niveau national - ministères, le niveau national - agences, le niveau régional et le niveau des collectivités locales.

Le statut actuel de l'audit interne varie selon les pays. La Finlande et la Norvège disposent d'unités d'audit interne à tous les quatre niveaux. Le Danemark dispose d'unités d'audit interne au niveau des ministères nationaux, des agences et des collectivités locales. La Suède dispose d'unités d'audit interne au niveau du ministère national et des agences. La Suède dispose d'unités d'audit interne au niveau du ministère national et des agences, et l'Islande au niveau des agences et des collectivités locales. L'utilisation des normes internationales, IIA, est commune à toutes les unités d'audit interne en activité mais elles sont moins utilisées au Danemark, où la norme

de bon audit public, publiée par le NAO danois, est plus utilisée (Anna Marget Johannesdottir et al, 2018).

Il existe une compréhension commune de la valeur ajoutée apportée par l'audit interne surtout concernant le contrôle et la compréhension des opérations des organisations. Les auditeurs internes sont en mesure de donner conseil à la direction générale, une assurance sur le statut du contrôle interne, de la gouvernance et du management des risques. Les recommandations des unités d'audit interne ont des effets de contrôle préventif et contribuent à aider les organisations à atteindre leurs objectifs. Il existe une différence notable dans l'approche de la définition de la politique d'audit interne dans le secteur public entre ces pays. Dans plusieurs cas, une obligation d'audit interne est inscrite dans les lois et les règlements.

3.7. Au Kenya

Durant les dix dernières années, le gouvernement Kenyan a reconnu le rôle primordial que l'audit interne joue dans la gouvernance, la transparence et la responsabilité des ressources publiques. Ce constat ressort de deux lois clés : la loi sur la gestion des finances publiques de 2012 (révisée en 2015) et le Mwongozo « le code de gouvernance pour les entreprises d'État », qui exigent une fonction d'audit interne efficace dans toutes les entités publiques.

Une étude au Kenya a été menée auprès de 18 institutions publiques, il en ressort que le gouvernement du Kenya est le plus grand employeur d'auditeurs internes et implique plusieurs entreprises publiques réparties dans nombreux secteurs. Il a créé le Bureau de l'auditeur interne en chef du gouvernement, basé au ministère des Finances, " en tant qu'organe de surveillance suprême chargé de coordonner, de faciliter et de fournir une assurance qualité pour les activités d'audit interne au sein du secteur public kenyan ". Un audit interne performant est l'un des moyens les plus efficaces pour surveiller et promouvoir un système de bonne gouvernance dans une organisation. Ainsi, la bonne gouvernance est considérée comme un outil qui est utilisé afin de réaliser la stratégie d'une organisation (Belay, 2007). Depuis l'indépendance du Kenya, la bonne gouvernance des institutions publiques pose un problème critique. Le gouvernement kenyan a résumé un plan de développement économique à long terme appelé "Vision 2030" avec l'aspiration majeure de transformer l'économie du Kenya en un pays à revenu moyen. Cet objectif ne pourra être atteint que si le pays passe d'une économie d'agriculture de subsistance à une économie qui repose sur la connaissance, avec des niveaux élevés d'épargne et d'investissement privé, sous l'impulsion d'une bonne gouvernance pour une meilleure performance de la gestion publique.

3.8. Au Botswana

La fonction d'audit interne est recommandée mais non réglementée au Botswana, sauf dans l'administration centrale, qui est réglementée par la loi n° 1 de 1999 relative à la gestion des finances publiques. L'état actuel de l'audit interne au Botswana montre qu'il se situe à un stade émergent. Les organisations adoptent l'audit interne à mesure qu'elles prennent conscience des bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise et la demande d'audit interne augmente lentement. Au cours des années précédentes, les cabinets d'audit ont commencé à offrir des services d'audit interne par le biais de l'externalisation ou du co-sourcing.

Les comités d'audit sont inefficaces car ils manquent d'indépendance et de compétences pertinentes en matière d'audit interne. La fonction est positionnée comme une fonction de contrôle. Les fonctions d'audit interne sont largement embryonnaires et ne disposent que de chartes et de stratégies de base. Les normes de l'IIA ne sont que partiellement appliquées. Il n'y a pas suffisamment de personnel qualifié ayant des compétences pertinentes en matière d'audit interne. "Les auditeurs internes ont un accès limité à la formation en audit interne. " L'utilisation par les fonctions d'audit interne des outils et techniques d'audit automatisé informatisé est limitée.

3.9. Au Nigeria

Dans les économies en voie de développement, comme le Nigeria, le secteur public représente l'une des forces économiques les plus dominantes. Le secteur public définit donc l'agenda économique de la nation. Cela implique qu'un système solide de contrôle interne doit être mis en place pour garantir que les fonds publics sont utilisés aux fins prévues. L'un des principaux moyens d'y parvenir est l'institution d'un audit interne. En l'absence d'un audit interne efficace, des individus de caractère douteux peuvent exploiter à leur avantage les failles inhérentes. Il est avancé que la structure historiquement centralisée et hiérarchique du secteur public, avec ses procédures bureaucratiques complexes, tend à fournir un certain niveau de confort à ceux qui sont chargés de déboursier les fonds publics. En raison de l'existence de plusieurs niveaux de contrôle dans le secteur public, les responsables ne voient pas souvent la nécessité d'un autre niveau institutionnel (audit interne) pour renforcer l'assurance publique de la responsabilité. Avant les années 1980, l'audit interne existait sous une forme rudimentaire dans les secteurs privé et public. Vani (2010) affirme que même dans le secteur privé, l'audit interne se limitait en grande partie à vérifier le respect des politiques et procédures organisationnelles et à vérifier l'existence des actifs. Dans le secteur public, la nécessité d'un contrôle supplémentaire par l'audit interne n'a jamais été ressentie avec acuité. Vani (2010) affirme que l'audit interne

moderne a réellement évolué après le rapport historique de 1987 du Committee of Sponsoring Organizations (COSO) sur les rapports financiers frauduleux. Il ajoute que la mise en œuvre de la loi Sarbanes-Oxley de 2002 et la profondeur du travail professionnel effectué par la communauté de l'audit interne (IA) ont plus ou moins accéléré le processus. Il estime que l'objectif principal de la fonction moderne d'audit interne est d'aider la direction à prendre des décisions "en adoptant une approche systématique et disciplinée pour évaluer et améliorer l'effet de la gestion des risques, du contrôle et du processus de gouvernance" (U. S. Nwannebu, 2016).

L'audit interne dans le secteur public nigérian est régi par la réglementation financière « Public Finance management and control bill » de 2009 qui exige que l'audit interne effectue des audits de prépaiement. Dans le secteur public du Nigeria l'audit interne est positionné comme une première ligne de défense réalisant des audits avant paiement. Il n'y a pas de comité d'audit et les organisations ne disposent pas de cadres formels de gestion des risques. La fonction d'audit interne exerce une fonction de contrôle. Elle n'a pas de charte ou de stratégie, pas d'évaluation formelle des risques ni de planification de l'audit, et le travail d'audit porte principalement sur le traitement des prépaiements. Les qualifications académiques des auditeurs internes sont un premier degré ou plus et que quelques-uns ont la certification CIA. D'autres facteurs de l'indicateur Ressources, tels que l'accès à la formation en audit interne et l'utilisation d'outils et de techniques d'audit automatisé informatisé, sont limités. L'état actuel de l'audit interne au Nigeria montre une grande différence entre les secteurs public et privé, le secteur public étant au stade "initial", tandis que l'audit interne dans le secteur privé est plutôt "établi". Cela est dû en grande partie aux réglementations financières du secteur public qui exigent que l'audit interne fonctionne comme une fonction de contrôle réalisant des audits de prépaiement au lieu d'être une fonction de surveillance soutenant la gestion.

3.10. En Arabie saoudite

Le Royaume d'Arabie Saoudite a une trajectoire de développement relativement récente. Depuis les années 1930 marquées par la découverte du pétrole, son économie a progressivement prospéré, pour atteindre le stade où il est aujourd'hui le plus grand fournisseur de pétrole au monde. En effet, la plus grande compagnie pétrolière du monde, ARAMCO (Arabian American Oil Company) est entièrement détenue par l'État, et malgré une légère baisse des revenus pétroliers ces dernières années, ils continuent de représenter une part importante des revenus de l'État. Cette croissance économique rapide s'est accompagnée d'un secteur public important et dominant qui fonctionne selon un ensemble de croyances culturelles fortes et profondément

enracinées sous-tendues par les valeurs islamiques et les relations tribales. On peut donc comprendre que les idées concernant l'obligation de rendre compte et l'audit qui ont émergé dans l'occidental sont quelque peu étrangères à l'environnement saoudien. Néanmoins, au cours des dernières décennies, elles ont été introduites progressivement et se sont répandues depuis qu'elles sont apparues dans le secteur bancaire et dans les très grandes organisations (Abdulaziz Alzeban & Nedal Sawan, 2013).

En outre, le royaume visait à encourager les bonnes pratiques et à permettre aux auditeurs internes d'obtenir la qualification CIA. Aujourd'hui, à la suite des divers efforts déployés au cours des 30 dernières années pour professionnaliser la fonction d'audit interne, le Conseil des ministres a adopté une résolution visant à créer le Saudi Institute of Internal Auditors (SOCPA, 2011). Cette décision a été prise à la suite de la résolution n° 235 (2004), qui exigeait que toutes les organisations mettent en place cette fonction qui serait contrôlé par le GAB (Bureau général d'audit), et de la résolution n° 129 (2007) qui a suivi et qui contient des orientations supplémentaires et abordant des questions telles que :

- Les exigences et les objectifs de l'audit interne,
- Le recrutement du responsable de l'audit interne et du personnel d'audit,
- Les responsabilités du chef de l'audit de l'audit interne, l'étendue des travaux, les rapports d'audit interne,
- Les relations avec les autres parties, et le respect des normes professionnelles d'audit.

3.11. Pays d'Europe

La majorité des États membres de l'Union européenne disposent d'une fonction d'audit interne, mais cela ne couvre pas tous les systèmes d'administration publique. Les pays qui disposent d'un audit interne ont établi cette fonction dans leurs lois ou règlements. La plupart des pays de l'Union européenne indiquent que leurs activités d'audit interne sont basées sur des normes. En outre, les systèmes d'audit interne ne couvrent pas toutes les parties du secteur public ou chaque partie de la même manière (Compendium 2014). Même la couverture de la partie du gouvernement central varie d'un pays à l'autre. Les principes d'audit interne pour les autorités publiques de l'UE ont été définis dans une note d'orientation spéciale sur le contrôle interne des finances publiques. Voici une comparaison entre six pays de l'OCDE, afin de comprendre l'évolution internationale de l'audit interne dans le secteur public et d'identifier les conditions nécessaires à la modernisation des pratiques du secteur public. Le « Public Management Institute » qui est une institution basée en Belgique qui se consacre à l'amélioration de la gestion

et des politiques publiques a récemment entrepris une étude portant sur six pays de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) : l'Australie, le Canada, les Pays-Bas, la Suède, le Royaume-Uni et les États-Unis. L'étude, qui s'inscrit dans le cadre d'une recherche comparative internationale plus large menée entre 2002 et 2005 pour le ministère de la Communauté flamande, en Belgique, a examiné les organisations d'audit interne et les systèmes de contrôle interne des gouvernements centraux et fédéraux de ces six pays. Après avoir analysé les rapports et la législation du gouvernement et mené des entretiens avec des fonctionnaires et des experts gouvernementaux, le groupe de recherche a constaté de nombreuses similitudes dans les mandats d'audit interne, les types de services fournis par l'audit interne, sa structure organisationnelle et les défis en matière de ressources humaines.

L'obligation légale d'installer une fonction d'audit interne peut être importante pour garantir le financement et l'indépendance des unités d'audit interne. Dans certains pays, les organisations du secteur public sont légalement tenues de mettre en place une fonction d'audit. Par exemple, la loi néerlandaise sur les comptes publics de 2001 définit les tâches des services d'audit des ministères. De même, la loi américaine sur l'inspecteur général de 1978 définit la mission de l'inspecteur général dans les départements et agences du gouvernement fédéral américain. En Suède, l'ordonnance de 1994 sur l'audit interne des agences gouvernementales stipule les exigences de la fonction d'audit interne. Dans d'autres gouvernements centraux ou fédéraux, comme l'Australie, le Canada et le Royaume-Uni, la nécessité d'une fonction d'audit interne n'est pas précisée dans la législation. Dans la majorité des pays examinés, les unités d'audit interne sont tenues d'effectuer quatre types d'audits : examens des systèmes de contrôle interne, audits financiers, audits de conformité législative et audits de performance. Dans le gouvernement fédéral australien, la plupart des unités d'audit interne effectuent régulièrement des audits opérationnels et financiers et accordent une attention particulière aux audits de conformité et aux audits des technologies de l'information (TI). Aux Pays-Bas, les organisations d'audit interne du gouvernement central publient principalement des rapports d'audit financier (43 % de tous les rapports). Ils réalisent également de nombreux audits opérationnels (19 %), des audits de conformité (17 %) et des audits informatiques (15 %).

De nombreuses organisations d'audit du secteur public se concentrent à la fois sur les activités d'assurance et de conseil, mais pas de manière égale. Une étude comparative portant sur 14 organisations du National Audit Office australien au cours de l'exercice 2000-2001 a révélé que la plupart des activités d'audit interne restaient axées sur l'assurance. En fait, 76 % des

ressources d'audit interne ont été allouées à des activités d'assurance, et moins de 6 % ont été consacrées au conseil.

Si l'on essaye de caractériser la fonction d'audit interne on constate qu'elle varie entre les pays de l'OCDE deux principales traditions peuvent être identifiées, du moins parmi les pays européens. Celles-ci peuvent être caractérisées comme l'approche centralisée par opposition à l'approche décentralisée qui a été évoquée dans la troisième section supra. Ces approches que l'on retrouve dans des pays tels que la France, le Portugal et l'Espagne issue d'une tradition juridique basée sur le Code Napoléon, par opposition à l'approche de « la responsabilité de gestion » que l'on trouve plutôt dans des pays comme les Pays-Bas et le Royaume-Uni (Larsson, K. et J.S. Madsen, 1999).

Celles-ci peuvent être caractérisées comme l'approche centralisée par opposition à l'approche décentralisée. Dans le modèle centralisé, le ministère des Finances (MOF) joue non seulement un rôle clé dans la budgétisation et l'allocation des fonds aux ministères de tutelle, mais intervient aussi dans les contrôles ex ante. Dans cet environnement, l'AI se concentre sur une organisation spécifique remplissant certaines fonctions de contrôle, traditionnellement un organisme de contrôle financier ex ante centralisé, une inspection générale ou un service d'audit externe du trésor. Dans l'approche plus décentralisée, chaque département ministériel assume l'entière responsabilité de dépenser son propre budget et d'assurer des contrôles et des sauvegardes appropriés sur la façon dont il est dépensé. Dans cet environnement, l'AI se concentre sur le système global d'organisation, de contrôles, de règles, de procédures et de règlements mis en place pour garantir la gestion la plus économique, efficiente et efficace des ressources.

Cependant, il faut reconnaître qu'il existe d'autres modèles, dont certains semblent mélanger fonctions d'audit interne et externe. En Allemagne, l'audit interne ne fait pas partie du système de contrôle d'une agence gouvernementale, mais peut être considéré comme une composante de l'audit externe. Bien que le cadre de l'AI opère au sein des agences, il est soumis à des conseils techniques et professionnels, ainsi qu'à une supervision par la Cour fédérale d'audit.

De même, l'Office d'audit suédois occupe une position quelque peu ambiguë puisqu'il fait partie de l'administration centrale du gouvernement au sein du ministère des Finances. Néanmoins, il opère indépendamment de l'exécutif et jouit d'une indépendance totale dans le choix des sujets et la rédaction des rapports. L'Auditeur général est nommé par le Cabinet pour un mandat de six ans. En apparence, les États-Unis semblent avoir adopté un modèle décentralisé. Le

GAO⁸ est responsable de l'audit externe évaluant les performances d'une agence par rapport aux priorités du congrès. En revanche, l'auditeur interne est reconnu comme étant responsable de la gestion de l'organisation.

3.12. Chine

Pendant les 30 années qui ont suivi sa fondation en 1949, la République populaire de Chine a traversé une série de grands mouvements politiques de masse qui l'ont laissée extrêmement isolée du reste du monde, notamment des pays capitalistes. Au bord de l'effondrement économique total, la Chine s'est tournée vers le développement économique et a entamé des réformes économiques axées sur le marché tout en adoptant une politique d'ouverture en 1978. Selon Hao, Z. (1999) et Xiao, J et al. (2000) ces changements ont relancé l'audit gouvernemental et l'audit indépendant (ou audit social en termes chinois), qui avaient été remplacés par d'autres mécanismes de contrôle dans les années 1950.

Comme l'exigeait la Constitution de la République populaire de Chine de 1982, l'Office national d'audit (NAO) a été créé en 1983 en tant que département du Conseil d'État. En outre, des bureaux d'audit régionaux ont également été mis en place en tant que départements des gouvernements provinciaux, municipaux et comtés. Un bureau d'audit gouvernemental régional est placé sous la direction du bureau d'audit gouvernemental du niveau supérieur et du gouvernement régional qui le supervise. Par exemple, le bureau d'audit d'un gouvernement provincial est soumis à la direction conjointe du NAO et du gouvernement provincial. Dans le cadre du système de double direction, pour un bureau d'audit d'un gouvernement provincial, le NAO fournit des conseils et un suivi en matière d'audit et de réglementation, tandis que le gouvernement provincial fournit les ressources et exerce un contrôle sur le personnel. En outre, le NAO dispose d'un réseau d'antennes dans les ministères du gouvernement central et les très grandes municipalités afin de contrôler les différents départements et agences du gouvernement, les entreprises publiques sous le contrôle du gouvernement central et les institutions associées. Ces bureaux d'audit situés dans les ministères et les très grandes municipalités sont sous la direction directe du NAO. Ainsi, les articles 91 et 109 de la Constitution de 1982 de la République populaire de Chine définissent le contenu fondamental du système actuel de contrôle des finances publiques. Premièrement, le NAO est créé sous l'égide du Conseil d'État pour contrôler les recettes et les dépenses fiscales des ministères du gouvernement central, des gouvernements locaux, des organisations financières et monétaires

⁸ Government Accountability Office.

nationales et d'autres sociétés et institutions appartenant à l'État. Deuxièmement, l'Auditeur général est proposé par le Premier ministre et nommé par le Président de l'État. Troisièmement, le NAO, chargé de l'audit du gouvernement, est à la fois un département du gouvernement central, et sous la direction du Premier ministre qui gère également les affaires d'audit à l'échelle nationale. En outre, un gouvernement régional au niveau du comté et au-delà doit mettre en place un bureau d'audit gouvernemental régional, sous la direction de son gouvernement et de l'autorité d'audit à un niveau hiérarchique supérieur. Enfin, les gouvernements régionaux devraient prendre la responsabilité de financer les organisations régionales d'audit gouvernemental. Il ressort de ce qui précède que le NAO est un département fonctionnel du gouvernement central (le Conseil d'État), spécialisé dans l'audit. De même, les bureaux d'audit des gouvernements régionaux sont des départements internes des gouvernements régionaux à différents niveaux. Sous la direction des chefs de gouvernement (CGO), tels que le gouverneur d'une province ou le maire d'une ville, les gouvernements régionaux à différents niveaux programment le travail des bureaux d'audit, nomment les auditeurs généraux et allouent les ressources d'audit. Ils sont également les utilisateurs et les bénéficiaires directs des rapports d'audit. De toute évidence, les bureaux d'audit constituent un maillon de la hiérarchie administrative du gouvernement. L'"audit interne" est donc une caractéristique fondamentale de l'audit gouvernemental en Chine.

Le système actuel d'audit gouvernemental en Chine provient d'une combinaison directe de l'audit gouvernemental et du contrôle économique gouvernemental sous l'égide du Conseil d'État et des gouvernements régionaux. Ces avantages peuvent être mis en évidence par le fait que le bureau d'audit gouvernemental en Chine a connu un développement rapide depuis sa création en 1983. En conséquence, la Chine a formé une organisation d'audit gouvernemental assez complexe et a développé un ensemble de règlements et de normes d'audit centrés sur la loi sur l'audit (1994). Des équipes d'auditeurs ont été formées et disposent désormais des compétences et de l'expérience nécessaires pour réaliser des audits de grande qualité. En 1998, on comptait plus de 3 000 organisations d'audit gouvernementales et 80 000 auditeurs (Chinese Auditing System Research Group, 1999).

Tableau n°2 : Analyse comparative du fonctionnement de l'AI

<i>Pays / Union</i>	<i>Facteurs d'apparition</i>	<i>Rattachement de la FAI</i>	<i>Conformité aux normes internationales</i>	<i>Certification des auditeurs internes</i>
<i>Etats unis</i>	<p>La FAI est apparu avec la fondation de l'IIA en 1941 qui siège en Floride. Ces deux facteurs n'ont fait qu'accéléré sa mise en œuvre : L'affaire Enron de (2001), la fraude ou la corruption et la découverte de détournements de fonds ;</p> <p>Le poids et de la pression exercée par les instances de contrôle externes comme l'OMB (Office of Management and Budget) ou la Cour des comptes.</p>	<p>Les inspecteurs généraux qui sont rattachés à des départements ministériels et agences qui leur confient la mission des auditeurs internes classiques (audit de conformité et de performance)</p>	<p>Respect des normes édictées dans le Yellow book conçu par le GAO ;</p> <p>Respect du cadre législatif approprié (L'Inspector General Act 1978 U.S CODE).</p>	-
<i>Canada</i>	<p>L'IAI Canada (IAIC) a vu le jour en 2006.</p>	<p>L'audit interne connu un démarrage spectaculaire entre 1960 et 1980, avant de reculer progressivement jusqu'en 1994 et de reprendre de plus belle récemment, dans la foulée du scandale des commandites.</p>	<p>Respect des normes internationales d'audit interne.</p>	<p>Une étude réalisée par le Conseil du Trésor du Canada en Juin 2021⁹ a relevé que :</p> <ul style="list-style-type: none"> -Le pourcentage des membres du personnel ayant un titre de comptable ou d'audit (auditeur interne certifié CIA ou Comptable professionnel agréé CPA) est de 38% et pour ceux qui sont en cours de certification le taux s'élève à 21%.

⁹ https://www.canada.ca/fr/immigration-refugies-citoyennete/organisation/rapports_statistiques/verifications/principaux-attributs-de-conformite.html

				-Le pourcentage des membres du personnel titulaires d'autres titres (p. ex. CGAP, CISA, etc.) s'élève à 21%.
Royaume-Uni	La FAI existe depuis la création du Chartered Institute of Internal Auditors en 1948.	Chaque ministère dispose d'une fonction d'audit interne indépendante.	La réglementation britannique en matière d'audit interne comprend les Public Sector Internal Audit Standards, le manuel du comité d'audit et d'assurance des risques publié par le Trésor. Le Code of Practice for Internal Audit in Local Government élaboré par le CIPFA (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy).	Le Royaume-Uni ne s'est pas prononcé sur la certification de l'auditeur interne.
Allemagne	À la fin des années 1990, un modèle d'audit interne décentralisé a vu le jour dans les ministères et agences allemands.	La fonction d'audit interne a connu une transformation du modèle décentralisé allemand en un modèle avec un système unifié basé sur des services d'audit interne dans les organes de gouvernance publique et fonctionnant sans service central d'audit interne du gouvernement.	L'Allemagne n'a pas inscrit cette fonction dans sa législation ou son cadre juridique, mais tous les ministères suivent les recommandations du ministère fédéral de l'Intérieur, en accord avec tous les autres ministères, par le biais de divers services de conseil et d'audits de performance qui nécessitent des auditeurs internes professionnels et compétents.	L'Allemagne ne s'est pas encore prononcée sur la certification de l'auditeur interne.
Roumanie	L'audit interne devient obligatoire à compter de 2001.	Le responsable de l'entité publique, qui se situe au premier niveau, doit assurer le suivi de la performance pour chaque objectif et activité, par le	Standards internationaux d'audit interne.	Aucune précision.

		biais d'un audit interne.		
<i>Pays européens</i>	La majorité des États membres de l'Union européenne disposent d'une fonction d'audit interne, mais cela ne couvre pas tous les systèmes d'administration publique.	Certains pays optent pour le modèle centralisé d'autres pour le modèle décentralisé.	La plupart des pays de l'Union européenne indiquent que leurs activités d'audit interne sont basées sur les normes internationales de bonne pratique d'audit interne.	
<i>Pays nordiques</i>	La mise en place d'unités d'audit interne dans le secteur public des pays nordiques a débuté durant les années 90.	Le statut de l'audit interne varie selon les pays. La Finlande et la Norvège disposent d'unités d'audit interne à tous les quatre niveaux (Ministères, agences, Régional et collectivités locales). Le Danemark dispose d'unités d'audit interne au niveau des ministères nationaux, des agences et des collectivités locales. La Suède dispose d'unités d'audit interne au niveau du ministère national et des agences. La Suède dispose d'unités d'audit interne au niveau du ministère national et des agences, et l'Islande au niveau des agences et des collectivités locales.	- Dans plusieurs pays nordiques, une obligation d'audit interne est inscrite dans les lois et les règlements (à l'exception du Danemark et le Norvège). - L'utilisation des normes internationales ; - la norme de bon audit public, publiée par le NAO danois (plus utilisée au Danemark).	Aucune précision sur la certification en audit interne. Toutefois dans certains pays il est recommandé aux fonctionnaires de consacrer 5% de leur temps annuel à la formation soit une dizaine de jours.

Kenya	La FAI a fait son entrée à partir des années 2000.	Le Bureau de l'auditeur interne en chef du gouvernement, basé au ministère des Finances est l'organe de surveillance suprême chargé de coordonner, de faciliter et de fournir une assurance qualité pour les activités d'audit interne au sein du secteur public kenyan.	Le secteur public kenyan n'exerce pas la FAI en se référant aux normes internationales de bonne pratique.	Il y a une pénurie de personnel possédant des compétences et qualifications en matière d'audit interne. ¹⁰
Bostwana	L'IIA Bostwana a été créé en 2009, la FAI est apparu une dizaine d'année auparavant.	La fonction d'audit interne réglementé uniquement dans l'administration centrale.	Les normes de l'IIA ne sont que partiellement appliquées.	Il n'y a pas suffisamment de personnel qualifié ayant des compétences pertinentes en matière d'audit interne.
Nigeria	En 2009, l'audit interne régi par la réglementation financière « Public Finance management and control bill » de 2009 qui exige que l'audit interne effectue des audits de prépaiement.	La fonction d'audit interne exerce une fonction de contrôle (audits de prépaiement).	Il n y a pas de conformité aux normes internationales d'AI vu que l'audit interne est perçu comme un audit de prépaiements.	Les qualifications académiques des auditeurs internes sont un premier degré ou plus et que quelques-uns ont la certification CIA.
Arabie Saoudite	Durant les années 90 elle a commencé à professionnaliser la fonction d'audit interne, le Conseil des ministres a adopté une résolution visant à créer le Saudi Institute of Internal Auditors en 2011.	Le GAB, qui est responsable de la surveillance financière contrôle la FAI, il a recommandé la mise en place de la fonction d'audit interne dans toutes les organisations du secteur public.	Le Royaume respecte les normes professionnelles d'audit interne.	Le royaume visait à encourager les bonnes pratiques et à permettre aux auditeurs internes d'obtenir la qualification CIA.
Chine	La Constitution de 1982 de la	Sous l'égide du NAO et sous la direction des	La République populaire de Chine a instauré des	Formation d'équipes

¹⁰ IIA State of the Internal audit Profession in Africa.

	République populaire de Chine.	chefs de gouvernement (CGO), à travers les bureaux d'audit.	règlements et des normes d'audit centrés sur la loi sur l'audit (1994).	d'auditeurs en compétences nécessaires pour réaliser des audits de grande qualité.
--	--------------------------------	---	---	--

Source : Tableau élaboré par nous-même.

Synthèse des travaux :

Bien que chaque département gouvernemental dispose d'une fonction d'audit interne indépendante, certains pays n'ont pas encore intégré cette fonction dans leur législation ou n'appliquent pas l'ensemble des normes professionnelles internationales.

Les particularités de l'organisation du système d'audit interne public dans différents pays constituent un domaine de recherche phare, dans ce sens nous avons voulu donner un aperçu sur son fonctionnement dans une sélection de pays développés et émergents. Cependant nous avons mis le point sur les expériences liées à l'instauration de l'audit interne dans les institutions publiques étrangères tout en démontrant la particularité de son fonctionnement dans le secteur public marocain.

De ce qui précède, il est à souligner que la pratique de l'audit interne public, que ce soit dans les pays développés (USA, Canada, France, Chine) ou dans les pays en voie de développement, est nécessaire et primordiale aux yeux de toutes les parties prenantes (décideurs, administrateurs, citoyens, etc.). L'audit représente la clé de voûte de la bonne gouvernance, de la transparence et de l'amélioration de la performance au niveau de la production du service public.

L'environnement du secteur public est confronté à des défis différents de ceux du secteur privé, notamment en ce qui concerne le rattachement hiérarchique, la conformité aux normes internationales et la nécessité de certification des auditeurs internes, Abdulaziz Alzeban et al. (2013), Anna Margrét Jóhannesdóttir, et al. (2018), Belay, Z. (2007), Eriole Zita Nonki Tadida et al. (2020), Henri Guillaume et Nicolas Colin, (2008), Kjell Larsson and Johannes S.Madse, (1999), Maria Gracheva (2020), Sgardea Florinel Marian, et al, (2018), Udeh Sergius Nwannebuike, et al. (2016), Xiao, J. Z.et al. (2000). Dans certains pays, la ligne hiérarchique doit parfois être renforcée vers le niveau supérieur, la position de l'audit interne dans l'organigramme doit se situer au niveau le plus élevé, afin de garantir l'objectivité et l'indépendance requises par les normes de l'IIA. Comme il a été relevé par notre analyse comparative la plupart des pays n'optent pas pour la certification des auditeurs internes et se

limitent à des formations des fonctionnaires en audit interne. Concernant la conformité aux normes internationales on pourrait dire que presque la plupart des pays qui ont fait objet d'analyse exercent la fonction en se référant aux normes comptables internationales le reste se basent sur des référentiels créés par leur propre pays Xiao, et al (2000), Gansberghe, et al (2005), ou exercent la fonction sans pour autant se conformer aux normes internationales Udeh Sergius Nwannebuike, et Eugene O. Nwadiolor. (2016).

BIBLIOGRAPHIE

1. Articles de revues :

Abdulaziz Alzeban & Nedal Sawan, (2013). The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia, *African Journal of Business Management* vol.7, p : 444.

Anna Margrét Jóhannesdóttir, et al. (2018). Internal audit in the public sector – comparative study between the Nordic countries : The development of internal auditing within the public sector in the Nordic countries, *Icelandic Review of Politics and administration*, Vol 40, Issue 2, p 40.

Belay, Z. (2007). A study on effective implementation of internal audit function to promote good governance in the public sector. Addis Ababa, Ethiopia.

Cohen Alain-Gérard (2012), *La nouvelle gestion publique : concepts, outils structures bonnes et mauvaises pratiques* Ed 3, Gualino p : 37.

Conseil de l'Europe (2007) *Audit interne au niveau local et régional*, p : 11.

Elena Doina, Marcu Nicu, Hurjui Ioan, Dascalu. (2016). Performance Management and Monitoring of internal Audit for the public Sector in Romania, *Amfiteatru Economic Journal*, p : 696.

Eriole Zita Nonki Tadida et Pierre-Marc Daigneault (2020) L'indépendance des auditeurs internes dans l'administration publique du Québec, *Revue Gouvernance*, Volume 17, Issue 1 p : 19.

Fikri K. et Azzarradi O. (2018). La professionnalisation de l'audit interne dans l'administration publique marocaine, *Revue CCA*, Volume 2, Numéro 4. p : 1202.

Fortier, I. (2010). La « réingénierie » de l'État, réforme québécoise inspirée du managérialisme. *Revue française d'administration publique*, 136(4) :803-820.

Gansberghe, Cecilia. Nordin. (2005). *Internal Audit : Finding its Place in Public Financial Management, Public Expenditure and Fiscal Accountability Programme*. Washington D.C : World Bank, p : 16.

Hao, Z. (1999). Regulation and organisation of accountants in China. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 12, 286–302.

Henri Guillaume et Nicolas Colin, (2008) « Rapport de la mission de comparaisons internationales relative à l'audit et l'évaluation dans les administrations de cinq pays de l'OCDE et de la commission européenne », Inspection générale des Finances N°2008-M-052-0, p. 34, 37.

IIA (2015), State of the Internal Audit profession in Africa.

Kjell Larsson and Johannes S.Madse, (1999), Protecting the Financial Interests of the State and of the European Union, *Public Management forum*, volume 5, Numéro 6.

Maria Gracheva (2020) Internal Control and Audit in Germany's Ministries and Agencies, *Bulletin scientifique et analytique de l'IE RAS*, 2020, no. 3, p : 83.

Sgardea Florinel Marian, Sabau Elena Monica, Tutu Anca, Turlea Carmen. (2018). L'audit interne, une valeur ajoutée pour les sociétés roumaines dans la période de crise financière, *Entreprise Management*. p : 1664.

Udeh Sergius Nwannebuike, et Eugene O. Nwadiolor. (2016). Evaluation of effectiveness of internal audit in the Nigerian public sector, *Vol. 4 n°3*, p : 44-45.

Vani, S. (2010). *Internal Audit in the Public Sector : Underdeveloped and Underused*.

Xiao, J. Z., Zhang, Y., & Xie, Z. (2000). The Making of independent auditing standards in China. *Accounting Horizons*, 13, p : 69–89.

Le journal l'économiste, Édition N° 3 du 14/11/1993).

2. Livres

Arthur Piper (2015). CBOK « The Global Internal Audit Common Body of Knowledge », *L'audit dans le secteur public : Tenir compte des attentes*, p : 2-15

Yvon Pesqueux (2020), *New Public Management (NPM) et Nouvelle Gestion Publique (NGP)*, p : 4.