



HAL
open science

La politique qualité de la certification des comptes publics. Le cas de la Cour des comptes

Marine Portal

► **To cite this version:**

Marine Portal. La politique qualité de la certification des comptes publics. Le cas de la Cour des comptes. Gestion et management. Université de Poitiers, 2009. Français. NNT: . tel-00468063

HAL Id: tel-00468063

<https://theses.hal.science/tel-00468063>

Submitted on 29 Mar 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

ECOLE DOCTORALE SOCIÉTÉS ET ORGANISATIONS

UNIVERSITÉ DE POITIERS

LABORATOIRE CEREGE – CENTRE DE RECHERCHE EN GESTION

**La politique qualité de la certification
des comptes publics**
Le cas de la Cour des comptes

Thèse présentée et soutenue publiquement à la Cour des comptes en vue du

Doctorat es Sciences de Gestion par

Marine Portal

le 4 décembre 2009

COMPOSITION DU JURY

DIRECTEUR DE THESE

Mme Evelyne Lande, Directeur de thèse, Professeur à l'université de Poitiers,
Directeur de l'IAE de Poitiers

RAPPORTEURS

M. Cedric Lesage, Rapporteur, Professeur à HEC

M. Hubert Tondeur, Rapporteur, Professeur au CNAM

SUFFRAGANTS

M. Eric Godelier, Professeur à Polytechnique

M. Patrick Lefas, Conseiller Maître à la Cour des comptes et responsable de la
certification des comptes de l'État

M. Frans van Schaik, Associé Deloitte aux Pays-Bas et membre de l'IPSASB

L'université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse. Ces écrits doivent être considérés comme propres à leur auteur.

A ma famille, à David

*« Le désir d'écriture, à savoir la curiosité
de soi-même et du monde, est en
chacun »*

François Bon

REMERCIEMENTS

Je tiens à remercier avant tout Madame Lande qui me fait confiance depuis trois ans et sans qui ce travail de recherche n'aurait pas été réalisable. Je tiens à la remercier pour son soutien ininterrompu, pour ses précieux conseils et pour tout le temps qu'elle m'a accordés qu'il s'agisse de la révision de mes travaux, de mon orientation dans le monde de la recherche ou encore des nombreuses réponses et solutions qu'elle a apportées à mes doutes et questionnements tout au long de ce parcours passionnant.

Je remercie ensuite les membres du CEREGE (Centre de recherche en gestion) de l'IAE de Poitiers pour leurs conseils et leurs soutiens ainsi que le personnel de l'IAE.

Je tiens à remercier ensuite, Monsieur Lefas, conseiller maître et responsable de la certification des comptes de l'État qui m'a fait confiance et m'a accordé une grande attention tout au long de mon parcours au sein de la Cour des comptes. Grâce à lui j'ai pu découvrir cette magnifique institution et participer à la mission de certification des comptes.

Mes remerciements vont ensuite aux membres de la Cour des comptes qui m'ont apporté leur soutien et leur aide et plus particulièrement à Monsieur Babusiaux, Président de la première chambre, Monsieur Malingre, Conseiller maître, Monsieur Vachia, Conseiller maître, Monsieur Xavier Rame, expert senior, Monsieur Laurent Zérah expert,

Je remercie Monsieur Whatelet, Président de Section à la Chambre régionale des comptes de Poitou Charentes qui m'a associé au projet qu'il avait en commun avec Madame Lande de permettre à un doctorant de réaliser une recherche au sein de la Cour des comptes. Je le remercie également pour son écoute et ses précieux conseils.

Je remercie ensuite Monsieur Scheid, Professeur agrégé des Universités en Sciences de Gestion et rédacteur en chef de la Revue Française de Comptabilité pour son écoute, ses conseils, sa confiance et son soutien.

Mes remerciements vont également à Monsieur Lesage et Monsieur Tondeur qui me font l'honneur d'être rapporteur pour ce travail ainsi qu'à Monsieur Godelier et Monsieur van Scheik qui me font l'honneur de participer à ce jury.

Je tiens ensuite à remercier l'ensemble des membres de l'AFC (Association Francophone de Comptabilité), de l'AAA (American Accounting Association), de la FNEGE (Fondation Nationale pour l'Enseignement de la Gestion des Entreprises) et plus spécifiquement du CEFAG (Centre Européen de Formation Approfondie à la Gestion) et du réseau des IAE qui m'ont permis tout au long de ce projet de tester l'avancée de mes travaux et m'ont apporté aide et conseils.

Je remercie également l'Ordre des experts comptables et l'Académie des sciences techniques comptables et financières par les personnes de Monsieur Nahum et Madame Picard, ma collaboration à leurs travaux a représenté un grand soutien pour mes travaux de recherche.

Enfin, la réalisation de ce travail doctoral n'aurait pas été envisageable sans le soutien infini et inébranlable de ma famille et de David à qui je dois beaucoup et à qui je veux exprimer toute ma reconnaissance et ma gratitude.

TABLE DES ABRÉVIATIONS

ACCA – Association of Chartered Certified Accountants	FRC – Financial Reporting Council
AICPA – American Institute of Certified Public Accountants	GAAS – Generally Accepted Auditing Standard
AIU – Audit Inspection Unit	GAGAS – Generally Accepted Government Auditing Standards
ANC – Autorité des normes comptables	GAO – Government Accountability Office
APB – Auditing Practice Board	H3C – Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
BVG – Bureau du Vérificateur Général	IAS – Internal Audit Service
CAQ – Center for Audit Quality	IASB – International Accounting Standard Board
CCSP - Conseil sur la comptabilité dans le secteur public	ICAEW – Institute of Chartered Accountants in England and Wales
CBO - Congressional Budget Office	ICCA – Institut Canadien des Comptables Agréés
CCRC – Conseil Canadien sur la Réédition des Comptes	IFAC - International Federation of Accountants
CES – Comité d’Échange et de Suivi	IFEC – Institut Français des Experts Comptables
CNA – Normes Canadiennes d’Audit	IFRS – International Financial Reporting Standards
CNCC – Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes	INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institution
CNPP – Conseil de Normalisation des Comptes Publics	IPSAS – International Public Sector Accounting Standards
CNVC – Conseil des Normes de Vérification et de Certification	ISA – International Standards on Auditing
COTEC – Comité Technique	ISC – Institution Supérieure de Contrôle
CPAB - Canadian Public Accountability Board	ISQC1 – International Standards on Quality Control
CRPP – Comité du Rapport Public et des Programmes	ISSAI – International Standards on Supreme Audit Institution
CSNVC – Conseil de Surveillance et de Normalisation en Vérification et Certification	LOLF – Loi Organique relative aux Lois de Finance
DGFIP – Direction Générale des Finances Publiques	NAO – National Audit Office
EGAOB – European Group of Auditor’s Oversight Bodies	NEC – Note d’Evaluation de la Comptabilité
ENA – Ecole Nationale d’Administration	NEP – Normes d’Exercice Professionnelles
EUROSAI - European Organization of Supreme Audit Institution	OAG – Office of the Auditor General
FASAB - Federal Accounting Standards Advisory Board	OMB - Office of Management and Budget
FEE – Fédération des Experts comptables Européens	PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board
FIC – Formation Interchambres	POBA – Professional Oversight Board for Accountancy
	RCB – Rationalisation des choix budgétaires
	SAS – Statement on Auditing Standard
	SCBCM – Services du Contrôle Budgétaire et Comptable Ministériel

SOMMAIRE

REMERCIEMENTS	1
TABLE DES ABRÉVIATIONS	3
SOMMAIRE	5
INTRODUCTION GENERALE	7
PARTIE I – LE CONTEXTE DE LA POLITIQUE QUALITE DE LA COUR DES COMPTES.....	29
CHAPITRE 1 – UNE ÉTUDE COMPARATIVE INTERNATIONALE DES PRATIQUES DES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES DE CONTRÔLE.....	31
SECTION 1 – L’ENVIRONNEMENT DES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES DE CONTRÔLE	35
SECTION 2 - L’ AUDIT FINANCIER DES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES DE CONTRÔLES	65
SECTION 3 - LES DÉMARCHES DE CONTRÔLE ET D’ ASSURANCE QUALITÉ	85
SYNTHÈSE DU CHAPITRE 1.....	105
CHAPITRE 2 : L’ENVIRONNEMENT DE LA POLITIQUE QUALITÉ DE LA COUR DES COMPTES	109
SECTION 1 : MÉTHODOLOGIE	111
SECTION 2 : LA COMPOSITION DE L’ENVIRONNEMENT DE LA POLITIQUE QUALITÉ DE LA COUR DES COMPTES	123
SECTION 3 : LA POLITIQUE QUALITÉ DE LA COUR DES COMPTES ET LE PROCESSUS DE CERTIFICATION	153
SYNTHÈSE CHAPITRE 2	175
PARTIE I – CONCLUSION	177
PARTIE II – L’ÉTUDE DE LA POLITIQUE QUALITÉ DE LA COUR DES COMPTES	179
CHAPITRE 3 – UNE GRILLE DE LECTURE DE LA QUALITÉ DE L’AUDIT ET DES PRATIQUES D’UNE POLITIQUE QUALITÉ	181
SECTION 1 - DÉFINITION ET DÉLIMITATION DE LA QUALITÉ DE L’AUDIT.....	183
SECTION 2 – ÉTUDE THÉORIQUE DE LA QUALITÉ PERÇUE DE L’ AUDIT	193
SECTION 3 – ÉTUDE NORMATIVE DES PRATIQUES D’UNE POLITIQUE QUALITÉ DE L’ AUDIT	215
SYNTHÈSE DU CHAPITRE 3.....	243
CHAPITRE 4 : LA MISE EN PLACE ET LE DÉVELOPPEMENT DE LA POLITIQUE QUALITÉ DE LA COUR DES COMPTES	245
SECTION 1 – LE CADRE MÉTHODOLOGIQUE.....	249
SECTION 2 – UNE ÉTUDE SELON UN DÉCOUPAGE TEMPOREL PAR CAMPAGNE DE CERTIFICATION.....	267
SECTION 3 – D’UNE ÉTUDE LONGITUDINALE À L’ÉTUDE DES CHANGEMENTS ET ÉVOLUTIONS	321
SYNTHÈSE DU CHAPITRE 4.....	353
PARTIE II – CONCLUSION	357
CONCLUSION GENERALE	359
BIBLIOGRAPHIE.....	367
DOCUMENTATION INTERNE.....	388
GLOSSAIRE.....	393
ANNEXES	397
LISTE DES SCHÉMAS	509
LISTE DES TABLEAUX	511
LISTE DES ENCADRÉS	511
TABLE DES MATIÈRES	513

INTRODUCTION GENERALE

I. Contexte de la recherche

L'étude de la politique qualité de la Cour des comptes s'inscrit dans un contexte d'exigences croissantes en termes de qualité de l'information financière.

L'environnement réglementaire plus contraignant mais aussi la volonté d'accroître la lisibilité et l'accessibilité à l'information financière de l'État ont fait émerger de nouveaux besoins liés à la qualité de cette information financière. Ceci peut s'expliquer par la médiatisation des questions de finances publiques et des contraintes financières (restrictions budgétaires). Plus précisément, l'évolution de l'environnement réglementaire se caractérise par une refonte du système comptable du fait de la mise en œuvre de la LOLF¹ de 2001 qui engendre un rapprochement de la comptabilité publique avec la comptabilité privée.

I. 1) L'évolution de l'environnement réglementaire en France

Au cours des vingt dernières années, de profondes réformes budgétaires et comptables ont affecté la gestion des fonds publics. Ces évolutions législatives et réglementaires ont eu pour

¹ Loi Organique relative aux Lois de Finances (se référer au glossaire pour une définition et présentation).

objectif d'améliorer la qualité de l'information comptable. Avec la LOLF, le système comptable de l'État s'est enrichi en intégrant trois dimensions :

- la comptabilité générale inspirée de celles des entreprises et appliquant les règles de la comptabilité d'exercice ;
- la comptabilité de caisse ;
- la comptabilité d'analyse des coûts afin de mesurer le coût des politiques publiques selon l'organisation budgétaire instaurée par la LOLF, elle s'appuie sur le retraitement des données fournies par la comptabilité budgétaire ou générale.

La comptabilité générale de l'État s'est alignée sur le droit commun comptable grâce à une logique de « droits constatés », faisant ainsi suite au mouvement engagé en 1997 par les collectivités et leurs établissements (Lande, 2000). Cela signifie que les opérations doivent être prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent. Cela permet d'avoir une vision globale des droits et obligations de l'État.

La comptabilité générale de l'État s'aligne également de plus en plus sur la comptabilité des entreprises au travers des apports d'organismes et de référentiels comme le CRC (Comité de la Réglementation Comptable), le CNC (Conseil National de la Comptabilité), la CNCC (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes), les normes IFRS de l'IASB (*International Accounting Standards Board*) ou les normes IPSAS de l'IFAC (*International Federation of Accountants*). Par ailleurs, la comptabilité publique doit désormais faire référence aux principes de sincérité, de régularité et d'image fidèle. Le principe de régularité implique que les comptes doivent être conformes aux règles et procédures en vigueur, qui eux-mêmes doivent traduire avec sincérité la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité (principe de sincérité). L'image fidèle est une notion beaucoup plus floue. Selon le cadre conceptuel de l'IASB, le principe d'image fidèle est respecté si les états financiers contiennent les informations qu'ils sont censés donner et que l'on peut raisonnablement attendre qu'ils donnent. La LOLF dans son article 27 précise que « les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière ».

La certification des comptes de l'État par la Cour des comptes est ainsi une garantie du respect de ces principes comptables.

L'amélioration de la qualité de l'information financière passe également par une réorganisation des fonctions entre les comptables publics et les gestionnaires. Le comptable jusqu'ici avait un rôle de contrôleur qui relevait de sa fonction de « payeur »². Avec la LOLF, la responsabilité des gestionnaires et ordonnateur est accrue et les contrôles réalisés par les comptables publics ne doivent plus avoir un caractère systématique et exhaustif mais plutôt un caractère partenarial. De plus, si le comptable public est toujours responsable de la tenue et de la production des comptes il doit désormais s'assurer également de la qualité des comptes.

La réforme budgétaire et comptable (**Annexe 1**) engendrant l'application des principes de sincérité, régularité et fidélité modifie donc en profondeur le fonctionnement de la comptabilité et de la gestion publique et mettent l'accent sur la transparence et la qualité de l'information. Ces principes sont par ailleurs inscrits à la Constitution en l'article 47-2 : « Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».

1. 2) La lisibilité et l'accessibilité de l'information financière

L'accroissement des exigences comptables, tout comme les tensions accrues sur la gestion publique, ont conduit à une démultiplication des documents budgétaires et comptables avec pour conséquence la mise à disposition d'un volume d'information qui nuit à sa lisibilité.

Produire une information financière lisible et accessible est toutefois un exercice difficile à réaliser car elle doit répondre à des attentes différentes :

- d'un côté, la nécessité pour les tiers privés (banques, etc.) et publics (l'État ou des instances supranationales telles que l'Union européenne au titre de leur mission de contrôle budgétaire ou de renseignement statistique) de disposer de renseignements précis et détaillés ;
- de l'autre, une demande de simplicité des élus et des citoyens et, de la part des contribuables, l'assurance que l'argent public est correctement utilisé.

Dans ce contexte, la qualité de l'information comptable diffusée constitue un préalable indispensable à toute analyse financière et représente le premier garant du bon emploi des deniers publics. Assurer les élus et les gestionnaires que leurs comptes sont fiables, qu'ils

² Loi de finances du 23 février 1963

puissent être alertés sur les risques décelés par des écritures incorrectes ou incomplètes, c'est leur donner les moyens d'orienter leurs choix de gestion en fonction de la réalité des contraintes financières.

I. 3) La qualité et la certification des comptes dans un contexte international

Selon l'article 15 de la déclaration des Droits de l'Homme de 1979, « *La société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration* ». Ainsi, chaque citoyen est en droit de s'interroger et d'obtenir des réponses sur l'utilisation de l'argent des contribuables. La Cour des comptes répond à cette attente depuis 1807 en contrôlant les comptes de l'État. Il s'agit d'une mission fondamentale inscrite dans l'histoire de l'institution. Cette mission a pourtant dû s'adapter à son environnement et aux besoins de l'État. Si le champ de cette mission était circonscrit au jugement des comptes des comptables publics et au contrôle de la gestion, il inclut désormais la certification des comptes de l'État. Ainsi, l'article 58 de la LOLF indique que : « la Cour des comptes doit dans sa mission d'assistance au Parlement assurer la certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes ».

Certaines institutions supérieures de contrôle (*Supreme Audit Institutions*) telles que le GAO (*Government Accountability Office*) pour les États-Unis et le BVG (Bureau du Vérificateur Général) pour le Canada pratiquent la certification des comptes de l'État depuis plusieurs années. Au total dix pays (ou union de pays) certifient leurs comptes publics : la France, les États-Unis, la Nouvelle-Zélande, le Royaume-Uni, l'Australie, le Canada, l'Union européenne, le Japon, l'Allemagne, la Suisse et la Suède³. La certification des comptes de l'État en France n'est donc pas un phénomène isolé mais s'inscrit dans un mouvement international encadré par une approche de la convergence au sens de Welch et Wong (2001) qui postulent que la société suit une trajectoire évolutionniste poussant à converger vers un modèle commun en raison de forces exercées par les institutions internationales⁴. Cette approche de la convergence est matérialisée par un mouvement commun de la part des

³ Les institutions supérieures de contrôle de l'Allemagne, du Japon, de la Suède et de la Suisse réalisent un audit financier sur les comptes publics qui est cependant différents de la certification des comptes réalisées en France ou au Royaume-Uni par exemple. Il s'agit davantage d'un audit mêlant audit financier et audit de la gestion financière.

⁴ Les institutions internationales agissant dans le cas de la certification des comptes publics sont l'IFAC (International Federation of Accountants) et les institutions regroupant les ISC comme l'INTOSAI (International Organizations of Supreme Audit Institutions). Ces institutions exercent une pression qualifiée de « pression globale » (Welch et Wong, 2001, p. 374) car elles ont le pouvoir ou l'autorité suffisante pour influencer le choix des pays.

institutions supérieures de contrôle : la certification des comptes publics encadrée par le même référentiel normatif, les normes ISA (*International Standards on Auditing*) émises par l'IFAC (*International Federation of Accountants*) et initialement conçues pour le secteur privé.

Ce mouvement en faveur de la certification et, plus généralement, le développement des audits est expliqué selon Power (2003) par le mécanisme de « l'auditabilité ». L'audit est en effet vu comme un instrument concourant à une relation de confiance assimilée à une confiance institutionnalisée. L'audit est alors perçu comme une demande des contribuables ou encore comme un mécanisme qui garantit la confiance. Toutefois, les citoyens ne peuvent pas s'attendre à être complètement rassurés sur la gestion et la comptabilité de l'État par la seule réalisation d'audits car l'audit ne peut prendre en compte des notions comme la politique, les divergences d'opinions, les lobbyings, la conjoncture économique internationale ... Dans ces conditions, à quoi sert l'audit ? Il ne constitue pas une solution mais une aide, un cadre support qui accompagne chaque réforme ou la structuration des pratiques gouvernementales, « l'ambition de réglementer présuppose nécessairement la possibilité d'un audit efficace » (Power, 2003, p. 50). L'audit n'a de l'importance que lorsqu'il rallie les différentes réglementations et permet la mise en place d'une introspection dans l'entreprise, c'est un accompagnateur du changement.

La certification s'intéresse à la qualité de l'information comptable. Toutefois, qu'en est-il de la qualité de la certification ? C'est la question au cœur de cette recherche qui s'intéresse à la politique qualité développée pour la certification des comptes de l'État français. En effet, le développement de l'audit amène inéluctablement au développement de l'assurance qualité (Power, 2003). Ce besoin croissant d'assurance qualité modifie directement les structures d'audit avec le développement du « contrôle du contrôle » et de la régulation.

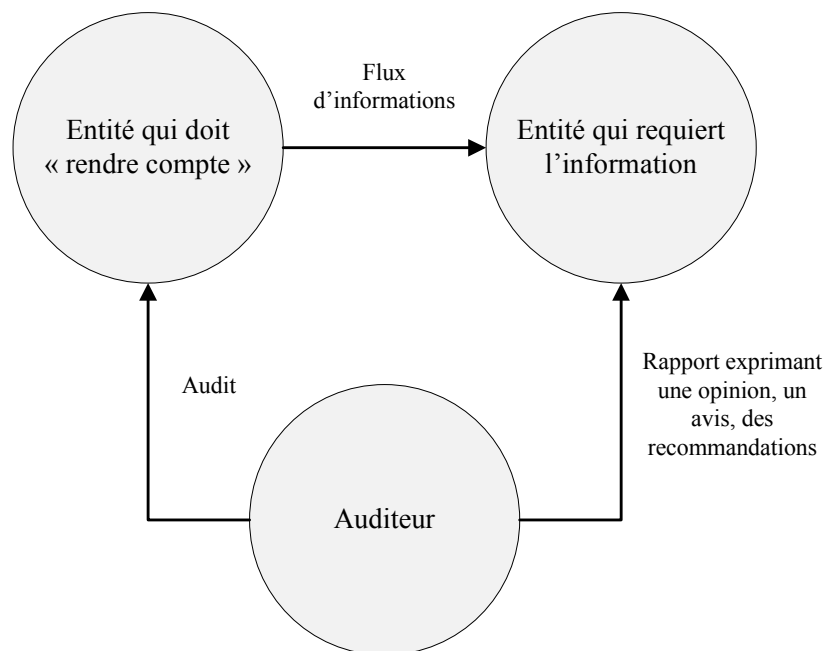
II. Sujet de recherche

Avant de présenter le sujet de recherche, il importe d'en circonscrire le champ et en particulier le type d'audit étudié.

II. 1) La délimitation du sujet de recherche

L'audit recouvre des dimensions plurielles. Il peut être circonscrit à l'audit financier⁵ mais il est également une expertise par un organisme extérieur et un jugement sur une procédure, une organisation, une opération, la qualité de l'information, notamment comptable ou informatique (« Lexique de comptabilité » 3^{ème} éd., Dalloz). Les parties concernées par un audit sont également multiples : l'entité qui doit rendre compte, l'entité qui requiert l'information et l'auditeur comme le représente le schéma suivant.

Schéma 1 : Les parties concernées par l'audit



Source : Bethoux et al. 1986, p. 21

L'audit se caractérise aussi par un fondement épistémologique obscur consistant en une relation entre les données fournies et la production de certitudes (Power, 1994). L'obscurité de l'audit se retrouve également dans la difficulté de distinguer le succès ou l'échec de l'auditeur (Power, 1994).

Power (1994, p. 8) différencie deux styles d'audit :

⁵ « L'audit est l'examen d'informations par une tierce personne, autre que celle qui les prépare ou les utilise, avec l'intention d'établir leur véracité, et de faire un rapport sur le résultat de cet examen avec le désir d'augmenter l'utilité de l'information pour l'utilisateur » (Bethoux et al., 1986, p. 21)

- l'audit quantitatif basé sur des mesures simples, une agence externe, une méthodologie pour des contrôles *ex post* utilisée par des experts issus du privé et une confiance faible entre l'auditeur et l'audité ;
- l'audit qualitatif basé sur des mesures multiples, une agence interne, une méthodologie pour un contrôle en temps réel fondée sur l'autonomie, une confiance élevée entre l'auditeur et l'audité et le dialogue avec le public de l'audit.

L'audit financier des comptes de l'État s'assimile donc à un audit quantitatif réalisé par une agence externe (la Cour des comptes) et s'appuyant sur une méthodologie éprouvée, les normes internationales d'audit. Il est également possible de distinguer l'audit financier d'une part de l'audit de performance et d'autre part du programme d'évaluation en sollicitant comme critère de différenciation les normes utilisées, le mode de collecte des données, le rôle de l'auditeur et la forme du rapport d'audit (Lindeberg, 2007) comme le présente le tableau suivant.

Tableau 1: Les spécificités de l'audit financier

	Audit financier	Audit de performance	Programme d'évaluation
Normes	Un recueil de normes	Possibilités multiples, pas de normes acceptées par tous	Possibilités multiples, pas de normes acceptées par tous
Mode de collecte des données	En accord avec les normes professionnelles	Adaptable à partir des normes d'audit financier	Non standardisé
Le rôle de l'auditeur	Certification professionnelle	Compétences multiples acceptées, certification professionnelle possible	Compétences issues des sciences sociales
La forme du rapport d'audit	Rapport semi-standardisé	Conseils généraux	Conseils généraux

Source : Lindelberg, 2007, p. 347

Finalement, afin de bien délimiter le sujet, il est important de distinguer l'audit financier dans le secteur public et l'audit dans le secteur privé (Perks, 1993) :

- dans le secteur public il s'agit principalement de vérifier que les fonds sont utilisés comme autorisés⁶;
- les auditeurs du secteur public sont souvent des employés issus du public et ne sont pas assimilés à la notion de client comme pour le secteur privé ;

⁶ Il s'agit pour le cas de la France, des autorisations d'engagement données lors du vote de la loi de finances par le Parlement.

- les auditeurs du secteur public sont souvent engagés dans le management de la qualité et de l'organisation qu'ils auditent ;
- l'audit dans le secteur public implique de davantage considérer les intérêts de la société et des citoyens.

Si les notions d'audit sont variées, dans le cadre de cette recherche, les références à « l'audit » ou à « la certification » sont circonscrites à l'audit financier des comptes de l'État.

II. 2) La définition du sujet de recherche

Le sujet de recherche se focalise sur la certification des comptes et plus spécifiquement sur la qualité du processus de certification.

a La certification des comptes

La fédération internationale des experts comptables (IFAC) définit la mission de certification comme « une mission d'audit des états financiers [qui] a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié » (ISA 200).

La certification des comptes de l'État est : « une assurance, qualifiée d'opinion, fondée sur une démarche de contrôle externe, que les opérations en cause, retracées dans des états financiers déterminés (bilan, compte de résultats et annexe) sont régulières, sincères et fidèles. » (Alventoza, 2002, p. 5). La certification des comptes se définit également comme « l'opinion écrite et motivée que formule un organisme indépendant sur la conformité des états financiers d'une entité, dans tous ses aspects significatifs, à un ensemble donné de règles comptables » (Acte de certification des comptes de l'État, exercice 2007). L'enjeu de la certification est de garantir la fiabilité de l'information financière issue de la comptabilité générale et également des charges futures pesant sur l'État (Flizot, 2008).

La certification des comptes de l'État par la Cour des comptes est très proche de celles des commissaires aux comptes. Cependant, il existe plusieurs différences majeures. La première différence est temporelle, la Cour des comptes effectuant la certification sur un seul et même « client », l'État, d'année en année grâce à un mandat constitutionnel. Les commissaires aux comptes ont des mandats de durées limitées et n'ont donc pas cette approche temporelle illimitée. Ensuite, la Cour exprime un avis sur les comptes mais aussi sur la gestion, ce qui est

interdit aux commissaires aux comptes qui doivent respecter le critère de non immixtion dans la gestion en ne formulant pas d'avis officiel ni de recommandations (hormis dans le cadre de la procédure d'alerte lorsque la continuité d'exploitation est mise à mal). Ensuite, la Cour possède l'avantage d'avoir une indépendance assurée grâce à la Constitution. Enfin, sa responsabilité civile et pénale ne peut être recherchée car il n'existe pas dans la LOLF l'équivalent du délit de fausse information prévu par l'article L. 465-1 du code monétaire et financier ou du délit prévu dans les articles L. 242, L. 244, L.241 et L.243 du code de commerce. Il n'y a, en effet, pas de responsabilité civile ou pénale pour une institution qui n'a pas la personnalité morale. La seule responsabilité qui pourrait être engagée est celle des membres de la Cour, personnes physiques.

b La qualité de l'audit

La qualité, entendue au sens général, est qualifiée par Pillard (2003) de terme polysémique car sujet à interprétation. D'après Wilding (1994, p. 58) « la qualité est toujours un concept contestable parce que sa définition dépend des valeurs et des rôles ». La notion de la qualité est un « construit » contingent des valeurs, des rôles mais également des expériences de chaque acteur.

Afin de clarifier cette notion de qualité en l'appliquant au contexte de l'audit, c'est l'approche de DeAngelo (1981) qui est retenue pour cette étude : les compétences et l'indépendance de l'auditeur permettent de déceler et de communiquer les anomalies lors de l'audit ce qui concourt alors à la qualité du processus d'audit. La qualité de l'audit est ainsi la somme de deux notions qui en constituent sa base : la compétence et l'indépendance de l'auditeur.

L'approche de la qualité de l'audit pour cette recherche est ensuite fondée sur le concept de processus. Cette approche permet de substituer la démonstration de la méthode à celle du résultat (Herrbach, 2000) en étudiant le processus d'audit (Carcello *et al.*, 1992) et plus particulièrement le processus de qualité de l'audit en d'autres terme la politique qualité. La qualité de l'audit est donc étudiée à travers les procédures et outils mis en œuvre au sein d'une politique qualité pour s'assurer que l'audit est conforme aux normes et textes en vigueur.

Il est donc nécessaire de replacer le processus d'audit dans son contexte constitué d'un cadre théorique et d'un cadre normatif permettant de dégager les attributs ou critères explicatifs de la qualité permettant de la mesurer et donc de l'évaluer.

La grille de lecture pour la qualité de l'audit dans cette recherche propose donc une étude des référentiels normatifs et également des critères explicatifs associés :

- Le cadre théorique de la qualité de l'audit met en scène des critères explicatifs qui vont permettre de développer la notion de compétence et également la notion d'indépendance qui définissent la qualité de l'audit (DeAngelo, 1981).
- Le cadre normatif de la qualité de l'audit est constitué des normes ISQC1⁷ (*International Standard on Quality Control*) issues du référentiel ISA (*International Standards on Auditing*) qui régleme l'audit au niveau international. Ces normes enrichissent la définition de la qualité de l'audit grâce à une vision pratique de la qualité de l'audit. Pour cela, elles différencient les deux éléments constitutifs d'une politique qualité, le contrôle qualité (*engagement quality control review*) et l'assurance qualité ou le suivi du contrôle qualité (*monitoring*) qui sont directement liés aux deux bases de la qualité de l'audit : la compétence (contrôle qualité et assurance qualité) et l'indépendance (assurance qualité).

III. L'objet de la recherche

III. 1) L'objectif de la recherche

« Construire un objet de recherche consiste en l'élaboration d'une question ou problématique au travers de laquelle le chercheur construira ou découvrira la réalité. Il s'agit de produire une question liant, articulant des objets théoriques et/ou des objets empiriques » (Allard-Poesi et Maréchal dans Thiétart *et al.*, 2007, p. 39). Il s'agit donc de formuler des questions articulant des objets méthodologiques/empiriques/théoriques permettant de créer ou découvrir des objets théoriques/méthodologiques/empiriques pour expliquer, prédire, comprendre ou changer la réalité.

Dans la perspective d'organiser les recherches sur la qualité dans le secteur public, Hansson (2006) distingue plusieurs questions centrales dont la suivante : Qu'est ce qui constitue la qualité et comment l'évaluer ? L'évaluation est alors considérée comme étant une

⁷ La norme ISQC1 est complétée par la norme ISA 220 « Contrôle qualité des missions d'audit d'informations financières historiques » et sont déclinées et adaptées par deux organismes regroupant les institutions supérieures de contrôles, l'INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*) et l'EUROSAI (*European Organization of Supreme Audit Institutions*).

combinaison d'évaluations externes supportées par des évaluations internes et des auto-évaluations constituant ainsi un système d'évaluation et de contrôle de la qualité (Hansson, 2006, p. 162). Ce système d'évaluation de la qualité, appliqué au cas de l'audit financier sous l'appellation de politique qualité, est au cœur de cette recherche.

Cette recherche étudie en effet la politique qualité de l'audit de la Cour des comptes en la comparant aux pratiques des institutions supérieures de contrôle et tente d'analyser la convergence des pratiques qui s'alignent sur les pratiques conçues pour le secteur privé (adoption des normes d'audit initialement conçues pour le secteur privé par les institutions supérieures de contrôle). Le paradoxe de gestion qui se dégage consiste ainsi à relier la performance de la gestion publique à l'utilisation des outils et de la terminologie du secteur privé. Ce paradoxe s'inscrit dans le courant et l'idéologie du *New Public Management*⁸ : rationaliser la gestion publique en important des outils de gestion privés dans les organisations publiques dans le but d'orienter la sphère publique vers une culture de résultats, d'efficacité et de d'efficience.

L'idéologie qui se dégage du contexte de cette recherche conduit à poser la problématique suivante :

Les pratiques et la terminologie issues du secteur privé et importées dans les organisations publiques améliorent-elles les pratiques ou ne représentent-elles qu'une contrainte ?

L'étude de cas de la politique qualité de la certification pour la Cour des comptes permet d'apporter des éléments de réponse à cette problématique générale. En effet, avec la mise en place d'une nouvelle mission, l'audit des comptes publics, la Cour se retrouve au cœur du

⁸ Courant de recherche apparu dans les années 1980, le NPM consiste à rationaliser la gestion publique en important notamment des outils de gestion privés dans les organisations publiques dans le but d'orienter la sphère publique vers une culture de résultats, d'efficacité et de d'efficience. On distingue deux principaux courants de pensées au sein du NPM. Le premier est construit sur l'idée que le NPM est une pratique universelle (Politt et Bouckaert, 2000 ; Osborne et Gaebler, 1992) alors que le deuxième soutient que le NPM ne présente pas de convergence (Hood, 1995, 1998). L'émergence du NPM dans les pays de l'OCDE est attribuée au développement des pratiques anglophones, aux partis politiques ainsi qu'à la pression fiscale et la performance macro-économique du pays (Hood, 1995). Plus globalement, le NPM représente un ensemble d'idées et de méthodes permettant de combiner le fait de rendre compte et l'efficacité dans le secteur public (Hernes, 2005). Finalement, le NPM peut prendre trois orientations théoriques majeures : le management public, les sciences du management ou le néo-institutionnalisme (Groot et Budding, 2008) et est utilisé pour étudier trois principaux mécanismes : les processus de management, les mécanismes de changement et les contraintes s'exerçant sur l'organisation (Lapsley, 2008).

paradoxe lié au courant du *New Public Management*. Elle a fait le choix d'adopter les normes internationales d'audit à l'image des institutions supérieures de contrôle pour sa mission de certification. Elle importe ainsi des pratiques issues du privé qui ont pour première conséquence la mise en place d'une politique qualité dédiée à la certification. Si la qualité préexistait en sein de la Cour, les normes internationales introduisent une nouvelle approche de la qualité pour la certification fondée sur une nouvelle terminologie et un formalisme important.

Ce formalisme et cette nouvelle terminologie améliorent-ils réellement les pratiques liées à la politique qualité de la Cour des comptes pour la certification ou ne représentent-ils qu'un point de passage inévitable ?

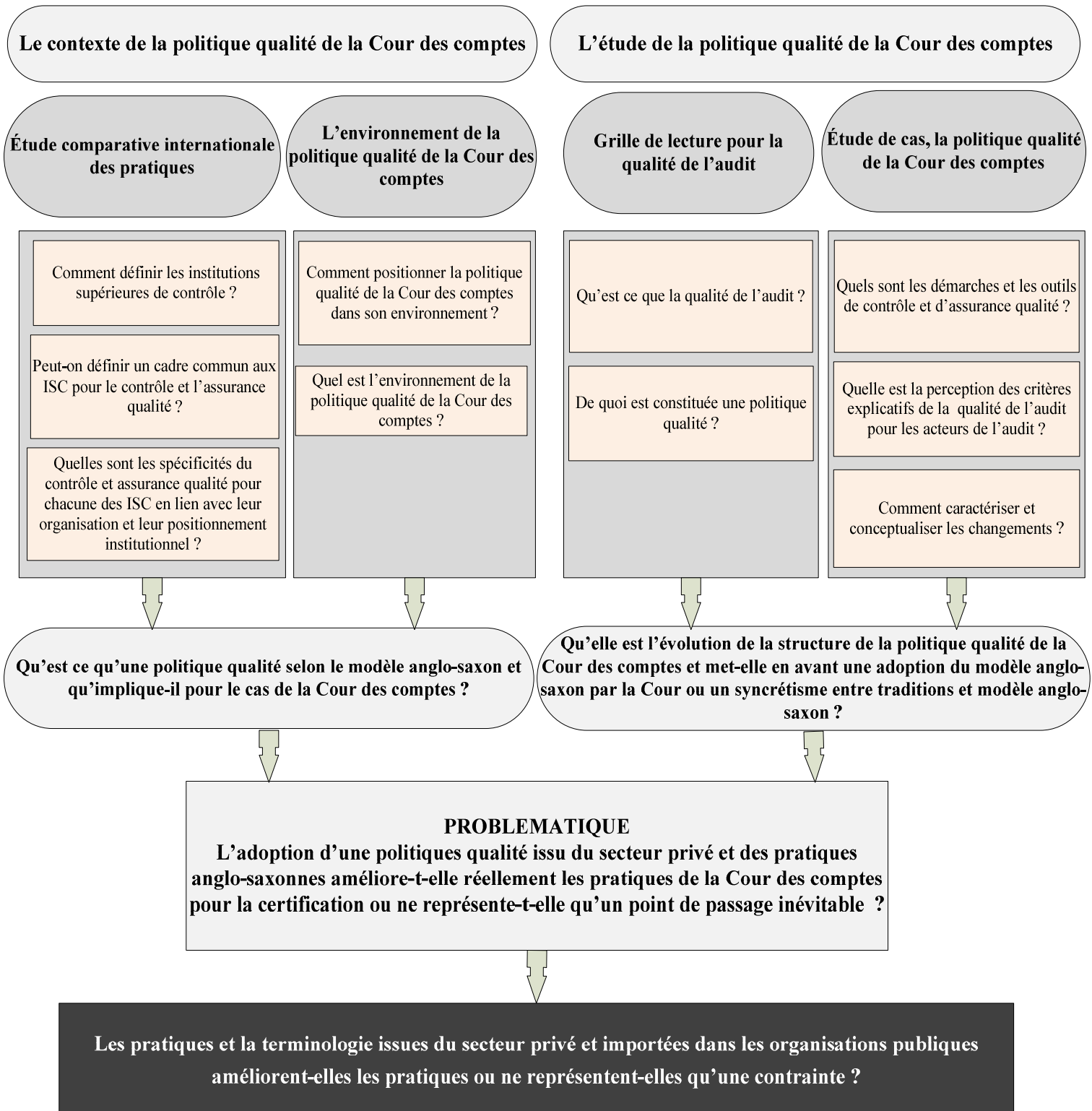
Pour répondre à cette question de recherche centrale, deux étapes ont été privilégiées :

- la première s'est appuyée sur une étude comparative internationale, réalisée à la demande de la Cour des comptes, pour comprendre ce qui constitue le modèle privé importé par la Cour des comptes qui est matérialisé par le modèle anglo-saxon de politique qualité des institutions supérieures de contrôle réalisant la certification des comptes publics ;
- la seconde s'est appuyée sur une étude de cas longitudinale de trois ans au sein de la Cour des comptes, afin d'étudier comment la politique qualité a été conçue préalablement à la première mission de certification des comptes de l'État, puis comment cette politique qualité a dû être modifiée et a évolué suite aux deux premières certifications.

Ces deux phases de la recherche permettent de répondre successivement aux questions de recherche puis à la problématique comme le montre le schéma page suivante. La problématique proposée pour cette recherche permet d'investir un sujet d'actualité avec la réforme comptable et budgétaire de l'État et l'évolution du rôle de la Cour des comptes. Elle permet également de s'appuyer sur un objet largement développé dans la littérature académique, la qualité de l'audit tout en le replaçant dans un nouveau contexte, celui des institutions supérieures de contrôle et plus largement dans un paradoxe lié à l'idéologie du *New Public Management*.

Le schéma suivant propose une représentation du travail de recherche.

Schéma 2 : Les objectifs de la recherche



Une recherche peut avoir pour ambition d'atteindre différents objectifs (Van Helden et Northcott, 2007) :

- le premier objectif est de développer des nouvelles techniques qui correspondent mieux aux nouveaux besoins et opportunités ;
- le second objectif est d'évaluer l'efficacité des techniques et approches existantes ;
- le troisième objectif consiste à étudier les meilleures conditions pour une implantation réussie de nouveaux instruments ou techniques ;
- le dernier objectif est lié à la compréhension et l'explication de l'adoption et/ou de l'utilisation de nouveaux outils. De nombreux chercheurs (Hopwood, 1983), encouragent en effet les recherches sur des outils resitués dans un contexte organisationnel spécifique plutôt que des recherches sur des concepts idéalisés.

C'est à ce dernier objectif que se rattache la recherche sur la qualité de l'audit pour les institutions supérieures de contrôle : expliquer et comprendre la mise en place d'une politique qualité dans le cadre de la certification des comptes de l'État par la Cour des comptes pour la repositionner dans une approche comparative plus large. Cette approche comparative englobe des institutions supérieures de contrôle étrangères et détermine les points communs et les spécificités des différentes politiques qualité selon une caractérisation des institutions. In fine, ces deux pans de la recherche doivent permettre de déterminer si l'adoption d'une politique qualité (contrôle et assurance qualité) issue du secteur privé et des pratiques anglo-saxonnes améliore réellement les pratiques liées à la politique qualité de la Cour des comptes pour la certification ou si elle ne représente qu'un point de passage inévitable.

III . 2) Le positionnement général de la recherche

La recherche se fonde sur un positionnement « interprétativiste » basé sur l'étude de l'émergence de pratiques qui s'inscrit dans la lignée des théories sociologique. Le fait de vouloir encadrer les concepts par la pratique et la théorie rejoint le programme de recherche de Hopwood qui replace les pratiques comptables au sein de leur environnement, c'est-à-dire au sein du contexte social et environnemental. Cela permet d'appréhender les rôles économiques, sociaux et politiques des acteurs qui vont influencer la création et l'appropriation des outils (Hopwood, 1978). Le programme de recherche d'Hopwood

comporte plusieurs courants de recherche⁹ dont celui de l'approche néo-institutionnelle qui est retenu pour cette recherche. Tous s'inscrivent dans une théorie critique et interprétative¹⁰ (Mattessich, 2006) qui tire ses idées des sciences sociales et comportementales et privilégie une approche multidimensionnelle. Ce positionnement permet de distinguer la recherche sur la comptabilité en action dans son contexte organisationnel de la recherche en comptabilité qui investie principalement l'aspect technique et fonctionnel (Labro et Tuomela, 2003).

Le positionnement dans le programme de recherche d'Hopwood inscrit également la recherche dans un paradigme phénoménologique présenté dans le tableau suivant.

Tableau 2 : Les paradigmes positiviste et phénoménologiques

	Paradigme positiviste	Paradigme phénoménologique
Croyances de base	Le monde est externe et objectif. L'observateur est indépendant. La science est dépendante des valeurs.	Le monde est socialement construit et subjectif. L'observateur est partie intégrante de ce qui est observé.
Le chercheur doit :	Se concentrer sur les faits, rechercher les liens de causalités et les lois fondamentales, réduire les phénomènes à leurs plus simples éléments et formuler des hypothèses pour les tester.	Se concentrer sur le sens et essayer de comprendre le phénomène ; observer chaque situation dans sa totalité et développer des idées par induction.
Les méthodes	Opérationnalisation des concepts, de telles sortes qu'ils puissent être mesurés avec le recours à de grands échantillons.	Utilisation de méthodes multiples pour établir différentes vues du même phénomène avec de petits échantillons étudiés en profondeur sur une longue période.

Source : Usunier et al., 2000 cité par Rocher (2008, p. 303)

IV. Design de la recherche

Le design de la recherche s'attache à compléter cette première description de l'objet de la recherche, il présente la démarche de recherche retenue et les choix méthodologiques effectués (Royer et Zarlowski 2007 dans Thiétart *et al.*, 2007).

⁹ Les différents courants de recherche du programme d'Hopwood sont : l'approche néo-institutionnelle, l'approche politique, l'approche ethnographique, et l'approche réseau.

¹⁰ Cette théorie est développée par Hopwood (1974, 1979), Bromwich (1975, 1977), Tinker (1980, 1985), Macintosh (1981, 2002), Chua (1986) et bien d'autres, cités par Mattessich (2006). L'approche interprétative se caractérise par une vision plus fluide du monde et de la réalité sociale (Covaleski et Dirsmith, 1990) et a un recours plus lâche à la théorie qui est davantage un support pour la recherche plutôt qu'un cadre contraignant (Herrbach, 2001 dans Dumontier et Teller, 2001).

IV. 1) Les positions retenues relatives à la nature des connaissances

Les positions retenues relatives à la nature des connaissances permettent de situer le processus de construction des connaissances retenu¹¹.

Selon Petit et Durieux (2007 dans Thiéart *et al.*, 2007), explorer et tester sont les processus qui soutiennent l'élaboration des connaissances. La voie de l'exploration est la démarche retenue pour cette recherche et plus particulièrement l'exploration hybride qui « consiste à procéder par allers-retours entre les observations et des connaissances théoriques tout au long de la recherche. Le chercheur a initialement mobilisé des concepts et intégré la littérature concernant son objet de recherche. Il va s'appuyer sur cette connaissance pour donner du sens à ses observations empiriques en procédant par allers-retours fréquents entre le matériel empirique recueilli et la théorie. La démarche est abductive dans ce cas (Petit et Durieux, 2007, p. 72 dans Thiéart *et al.*, 2007). L'exploration hybride est une voie qui permet d'approfondir des connaissances antérieures en les replaçant dans un contexte particulier pour cette recherche.

Si l'approche retenue est celle de l'exploration, la distinction entre le test et l'exploration n'est pas si simple. En effet, il n'est pas rare pour un chercheur de concilier les deux (Petit et Durieux, 2007 dans Thiéart *et al.*, 2007). Pour cette recherche, la politique qualité de la certification dans les institutions supérieures de contrôle est certes explorée grâce à une observation des faits empiriques mais est également testée. L'étude de la politique qualité de la Cour des comptes et plus particulièrement de ses critères explicatifs est basée sur grille de lecture testée par une approche inductive et déductive. La recherche présente donc un lien entre le test et l'exploration avec une nette domination de l'exploration fondée sur l'observation des faits empiriques pour proposer une explication conjecturale (la réponse à la problématique centrale).

La voie de l'exploration hybride s'accompagne d'une démarche abductive pour laquelle l'objectif est de produire du sens grâce à des allers-retours entre le terrain et la théorie¹².

¹¹ Le processus de construction des connaissances se trouve en aval de la définition de l'objet et du sujet de recherche et à l'amont de la présentation du mode de recueil et de traitement des données (Petit et Durieux, 2007 dans Thiéart *et al.*, 2007).

¹² « L'abduction est l'opération, qui, n'appartenant pas à la logique, permet d'échapper à la perception chaotique que l'on a du monde réel par un essai de conjecture sur les relations qu'entretiennent effectivement les choses » (Koenig, 1983 cité par David, 2000)

Finally, the research process is based on the description of the quality of the Court of accounts but also on an analysis of environmental criteria and contingency elements having an incidence on the quality of the policy. This description and this analysis are realized in the initial phase of setting up and afterwards to study the necessary evolutions of this quality of the policy. This positioning implies to draw a consequence on a specific case (the certification of the accounts of the States) from a general rule (the literature on the quality of the audit) and from an empirical observation (a case study and a comparative approach) according to David (2000).

IV. 2) La stratégie d'investigation

The investigation strategy is characterized by a qualitative approach framed by a process approach.

The qualitative strategy allows to favor the dynamic observation of a phenomenon, the quality of the Court of accounts, the specificities and the differences of the context are thus taken into account (Savall and Zardet, 2004). The qualitative strategy allows to access the real by data collected directly on the field¹³. The qualitative approach offers more the opportunity of a confrontation with multiple realities and allows a better evaluation of the interactions in the phenomenon studied (Baumard and Ibert 2007 in Thiétart *et al.*, 2007).

The framing of the qualitative strategy by a process approach responds to the three objectives described by Grenier and Josserand (2007, p. 120 in Thiétart *et al.*, 2007) :

- describe in depth the object studied in time ;
- describe the process in its organizational context ;
- compare several similar processes and highlight the similarities and the differences.

This process approach consists to decompose the object studied then to describe and to understand in time to finally analyze it (Grenier and Josserand, 2007 in Thiétart *et al.*, 2007). It opposes to the research on the content for which the existence or the

¹³ Les données issues d'une recherche qualitative sont réputées fécondes pour produire de nouveaux concepts mais sont également connues pour avoir un caractère faiblement reproductible lorsque les cas sont fortement contextualisés (Savall et Zardet, 2004).

coexistence d'un certain nombre d'éléments pour l'objet étudié sont mises en évidence¹⁴. La recherche sur le contenu n'étudie pas la manière dont l'objet se développe dans le temps. Même si la recherche sur le contenu semble distincte de la recherche sur le processus, ces deux approches s'enrichissent mutuellement et se complètent (Grenier et Josserand, 2007 dans Thiétart *et al.* 2007). L'approche par le processus est utilisée pour l'étude de cas de la politique qualité de la Cour des comptes car elle permet de mettre en avant, de caractériser et conceptualiser son évolution mais elle est enrichie par une approche par le contenu en ce qui concerne l'étude des politiques qualité pour les institutions supérieures de contrôle. Les deux approches sont donc nécessaires pour améliorer la connaissance de cet objet particulier, la politique qualité de l'audit des comptes publics.

IV. 3) *La méthodologie de recherche*

La méthodologie de recherche retenue est duale et correspond à l'organisation des questions de recherche (cf. Schéma 2 : Les objectifs de la recherche) : une étude comparative (recherche sur le contenu) et une étude de cas (recherche sur le processus). Toutes les deux sont considérées comme des méthodes qualitatives, elles répondent néanmoins à des problématiques et investigations différentes comme le montre le tableau suivant.

Tableau 3 : Les méthodes qualitatives de l'étude de cas et de l'approche comparative

	Objectifs et question de recherche	Hypothèses implicites et contrôle	Investigations et exemples
Étude de cas	Exploration, compréhension, générer des hypothèses sur le pourquoi et le comment	Capacité du chercheur à se distancier au moment de l'analyse	Le groupe, l'organisation
Méthode comparative	Repérer des déterminants locaux et généraux de l'objet d'analyse	Signification semblables des faits dans différents contextes	Les comparaisons internationales

Source : Extrait de Wacheux, 1996, p. 90.

L'étude de cas présente l'avantage de pouvoir expliquer des phénomènes complexes à l'aide de théories non prédictives (Chua, 1986) et permet d'approfondir le rôle et la justification des

¹⁴ L'approche configurationnelle de la recherche sur le contenu permet de regrouper des observations dans des catégories et des groupes homogènes pour une appréhension plus simple des données. Si les configurations émergent empiriquement, il s'agit de taxonomie, et si elles émergent théoriquement, il s'agit alors d'une typologie.

critères explicatifs quant au phénomène étudié et peut constituer un vecteur de création de nouvelles théories puisque sa vocation est d'ouvrir de nouvelles voies sur des domaines de recherches existants. Elle est utile pour des recherches portant par exemple sur des phénomènes complexes et dynamiques, sur des pratiques pouvant être inhabituelles ou peu fréquentes ou encore sur des phénomènes pour lesquels le contexte est crucial (Cooper et Morgan, 2008). La Cour des comptes répond à tous ces exemples car l'audit financier des comptes publics est à la fois un phénomène complexe car novateur et dynamique, qui implique des pratiques considérées jusque lors inhabituelles et pour lesquelles le contexte¹⁵ est essentiel.

Une étude de cas se doit ensuite d'être significative en étant inhabituelle ou en générant l'intérêt du public par exemple, ce que l'étude de cas à la Cour des comptes propose en s'intéressant à un terrain novateur, celui d'une juridiction française et également en se penchant sur un phénomène nouveau, l'audit financier des comptes de l'État. Elle permet de plus, de s'inscrire dans un contexte international de certification des comptes publics au sein duquel subsiste un paradoxe, l'utilisation des outils et terminologies issus du secteur privé est-elle un moyen d'améliorer les pratiques ou ne constitue-t-elle qu'un point de passage inévitable ?

Le positionnement méthodologique peut être qualifié d'interventionniste car la recherche ne se limite pas à « l'exploration d'un système mais s'étend à la production de savoirs et de concepts qui permettent de penser les trajectoires dans lesquelles un collectif pourrait s'engager » (Hatchuel, 1994, p. 80). Ce positionnement de l'étude de cas dans le cadre intégrateur de la démarche d'intervention¹⁶ ne s'entend qu'au sens large car « toute démarche d'intervention se traduit, au minimum, par une observation de ce qui se passe sur le terrain et va jusqu'à l'aide à la conception et à la mise en œuvre de changements concrets au sein des organisations étudiées » (David, 2000 dans David *et al.*, 2000, p. 124). David (2000) intègre ainsi quatre démarches de recherche : l'observation participante, la recherche-action, la conception en chambre et la recherche intervention. L'étude de cas étant basée sur l'observation des faits avec une construction mentale de la réalité, l'approche la plus adaptée

¹⁵ La notion de contexte peut ici être rapprochée de l'environnement institutionnel tel que définit dans le chapitre 2 au travers du cadre de la politique qualité de la Cour des comptes.

¹⁶ Le cadre intégrateur aux démarches scientifiques d'intervention met en avant quatre principes communs (David, 2000) : la compréhension en profondeur du système pour l'aider à définir des trajectoires possibles d'évolution, la production de connaissance en interaction avec le terrain, le parcours de différents niveaux théoriques et l'intervention sur la réalité qui justifie alors son caractère normatif.

est celle de l'observation participante¹⁷. En effet, si la réalisation de l'étude de cas au sein de la Cour des comptes a largement dépassé la simple observation¹⁸, elle ne prétend pas être une recherche intervention. Le positionnement au sein de l'institution et les missions réalisées n'avaient pas pour objectif de concevoir et mettre en œuvre le changement en ce qui concerne la politique qualité de l'audit mais plutôt de participer à cette mise en œuvre¹⁹. La capacité à produire des changements est donc trop faible pour se prévaloir d'une recherche intervention comme démarche de recherche.

L'utilisation de ce cadre intégrateur conduit à définir des outils méthodologiques spécifiques à chaque démarche (observation participante, recherche-action, conception en chambre, recherche intervention) (David, 2000). Pour l'observation participante ces outils sont l'observation directe, les entretiens et l'analyse de documents²⁰. Ce sont donc les données découlant de ces outils de collecte qui sont sollicitées pour l'étude de cas.

L'étude de cas a débutée lors de la réalisation du mémoire de Master recherche qui a été réalisé dans le cadre d'une période de stage à la Cour des comptes de 6 mois permettant ainsi d'intégrer l'équipe de certification. La réintégration a eu lieu en janvier 2007 en tant que doctorante stagiaire rattachée à la Première chambre et plus particulièrement à l'équipe centrale de certification. Ce poste permet d'avoir un accès au terrain quotidien et complet, puisque la participation à l'équipe de certification implique la réalisation de différentes missions comme la rédaction du guide de la certification ou encore la participation à la définition du processus qualité de la Cour des comptes par le biais de la réalisation d'études sur les normes et les pratiques à l'étranger.

Le schéma suivant décrit les conditions chronologiques de la mise en œuvre de la méthodologie et met en avant l'approche longitudinale et l'approche comparative.

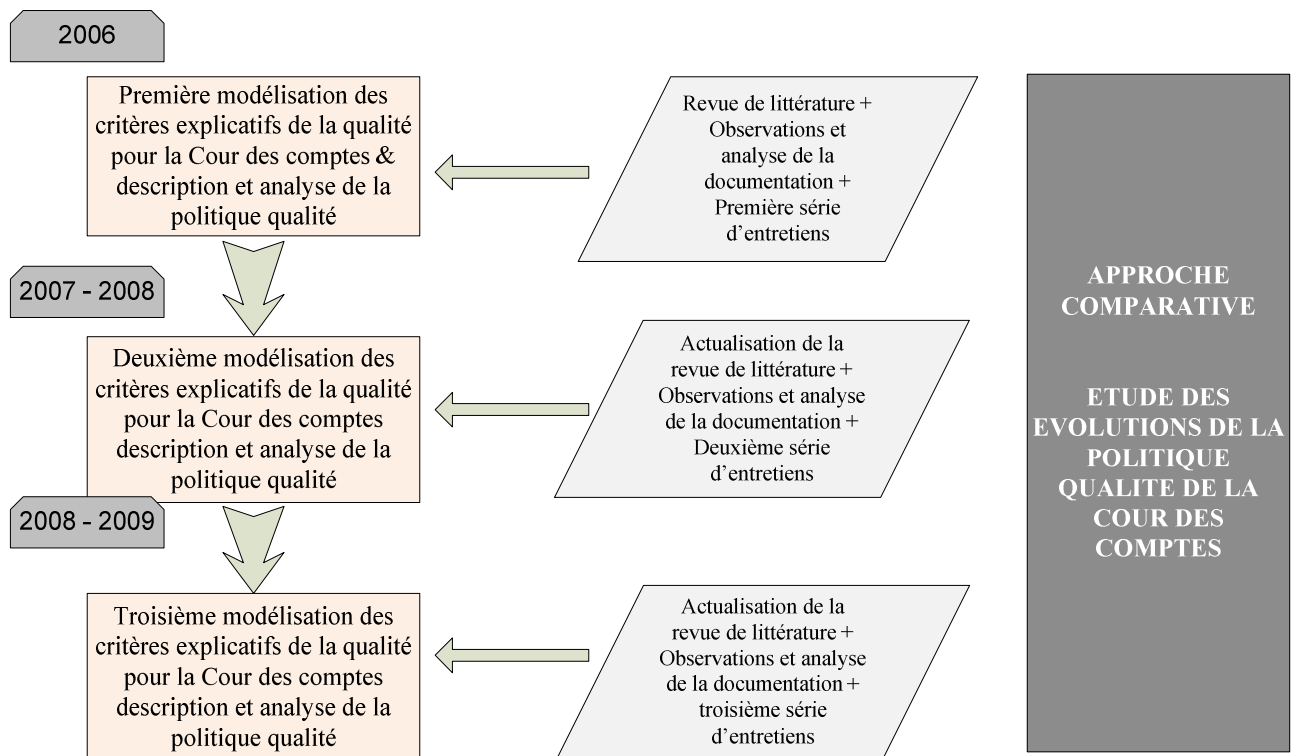
¹⁷ Becker (1958) identifie quatre étapes pour l'observation participante : la sélection et la définition du concept ou objet étudié, la vérification de la fréquence et de la distribution du phénomène, la construction d'un modèle social pour le phénomène, l'analyse finale et la présentation des données.

¹⁸ C'est pourquoi elle est qualifiée d'observation participante qui se limite à la proposition d'une représentation du fonctionnement du système étudié et n'apporte que des changements potentiels. Ce positionnement permet d'éclairer les acteurs et peut simplement être de nature à favoriser certaines évolutions (David, 2000).

¹⁹ La participation prenait alors la forme de réalisation d'études préalables ou d'assistance sur des points précis de l'objet étudié comme la réalisation du guide de la certification.

²⁰ Moisdon (1984) décrit l'observation directe comme la seule façon d'étudier un objet et insiste sur l'importance d'allier différents outils : les entretiens, les discours recueillis et l'interaction continue avec le terrain.

Schéma 3 : Le plan méthodologique chronologique



V. Annonce du plan

Cette recherche est divisée en deux parties comportant chacune deux chapitres.

La **première partie** vise à présenter le contexte de la certification des comptes de la Cour des comptes et plus spécifiquement de sa politique qualité. Pour cela, le **chapitre 1** compare les pratiques de politique qualité des Institutions Supérieures de Contrôle (ISC) en distinguant les institutions collégiales et constitutionnalistes ayant une culture des procédures juridictionnelles, des institutions managériales type cabinet d'audit qui ont une culture anglo-saxonne. Le **chapitre 2** positionne le cas de la Cour des comptes au sein de ce contexte en détaillant son environnement et ses caractéristiques.

La **première partie** de cette recherche permet donc d'identifier les caractéristiques des politiques qualité des institutions supérieures de contrôle composant le contexte international de la Cour des comptes dans le **chapitre 1** pour en dégager les convergences et les confronter à l'environnement de la Cour des comptes dans le **chapitre 2**.

La **deuxième partie** se focalise sur l'étude de la politique qualité de la Cour des comptes. A cette fin, le **chapitre 3** aborde la notion de la qualité de l'audit comme un ensemble de critères explicatifs et également en tant que démarche de contrôle et assurance qualité. Ce chapitre permet d'apporter les fondements théoriques et normatifs des démarches de politique qualité et constitue ainsi une grille de lecture. Le **chapitre 4** analyse les caractéristiques propres à la politique qualité : son contenu et son évolution sur trois ans sur la base de la grille de lecture développée dans le chapitre 3.

La **deuxième partie** de la recherche permet donc d'étudier l'évolution et le changement de la politique qualité de la Cour des comptes depuis la phase de préparation de la certification jusqu'au deuxième exercice de certification afin de déterminer si l'on constate une adoption du modèle anglo-saxon ou un syncrétisme entre traditions et modèle anglo-saxon.

PARTIE I – LE CONTEXTE DE LA POLITIQUE QUALITE DE LA COUR DES COMPTES

Les institutions supérieures de contrôle, jouent un rôle clé dans les systèmes démocratiques en étant les garants de la bonne gestion publique et de la qualité de l'information financière diffusée. Elles sont partie prenante du système de gouvernance des États, et leur actions de contrôle permettent une prise de décision éclairée, renforcent et crédibilisent l'information diffusée et enfin responsabilisent et légitiment les décideurs qui doivent rendre compte de leur gestion. Leur rôle consiste à communiquer au Parlement mais également aux citoyens les résultats de leurs différentes évaluations sur la gestion publique. Elles permettent ainsi un suivi et le contrôle ex post des dépenses publiques faisant ressortir les déficiences et proposant des pistes d'amélioration.

La certification des comptes publics fait partie de ces contrôles ex-post et sept pays (ou union de pays) y ont recours²¹.

La Cour des comptes, sous le cadre de ses nouvelles attributions définies par la LOLF fait partie des institutions supérieures de contrôle devant certifier les comptes de l'État.

Dans cet objectif, la Cour des comptes m'a demandé de réaliser une étude comparative internationale sur les pratiques et référentiels normatifs liés à la certification des comptes et utilisés par les principales institutions supérieures de contrôle.

Fondée sur une demande de la Cour des comptes, cette première partie présente une étude comparative internationale des institutions supérieures de contrôle²² pour mettre en avant un phénomène de convergence autour d'un cadre commun de la politique qualité qui tient compte également des spécificités de chacune des institutions supérieures de contrôle.

Suite à la présentation du contexte international, la première partie de la recherche resitue l'environnement de la Cour des comptes et plus spécifiquement de la politique qualité de la certification de la Cour des comptes afin de mettre en avant les spécificités de la Cour des comptes et de répondre à la question suivante : qu'est ce qu'une politique qualité selon le modèle anglo-saxon et qu'implique-il pour le cas de la Cour des comptes²³ ?

²¹ Les États-Unis, la Nouvelle-Zélande, le Royaume-Uni, l'Australie, le Canada, la France et l'Union européenne.

²² Les États-Unis avec le *Government Accountability Office*, le Royaume-Uni avec le *National Audit Office*, le Canada avec *the Office of the Auditor General*, la France avec la Cour des comptes et enfin de l'Union européenne avec la Cour des comptes européenne.

²³ Se référer à l'introduction générale pour une présentation globale des questions de recherche organisées autour de la problématique (schéma 2).

Chapitre 1 – Une étude comparative internationale des pratiques des institutions supérieures de contrôle

Les institutions supérieures de contrôle jouent un rôle très important dans les systèmes démocratiques. Elles sont partie prenante du système de gouvernance des États qui, selon l'étude réalisée par l'IFAC en 2001, concerne toutes les structures et processus permettant la prise de décision, le fait de rendre compte et le contrôle des organisations.

La déclaration de Lima ²⁴, portant sur les lignes directrices et les préceptes d'audit pour les institutions supérieures de contrôle, définit les pouvoirs des institutions supérieures de contrôle, les missions qui peuvent leur être confiées et les principes généraux de coopération au niveau international. Considérée comme un texte fondateur pour les institutions supérieures de contrôle, cette déclaration situe la mission traditionnelle des ISC comme étant l'audit de la légalité et de la régularité de la comptabilité des pays mais également de leur gestion financière. C'est au cœur de cette mission première que l'on retrouve l'audit financier tel qu'il est conçu dans le secteur privé. À cette première mission s'ajoutent également d'autres types d'audit comme l'audit de performance. Chaque nouvelle mission confiée à une institution supérieure de contrôle a en commun de servir l'objectif suivant : concourir à la légalité, la régularité, l'économie, l'efficacité et l'efficience de la gestion financière nationale. La déclaration de Lima situe également les piliers fondateurs d'une institution supérieure de contrôle qui se résument en deux points centraux : son inscription dans la Constitution ou plus généralement ses relations avec le Parlement, le Gouvernement et l'Administration et les mécanismes et différents positionnement assurant son indépendance, pré requis indispensable à la bonne conduite de ses missions.

²⁴ Déclaration adoptée en octobre 1977 lors du 9ème sommet de l'INTOSAI à Lima

Encadré 1 : Extraits de la déclaration de Lima (1977)

Déclaration de Lima

III. Liens avec le Parlement, le Gouvernement et l'administration

Section 8. Liens avec le Parlement

L'indépendance des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques, prévue par la Constitution et par la loi, garantit également l'octroi d'un droit fort large d'initiative et d'autonomie même si ces Institutions sont des mandataires du Parlement et qu'elles effectuent des contrôles à sa demande. Les liens devant exister entre l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques et le Parlement doivent être spécifiés dans la Constitution et être déterminés en fonction des conditions et des besoins du pays en question.

Section 9. Liens avec le Gouvernement et l'administration

L'Institution supérieure de contrôle des finances publiques contrôle les activités du Gouvernement, des autorités administratives et des autres organismes qui en relèvent. Cela ne veut pas dire, cependant, que le Gouvernement soit subordonné à l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques. Notamment, le Gouvernement assume la responsabilité unique et entière de ses actes et de ses omissions et il ne peut s'en remettre aux travaux de contrôle et aux expertises de l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques à moins que ces expertises n'aient été rendues sous forme de jugements exécutoires et valides en droit.

Afin d'étudier la pratique des institutions supérieures de contrôle, le choix a été de sélectionner un échantillon d'institution supérieure de contrôle qui constituent un panel d'observation de la mise en œuvre d'une politique qualité. En plus de la France, neuf pays (ou union de pays) certifient leurs comptes publics : les États-Unis, la Nouvelle-Zélande, le Royaume-Uni, l'Australie, le Canada, le Japon, l'Allemagne, la Suisse, la Suède et l'Union européenne. Cinq d'entre eux seulement ont leurs comptes certifiés sans réserves. Il s'agit :

- de la Nouvelle-Zélande qui a adopté depuis 1989 une comptabilité d'exercice et reçu une première certification sans réserve dix ans plus tard ;
- du Canada qui a publié en 2002-2003 ses premiers états financiers consolidés certifiés sans réserve ;
- de l'Australie qui a vu ses comptes consolidés certifiés sans réserve pour la première fois en 2006-2007 ;
- de l'Allemagne ;
- et enfin du Japon.

Trois institutions supérieures de contrôles certifient ensuite les comptes publics avec réserves :

- le NAO (*National Audit Office*) pour le Royaume-Uni, qui examine depuis 1998-1997 les comptes des ministères du Gouvernement central ;

- la Cour des comptes européenne qui publie depuis 1994 une déclaration d'assurance avec réserves concernant la fiabilité des comptes de l'Union européenne ainsi que la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes ;
- et l'institution supérieure de contrôle de la Suède qui émet une opinion avec réserves pour 12 agences Gouvernementales depuis plusieurs années.

Enfin, le GAO pour les États-Unis est la seule institution supérieure de contrôle à se déclarer dans l'impossibilité de certifier les comptes fédéraux depuis dix ans.

Les institutions qui ont été choisies (pour chacune d'entre-elles, un bref historique est proposé en section 3 du chapitre 1) pour réaliser l'étude comparative sont celles des États-Unis (le *Government Accountability Office*), du Royaume-Uni (*National Audit Office*), du Canada (*Office of the Auditor General*), de la France (Cour des comptes) et enfin de l'Union européenne (Cour des comptes européenne).

Le choix de ces institutions n'est pas anodin car il permet de comparer les institutions supérieures de contrôle incontournables, c'est-à-dire les plus visibles et les plus connues.

Le choix de ces institutions supérieures de contrôle permet également de couvrir la culture anglo-saxonne avec le GAO (*Government Accountability Office*) aux États-Unis et le NAO (*National Audit Office*) au Royaume-Uni, un mélange de culture anglo-saxonne et francophone avec l'OAG (*Office of the Auditor General*) au Canada et la Cour de comptes européenne et la culture francophone pour la France.

Ce choix est ensuite organisationnel car il permet de comparer les trois structures identifiées par la typologie de Gonzales *et al.* (2007) :

- les structures collégiales sans pouvoir juridictionnel (Cour des comptes européenne) ;
- les structures collégiales avec des pouvoirs juridictionnels (Cour des comptes française);
- les institutions d'audit, dirigées par un Auditeur général (NAO, GAO et OAG).

Enfin, la sélection des institutions supérieures de contrôle a été réalisée en fonction de critères discriminants comme la langue nationale (excluant l'allemand ou le japonais), l'accès à l'information (les sites internet des institutions choisies étant extrêmement riches et leurs relations avec la Cour des comptes française fréquentes) ou encore la citation de ces

institutions de contrôle dans les différentes études utilisées. Finalement, le panel des institutions supérieures de contrôle présenté correspond à un échantillonnage à la fois par quotas et de convenance selon la typologie de Royer et Zarlowski présentée par Savall et Zardet (2004).

S'il est aisé de définir l'objectif commun des institutions supérieures de contrôle, il est beaucoup plus difficile de donner une définition commune de leurs missions ou encore de leur positionnement par rapport aux pouvoirs exécutif et législatif. Leurs environnements tant politique, institutionnel, normatif, règlementaire, culturel qu'historique ont une incidence sur leur fonctionnement quotidien. C'est pourquoi, avant même de développer la pratique de l'audit financier par les institutions supérieures de contrôle (en section 2), il est nécessaire de présenter leur environnement (en section 1) pour enfin étudier les pratiques de contrôle et d'assurance qualité (section 3) qu'elles appliquent dans le cadre de leur politique de qualité de l'audit. Ce chapitre aborde ainsi les questions de recherches suivantes²⁵ :

- Comment définir les institutions supérieures de contrôle ?
- Peut-on définir un cadre commun aux institutions supérieures de contrôle pour le contrôle et l'assurance de la qualité ?
- Quelles sont les spécificités du contrôle et assurance qualité pour chacune des institutions supérieures de contrôle en lien avec leur organisation et leur positionnement institutionnel ?

Encadré 2 : Plan du chapitre 1

Section 1 – L'environnement des Institutions supérieures de contrôle

- I. Méthodologie de l'étude comparative
- II. Le contexte national
- III. Le fonctionnement des institutions supérieures de contrôle

Section 2 – L'audit financier des Institutions supérieures de contrôle

- I. Le contexte de l'audit financier
- II. L'organisation et la réalisation de l'audit financier
- III. Les guides d'audit

Section 3 - Les démarches de contrôle et d'assurance qualité

- I. Les institutions supérieures d'audit organisées en entités autonomes type cabinet dirigées par un responsable unique
- II. Les institutions à structure collégiale
- III. De la construction d'un cadre commun à la prise en compte des spécificités

²⁵ Se référer à l'introduction générale pour une présentation globale des questions de recherche organisées autour de la problématique (schéma 2).

SECTION 1 – L’ENVIRONNEMENT DES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES DE CONTRÔLE

La présentation des institutions supérieures de contrôle s’appuie sur une étude comparative réalisée grâce à différentes données. Les premières données ont été obtenues à l’aide d’un recueil d’informations sur internet. Ces données ont été complétées par une revue de la littérature et finalement ce sont les relations entre la Cour des comptes et ses consœurs qui ont permis d’avoir accès aux dernières données, des études internes ou des échanges informels. Un stage d’observation a également été mené au NAO (Royaume-Uni) en 2009 afin d’approfondir les connaissances sur les institutions d’audit à culture anglo-saxonne.

Cette étude comparative a permis de dresser un synopsis des institutions supérieures de contrôle présentant le contexte national et le mode de fonctionnement général.

I. Méthodologie de l’étude comparative

I. 1) L’approche comparative et ses limites

Le synopsis présente les institutions supérieures de contrôle et est fondé sur une approche comparative. Empruntée aux recherches axées sur les aspects sociologiques d’une organisation, cette approche ne peut se résumer à une méthodologie stricte et consensuelle, spécifiquement lorsqu’elle engage des comparaisons entre pays. C’est pourquoi le cadre de la comparaison doit être adapté à chaque sujet ou objet étudié. Les objectifs restent cependant communs. Dans un premier temps, il s’agit de faire la distinction entre les similitudes et les différences afin de définir ce qui constitue l’objet de la comparaison (Oyen, 1990), dans notre cas, l’institution supérieure de contrôle. Ce premier objectif permet ensuite de percevoir ce qui compose l’uniformité parmi la variété pour étudier les hétérogénéités parmi l’homogénéité (Sztompka, 1988).

La conduite d’une étude comparative internationale peut être menée selon différents points de vue (Oyen, 1990). Il est possible tout d’abord de considérer que les frontières nationales n’imposent pas de méthodologie ou de considération particulière et que la comparaison peut être menée sans mesure supplémentaire ou sans prendre en compte de critères spécifiques.

Ensuite, l'étude comparative plurinationale peut être envisagée selon un niveau de complexité supérieur imputé au fait qu'une information concernant un pays n'est pas nécessairement directement transférable ou comparable à la même information provenant d'un autre pays. Il est également possible d'envisager l'étude comparative plurinationale selon un point de vue totalitariste. Ce point de vue consiste à la considérer comme soumise à des interdépendances entre pays très complexes et conduisant systématiquement à la non-équivalence des concepts comparés et donc à l'impossibilité d'établir des comparaisons. Enfin, le dernier point de vue est celui des « comparativistes », toujours selon la classification de Oyen (1990) qui considère la comparaison plurinationale comme possible mais comme soumise à des besoins particuliers avec en premier lieu la nécessité de déterminer les caractéristiques des différents pays étudiés.

Pour le cas des institutions supérieures de contrôle, le niveau de complexité pour l'approche comparative est élevé car nous nous situons alors dans un contexte plurinational. En ce sens, comparer par exemple les missions des ISC nécessite de déterminer au préalable le champ de compétence. Il n'est pas non plus possible de comparer directement une information concernant les effectifs de l'institution du NAO (Royaume-Uni) avec les effectifs de du GAO (États-Unis) sans prendre en compte auparavant la taille ou le budget du pays concerné. C'est pourquoi cette approche comparative a été menée selon l'approche « comparativiste » prônée par Oyen (1990) et en situant la variable pays comme étant le contexte de notre étude et non l'objet ou une unité de la recherche. Le contexte national n'est donc pas l'objet de la comparaison mais un contexte à prendre en compte afin d'être à même de caractériser l'institution réalisant l'audit financier des comptes publics et mettant en œuvre une politique qualité, objet de notre étude.

L'utilisation d'une approche comparative doit ensuite être entourée d'un ensemble de précautions parmi lesquelles prédomine la nécessité d'actualiser les données (Oyen, 1990). En effet, la réalité sociale, réglementaire et politique d'un pays est en perpétuel mouvement, il est donc nécessaire d'être à même de pouvoir la suivre et de baser les études réalisées sur des données actuelles. Pour les institutions supérieures de contrôle cela nécessite d'actualiser les connaissances propres au contexte national mais également les données afférentes à l'actualité de l'ISC elle-même : l'évolution de ses missions, les rapports émis, les communications etc. Cette précaution indispensable nous renvoie à l'une des premières limites de l'approche comparative, sa longévité. En effet, lorsque l'étude est terminée, sa durée de vie est déjà prédéterminée puisqu'une seule évolution suffit à remettre en cause toute l'approche.

La mise en œuvre d'une approche comparative implique de choisir une méthodologie. VanMeter (1990) en propose deux principales : l'analyse par classification ascendante et hiérarchique et l'analyse par classification croisée. La première méthode conduit à produire des classes ou des typologies en fonction des similitudes alors que la deuxième méthodologie va plus loin en analysant les similitudes entre les variables comparées mais également entre les variables et les individus composant l'échantillon. L'approche appliquée aux institutions supérieures de contrôle est celle d'une analyse par classification ascendante car seules les similitudes (et par conséquent les différences) entre variables comparées seront présentées. L'objet de la comparaison est de présenter un synopsis des ISC mais n'explicitant pas les différences relevées. La démarche comparative des institutions supérieures de contrôle relève finalement d'une volonté de créer une typologie de ces institutions afin de les caractériser et in fine de les comprendre. Cette

Le principe de la classification ascendante hiérarchique consiste à commencer au niveau 0, c'est-à-dire en positionnant chaque individu dans une classe distincte et à construire ensuite successivement des niveaux de classifications en regroupant alors ensemble les individus ayant les mêmes caractéristiques. En partant du panel d'ISC présenté précédemment, l'approche comparative a donc consisté à construire, au fur et à mesure des lectures, des niveaux de classifications. Ces niveaux de classification permettent de dégager des caractéristiques communes ou des différences par niveau. À l'issue de cette comparaison, il est possible d'observer les groupes d'institutions supérieures de contrôle « polythétique » (VanMeter, 1990, p. 177) qui sont en fait les institutions présentant plusieurs caractéristiques communes.

L'approche comparative des institutions supérieures de contrôle se caractérise donc globalement par une analyse ascendante et hiérarchique selon un contexte national conduisant à la construction de niveaux de comparaisons permettant une meilleure compréhension des ISC grâce à l'étude des similitudes et des différences.

La démarche comparative a mené à la mise en place d'une typologie qui pourrait être assimilée à une taxinomie²⁶ des institutions supérieures de contrôle. Se différenciant de la typologie, la taxinomie est un système hiérarchique permettant de mettre en avant des relations entre des groupes d'individus. D'origine théorique ou empirique (Rich, 1992 cité par

²⁶ La taxinomie est une science utilisant une méthode de classification et qui a été développée pour les sciences du vivant afin de pouvoir classer et nommer les organismes vivants.

Lesage et Wechtler, 2007), la taxinomie utilise des règles de décisions et fait preuve d'une grande rigueur pour traiter des grandes quantités de données, autant de caractéristiques ne pouvant s'appliquer à notre approche comparative. La comparaison des ISC a donc bien engendré la démonstration d'une typologie conférant ainsi à notre approche un pouvoir explicatif et la « réduction de la variété chaotique de la réalité sociale en un nombre gérable de catégorie » (Lesage et Wechtler, 2007). La typologie est en fait un instrument utilisé très rapidement²⁷ dans les sciences sociales pour comprendre et interpréter le monde complexe. Dans le cadre des institutions supérieures de contrôle, il s'agit donc bien de comprendre leur mode fonctionnement et leur organisation en réduisant les informations ou catégories d'informations afin d'être plus à même par la suite, de caractériser l'audit financier et sa politique qualité.

1. 2) La sélection des topiques par une revue de la littérature

Les institutions supérieures de contrôle font partie d'un champ de littérature à forte dominante professionnelle. En effet, si l'audit et la qualité de l'audit font l'objet de nombreuses publications pour le secteur privé et pour le secteur public, les ISC ne sont que très rarement étudiées dans des recherches scientifiques. Les études concernant les ISC sont le plus souvent axées sur le domaine de la performance en lien avec le *New Public Management* ou les audits de performance. Pollitt et Summa (1997) dans leur article sur la transparence des institutions supérieures de contrôle parlent de littérature « limitée mais en développement ». Ainsi, la construction du synopsis des institutions supérieures de contrôle s'est principalement appuyée sur les études professionnelles réalisées par les ISC elles-mêmes, par des cabinets d'audit ou par les organisations regroupant les ISC : l'INTOSAI et l'EUROSAI.

a La définition d'une première ligne directrice

Comme souligné en introduction de ce chapitre, la sélection des institutions supérieures de contrôle pour l'approche comparative a notamment été influencée par la typologie utilisée par

²⁷ Outil notamment utilisé par Max Weber, Alfred Schütz, Talcott Parsons ou encore Paul Lazarsfeld

Gonzales *et al.*, (2007). Cette typologie est également reprise dans une étude du NAO (2004)²⁸ et distingue quatre catégories d'ISC.

La première correspond aux institutions d'audit dirigées par un Auditeur général, cela signifie que l'ISC est représentée par une personne, l'auditeur général qui peut être considéré comme un directeur et qui prend les décisions au nom de l'ISC. Pour ce modèle on parle d'opinion d'audit de l'auditeur général et non de l'institution.

La seconde catégorie est celle d'une structure collégiale sans pouvoir juridictionnel, les ISC correspondantes à cette catégorie ne sont pas dirigées par un auditeur général mais prennent leurs décisions et adoptent les rapports ou émettent les opinions d'audit selon un mode collégial. La visibilité n'est donc pas la même puisque que c'est la collégialité (c'est-à-dire l'ensemble des membres de l'ISC) qui émet l'opinion d'audit.

La troisième catégorie d'ISC est très proche de la deuxième à la différence qu'elles possèdent les pouvoirs juridictionnels ce qui implique un pouvoir de sanction pour mettre en cause la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics.

Enfin, la dernière catégorie qui n'est pas représentée dans l'approche comparative est constituée d'ISC dirigée par un président, il s'agit d'un modèle hybride à mi-chemin entre les ISC à mode collégial et les ISC dirigée par un auditeur général. La non-représentation de cette catégorie s'explique simplement par le fait qu'il n'existe pas d'ISC appartenant à ce modèle et réalisant l'audit financier des comptes de l'État.

C'est donc à partir des trois premières catégories qu'a été réalisé le synopsis des ISC.

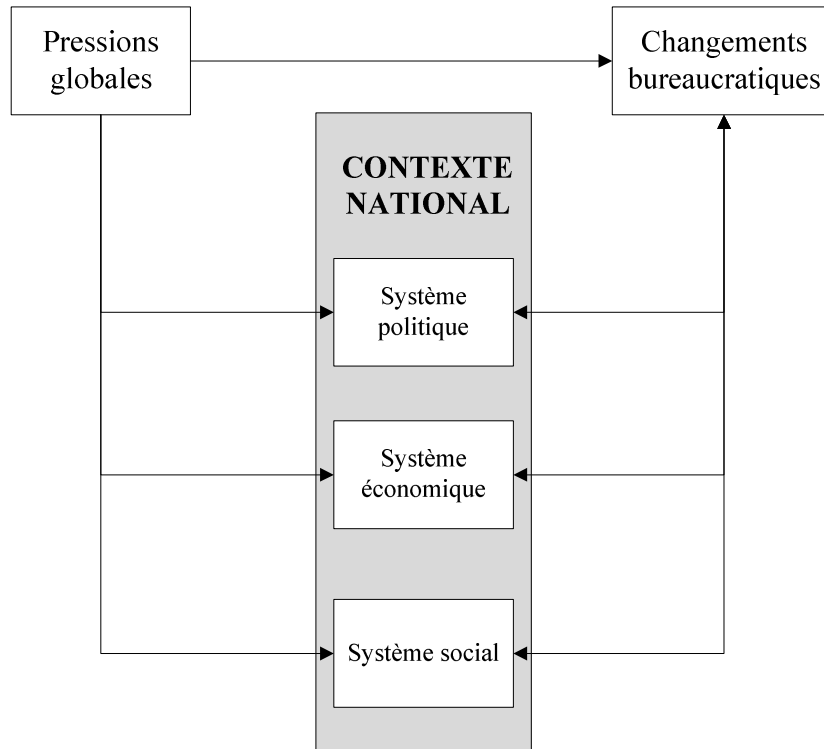
b Premier niveau d'analyse : le contexte national

Ainsi que le préconise la méthodologie comparative adoptée, la comparaison des ISC a débuté par la définition des caractéristiques nationales à prendre en compte, le contexte national. Ce premier niveau peut être rapproché du concept de « *domestic context* » de Welch et Wong (2001). Portant sur les effets des pressions sur la bureaucratie dans le secteur public, ils

²⁸Ce rapport de 300 pages environ présente pour chaque pays européen, le contexte national politique et géographique ainsi que les principales caractéristiques des institutions supérieures de contrôle comme les différentes missions, un bref historique ainsi que les membres de l'institution. Il propose également une synthèse de ces présentations en donnant au lecteur des grilles de lectures comparatives sur les données géographiques et démographiques ou encore sur l'organisation des institutions supérieures de contrôles.

expliquent que les bureaucraties sont des systèmes ouverts soumis à diverses pressions en provenance de leur environnement comme le montre le schéma suivant.

Schéma 4 : Les effets des pressions globales sur la bureaucratie



Source : Welch et Wong (2001)

Le contexte national est ainsi composé de trois dimensions majeures, le contexte économique, le contexte politique et le contexte social.

Le contexte économique est difficilement utilisable pour l'étude des institutions supérieures de contrôle car il s'agit de classer les pays en fonction de l'influence du marché sur l'économie²⁹. Or, dans le cas des institutions supérieures de contrôle, on est en présence d'institutions publiques qui dans la grande majorité des cas se caractérisent par un statut monopolistique, on ne parle donc pas de marché pour l'audit des comptes de l'État.

Le contexte politique peut se classer de différentes façons. Une première classification, traditionnelle, consiste à distinguer les systèmes politiques autocratiques des systèmes oligarchiques, et démocratiques. Cette classification trop générale n'apporte pas un degré de

²⁹ Welch et Wong préfèrent cette approche du contexte économique à la classique dichotomie économie de marché – économie planifiée.

détail suffisant et exploitable pour l'étude du contexte national des pays des ISC comparés. C'est pourquoi et afin de donner plus d'ampleur à la description du contexte politique, le choix a été fait de détailler quel type de démocratie était en vigueur dans les pays étudiés selon l'approche présentée par Norton et Smith (2008)³⁰ dans leur article comparant les pouvoirs du NAO pour le Royaume-Uni et du GAO pour les États-Unis. Même si le sujet de cette étude est assez éloigné de notre étude de la qualité de l'audit, il montre que la structure politique d'un pays et plus spécifiquement la structure démocratique peut avoir une influence sur la façon dont l'institution supérieure de contrôle va mener ses travaux d'audit car cela affecte directement son pouvoir au sein du contexte national. De plus, selon la méthodologie de comparaison utilisée par Norton et Smith (2008), il est intéressant de rapprocher ce contexte politique avec le positionnement de l'ISC vis-à-vis du pouvoir législatif et du pouvoir exécutif.

Le contexte social ou système social se compose, selon Welch et Wong (2001) de la religion, de la culture, des stratifications des différentes classes sociales, des inégalités, de la mobilité sociale, de l'ethnicité, du système familial entre autres variables. Cette approche du contexte national par le contexte social est entièrement basée sur le lien entre la culture et le développement économique développé par Weber (1930). La composition de ce contexte peut être très vaste et constitue en elle-même une approche comparative approfondie. Cependant, pour l'étude comparative des ISC, il s'avère nécessaire de limiter le contexte social. En effet, les approches comparatives prenant totalement en compte le contexte culturel font de la culture des pays concernés l'objet même de la comparaison, or le pays n'est pour notre étude que le contexte de notre objet, les institutions supérieures de contrôle et plus spécifiquement leur politique qualité. Cependant, le concept même de contexte social ou de système social ne peut être complètement écarté et plus particulièrement la notion de culture. Ainsi que l'a défini Hofstede (1980), la culture est un système partagé de représentations et de significations. Cette définition nous incite à attacher la notion de culture à un pays ou un groupe de pays. On parle alors de deux courants de recherches comparatives distincts sur ce

³⁰ L'article intitulé "*Contrast and Foundation of the Public Oversight Roles of the U.S. Government Accountability and the U.K. National Audit Office*" examine et compare selon une approche "New Public Management", la transparence du GAO et du NAO et leurs pouvoirs respectifs. La conclusion de cette étude montre que le GAO est plus efficace que le NAO en grande partie en raison de l'inscription de ses pouvoirs et de sa légitimité dans la Constitution, ce qui n'a pas d'équivalent pour le Royaume-Uni.

point, les études interculturelles et les études internationales³¹. Selon Usunier (1998), la culture est une variable synthèse pouvant être utilisée lorsque des concepts ou théories ont besoin d'être liées ensemble. C'est pourquoi nous avons décidé de restreindre le contexte social à la notion de culture. Pour définir de façon plus précise la culture telle que nous l'utilisons dans le synopsis des institutions supérieures de contrôle, il est possible d'emprunter la définition de VanMaanen et Laurent (1992, p. 276) : « la culture représente plus un modèle pour les comportements de membres d'un groupe donné qu'un modèle de comportements de ces membres ». La culture est ainsi conçue comme un cadre agissant sur la façon de fonctionner des institutions supérieures de contrôle plutôt que comme un modèle de comportements et d'actions. La composition de ce cadre culturel peut être, à l'image du contexte social, extrêmement vaste avec des constituants très nombreux et variables. Pour ne citer qu'une approche, Baligh (1994) pour définir la culture argumente l'importance d'un lien entre la culture et la structure organisationnelle et introduit des composants comme les valeurs, la confiance, les croyances³². Toujours dans une optique de simplification du cadre d'analyse de la culture, l'étude comparative des ISC présente un simple point sur le contexte social introduisant la culture dominante du pays basée sur une dichotomie entre la culture *common law* et la culture continentale. La définition et l'exploitation de ces deux catégories culturelles permet lors de la présentation du contexte national de donner un ensemble d'informations satisfaisant pour dresser ainsi le contexte social utile à notre approche comparative des institutions supérieures de contrôle. La perception de la culture utilisée dans ce cadre est celle d'une culture structurante et non structurée, en d'autres termes, c'est la culture qui va donner une structure à notre objet la qualité de l'audit et donc à l'audit lui-même et ses méthodes de travail.

Cette perception de la culture, si elle est structurante, n'est pas déterministe. En effet, Smirchich (1983, citée par Godelier, 2006) distingue deux approches, une organisation « a »

³¹ Selon l'ouvrage de Usunier "International et Cross-Cultural Management Research" (1998), les approches interculturelles comparent les systèmes de management nationaux et les coutumes locales variant en fonction des pays alors que les approches interculturelles sont centrées sur l'étude des interactions entre les organisations et les employés de ces organisations ayant divers bagages culturels personnels. Cette distinction entre deux approches comparatives mène à la distinction entre deux paradigmes de recherches, un paradigme substantif pour les recherches internationales et un paradigme de recherche clé pour les études interculturelles qui ont fait émerger un nouveau paradigme entre 1970 et 1980 qui questionne la transférabilité des systèmes de management dans les divers contextes culturels.

³² Usunier en 1998 définit les concepts composant la culture lui semblant les plus appropriés et les plus significatifs pour des recherches internationales. Il s'agit des modes de relations entre individus, du langage et de la communication, des systèmes légaux et institutionnels, des systèmes de valeurs, de l'orientation du temps et finalement des mentalités.

une culture ou « est » une culture. Dans le premier cas, la culture permet de caractériser l'organisation alors que dans le deuxième cas, la culture devient une métaphore pour l'organisation qui représente ainsi une société (Godelier, 2006, p. 8). La perception de la culture utilisée pour cette recherche répond bien à l'objectif du premier cas présenté par Smirchich, caractériser (les institutions supérieures de contrôle).

c Second niveau d'analyse : le fonctionnement des ISC

Weets (2008)³³ utilise une approche distinguant trois approches possibles pour étudier les entités publiques. Il s'agit de l'approche managériale et économique, de l'approche politique et de l'approche juridico-légale. L'approche managériale et économique peut être rapprochée du système économique étudié plus avant car il s'agit d'étudier l'impact du marché sur les entités publiques observées. L'approche politique nécessite ensuite de prendre en compte les responsabilités de l'entité étudiée, sa représentation du citoyen et l'approche juridico-légale portant sur l'étude des droits et respects de la Constitution et des textes juridiques. En observant cette approche utilisée dans l'étude comparative de Weets (2008), il apparaît que les éléments étudiés ne portent plus finalement sur le contexte national mais plutôt sur le fonctionnement général de l'entité publique au sein du contexte national. C'est pourquoi ce niveau d'analyse peut être considéré comme complémentaire à l'image du contexte national. Par ailleurs, selon Put (2005), le mode de fonctionnement a un impact direct sur les concepts normatifs utilisés par les ISC lors de leurs audits³⁴.

II. Le contexte national

Afin de répondre aux différents critères énoncés dans l'approche de Welch et Wong (2001) et dans l'approche de Weets (2008), le contexte national se décompose en deux parties, le contexte politique et le contexte social représenté par la vision culturelle dichotomique entre la culture *Common law* et la culture continentale. Le contexte économique, tel qu'il est défini

³³ L'étude de Weets (2008) présentée lors du workshop de l'association CIGAR (Comparative International Government Accounting Research) intitulée (« Accountants, lawyers, performance auditors, ... close relatives or casual acquaintances ? ») analyse les concepts utilisés dans le cadre de l'audit de performance en les rapprochant des différentes approches possibles de l'entité publique.

³⁴ L'étude de Put porte sur l'audit de performance et non l'audit financier. Il montre l'influence de l'environnement politique et légal sur le fonctionnement des institutions supérieures de contrôle. Ainsi, il serait abusif de conclure de son travail que l'environnement politique et légal a une influence sur l'élaboration et l'utilisation des normes d'audit financier pour les institutions supérieures de contrôle mais il semble tout à fait approprié d'utiliser son travail pour souligner l'importance et l'influence de la politique et des systèmes législatifs et réglementaires sur les institutions supérieures de contrôle.

dans l'approche de Welch et Wong, est volontairement exclu de cette première partie du synopsis des ISC. Toutefois, afin de ne pas totalement écarter les considérations économiques, le contexte national est présenté par le biais du mode de régulation de la profession en audit.

II. 1) Le contexte politique

Les pays étudiés, États-Unis, Royaume-Uni, Canada, France (l'Union européenne n'étant pas considéré comme un individu unique mais un ensemble de pays, ce topique n'est pas applicable pour caractériser la Cour des comptes européenne³⁵) sont tous des démocraties³⁶. C'est pourquoi la démarche comparative porte précisément sur le type de démocratie en œuvre dans les pays concernés.

a Le Royaume-Uni, une monarchie Parlementaire et démocratique

Le Royaume-Uni dispose d'une démocratie qualifiée de hiérarchique et monarchique en raison d'un système Parlementaire très hiérarchisé avec un pouvoir concentré sur l'exécutif, on parle également de monarchie Parlementaire et démocratique. La particularité de cette démocratie est que la constitution est inscrite dans les lois et se retrouve dans des pratiques généralement admises mais il n'existe pas un seul et unique texte écrit faisant foi de constitution. Malgré l'absence de constitution formelle, le Royaume-Uni est sans doute l'une des plus vieilles monarchies constitutionnelles. Le système politique britannique est régi par la coutume, par des décisions de justice et des textes réglementant les institutions. Le rôle de son institution supérieure de contrôle, le NAO, ne peut cependant pas être inscrit dans la Constitution ce qui, lorsque cela est le cas, confère une légitimité à l'ISC au niveau national. Dans ce contexte politique, le rôle du NAO est principalement d'auditer et donc de mesurer et évaluer les actions du pouvoir exécutif en communiquant ses conclusions au pouvoir législatif. Une autre caractéristique du système politique au Royaume-Uni est la toute puissance du Parlement qui légitime notamment le travail du Premier Ministre. Cette information n'est pas sans importance dans le cadre de l'étude des institutions supérieures de contrôle car le NAO rapporte directement au Parlement, c'est-à-dire à la Chambre des Communes, la relation entre ces deux institutions est donc très importante.

³⁵ L'Union européenne n'a pas de constitution et n'est pas un état, on notera cependant qu'elle constituée d'États unitaires et se situe à mi-chemin entre la confédération et la fédération.

³⁶ On distingue les régimes autocratiques des régimes oligarchiques et des régimes démocratiques.

b Les États-Unis, une démocratie présidentielle et fédéralisée

Les États-Unis se sont dotés d'une démocratie avec des pouvoirs très dispersés, l'organisation du pouvoir législatif comportant toute une série de mécanismes de balance et de répartition des pouvoirs. Les États-Unis sont une république fédérale et présidentielle reposant ainsi sur trois piliers : la démocratie, la république et le fédéralisme. Tous ces principes sont inscrits dans une constitution qui peut se vanter d'une application très stricte. Le pouvoir législatif représenté par le Congrès dispose du pouvoir d'*impeachment*³⁷ c'est-à-dire de mise en accusation mais contrairement au Royaume-Uni ne peut se prévaloir de la même aura, même si les notions de séparations des pouvoirs, d'importance des lois et des textes sont clairement inscrits dans la constitution. La particularité des États-Unis réside dans sa caractéristique d'État fédéraliste qui s'oppose ainsi à l'État unitaire et central³⁸. Ce contexte politique n'est pas sans avoir un impact sur l'institution supérieure des États-Unis, le GAO, qui doit alors adapter son organisation et sa manière de mener l'audit à cette organisation étatique par états fédéraux. De plus, le fait que la démocratie soit représentée par des pouvoirs plus dispersés implique un traitement équivalent de l'ISC par le pouvoir exécutif et par le pouvoir législatif, le GAO rapportant directement au Parlement (le Congrès) à l'image du NAO, mais ayant a contrario l'avantage de voir son rôle et son existence légitimés dans la constitution, avantage ne constituant en rien la condition unique et indispensable à l'acquisition d'une légitimité nationale ou d'une reconnaissance certaine.

c Le Canada, une monarchie constitutionnelle fédéralisée

Le système politique du Canada est plus proche de celui des États-Unis en raison de sa composition en État fédéral mais il a également un point commun avec le Royaume-Uni car il s'agit d'une monarchie constitutionnelle. Son système Parlementaire est profondément ancré dans une tradition démocratique et la plupart des pratiques se référant au pouvoir législatif prennent leurs origines dans les pratiques du Parlement Britannique. Cependant, on ne

³⁷ L'*impeachment* est une procédure de mise en accusation votée par la Chambre des Représentants et prévue dans l'article 1^{er} de la Constitution fédérale des États-Unis.

³⁸ Selon Croisat (1992), une fédération se caractérise par :

- le principe de séparation : les compétences étatiques sont réparties entre Gouvernement fédéral et Gouvernements des États fédérés ;
- le principe d'autonomie : chaque ordre de Gouvernement est autonome, ou "souverain" dans son domaine de juridiction ;
- le principe de participation : les entités fédérées sont représentées et participent aux décisions fédérales prises au niveau de l'État fédéral. L'une des chambres représente alors les États fédérés.

retrouve pas au Canada la même force du pouvoir législatif et l'existence d'une constitution écrite marque également une nouvelle différence avec le Royaume-Uni. Les conséquences de cette situation sur l'institution supérieure du Canada, l'OAG, vont sensiblement être les mêmes que pour les États-Unis car son positionnement entre le pouvoir législatif et le pouvoir exécutif est plus neutre que pour le NAO au Royaume-Uni. De plus, le fait que le Canada soit un Etat fédéral (fédéré par province) implique également pour son ISC une organisation et un mode de fonctionnement propre à une structure décentralisée.

d La France, un état démocratique unitaire

La France se distingue des pays étudiés de par son organisation en Etat unitaire modérément décentralisé (il s'agit surtout d'une décentralisation territoriale). Le système politique français est également marqué par une forte bipolarisation des pouvoirs entre le législatif et l'exécutif. La Cour des comptes peut donc se prévaloir d'une indépendance vis-à-vis des deux pouvoirs grâce à l'inscription de ses missions dans la constitution française³⁹ lui conférant le statut de juridiction financière et donc des pouvoirs juridictionnels, particularité de la situation française qui lui permet de mettre en cause la responsabilité des comptables publics et de déclarer des gestions de fait⁴⁰.

e Une comparaison des systèmes politiques basés sur deux dichotomies principales

On observe au final une grande disparité des systèmes politiques des pays observés malgré un constat d'homogénéité au départ, ces pays pouvant tous se prévaloir de l'existence d'une démocratie. On distingue en fait une double dichotomie utile à l'appréciation des caractéristiques des ISC.

³⁹ L'article 47 (1er alinéa) de la Constitution confie à la Cour des comptes la mission d'assistance au Parlement : « La Cour des comptes assiste le Parlement dans le contrôle de l'action du Gouvernement. Elle assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances et de l'application des lois de financement de la sécurité sociale ainsi que dans l'évaluation des politiques publiques. Par ses rapports publics, elle contribue à l'information des citoyens. [...] ».

⁴⁰ La procédure de jugement des comptes des comptables de fait permet d'appréhender le maniement de fonds qui, ayant été irrégulièrement soustraits d'une caisse publique, ont de ce fait échappé aux règles de la comptabilité publique.

La distinction entre le régime parlementaire et le régime présidentiel. Les États-Unis et la France se raccrochent au régime présidentiel⁴¹ alors que le Canada et le Royaume-Uni présentent un régime Parlementaire⁴² même si le régime Parlementaire du Canada est beaucoup plus souple. La principale conséquence de cette dichotomie est la différence concernant la séparation des pouvoirs. Celle-ci est qualifiée de séparation souple dans le cas du régime Parlementaire et stricte dans le cas du régime présidentiel. On constate une prédominance du pouvoir exécutif dans le cas du régime présidentiel et du pouvoir législatif dans le cas du régime Parlementaire. Les institutions supérieures de contrôle rapportant toutes au Parlement, il paraît important de considérer la force et la position du pouvoir législatif afin de déterminer les relations entre l'ISC et le Parlement.

La distinction entre la séparation horizontale d'un État (séparation classique pour le Royaume-Uni et la France) et la séparation verticale (par fédéralisme pour les États-Unis et le Canada) constitue la deuxième dichotomie utile à la comparaison des systèmes politiques. Le fait qu'un État soit unitaire ou fédéralisé a de lourdes conséquences sur l'organisation d'une ISC lors de la réalisation de l'audit financier car selon les cas il lui faudra prendre en compte ou non différents niveaux d'informations financières.

II. 2) Le contexte social, la culture du « Common law » et la culture « continentale »

Les considérations importantes du système politique s'enrichissent de la prise en compte du contexte social résumé, comme expliqué précédemment, par la distinction entre la culture *common law* et la culture continentale ou culture de droit civil (dichotomie empruntée au domaine du droit).

a Un contexte social marqué par la culture du « common law »

Le *common law* est un système juridique construit sur la jurisprudence et se compose de procédures à tradition orale et contradictoire. Ce système est en vigueur aux États-Unis, au Royaume-Uni et au Canada, marque l'importance et la primauté du principe de bonne foi, de

⁴¹ Le régime présidentiel est un régime politique représentatif dans lequel la constitution organise la séparation des pouvoirs. Même s'il est souvent fondé sur une distinction claire entre ses deux pouvoirs le pouvoir exécutif représenté par le Président a une prééminence sur le pouvoir législatif. Dans le régime présidentiel, il n'y a pas de responsabilité politique de l'exécutif devant le législatif.

⁴² Dans le régime Parlementaire, l'exécutif dépend du législatif. C'est un régime de séparation souple, ou de collaboration des pouvoirs, dans lequel la direction politique est assurée par la collaboration entre l'exécutif et le législatif par l'intermédiaire d'un Gouvernement responsable devant le Parlement.

l’oral et du raisonnement « a posteriori ». Même si les écrits existent (la Constitution américaine et canadienne par exemple), la liberté individuelle a une grande importance dans les pays de *common law* marqués par un droit coutumier simple et peu contraignant. La culture *common law* se caractérise par une grande souplesse, une capacité d’adaptation mais également par une certaine imprévisibilité. La souplesse de cette culture est cependant de plus en plus encadrée par l’existence de procès et de sanctions. Ces dernières, qui même si elles restent peu nombreuses peuvent aboutir à des condamnations lourdes et destructrices (Castellane, 2008). Enfin, la culture *common law* se distingue par une forte croyance en la fiabilité d’un témoin et a donc peu recours à la vérification croisée de faits. Elle se distingue également par un recours très fréquent à des experts dans le contexte professionnel (Karrer, 2008).

b Un contexte social marqué par la culture « continentale » ou de droit civil

Dans les pays européens de culture continentale fondés sur le droit civil, puisant ses origines dans le droit romain, le contexte est davantage codifié que dans les pays de *common law*. L’ordre public est primordial et les écrits ont une place substantielle. Cette culture implique une tendance au formalisme préventif, le recours à un esprit critique et à la logique du droit romain qui sont tous deux des gages de fiabilité. La sanction est également un concept qui prend une place importante dans les mentalités et les modes de raisonnements sont plutôt basés sur une temporalité a priori. Enfin, à l’inverse de la culture *common law*, la culture continentale a souvent recours à des vérifications croisées pour valider des faits car elle croit peu en la parole individuelle et a moins recours à des expertises extérieures dans le cadre professionnel.

c La dichotomie common law et droit civil : implications pour les institutions supérieures de contrôle

Même si les caractéristiques présentées des deux cultures ne sont pas aussi extrêmes dans leurs applications au quotidien, elles permettent de dresser deux contextes culturels différents.

Pour les ISC relevant de la culture *common law* (NAO, GAO et OAG), l’environnement dans lequel elles évoluent reste marqué par une culture de liberté et de raisonnement a posteriori. Elles ont un champ d’action assez vaste, leur approche de l’audit financier ne nécessite pas un formalisme écrit important et une plus grande place est laissée à l’interprétation.

À l'inverse, pour les ISC relevant du droit civil ou de la culture continentale (Cour des comptes et Cour des comptes européenne), l'écrit et le formalisme a priori sont des concepts importants. Leur mode de travail et leur approche de l'audit répondent à un besoin d'encadrements et d'écrits. Les procédures de travail ainsi que les outils et démarches mises en œuvre sont donc largement documentées et formalisées. Les procédures d'audit peuvent ainsi s'alourdir de ces concepts et laisser peu de place à l'interprétation mais le formalisme induit par la culture « continentale » leur confère également une grande rigueur.

Enfin, certaines caractéristiques culturelles relevées peuvent influencer directement sur les modes de travail des ISC à l'image du recours à l'expertise extérieure qui est beaucoup plus fréquent dans la culture *common law* ou encore à l'image du besoin de vérification des faits cette fois plus présent dans la culture continentale.

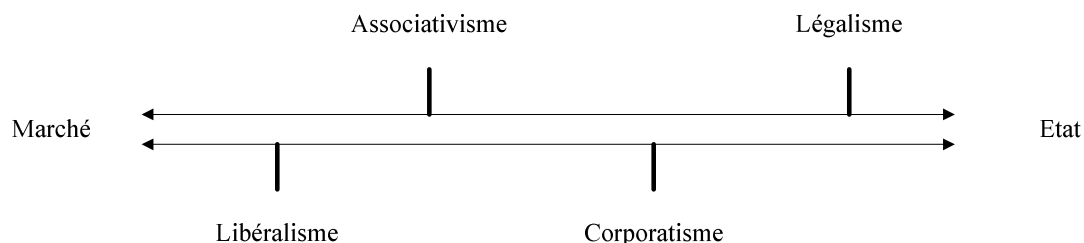
II . 3) *La régulation de la profession en audit*

La définition du degré d'implication de l'état et du marché dans la profession de l'audit pour chaque ISC permet de prendre en compte la structure du marché de l'audit selon une vision régulatrice car cette information donne un nouveau cadre contextuel à l'exercice de l'audit financier des comptes publics.

a Les différents modes de régulation pour la profession de l'audit

Baker, Bédard et Prat dit Hauret (2008), ont utilisé un cadre analytique développé dans des études ultérieures (Willmott *et al.*, 1987) pour l'appliquer au cas de la profession de l'audit. Il s'agit de la classification illustrée par le schéma suivant :

Schéma 5 : Modes de régulation



Source : Baker, Bédard et Prat dit Hauret, 2008

Le mode de régulation par le libéralisme est marqué par une nette domination du marché, l'exercice de l'audit est ainsi vu comme un service. Dans ce cadre, l'auditeur et l'équipe d'audit sont soumis à des pressions du marché pour maintenir un fort niveau de compétences techniques et éthiques, ils sont donc concernés par la qualité du processus d'audit.

Le mode de régulation par l'associativisme correspond à un niveau intermédiaire de régulation pour lequel les pratiques professionnelles sont encadrées par des organisations interprofessionnelles ou des associations. Le fait d'appartenir à une association ou un organisme professionnel devient une marque de qualité car cela signifie que le cabinet ou l'institution d'audit adhère aux normes et principes de la pratique de l'audit prônée par les organisations interprofessionnelles et pour lesquels il existe également des modes de sanctions en cas de non respect.

Le mode de régulation par le corporatisme associe davantage l'action de l'État avec l'action des associations professionnelles dans le sens où l'État intègre ces associations en tant que membres régulateurs. Cela implique un degré plus élevé de normalisation des pratiques techniques et éthiques, et également du niveau de la formation continue des auditeurs.

Enfin, le mode de régulation par le légalisme implique que les pouvoirs de régulation sont quasiment et exclusivement détenus par l'État. Ce cas plus extrême se retrouve lorsque le marché ou les associations professionnelles ont échoué à réguler la profession de l'audit ou s'il existe une asymétrie de l'information engendrant un déséquilibre des pouvoirs entre les différents acteurs de la profession de l'audit.

Le mode de régulation dominant pour chaque pays est fonction de divers critères, en premier lieu il dépend de l'organisation même des instances de régulations mais est également contingent à l'économie, à la culture du pays (Willmott *et al.*, 1987). En effet, les caractéristiques institutionnelles d'un pays sont liées à l'organisation du mode de régulation réalisée pour partie par les associations et corps professionnels (Cooper *et al.*, 1996). C'est pourquoi il peut être intéressant de simplement observer quel mode de régulation domine dans les pays concernant notre approche comparative des institutions supérieures de contrôle, pour caractériser plus précisément l'environnement dans lequel elles évoluent.

b Le mode de régulation selon un contexte national

Concernant les États-Unis, Baker *et al.* (2008) parlent d'un mode de régulation à dominance associativiste et légaliste en raison d'un fort pouvoir des associations professionnelles de l'audit mais plus généralement de la profession comptable qui sont les organes responsables de l'émission des normes professionnelles. Le légalisme de l'environnement réglementaire est apparu après la création du PCAOB⁴³ suite à la loi Sarbanes-Oxley. En effet, le PCAOB ayant été créé par une loi, l'État est devenu plus impliqué dans la régulation de la profession de l'audit. Les caractéristiques de cet environnement montrent que l'audit bien qu'il ait été traditionnellement et principalement encadré par des associations professionnelles, est maintenant davantage régulé par l'État prenant une place plus importante dans le paysage professionnel de l'audit. Cela implique également un niveau de normalisation plus élevé qu'auparavant que doit prendre en compte l'institution supérieure de contrôle des États-Unis.

Concernant le Royaume-Uni, le mode de régulation dominant le plus approprié semble être celui de l'associativisme. Les associations professionnelles anglo-saxonnes sont très nombreuses mais également très productives car elles ne se contentent pas de réguler l'audit, elles émettent également des normes, des avis et des rapports d'études sur la qualité de l'audit. Il semble en revanche plus difficile de monter une évolution vers le corporatisme ou vers le légalisme à l'image des États-Unis. Ainsi, la principale caractéristique de l'environnement réglementaire pour la profession de l'audit reste la place importante et l'influence des associations professionnelles que le NAO doit donc considérer dans son approche de l'audit des comptes publics.

Concernant le Canada, selon Baker *et al.* (2008), le mode de régulation dominant est le même que pour le Royaume-Uni, l'associativisme, qui s'exerce cette fois au niveau des provinces du Canada en association cependant avec les institutions Gouvernementales au niveau national. Même si cette association pourrait conduire à un mode de régulation mixant l'associativisme avec le corporatisme, l'influence des associations professionnelles au niveau des provinces est telle qu'elle confère à celle-ci le statut de régulateur de la profession de l'audit car ce sont elles qui gèrent l'attribution des licences et ce sont encore elles qui exercent un pouvoir de sanction⁴⁴. Les conséquences d'une telle situation sont donc les mêmes que pour le Royaume-

⁴³ Le PCAOB étant l'organisme responsable de l'émission des normes et de la discipline au niveau fédéral.

⁴⁴ La situation est différente pour le Québec qui ne dispose pas d'un régulateur spécifique pour la profession de l'audit.

Uni, à savoir que l'ISC du Canada, l'OAG, doit prendre en compte dans sa démarche d'audit l'importance des associations professionnelles d'audit et leurs modes de fonctionnement qui, en tant que régulateurs principaux de la profession d'audit, font autorité dans le secteur privé.

Enfin, le cas français est caractérisé par Baker *et al.* (2008) par le corporatisme et le légalisme. Le contexte est marqué par la régulation de l'État et donc plus influencé et davantage dirigé par les aspects normalisateurs. Ce mode de régulation s'explique par le rôle prégnant de l'État qui gère les mandats de commissaires aux comptes tandis que les associations professionnelles ont sous leurs responsabilités la production des normes d'audit, des codes d'éthique ou de bonnes pratiques. Concernant la production de ces normes, codes et bonnes pratiques, il faut noter la prépondérance des associations professionnelles internationales à l'image de l'IFAC (*International Federation of Accountants*). En effet, si les associations professionnelles adaptent les normes et codes internationaux et gèrent leurs promulgations, ces derniers restent largement inspirés des normes internationales⁴⁵. Pour exemple on peut retenir le cas des institutions supérieures de contrôle qui ont toutes adopté les normes internationales d'audit (ISA) ou ont construits leurs propres référentiels en le fondant sur ces normes (ce point sera développé plus avant dans le chapitre). L'environnement réglementaire du secteur privé en France est donc imprégné par une forte normalisation marquée par une convergence internationale mais également par une position forte de l'État, autant de caractéristiques importantes pour la Cour des comptes.

Si l'on synthétise les différents modes de régulation rencontrés selon les différents contextes nationaux, il existe deux groupes de pays : les pays marqués par l'associativisme comme les États-Unis, le Canada et le Royaume-Uni et les pays marqués par le corporatisme voir par le légalisme comme la France.

Le premier impact pour les institutions supérieures de contrôle concerne le degré de normalisation de l'environnement réglementaire du secteur privé, une présence importante de l'État impliquant une demande de normalisation plus élevée. Ensuite, le mode de régulation fonction du contexte national peut impacter le degré d'influence des associations professionnelles de l'audit privé sur les ISC. En fonction de la place des associations professionnelles dans le mode de régulation, elles peuvent tenir lieu de modèle ou de référent

⁴⁵ Pour le cas de la qualité de l'audit il s'agit des normes ISA 220, ISQC1 et du code d'éthique de l'IFAC.

incontournable pour les ISC qui auront ainsi une plus grande propension à utiliser ou imiter leurs méthodes de travail et normes professionnelles.

III. Le fonctionnement des institutions supérieures de contrôle

Le fonctionnement des institutions supérieures de contrôle est étudié à travers leur positionnement institutionnel, la composition de leurs effectifs, leur indépendance et enfin l'étendue de leurs travaux et de leur champ de compétences.

III. 1) Le positionnement institutionnel des ISC

Le positionnement institutionnel des institutions supérieures de contrôle permet de distinguer deux groupes : l'institution d'audit et la structure collégiale. Il est également possible de distinguer les ISC selon leur effectif : les institutions comptant entre 600 et 800 collaborateurs⁴⁶ et les institutions comptant plus de 800 collaborateurs⁴⁷. Ces différences d'effectifs seront à rapprocher du périmètre des différentes missions de l'ISC afin de déterminer si les ISC présentant le plus grand nombre de collaborateurs sont également celles qui sont investies du plus grand nombre de missions. On note de plus que les institutions les plus importantes en termes d'effectifs sont également celles qui ont le plus important recours à l'externalisation ou à l'expertise extérieure. Ainsi, le GAO et le NAO utilisent très fréquemment des cabinets d'audit pour leurs diverses missions d'audit. A l'inverse, la Cour des comptes, l'OAG ou encore la Cour des comptes européenne ont peu recours à des cabinets privés ou des expertises extérieures⁴⁸.

Le premier positionnement institutionnel est celui d'une institution d'audit considérée comme une agence indépendante mais rattachée au pouvoir législatif. Il s'agit du GAO pour les États-Unis, du NAO pour le Royaume-Uni et de l'OAG pour le Canada. Chacune de ces ISC est rattachée à l'organe législatif, le Congrès pour le GAO, la Chambre des communes pour le NAO (l'Auditeur général du NAO étant un « officier » de la Chambre des Communes) et le Canada. Cela signifie que ces institutions supérieures de contrôle rendent compte directement auprès de ces organes législatifs en leur présentant leurs rapports. Pour le cas du NAO, ce

⁴⁶ 650 collaborateurs pour l'OAG, 635 pour la Cour des comptes et 750 pour la Cour des comptes européenne.

⁴⁷ 850 collaborateurs pour le NAO et plus de 5 000 collaborateurs pour le GAO.

⁴⁸ Pour la Cour des comptes et la Cour des comptes européenne, on ne parle pas d'externalisation ou encore de recours à l'expertise mais plutôt de recrutement d'agents temporaires ou contractuels qui sont, pour le cas de la Cour des comptes, issus en grande partie du secteur privé.

rattachement au pouvoir législatif est plus fort en raison de la procédure de consultation du Parlement pour le choix de la nature et du périmètre des travaux de l'institution supérieure de contrôle.

Le deuxième positionnement institutionnel est celui de la structure collégiale correspondant à la Cour des comptes européenne et à la Cour des comptes française qui sont qualifiées d'institutions indépendantes ; cinquième institution européenne pour la Cour des comptes européenne et juridiction financière pour la Cour des comptes. Même si leur positionnement institutionnel semble différent de celui des institutions d'audit, elles sont également rattachées à l'organe législatif, le parlement, auprès duquel elles rapportent également leurs travaux et qu'elles assistent. Ce rattachement est cependant sensiblement différent des ISC « institutions d'audit » car elles ne sont pas considérées comme des entités de l'organe législatif.

Cette information sur leur positionnement ne suffit pas, à elle seule, à caractériser les institutions supérieures de contrôle. Cela indique simplement qu'elles sont toutes indépendantes et rattachées au Parlement. C'est pourquoi il est important d'étudier quelles sont leurs réelles conditions d'indépendance.

III . 2) L'indépendance des institutions supérieures de contrôle, détails et conditions

L'extrait suivant de la Déclaration de Lima montre l'importance de l'indépendance des ISC quant à l'exercice de leurs travaux :

Encadré 3: Extrait de la déclaration de Lima (1977)

Indépendance

Section 5. Indépendance des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques

Les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques ne peuvent accomplir leurs tâches de manière objective et efficace que si elles sont indépendantes du service contrôlé et si elles sont soustraites aux influences extérieures.

Bien que les institutions de l'État ne peuvent être absolument indépendantes de celui-ci puisqu'elles en font partie, les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques doivent pouvoir jouir de l'indépendance fonctionnelle et organisationnelle nécessaire à l'accomplissement de leurs tâches.

L'établissement des institutions supérieures de contrôle des finances publiques et le niveau d'indépendance qui leur est nécessaire doivent être précisés dans la Constitution ; les modalités peuvent être détaillées dans les textes de loi. En particulier, un tribunal suprême doit assurer une protection juridique contre toute entrave à l'indépendance et au pouvoir de contrôle des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques.

Dans le cas des institutions supérieures de contrôle, l'indépendance est non seulement un critère de qualité mais également un critère de crédibilité vis-à-vis du public de l'audit, le

citoyen, qui doit croire en la capacité des ISC à rapporter les anomalies détectées lors de ses audits. En effet, pour un public néophyte, l'institution supérieure de contrôle est un organisme de l'État ne présentant pas de signes distinctifs d'indépendance. La démonstration de son indépendance est donc essentielle aussi bien pour la notion de qualité de l'audit que pour la notion de qualité perçue de l'audit. Prat di Hauret (2003) parle d'indépendance se décomposant en une indépendance d'esprit et une apparence d'indépendance⁴⁹.

Il est donc primordial d'étudier plus avant l'indépendance des institutions supérieures. Basée sur l'étude de Ruffner et Sevilla (2004) portant sur les modes de contrôles des pays de l'OCDE ainsi que sur les différents points présentés dans l'étude de PriceWaterhouseCoopers (2005) sur les institutions d'audit, le détail des composants de l'indépendance des ISC présente le mode de nomination du dirigeant, le texte garantissant l'indépendance et sa portée, l'allocation des ressources, la détermination des programmes et le détail des relations avec le Parlement. Tous ces points semblent susceptibles d'aider à clarifier la situation exacte d'indépendance ou de dépendance des institutions supérieures de contrôle envers les pouvoirs législatif et exécutif.

Pour trois ISC, le texte garantissant leur indépendance est une loi : « General Accounting Office Act » de 1996 faisant suite au « Budget and Accounting Act » de 1921 pour le GAO (les fonctions du GAO dérivant néanmoins de la constitution), « National Audit Act » (1983) pour le NAO et la loi du 1^{er} Août 1977 pour l'OAG. Pour la Cour des comptes européenne son indépendance provient de différentes sources : le traité instituant la Communauté européenne⁵⁰, le règlement financier des Communautés européennes et le Traité d'Amsterdam de 1999. Pour la Cour des comptes, son indépendance est inscrite dans la Constitution⁵¹. On constate ainsi une hiérarchisation des textes garantissant l'indépendance des ISC selon qu'il s'agisse d'une loi, d'un traité ou d'une inscription dans la constitution.

⁴⁹ De la même manière, selon Richard (2006), le concept de l'indépendance de l'auditeur doit être analysé en termes d'indépendance dans les faits et d'indépendance en apparence ou encore d'indépendance perçue. En effet, même si un auditeur est indépendant dans les faits, il se doit de faire la démonstration visible et compréhensible de cette indépendance. On oppose donc traditionnellement l'indépendance réelle qui porte sur la capacité réelle de l'auditeur à révéler des anomalies à l'indépendance perçue qui porte sur le niveau d'indépendance tel qu'il apparaît aux acteurs et aux publics de l'audit.

⁵⁰ Articles 246, 247 et 248.

⁵¹ Aux termes de la constitution (depuis la loi de modernisation des institutions n°2008-724 du 23 juillet 2008), la Cour des comptes assiste le Parlement dans le contrôle de l'action du Gouvernement (art. 47-2), le Parlement disposant d'une mission (art.24), d'évaluation des politiques publiques.

Ces textes fixent notamment les conditions de nomination et de révocation du Président ou du Vérificateur général pour chaque ISC. On relève quatre cas différents.

Pour le GAO et l'OAG cela consiste en une nomination par le pouvoir exécutif après consultation du pouvoir législatif et pour une durée déterminée. Ainsi, le contrôleur général du GAO est nommé pour 15 ans par le Président selon une liste établie par le Sénat et le Congrès et il ne peut être destitué que sur résolution conjointe des deux chambres ou à l'issue d'une procédure d'*impeachment*. En ce qui concerne l'OAG, son Vérificateur général est nommé par le Gouverneur en Conseil après consultation du Sénat et de la Chambre des communes pour un mandat de dix ans sauf révocation motivée par le Gouverneur en Conseil sur adresse du Sénat et de la Chambre des Communes.

L'Auditeur Général du Royaume-Uni est nommé par la Reine pour une durée non déterminée sur proposition du premier Ministre en consultation avec le Comité des comptes publics (Chambres des communes). Par convention, l'Auditeur Général est issu de l'opposition et peut être révoqué par la monarchie sur résolution du Parlement.

La nomination peut ensuite se faire sans durée de mandat mais également sans consultation du Parlement. C'est le cas de la France, le Premier président de la Cour des comptes, magistrat inamovible, est nommé sans durée de mandat (l'âge limite de la retraite étant fixé à 68 ans) par décret pris en conseil des ministres.

Enfin, la Cour des comptes européenne est représentée par un Président élu pour une durée de trois ans par les membres de l'institution eux mêmes élus pour 6 ans par le Conseil de l'Union européenne et ne pouvant être révoqués que sur une requête de l'ISC.

Ces différents modes de nomination et de révocation des dirigeants des ISC informent sur leur niveau d'indépendance. Seule la France et la Commission européenne ne consultent pas le Parlement pour la nomination de leur Président d'ISC et voient donc le seul pouvoir exécutif décider. L'indépendance, critère de qualité pour le processus d'audit et vu au travers du mode de nomination et de révocation des dirigeants des ISC semble donc être davantage assurée pour les ISC types cabinets d'audit.

Concernant la problématique de l'allocation des ressources, aucune différence n'a été relevée entre les ISC car chacune d'elle établit son budget qu'elle soumet ensuite au Parlement pour vote. Cette situation pourrait nuire à l'indépendance des institutions supérieures de contrôle

mais elle n'est finalement pas différente de la situation des cabinets d'audit privés qui reçoivent leurs honoraires de leurs clients, l'audit. Cependant, force est de constater que contrairement aux cabinets privés, les institutions d'audit ne peuvent avoir recours au mécanisme de rotation des clients entre cabinets pour éviter des situations de trop grande intimité avec le client pouvant ainsi nuire à l'indépendance. En effet, les ISC étant en situation de monopole, leur client est inamovible. La définition des ISC n'est donc pas marquée par l'allocation des ressources, celle-ci suivant le même processus pour l'ensemble des ISC représentées dans notre panel.

Le mode de détermination de leurs programmes d'audit constitue la caractéristique suivante de l'indépendance des ISC. Même si pour toutes les ISC, celui-ci est réalisé en interne, il existe des recours possibles pour certaines instances nationales leur permettant de demander des études spécifiques à l'institution nationale d'audit. Pour le cas du GAO, de l'OAG, de la Cour des comptes européenne ou de la Cour des comptes, c'est le Parlement qui a le pouvoir de demander une étude spécifique, un audit (qu'il soit financier ou de gestion) sur un domaine particulier ou une organisation particulière. Le cas du NAO diverge car le Parlement et le Gouvernement peuvent demander des études spécifiques. Cette situation de dépendance envers le pouvoir législatif pour les ISC s'étend donc au pouvoir exécutif pour le Royaume-Uni.

Pour conclure sur les niveaux d'indépendance des ISC, on relève quelques éléments particuliers selon les ISC. Aux États-Unis tout d'abord, on remarque que le GAO a le pouvoir d'exécuter une procédure légale contre le Congrès représentant le pouvoir législatif mais que a contrario, le GAO est plutôt loyal envers ce pouvoir législatif (Norton et Smith, 2008), on pourrait même parler d'une institution au service du Congrès. À l'inverse, le NAO en dépit de sa forte relation avec le Parlement est plutôt considéré comme étant loyal envers le pouvoir exécutif. Les situations d'indépendance de ces deux ISC sont donc entravées respectivement par une dépendance ou tout du moins une préférence envers le pouvoir législatif ou exécutif. Pour ce qui concerne la Cour des comptes européenne, l'une de ses grandes forces est l'indépendance de ses membres qui ne peuvent s'engager dans aucune autre activité lors de leur mandat à la Cour. Cela est également le cas pour la Cour des comptes française même s'il reste possible pour les magistrats composant la force collégiale de l'institution (et bénéficiant d'un statut inamovible) de revenir exercer à la Cour après un passage dans l'administration ou dans d'autres organisations, en d'autres termes l'audit, ce qui peut composer une atteinte à l'indépendance de l'institution.

Observer et qualifier le niveau d'indépendance des institutions supérieures de contrôle requiert d'étudier davantage d'informations que celles contenues dans les textes fondateurs. En effet, le mode de nomination des membres, l'allocation des ressources, l'établissement des programmes d'audit ou encore les éléments particuliers permettent de mieux appréhender l'indépendance des institutions supérieures de contrôle. Ainsi, même si elles se déclarent toutes indépendantes pour satisfaire aux besoins de leurs missions et à leur positionnement institutionnel, il n'en reste pas moins vrai que des éléments comme l'allocation de leurs ressources après vote du Parlement, la consultation du pouvoir exécutif et législatif pour la nomination de leur Président ou Auditeur Général ou encore leur loyauté envers le législatif ou l'exécutif sont autant d'atteintes directes à cette indépendance affichée. Pour caractériser les ISC, il ne suffit donc pas de signaler qu'elles sont indépendantes mais plutôt de relever les atteintes à cette indépendance. On note ainsi qu'elles ont en commun d'être toutes dépendantes du pouvoir exécutif en ce qui concerne l'allocation de leurs ressources et dépendantes du pouvoir exécutif et législatif pour la nomination de leur dirigeant (à l'exception des Cours des comptes française et européenne). Les différences les plus marquées permettant de dégager un nouveau topique pour caractériser les ISC concernent alors leur loyauté ou proximité envers le pouvoir législatif (GAO, Cours des comptes française et européenne) ou envers le pouvoir exécutif (NAO et OAG).

III . 3) Le champ de compétence et l'étendue des travaux des institutions supérieures de contrôle

Le dernier point permettant de caractériser le mode de fonctionnement général des ISC et l'environnement de l'audit financier est leur champ de compétence : les entités que chaque ISC audite et les différents audits pratiqués.

Cette information est directement connectée avec la définition du contexte national puisque le champ de compétence va être fonction de l'organisation étatique. Ainsi, pour les pays fédérés comme les États-Unis et le Canada, les institutions supérieures de contrôle examinent les administrations fédérales et les sociétés privées. Pour le GAO le champ de compétences comporte également les administrations locales lorsqu'elles reçoivent des fonds fédéraux. Pour les pays unitaires comme la France, l'ISC contrôle l'État, c'est-à-dire le Gouvernement central mais également les groupements d'intérêts publics, les établissements publics, les entreprises publiques, les organismes de droit privé gérant un régime obligatoire, les organismes bénéficiant de concours financiers du secteur étatique, les organismes faisant

appel à la générosité publique et particularité française, les collectivités et établissements publics et groupements d'intérêts publics locaux⁵². L'ISC du Royaume-Uni contrôle, à l'image de la Cour des comptes, le Gouvernement central et les entreprises publiques. Finalement la Cour des comptes européenne qui opère dans une union d'états unitaires, compte dans son champ de compétence toutes les institutions européennes.

Le champ de compétences n'est pas réellement un élément permettant de caractériser les institutions supérieures de contrôle car ils présentent tous les mêmes limites. De plus, il est difficile de regrouper les missions d'audit des différentes ISC sous la même appellation : même si les institutions déclarent toutes réaliser par exemple des audits de la gestion, les définitions attachées à ce terme ne sont pas toujours similaires. C'est pourquoi, la présentation des missions des institutions supérieures de contrôle est fonction d'une typologie générale distinguant les principaux types d'audit qui leurs sont confiés : audit financier⁵³, audit de performance, audit de la gestion, audit organisationnel, audit de conformité et audit juridictionnel⁵⁴. Cette typologie correspond à l'approche proposée par Mikol (2000)⁵⁵ qui distingue l'audit financier, de l'audit de la gestion⁵⁶ et de l'audit opérationnel⁵⁷.

⁵² Le champ de compétence correspondant à ce dernier groupe est délégué aux Chambres Régionales et Territoriales des comptes.

⁵³ L'audit financier est un examen des états financiers d'une organisation visant à vérifier leur sincérité, leur régularité, leur conformité et leur aptitude à refléter une image fidèle de la situation financière de l'organisation. Le terme d'audit et d'auditeur est apparu au XIV^{ème} siècle et qualifiait la fonction d'auditeur de la Cour des comptes. Il a ensuite été utilisé dans la culture anglo-saxonne avant d'être de nouveau utilisé en France.

Il a été défini par Bethoux, Kremper et Poisson (1986, p. 24) dans leur ouvrage intitulé « L'audit dans le secteur public » comme « l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité, la sincérité et la fidélité avec laquelle les comptes annuels d'une entité traduisent sa situation à la date de clôture et ses résultats pour l'exercice considérés, en tenant compte du droit et des usages du pays où l'entité siège ».

⁵⁴ La Cour peut mettre la responsabilité des comptes publics en cause au terme d'une procédure dite de jugement des comptes, l'audit juridictionnel. Pour ce faire, elle analyse les comptes et les pièces justificatives. Elle vérifie également si les recettes ont été recouvrées et si les dépenses ont été payées conformément aux règles en vigueur. Par un arrêt, elle donne décharge au comptable si les comptes sont réguliers, elle le met en débit si des recettes n'ont pas été recouvrées ou si des dépenses ont été irrégulièrement effectuées.

⁵⁵ Formes d'audit » par Alain Mikol dans « Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit.

⁵⁶ L'audit de la gestion est l'un des audits les plus connus et les plus répandus, son objectif est de d'apporter des preuves d'une fraude, d'une malversation ou d'un gâchis ou encore de porter un jugement critique sur une opération de gestion (Mikol, 2000).

⁵⁷ Une mission d'audit opérationnel a pour objet d'analyser les risques et les déficiences existants dans le but de donner des conseils, de faire des recommandations, de mettre en place de nouveaux procédés ou de nouvelles stratégies (Mikol, 2000). Il est généralement utilisé pour améliorer la performance d'une organisation, il est donc étroitement lié avec l'audit de performance, les deux termes étant parfois utilisés pour définir le même type d'audit.

L’audit opérationnel⁵⁸ et l’audit de performance⁵⁹ ont été ajoutés à cette typologie en raison de leur développement au sein des institutions supérieures de contrôle et au sein même de l’INTOSAI qui a créé une sous-commission pour chacun de ces types d’audit.

L’étendue des travaux réalisés ou les différents types d’audit menés par les institutions supérieures de contrôle ne sont pas non plus extrêmement différents mais cela permet de distinguer trois catégories d’ISC. La première constituée du GAO, du NAO et de l’OAG représente les ISC réalisant des audits financiers, des audits de performance, des audits de gestion et des audits organisationnels (le NAO et l’OAG ne distinguent cependant pas dans leurs travaux l’audit organisationnel de l’audit de performance). La deuxième catégorie représentée par la Cour des comptes française comporte une typologie supplémentaire, l’audit juridictionnel propre aux juridictions financières française. La dernière catégorie à laquelle appartient la Cour des comptes européenne ne réalise que des audits financiers⁶⁰ comprenant des audits de conformité et des audits de la bonne gestion financière ou audit de performance.

Cette comparaison des ISC par l’étendue de leurs travaux doit être nuancée en raison de l’hétérogénéité des appellations des différents types d’audit selon les pays et les traductions disponibles. L’audit de la gestion, l’audit opérationnel et l’audit de performance sont des notions très proches l’une de l’autre. On ne peut donc écarter le fait qu’elles se confondent parfois dans la définition d’un seul et même exercice d’audit.

* * *

*

Pour conclure cette première définition des institutions supérieures de contrôle en fonction à la fois du contexte national et du fonctionnement, il est utile de rappeler les différentes catégories dégagées.

⁵⁸ Un audit de conformité est une évaluation de la conformité des opérations ou des systèmes relevant de domaines budgétaires spécifiques avec les règles et la réglementation applicables aux recettes ou aux dépenses (définition donnée par la Cour des comptes européenne dans son rapport présentant le programme de travail 2009).

⁵⁹ L’audit de performance vise à évaluer la performance réalisée et à fournir un cadre d’analyse de l’efficacité et de l’efficacité des résultats et des moyens mis à disposition pour atteindre les objectifs de la stratégie. Cet audit, qui est une notion relativement neuve, a une démarche méthodologique propre mais qui ne diffère pas largement de celle d’un audit fonctionnel.

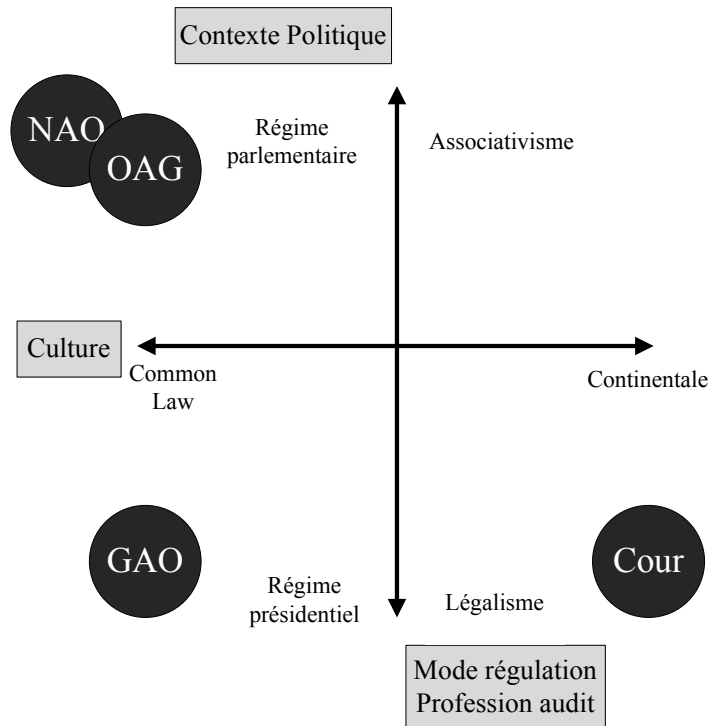
⁶⁰ Les audits financiers pour la Cour des comptes européenne portent sur la fiabilité des comptes ainsi que sur la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes qui correspondent aux paiements réalisés en faveur de bénéficiaires des dotations de l’UE.

S'agissant du contexte national, chacun des topiques étudiés (politique, économique et social) a permis d'opposer le régime Parlementaire dans lequel évoluent le NAO et l'OAG au régime présidentiel dans lequel évoluent le GAO et la Cour des comptes (le premier impliquant une séparation souple des pouvoirs et le deuxième une séparation stricte des pouvoirs). Les différentes institutions supérieures de contrôle ont ensuite été classées selon une séparation nationale horizontale (NAO et Cour des comptes) ou selon une séparation verticale par états fédérés (OAG et GAO) afin de spécifier l'organisation de leurs travaux d'audit. L'étude du contexte social a également permis de distinguer les institutions de culture *common law* (GAO, NAO et OAG) des ISC de culture continentale (Cours des comptes française et européenne), la première catégorie laissant plus de place aux libertés individuelles et au recours à l'expertise extérieure alors que la deuxième accorde plus d'importance au formalisme et aux preuves. Finalement, l'étude du contexte national a conduit à observer le mode de régulation de la profession d'audit en dissociant les régulations marquées par l'associativisme et le légalisme (GAO) des régulations marquées par l'associativisme seul (NAO et OAG) ou encore d'un mode marqué par le corporatisme et le légalisme (Cour des comptes).

S'agissant du fonctionnement, les institutions supérieures de contrôle ont été analysées en fonction de leur positionnement, de leur niveau d'indépendance et de leurs champs de compétence. On retrouve ainsi une opposition entre les institutions d'audit rattachées au pouvoir législatif (GAO, NAO et OAG) et les institutions organisées en structure collégiale (Cours des comptes française et européenne). La définition des niveaux d'indépendance s'est révélée plus délicate car fonction de multiples critères comme le type de textes garantissant cette indépendance (loi pour le GAO, NAO et OAG, traité pour la Cour des comptes européenne ou constitution pour la Cour des comptes), le mode de nomination du dirigeant de l'institution supérieure de contrôle (sur décision du pouvoir exécutif après consultation du pouvoir législatif pour le NAO, OAG et GAO ou sur seule décision du pouvoir exécutif pour la Cour des comptes) ou encore fonction de la loyauté ou proximité envers le pouvoir exécutif (NAO et OAG) ou du pouvoir législatif (GAO, Cour des comptes européenne et française). Enfin, l'analyse du mode de fonctionnement général s'est conclue sur la définition du champ de compétence et des travaux réalisés en distinguant deux champs différents selon que l'on parle de Gouvernement central (NAO, Cour des comptes) ou de Gouvernements fédérés (GAO, OAG).

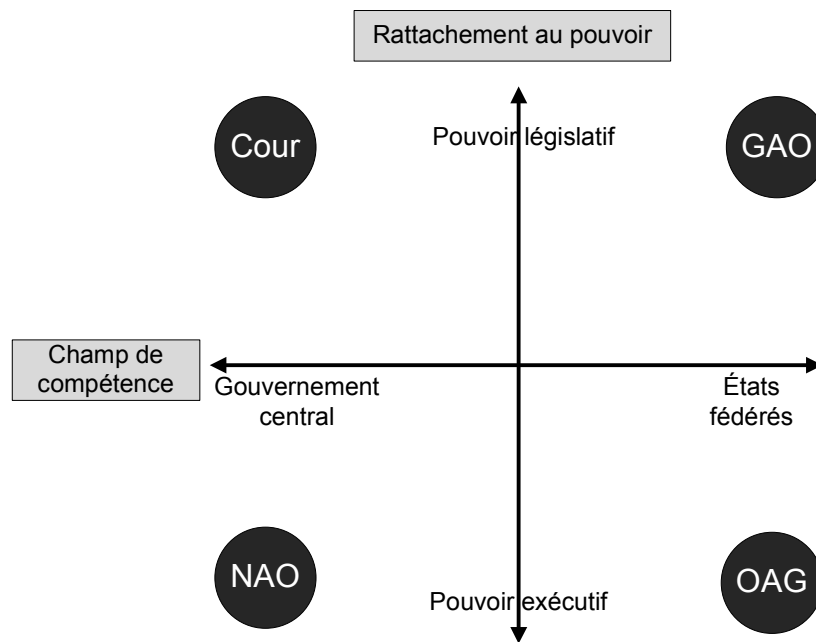
Les schémas ci-après positionnent des institutions supérieures de contrôle en fonction tout d’abord de leur contexte national prenant en compte le contexte politique, la culture et le mode de régulation.

Schéma 6 : Positionnement des institutions supérieures de contrôle selon le contexte national



Le deuxième schéma positionne les institutions supérieures de contrôle en fonction de leur mode de fonctionnement en faisant apparaître leur rattachement au pouvoir et le champ de compétence.

Schéma 7 : Positionnement des institutions supérieures de contrôle selon leur fonctionnement



L'approche comparative internationale a donc permis d'identifier des variables environnementales pouvant avoir une influence sur l'institution tant au niveau de son fonctionnement que de ses pratiques en matière de politique qualité.

SECTION 2 - L'AUDIT FINANCIER DES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES DE CONTRÔLE

Afin de détailler ce qu'est un audit financier pour les institutions supérieures et plus particulièrement ce qu'il représente pour chacune des institutions supérieures de contrôle étudiées, il est nécessaire d'analyser les référentiels normatifs en matière d'audit et de comptabilité. Ensuite, une analyse de la mission d'audit financier et du guide d'audit permet de comprendre non seulement l'approche d'audit utilisée mais également les éléments mis en avant lors de la réalisation de l'audit.

I. Le contexte de l'audit financier

L'étude du contexte comptable est nécessaire pour situer l'environnement de l'audit financier avant de définir le contenu de son objet, les états financiers.

I. 1) Le contexte comptable

Chaque pays représenté au travers du panel des institutions supérieures de contrôle peut se prévaloir de disposer d'une comptabilité en droits constatés⁶¹. Les avancées en ce domaine sont cependant très différentes en raison de l'expérience des États. Les États-Unis sont les premiers à avoir mis en place la comptabilité en droits constatés et disposent depuis 1990 de comptes publics consolidés (il existe bien des comptes pour chaque état fédéré et également des comptes consolidés que l'on pourrait alors qualifier de « comptes centraux »). Le Royaume-Uni a suivi cette tendance puisque les comptes publics sont depuis 1999 en droits constatés. Le Royaume-Uni ne dispose cependant pas encore de comptes consolidés malgré le

⁶¹ La comptabilité en droits constatés ou comptabilité d'exercice, comptabilité d'engagement ou encore comptabilité patrimoniale consiste à constater les faits économiques au moment où ils se produisent sans considération du moment où il y a encaissement ou décaissement.

lancement d'un programme très ambitieux en 2003 nommé *Whole of Government Accounts*⁶². Les comptes que le NAO a audités jusqu'ici sont donc des comptes départementaux et ministériels établis en droits constatés. Le troisième pays de notre panel à avoir mis en place la comptabilité en droits constatés est le Canada qui depuis 2003 publie des comptes qualifiés d'états financiers condensés suite à une réforme qui a été progressive et qui a débuté en 1970 (la transition comptable ayant eu lieu de 1999 à 2003). L'Union européenne a également suivi ce mouvement puisque depuis 2006 ces comptes sont également en comptabilité en droits constatés et consolidés. Enfin, la France est le dernier pays à avoir suivi cette tendance avec une première communication de ces états financiers en droits constatés et consolidés au niveau de l'État pour l'exercice 2006 (suite à une réforme du système comptable débutée en 2007⁶³), on parle pour ce pays de comptes annuels⁶⁴.

L'étude du contexte comptable nécessite ensuite d'analyser les normes comptables utilisées pour produire les états financiers dans chaque pays et leurs origines. Pour les États-Unis, les normes comptables pour le budget et pour les états financiers sont préparées par le Ministère des Finances et du budget sur la base des recommandations d'un comité institué par la loi (le FASAB, *Federal Accounting Standards Advisory Board*). Le FASAB est composé de neuf membres nommés pour deux ans et six de ces membres proviennent des institutions suivantes : GAO, OMB (*Office of Management and Budget*), Treasury et CBO (*Congressional Budget Office*).

Au Royaume-Uni, les normes comptables pour le budget sont issues du Ministère des Finances et les normes comptables pour les états financiers sont élaborées par le Trésor (*HM Treasury*) qui fixe le cadre conceptuel pour les entités du secteur public. Sa philosophie est de rapprocher le plus possible les pratiques du public des normes comptables privées. Pour le secteur public, les normes sont fixées par le *UK Accounting Standards Board* qui comprend dix membres nommés par le FRC (*Financial Reporting Council*) et provenant du secteur privé

⁶² En 2003, le Gouvernement a lancé le programme « *whole of government accounts* » (WGA) visant à l'élaboration des états financiers consolidés de l'ensemble des administrations publiques (soit environ 1300 entités distinctes) du Royaume-Uni. Ces états financiers sont issus d'un système comptable en droits constatés fondé sur les normes comptables applicables aux entités privées sous réserve des adaptations résultant des spécificités de l'action publique.

⁶³ Cette réforme ayant comme objectif la mise en place d'une comptabilité patrimoniale pour la comptabilité financière suite à la reconnaissance de trois dimensions de la comptabilité (financière, budgétaire et de gestion) dans l'article 27 de la LOLF 2001 alors qu'auparavant, la comptabilité publique française était marquée d'une forte domination du système budgétaire (Lande, 2004).

⁶⁴ Par comparaison avec les termes utilisés dans le secteur privé, les comptes sociaux, au contraire des comptes consolidés n'intègrent pas les éventuelles filiales de l'organisation, les entreprises publiques ou autres organismes dans lesquels l'État détient une participation.

(en majorité de grands cabinets d'audit) et de l'IASB. La réforme comptable en cours au Royaume-Uni prévoit l'adoption des normes comptables internationales du secteur privé, les IFRS, pour l'exercice 2009.

Au Canada, le budget et les états financiers sont préparés selon les normes comptables du Gouvernement. Ces normes sont développées par le Trésor et basées sur les principes comptables du secteur privé. Elles sont fixées par le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP), organisme indépendant et composé de 12 membres dont deux tiers sont issus de la fonction publique et choisis parmi les responsables de la présentation de l'information financière et les responsables de la vérification, le tiers étant composé de membres issus du secteur privé dont les cabinets d'audit.

Concernant l'Union Européenne, les normes comptables spécifiques basées sur les IPSAS sont préparées par un comité des normes composé de membres de la Commission, des institutions et des ministères mais aussi de représentants de l'IAS (*Internal Audit Service*) et de la Cour des comptes européenne (celle-ci n'ayant qu'un avis consultatif).

Finalement, pour le cas français, les normes comptables de l'État ont pour principale source de référence le plan comptable général des entreprises, les normes de l'IASB (*International Accounting Standards Board*)⁶⁵ et les normes IPSAS⁶⁶ (*International Public Accounting Standards*). Elles ont été établies par le Comité des normes de comptabilité publiques⁶⁷, aujourd'hui remplacé par le Conseil de normalisation des comptes publics compétent pour l'ensemble des administrations publiques.

⁶⁵ Les normes de l'IASB sont les IFRS (International Financial Reporting Standards) et les IAS (International Accounting Standards).

⁶⁶ Les normes IPSAS sont les normes comptables et financières internationales du secteur public, qui sont utilisées dans toutes les entités publiques du monde entier : États et gouvernements, organismes et services publics, municipalités et établissements publics (hôpitaux, universités, lycées, centres de recherche, etc.). Produites par l'IFAC, les normes IPSAS imposent à tous les organismes publics de fournir des états financiers semblables à ceux du secteur privé.

⁶⁷ Présidé par Michel Prada, le comité des normes de comptabilité publique était composé de représentants de l'administration et de la Cour des comptes, du président du Conseil National de la Comptabilité et de professionnels de la comptabilité privée. Installé en septembre 2009 et créé par la réforme introduite par la loi de finances rectificative de 2008, le Conseil de normalisation des comptes publics est chargé d'émettre des avis préalables sur tous les projets de normes comptables applicables à l'ensemble de la sphère publique. Il possède sa structure propre et est autonome par rapport à l'Autorité des normes comptables (ANC) qui est en charge du secteur privé, la réforme prévoyant tout de même un rapprochement entre le CNCP et l'ANC pour une meilleure interaction. .

L'étude du contexte comptable des différents pays du panel d'ISC permet de dessiner la trame d'exercice pour l'audit financier et apporte quelques éléments permettant de caractériser les ISC.

Le premier élément est l'expérience des différents pays dans l'utilisation de la comptabilité en droits constatés : les États-Unis et le Royaume-Uni ont une expérience plus importante que les autres pays en ce domaine, information importante pour les institutions supérieures de contrôle. Ensuite, l'origine des différentes normes comptables nous apprend que pour les États-Unis, la France et l'Union Européenne, des membres des ISC font partie des comités normalisateurs ce qui confère à ces ISC la double position de normalisateur et de certificateur⁶⁸.

1. 2) Le périmètre de l'audit financier et le contenu des états financiers

Le GAO certifie les comptes consolidés⁶⁹ et examine également les rapports d'audit des administrations fédérales (réalisés par un inspecteur propre à chaque administration ou agence), des administrations locales de façon indirecte (lorsqu'elles reçoivent des fonds fédéraux) et des entreprises privées bénéficiant de fonds fédéraux et du Congrès.

Le NAO réalise un audit financier pour chaque département et ministère (à l'exception de l'Écosse, de l'Irlande du Nord et du Pays de Gales) soit 520 comptes⁷⁰ au total qui donnent lieu à l'émission d'un grand nombre d'opinions chaque année (460 pour 2008). Le périmètre de l'audit financier du NAO s'étend de plus aux entités percevant des fonds publics (462 comptes audités en 2007-2008). On notera également que récemment *The Companies Act 2006* a donné mandat au NAO d'auditer les entreprises d'État (ce mandat ayant pris effet en avril 2008).

⁶⁸ A ce stade de la caractérisation des ISC, il est intéressant de faire un lien entre la double position de certificateur-normalisateur de certaines institutions supérieures de contrôle. Cette double fonction pourrait tout à fait être considérée comme une atteinte à leur indépendance créant en fait un lien supplémentaire entre l'ISC et le producteur des comptes et utilisateur des normes qui n'est autre que l'audit.

⁶⁹ Les états financiers des États-Unis comprennent un bilan, un état du résultat d'exploitation, un état des coûts nets, un état de rapprochement du résultat avec le solde budgétaire, un état de l'évolution de la position financière, l'état financier de l'assurance sociale et une discussion et analyse de la direction sur la performance et le contrôle interne.

⁷⁰ Les états financiers composant chaque compte comprennent : un rapport annuel des activités de l'organisation, un rapport sur la politique de rémunération, les commentaires de la direction sur la performance et la position financière de l'organisation, un état des responsabilités, un rapport sur le contrôle interne, le rapport d'audit, *le compte de résultat, le bilan, le tableau des flux de trésorerie, le compte d'exploitation, les normes comptables et les annexes* (en italique on retrouve les éléments soumis à l'audit financier).

Concernant l'OAG, l'audit financier doit permettre de donner l'assurance que les comptes sont exacts et donnent une image fidèle, que les crédits et les ressources octroyés par le Parlement sont utilisés pour les fins déterminées par le Parlement et que les transactions financières sont en conformité avec les textes et règlements en vigueur. Pour cela, l'OAG examine les différents états financiers⁷¹ inclus dans les comptes publics consolidés et tout autre état financier que le Président du Trésor ou le Ministre des Finances présente pour être soumis à un audit. L'OAG exprime ainsi une opinion sur la présentation sincère de l'information en accord avec les normes comptables et audite également les entreprises de la Couronne ainsi que certaines entités territoriales ou fédérales. L'audit financier inclut ainsi la mise en œuvre d'un audit de conformité⁷².

Pour la Cour des comptes européenne, la situation est un peu particulière car l'audit financier consiste en l'émission d'une déclaration d'assurance concernant la fiabilité des comptes annuels⁷³ de la Communauté Européenne ainsi que la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes, l'audit pouvant concerner jusqu'au bénéficiaire final : agriculteurs, pays membres, ONG... La Cour des comptes européenne audite ainsi les comptes annuels des Communautés Européennes, constitués des états financiers consolidés et des états consolidés sur l'exécution du budget⁷⁴ ainsi que la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes à ces comptes.

En France, la Cour des comptes certifie les comptes sociaux de l'État que sont les états financiers⁷⁵. La certification ne couvre que le résultat patrimonial et le périmètre comptable de

⁷¹ Les états financiers des Gouvernements territoriaux et fédéraux et les états financiers des corporations départementales contiennent un bilan, un résultat d'exploitation, un tableau de trésorerie, l'état de la dette, un compte d'exploitation et les annexes. Les corporations de la Couronne, les caisses de retraite et les organisations sans but lucratif ont des états financiers comprenant un bilan, un compte de résultat, un tableau de trésorerie, un état des bénéfices et les annexes.

⁷² Un audit de conformité est une évaluation de la conformité des opérations ou des systèmes relevant de domaines budgétaires spécifiques avec les règles et la réglementation applicables aux recettes ou aux dépenses (définition donnée par la Cour des comptes européenne dans son rapport présentant le programme de travail 2009).

⁷³ Les comptes annuels comprennent : 1) les « états financiers consolidés » qui comprennent le bilan, le compte de résultat économique (y compris l'information sectorielle), le tableau des flux de trésorerie, l'état de variation des capitaux propres, ainsi qu'une synthèse des principales politiques comptables et d'autres notes explicatives. 2) les « états consolidés sur l'exécution du budget » qui comprennent les états consolidés sur l'exécution du budget, ainsi qu'une synthèse des principes budgétaires et d'autres notes explicatives.

⁷⁴ Les états consolidés sur l'exécution du budget comprennent les états consolidés sur l'exécution du budget, ainsi qu'une synthèse des principes budgétaires et d'autres notes explicatives.

⁷⁵ Les états financiers comprennent la balance générale des comptes, le bilan, le compte de résultat, les annexes ainsi qu'une évaluation des engagements hors bilan.

l'État comprend tous les services, établissements ou institutions d'État non dotés de la personnalité juridique, qu'ils reçoivent ou non une dotation du budget de l'État.

Ces différents périmètres de l'audit financier conduisent les ISC à l'émission de rapports d'audit très hétérogènes. En effet, le GAO, l'OAG et la Cour des comptes n'émettent qu'une opinion pour les comptes consolidés alors que le NAO émet une opinion pour chaque département ou ministère. La Cour des comptes européenne, émet elle une opinion sur la fiabilité des comptes et une opinion sur la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes.

Cette première approche de l'audit financier permet d'ores et déjà de constater l'hétérogénéité de l'exercice. Pour étudier plus en détail ce que l'audit financier implique pour chaque ISC, la partie suivante s'attache à détailler le contenu de l'opinion émise suite à l'exercice d'audit ainsi que son mode d'organisation et de réalisation. Pour cela, l'encadré ci-dessous permet de faire un point sur les différentes opinions d'audit reconnues sur le plan international et utilisées par les ISC.

Encadré 4 : Les opinions d'audit

L'expression de la position réside dans le choix entre la certification sans ou avec réserve(s), l'impossibilité de certifier et le refus de certifier. Ce sont l'intensité et la combinaison éventuelle des désaccords avec le producteur des comptes, des limitations aux diligences et des incertitudes qui orientent ce choix. Le désaccord peut porter sur les ajustements, les reclassements, les modifications de l'annexe ou sur des divergences chiffrables ou non chiffrables sur des questions de méthodes. Les limitations concernent l'étendue des travaux d'audit et sont le fait de circonstances ou d'éléments justificatifs insuffisants ou résultent de l'impossibilité d'apprécier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes. Enfin, les incertitudes traduisent le fait que l'ISC n'a pu valider un élément donné des comptes en raison soit de limitations, soit d'anomalies non chiffrables, qu'elles aient fait l'objet ou non d'un désaccord avec l'administration.

Certification sans réserve : Il ne subsiste aucun désaccord ou les désaccords relevés ne sont pas significatifs à l'issue des vérifications effectuées ; le certificateur n'a pas été limité dans ses vérifications.

Certifications avec réserves : Selon les normes d'exercices professionnelles françaises : « NEP 700 §12 et §14 : le commissaire aux comptes ne peut certifier avec réserves que dans les deux cas suivants : certification avec réserve(s) pour désaccord(s) ou certification avec réserve(s) pour limitation(s) ». Ces désaccords ou limitations ne sont cependant pas suffisants pour empêcher d'émettre une opinion ou remettre en cause la régularité, la sincérité, et la fidélité des comptes.

Le refus de certifier : Il s'agit de l'opinion la plus sévère. Pour les entreprises, elle n'est utilisée que dans des situations de crise où des incertitudes graves et multiples risquant d'affecter de façon très significative les comptes annuels ont été détectées. Un refus de certifier procède de l'accumulation de désaccords significatifs avec le teneur de comptes, par exemple sur le traitement comptable des

situations nettes négatives ou des engagements de l'État à l'égard des régimes spéciaux de retraite, ou d'incertitudes graves et multiples dans les comptes. Selon les normes d'exercice professionnelles françaises : « NEP 700 §15 et §17 : le commissaire aux comptes refuse de certifier dans les deux cas suivants : refus de certifier pour désaccord(s) ou refus de certifier pour limitation(s), dès lors bien sûr qu'une certification avec réserve(s) n'est pas jugée suffisante ».

Constatation d'une impossibilité d'exprimer une opinion : Cela traduit l'existence de limitations importantes dans les travaux d'audit et des incertitudes auxquelles doit faire face l'institution supérieure de contrôle et qui l'empêchent d'émettre une opinion.

II. L'organisation et la réalisation de l'audit financier

L'étude du contexte comptable permet de situer le début de la comptabilité en droits constatés pour la comptabilité publique. Marquant l'achèvement de la réforme comptable pour chaque pays ou un point crucial pour la mise en œuvre de la réforme, cette date n'est pourtant pas nécessairement corrélée avec le premier exercice de certification des comptes en comptabilité d'exercice. En effet, le GAO a émis sa première opinion sur les comptes consolidés en 1997, il s'agissait d'une impossibilité de certifier, cette opinion étant restée la même depuis lors. Le NAO pour sa part, a réalisé sa première certification des comptes une année après la mise en place de la comptabilité d'exercice, soit sur l'exercice 2000-2001. Cette première certification comportait des réserves sur certains comptes ministériels mais on constate depuis une baisse du nombre de comptes faisant l'objet de réserves⁷⁶. L'OAG présente, a contrario de l'expérience du GAO, une situation particulière car dès son premier exercice d'audit ayant eu lieu la même année que l'introduction de la comptabilité d'exercice (2002-2003), il a certifié les comptes sans réserves, cette opinion n'ayant pas évoluée depuis. La Cour des comptes européennes présente une évolution moins originale car son premier exercice d'audit financier en 2005 s'est conclu par une certification avec réserves mais pour l'exercice 2007, l'ISC a émit une opinion sans réserve seulement en ce qui concerne la fiabilité des comptes, la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes étant en effet toujours soumises à des réserves. Finalement, la Cour des comptes française qui audite les comptes publics depuis l'exercice 2006 a émis deux opinions avec réserves (opinion avec 13 réserves substantielles pour les comptes 2006 et opinion avec 12 réserves dont 9 qualifiées de substantielles pour les comptes 2007). L'Annexe 2 présente des exemples de réserves et de formulations par les

⁷⁶ Pour l'exercice 2008, le NAO a émis une opinion avec réserves pour 6 comptes « Departmental Ressources Accounts » contre 4 en 2007 et 7 en 2006 et a émis une opinion avec réserves pour 8 des « Other accounts » contre 10 en 2007 et 15 en 2006.

différentes institutions supérieures de contrôle afin d'illustrer la réalisation de l'exercice d'audit financier.

Pour chaque institution supérieure de contrôle, le rapport d'audit contenant l'opinion s'accompagne de recommandations qui ne sont pas toujours présentées selon le même mode opératoire et n'ont pas la même force d'application. Ainsi le GAO fait des recommandations au Trésor et au Bureau du budget (OMB, *Office of Management and Budget*) pour résoudre les faiblesses du contrôle interne et la préparation des états financiers consolidés. Les auditeurs de chaque agence font également des recommandations à titre individuel à chaque agence fédérale. Le GAO émet également des rapports périodiques sur le contrôle interne et les démarches entreprises par le Trésor (sur les 143 recommandations faites au Trésor en avril 2006, 70 n'étaient pas suivies au 1^{er} décembre 2006). Le NAO émet un rapport détaillé sur ces réserves pour le Parlement qui peut décider de demander plus de preuves au département concerné. En 2006, le travail du NAO (tous types d'audit confondus) a permis d'économiser 582 millions de livres ce qui représente huit fois son budget de fonctionnement. De plus, le Parlement a mis en place depuis 1861, le comité des comptes publics qui reçoit les rapports du NAO et publie un rapport avec des recommandations auquel le Trésor répond. L'objectif est d'identifier les bonnes pratiques et les protocoles à mettre en place afin de s'assurer que les projets sont mis en place et perdurent. Même si l'OAG émet une opinion sans réserve, les Parlementaires sont en droit d'attendre de l'OAG des recommandations et des actions à mettre en œuvre lorsqu'un problème (transactions significatives inhabituelles ou inattendues, activités allant à l'encontre des normes du Gouvernement ...) est décelé dans une entité fédérale. Le rapport de l'OAG est donc examiné par le comité des comptes publics du Parlement qui se focalise sur l'économie, l'efficacité et l'efficacité de l'administration, la qualité des pratiques et la capacité à rendre compte du Gouvernement. Pour le cas de la Cour des comptes européenne, il ne s'agit pas de recommandations mais plutôt d'avis. En effet, son rapport annuel contenant son opinion d'audit, nommé DAS (déclaration d'assurance) contient notamment un tableau de suivi des réserves émises lors des exercices précédents accompagnés du suivi de ses observations en présentant les mesures mise en place par la Commission Européenne. Le rapport annuel de la Cour des comptes européenne contient également un élément spécifique, une présentation systématique des réponses de la Commission Européenne apportée à chaque réserve émise par l'ISC. Enfin, La Cour émet une série de recommandations et leur suivi est intégré dans la planification de l'audit. Le rapport sur la certification des comptes présente le suivi des observations ainsi que les engagements

pris par l'administration et la Cour des comptes met l'accent sur l'importance de ce suivi a posteriori et en interne avec les responsables de la production des comptes de l'État.

La présentation des différents rapports d'audit apporte une nouvelle vision de la diversité d'exercice de l'audit financier parmi les institutions supérieures de contrôle. Les formes des rapports peuvent être très différentes avec une présentation beaucoup plus synthétique de l'opinion pour l'OAG, le GAO et le NAO.

II. 1) Les différentes approches de l'audit financier

Le premier point intéressant pour caractériser l'approche d'audit financier des institutions supérieures de contrôle est l'observation des normes d'audit utilisées. Toutes les ISC utilisent de façon directe ou indirecte les normes internationales d'audit, les ISA présentées dans le chapitre 3. La Cour des comptes française et le NAO⁷⁷ appliquent directement les ISA en tenant compte des recommandations faites par l'IFAC pour le secteur public. Le GAO et l'OAG utilisent leurs propres normes qui sont directement inspirées des ISA, les GAGAS pour le GAO (*Generally Accepted Government Auditing Standards*) et les GAAS pour l'OAG (*Generally Accepted Auditing Standards*). Enfin la Cour des comptes européenne utilise son propre référentiel basé sur les ISA et sur les normes d'audit de l'INTOSAI. On observe donc un véritable mouvement commun quant à l'influence et l'utilisation des normes internationales.

Le deuxième point utilisé pour caractériser les ISC et leur approche de l'audit financier consiste à décrire succinctement leur approche chronologique de l'audit, en d'autres termes les différentes phases mises en œuvre en prenant garde à bien respecter les termes employés par les différentes ISC⁷⁸.

Même si toutes les démarches d'audit comportent une analyse des risques, seules deux ISC l'intègrent dans leur description chronologique de l'exercice d'audit, le NAO et l'OAG qui constituent ainsi une première catégorie d'ISC. Le NAO communique les phases d'audit suivantes : la compréhension de l'environnement et l'analyse des risques / la construction des procédures d'audit / la réalisation des procédures d'audit et l'évaluation des résultats / la

⁷⁷ Le NAO utilisent les ISA UK et Ireland qui sont en fait des ISA adaptées par le *UK Auditing Practice Board*, organe du FRC.

⁷⁸ Les données ayant permis de présenter les approches d'audit sont issues du 12^{ème} forum international de l'audit qui a eu lieu à Tokyo en 2008 et pour lequel les pays participant ont répondu à un questionnaire et préparé un document présentant leur système comptable et leur audit financier.

formation de l'opinion. L'OAG propose une approche plus succincte : analyse des risques / planification annuelle / exécution de l'audit / rapport d'audit. La deuxième catégorie d'ISC constituées du GAO et des Cour des comptes européenne et française communique une approche d'audit très similaire à l'exception de l'accent mis sur l'analyse des risques. Les termes employés sont les suivants pour le GAO : planification / évaluation de la mise en œuvre du contrôle interne / tests sur les assertions significatives relatives aux états financiers et sur la conformité aux lois et règlements / restitution des résultats des procédures d'audit. La Cour des comptes européenne et la Cour des comptes françaises présentent la même approche mais avec une formulation plus simpliste : phase de programmation / phase d'exécution avec les tests d'audit / phase d'établissement des rapports pour la Cour des comptes européenne et planification / missions intermédiaires / missions finales / élaboration de l'opinion pour la Cour des comptes française.

Cette définition de l'approche d'audit n'a pas pour objectif de pointer les différences car les ISC suivent les mêmes normes d'audit et appliquent la même approche. Cependant, il est intéressant d'observer les différentes formulations utilisées et l'accent mis par le NAO et l'OAG sur l'analyse des risques alors que les autres ISC se contentent de dérouler plus classiquement leur approche.

II. 2) L'organisation des missions d'audit financier

Le premier élément clé pour observer l'organisation de la mission d'audit financier au sein de chaque ISC consiste à déterminer les ressources affectées spécifiquement à l'audit par rapport aux ressources totales de l'ISC. En effet, comparer quantitativement les ressources entre ISC n'aurait aucun sens car le périmètre de l'audit est très différent selon les cas ainsi que les quantités d'écritures comptables à auditer.

La détermination de ces ressources permet d'établir une hiérarchisation des institutions supérieures de contrôle. En première place nous retrouvons le NAO qui affecte 50% environ de ses ressources à l'audit financier, en deuxième place figure la Cour des comptes française avec 22,5 % de ses ressources environ, en troisième place l'OAG avec 15% de ses ressources et enfin le GAO avec 5,5% (le GAO s'appuie fortement sur les rapports d'audit des états financiers de chaque état fédéré). Afin d'apporter plus de substance à cette comparaison, il est possible de la corrélérer avec le degré d'externalisation de l'audit financier. La hiérarchisation est inversée selon ces données. En effet, le GAO est l'ISC faisant le plus appel à

l'externalisation (75% des agences fédérales sont auditées par des cabinets privés), suivie du NAO (25 à 30% pour des agences gouvernementales et autres entités publiques non ministérielles ou encore pour des points techniques), puis de la Cour des comptes et de l'OAG qui font peu appel à l'externalisation (5 à 10% pour la Cour des comptes). La confrontation du pourcentage de ressources utilisées pour l'audit et le degré d'externalisation indique que l'ISC qui mobilise le moins de ressources en interne est également celle qui a le plus souvent recours à l'externalisation (le GAO). L'étude plus approfondie de l'organisation interne de chaque ISC apporte d'autres éléments de réponse.

a Le GAO

Le GAO réalise l'audit des états financiers consolidés en coopération avec les inspecteurs généraux des 35 agences fédérales ou États fédérés. La mission de certification inclut l'audit séparé des états financiers des agences fédérales. La *Financial Management and Assurance Team* (FMA) est en charge, entre autres, de la réalisation des audits des états financiers conduits par le GAO. La FMA mobilise environ 280 auditeurs répartis sous la direction de 6 directeurs et le directeur responsable de l'audit des comptes consolidés dispose d'une équipe de 50 personnes, équipe qui peut cependant être renforcée durant la période la plus chargée de l'audit.

b Le NAO

L'équipe d'audit du NAO comprend une équipe support de spécialistes (FAST Team, Financial Audit Support Team) qui conseillent et forment les auditeurs pour mener à bien ses audits financiers annuels, le NAO est organisé en équipes qui se focalisent chacune sur un ministère (*department*) important ainsi que sur ses agences et entités satellites (*trading funds, non departmental bodies*). Dans chaque équipe, les auditeurs (qui sont certifiés ou qui sont des stagiaires engagés dans l'obtention de la certification) sont encadrés par des managers puis par des directeurs d'audit. Le NAO dispose d'environ 450 auditeurs dédiés au seul audit financier. Cet effectif augmente beaucoup lors des phases importantes d'audit (phase finale en juin, juillet) car le NAO utilise alors son système d'allocation des ressources pour allouer beaucoup plus de ressources à l'audit financier. Un budget est préparé par exercice financier.

c L'OAG

La responsabilité de l'audit est divisée en deux groupes, l'équipe centrale et l'équipe départementale. L'équipe centrale a l'ultime responsabilité de l'audit des états financiers et coopère avec l'équipe départementale pour la planification et l'exécution de l'audit. L'équipe départementale est responsable de l'audit des transactions financières départementales. L'audit est centré sur 22 départements et l'OAG adopte une politique de rotation pour 8 des 22 départements, ce qui signifie que 8 départements sont audités tous les 3 ans par l'OAG qui complète cependant chaque année les procédures d'audit et l'analyse des risques associées pour les 22 Ministères (*Departments*). L'OAG est décentralisé en équipe de 3 à 4 auditeurs. A cela, il convient d'ajouter une équipe de 6 à 10 auditeurs présents au niveau central et travaillant sur les comptes consolidés de l'État. Cette équipe centrale s'appuie sur les travaux de vérification menés par ses équipes décentralisées au sein de chaque grand Ministère

d La Cour des comptes européenne

L'audit financier est fondé sur une évaluation du fonctionnement des principaux systèmes de contrôle et de surveillance pour les recettes et pour chaque domaine de dépenses, sur les résultats des tests des opérations sous-jacentes effectués par la Cour, sur une appréciation des rapports annuels d'activité et des déclarations des directeurs généraux ainsi que, le cas échéant, sur les résultats des travaux d'autres auditeurs. La Cour des comptes est organisée et agit en collège, elle comprend des groupes d'audit qui sont composés d'un membre auquel la Cour a confié la responsabilité d'une tâche donnée à caractère horizontal⁷⁹, d'un représentant de chaque groupe d'audit vertical⁸⁰ et, le cas échéant, d'autres membres que la Cour peut y affecter. Les contrôles dans les États membres s'effectuent en liaison avec les institutions nationales de contrôle.

⁷⁹ Il existe deux groupes d'audit horizontaux, un groupe consacré au secteur dit «ADAR» concernant la coordination des travaux relatifs à l'établissement des rapports, et un groupe dédié au secteur « DAS » concernant la déclaration d'assurance.

⁸⁰ Un groupe d'audit vertical n'est pas spécifique à un secteur ou à un audit particulier mais est davantage commun à chaque type d'audit et est responsable d'une tâche spécifique comme la planification d'une mission d'audit par exemple ou encore la rédaction du rapport d'audit.

e La Cour des comptes française

L'audit des comptes est un exercice transversal pour la Cour des comptes, cela signifie qu'il implique les magistrats des 7 chambres de la Cour. Il n'existe donc pas une chambre dédiée à l'audit des comptes de l'État. La méthodologie de la certification est basée sur trois procédures :

- une structure de gouvernance basée sur des échanges constants entre la Cour et l'Administration ;
- l'organisation interne de la Cour basée sur le découpage matriciel (par cycle et sous-cycles de comptes et par ministères), la présence de magistrats et d'experts issus du privé dans l'équipe et l'existence d'une formation spécifique pour examiner les travaux de la certification ;
- un plan d'action pour le contrôle interne mis en place par l'Administration.

Les équipes d'audit de la Cour des comptes sont organisées par cycles et sous-cycles, chaque équipe ayant alors un référent qui est l'intermédiaire privilégié avec l'administration.

La confrontation des approches de l'audit financier des différentes ISC ne permet pas de distinguer de différences majeures. Les différentes approches d'audit suivent un schéma classique prôné par les normes internationales comprenant trois phases : planification, intermédiaire et finale. En matière d'organisation interne, on relève que la Cour des comptes et la Cour des comptes européenne sont les seules à ne pas avoir organisé leurs équipes conformément aux modèles prévalant dans les cabinets privés d'audit, c'est-à-dire en mettant en place une équipe dédiée à l'audit financier divisée par secteur ou département permettant un partage des responsabilités. Enfin, certaines pratiques se détachent, à l'image du NAO qui, comme la Cour des comptes avec ses experts, a mis en place une équipe de spécialistes ou encore l'OAG qui fonctionne sur la base d'un système de rotation pour la réalisation de ses audits.

III. Les guides d'audit

Le dernier axe utilisé pour caractériser l'audit financier selon les institutions supérieures de contrôle est l'étude du principal document retraçant l'exercice de cet audit, le guide d'audit.

Encadré 5: Liste des guide d'audit par institution supérieure de contrôle

Cour des comptes européenne (1998), Manuel d'audit.
Cour des comptes européenne (2000), Politiques et normes d'audit de la cour.
Cour des comptes (2008), Méthodologie pour la certification des comptes de l'État Livre I : Guide d'exercice
GAO (2007), Financial audit manual: Exposure draft.
NAO (1995), Financial audit manual.
NAO (2006), The audit manual.
OAG (2003), Manual on annual audit.

À l'image des cabinets d'audit privés, chaque institution supérieure de contrôle a mis en place un guide d'audit plus ou moins complet retraçant la mise en œuvre et la préparation de l'audit financier notamment pour répondre aux exigences des normes d'audit internationales qui imposent de documenter les travaux d'audit et leur réalisation. L'étude de ces guides permet de caractériser l'audit financier pour chaque ISC en apportant des éléments complémentaires à l'approche d'audit.

Le premier point consiste à observer les modalités de diffusion de ces guides d'audit. Seules deux ISC, le GAO et l'OAG, diffusent leur guide grâce à un accès libre et gratuit sur internet. Le NAO ne diffuse qu'une version courte de son guide qui n'est pas du tout révélatrice du contenu de la version intégrale. La Cour des comptes européenne et la Cour des comptes française ont fait le choix, à ce jour, de ne pas diffuser leur guide d'audit. Ces différences concernant la politique de communication peuvent s'expliquer par la maturité de l'audit financier qui pour des ISC comme le GAO ou l'OAG peuvent se prévaloir de plusieurs années d'ancienneté contrairement à la Cour des comptes par exemple. La stabilité des travaux et de la méthodologie pour ces ISC est donc plus propice à la large diffusion du guide d'audit.

L'étude exhaustive de ces guides d'audit n'étant pas réalisable au vue du niveau de détail de chaque guide (plus de 200 pages en moyenne), c'est une analyse de la structure des guides qui a été privilégiée. Il est plus instructif d'observer la structure des guides plutôt que leur contenu qui est majoritairement une description des normes internationales et leurs applications au sein de l'ISC.

La Cour des comptes européenne est la seule ISC à ne pas avoir un guide propre à l'audit financier. Son guide présente la méthodologie applicable à l'audit financier mais également à l'audit de conformité et à l'audit de la bonne gestion financière. Les autres ISC présentent un

guide distinct pour l’audit financier organisé selon les principes détaillés dans le tableau suivant :

Tableau 4: Structure des guides d'audit financier

	GAO	NAO	OAG	Cour des comptes européenne	Cour des comptes
<i>Volume</i>	3 volumes de 300 pages chacun	600 pages	210 pages	25 modules de 20 pages chacun environ	375 pages
<i>Approche chronologique selon les trois phases d’audit (planification, tests et rapport) ?</i>	oui	non ⁸¹	oui ⁸²	oui ⁸³	non ⁸⁴
<i>Distinction entre la partie opérationnelle et la partie théorique ?</i>	non	oui	non	oui	non
<i>Approche transversale avec des modules portant sur des concepts clés comme la qualité ?</i>	non	oui	non	oui	oui
<i>Présence d’annexes illustratives ou explicatives ?</i>	oui	oui	oui	oui	oui
<i>Annexes vierges pour utilisation et complétées pour exemple ?</i>	non	oui	non	oui	oui
<i>Utilisation de schémas de synthèse ?</i>	oui	oui	oui	oui	oui
<i>Actualisations expliquées dans le texte ?</i>	oui	non	oui	non	oui

Le guide du GAO, plus de 900 pages, témoigne d’une maîtrise de la méthodologie en raison de l’ancienneté de l’exercice d’audit financier mais implique également une lisibilité réduite pour le public de l’audit. On note ensuite que la plupart des ISC ont opté pour une présentation chronologique de leur méthodologie respectant ainsi leur approche de l’audit (seul le NAO ne présente pas d’approche chronologique, la Cour des comptes ayant une partie chronologique présentée dans son guide). Seule deux ISC (NAO et Cour des comptes européenne) ont fait le choix de distinguer la partie théorique de la partie opérationnelle, c’est-à-dire de clairement séparer la présentation des normes utilisées et leur application opérationnelle au sein de l’ISC. Les autres ISC ont davantage intégré la présentation des

⁸¹ On retrouve les trois phases d’audit mais le guide contient également des parties spécifiques portant par exemple sur les responsabilités, la communication avec le client, l’audit des comptes consolidés ou encore l’audit des comptes complexes.

⁸² Le guide contient un chapitre supplémentaire dédié au système qualité pour l’audit.

⁸³ Le guide contient un chapitre dédié à la documentation de l’audit et un chapitre dédié au système qualité pour l’audit.

⁸⁴ La 1^{ère} partie du guide présente l’audit de façon chronologique, une deuxième partie présente les concepts transversaux et une dernière le système qualité de l’audit.

normes avec les méthodologies mises en œuvre. Finalement, on observe un effort pédagogique apporté à chaque guide d'audit avec la présence d'annexes explicatives ou illustratives ou encore l'utilisation de schémas de synthèse. On note cependant sur ce point que seuls le GAO et l'OAG n'ont pas prévu dans leur guide d'annexe comportant les documents à compléter tout au long de l'audit afin de fournir au lecteur et à l'auditeur une vision plus opérationnelle des travaux d'audit. Pour conclure sur la présentation des guides d'audit, il est intéressant d'observer les conditions d'évolution de ces guides qui sont actualisés régulièrement par les ISC afin de mettre à jour leur méthodologie d'audit selon les nouveautés normatives ou contextuelles. Seuls le NAO et la Cour des comptes européenne n'expliquent pas dans leur dernière version de guide les actualisations effectuées afin de permettre au lecteur de suivre les évolutions parmi un volume d'information souvent imposant.

* * *
*

Cette deuxième section avait pour but de mener une étude comparative internationale de la certification (ou audit financier) développée par les institutions supérieures de contrôle. Cette étude comparative n'est pas évidente car l'utilisation d'une terminologie commune (souvent issue des référentiels d'audit internationaux) recouvre en réalité des pratiques très différentes.

De prime abord, l'analyse comparative des référentiels normatifs ne montre aucune différence majeure concernant l'approche de l'audit par les différentes institutions supérieures de contrôle. Ceci s'explique par le fait que les référentiels normatifs des institutions supérieures de contrôle font tous références aux normes ISA de l'IFAC.

Néanmoins, en matière d'organisation interne, la Cour des comptes et la Cour des comptes européenne sont les seules à ne pas avoir organisé leurs équipes conformément aux modèles prévalant dans les cabinets privés d'audit mais plutôt de façon transversale pour la Cour des comptes et de façon horizontale et verticale pour la Cour des comptes européenne. De même, certaines pratiques se détachent, à l'image du NAO qui, comme la Cour des comptes avec ses experts, a mis en place une équipe de spécialistes ou encore l'OAG qui fonctionne sur la base d'un système de rotation pour la réalisation de ses audits.

Par ailleurs, l'étude des guides d'audit relève des pratiques relativement différentes. Seule la Cour des comptes européenne ne dispose pas d'un guide propre à l'audit financier. D'une manière générale, les institutions supérieures de contrôle font preuve d'une volonté de pédagogie dans leur guide d'audit en appliquant une approche chronologique pour coller à l'approche d'audit (excepté le NAO) ou en utilisant des annexes explicatives. La principale divergence concerne le mode de diffusion du guide d'audit, celui-ci étant disponible au public seulement pour le GAO et l'OAG.

Le tableau ci-après permet d'avoir une vision plus complète des institutions supérieures de contrôle proposée dans les sections 1 et 2.

Tableau 5: Synthèse de la comparaison des institutions supérieures de contrôle

	GAO	NAO	OAG	Cour des comptes européenne	Cour des comptes
<i>Régime Parlementaire / Régime présidentiel</i>	Présidentiel	Parlementaire	Parlementaire	NA	Présidentiel
<i>Séparation nationale horizontale / états fédérés</i>	États fédérés	Horizontale	États fédérés	NA	Horizontale
<i>Common Law / culture continentale</i>	Common Law	Common Law	Common Law	Culture continentale	Culture continentale
<i>Rattachement au pouvoir législatif / Organisation collégiale indépendante</i>	Pouvoir législatif	Pouvoir législatif	Pouvoir législatif	Collégiale	Collégiale
<i>Indépendance inscrite dans une loi / inscrite dans un traité ou dans la constitution</i>	Loi	Loi	Loi	Traité	Constitution
<i>Nomination du Président par l'exécutif avec consultation du législatif / sans consultation du législatif</i>	Avec consultation	Avec consultation	Avec consultation	NA	Sans consultation
<i>Loyauté envers l'exécutif / le législatif</i>	Exécutif	Législatif	Exécutif	NA	Législatif
<i>Champ de compétence selon États fédérés / Gouvernement central</i>	États fédérés	Gouvernement central	États fédérés	NA	Gouvernement central
<i>Comptes consolidés / comptes par ministères</i>	Comptes consolidés	Comptes par entités ministériels	Comptes consolidés	Comptes consolidés	Comptes sociaux
<i>Normes comptables publiques / normes comptables très proches du secteur privé</i>	Publiques	Très proches des normes du secteur privé		Publiques	Publiques
<i>Une opinion d'audit / plusieurs opinions</i>	Une opinion	Plusieurs opinions	Une opinion	Une opinion	Une opinion
<i>Approche d'audit financier</i>	Selon les trois phases d'audit	Selon les trois phases d'audit	Selon les trois phases d'audit	Selon les trois phases d'audit	Selon les trois phases d'audit
<i>Organisation interne pour l'audit financier semblable à un cabinet d'audit / collégiale</i>	Cabinet d'audit	Cabinet d'audit	Cabinet d'audit	Collégiale (horizontale et verticale)	Collégiale (transversale)
<i>Diffusion du guide d'audit large / restreinte / confidentiel</i>	Large	Restreinte	Large	Confidentiel	Confidentiel

Ce tableau permet de mettre en évidence les différents groupes d'institution supérieure de contrôle en fonction des catégories d'informations. On remarque ainsi que deux groupes d'institutions supérieures de contrôle se détachent. Il s'agit pour le premier groupe du GAO, NAO et OAG et pour l'autre groupe des Cours des comptes française et européenne, deux

catégories qui se retrouvent dans des caractérisations liées à la culture, au rattachement au pouvoir, à l'indépendance de l'ISC, à l'organisation interne ou encore au mode de communication.

Les deux groupes d'institutions dégagés se rapprochent des deux groupes de Pollitt et Summa (1997) dans leur étude sur la performance et la transparence des institutions supérieures de contrôle. Leur article fait en effet ressortir les institutions supérieures de contrôle faisant preuve d'une démarche « managérialiste » quant à leur gestion de la performance et de la transparence (le NAO, l'ISC suédoise et l'ISC finlandaise) et les institutions faisant preuve d'une approche « constitutionnaliste » (Cour des comptes française et Cour des comptes européenne). Selon Pollitt et Summa (1997), l'approche « managérialiste » consiste à communiquer un maximum sur la performance de l'institution alors que l'approche « constitutionnaliste » est plus proche d'un modèle minimaliste. La justification de la performance de leurs travaux tiendrait davantage du statut pour les ISC « constitutionnalistes » alors que pour les ISC « managérialiste », la justification est davantage présentée au travers de la nature de leurs travaux. Les critères relevés par ces auteurs pour expliquer cette typologie relèvent d'influences constitutionnelles (le statut principalement) ou d'influences culturelles (la transparence, le degré de formalisme, la distinction entre les différents niveaux hiérarchiques au sein de l'institution).

Notre approche des institutions supérieures de contrôle ne porte pas sur leur performance ou encore leur mode de communication mais plutôt sur leur contexte, leur fonctionnement et l'organisation de l'audit financier. Néanmoins, elle conduit à retrouver l'un des deux groupes présentés par Pollitt et Summa (1997), les Cours des comptes européenne et française en opposition aux institutions comme le NAO, l'OAG et le GAO, la construction de ces deux groupes étant basée sur un regroupement en fonction du plus grand nombre de similitudes.

Pour conclure, en tenant compte des données récoltées et comparées, il est possible de préciser notre typologie des institutions supérieures de contrôle selon deux appellations (inspirées du cadre de Pollitt et Summa (2007)) :

- les institutions collégiales constitutionnalistes (Cour des comptes européenne et française) ;
- les institutions managériales type cabinet d'audit (NAO, OAG et GAO) que l'on qualifiera également de modèle anglo-saxon.

SECTION 3 - LES DÉMARCHES DE CONTRÔLE ET D'ASSURANCE QUALITÉ

La comparaison des institutions supérieures de contrôle selon leur contexte et leur mode de fonctionnement a permis de faire émerger deux groupes distincts et procure un cadre d'analyse de leurs différentes démarches de contrôle et d'assurance qualité ou, en d'autres termes, de leur politique qualité. En effet, les outils et procédures mis en œuvre dans ce cadre sont contingents de l'organisation de l'institution et de son contexte. C'est pourquoi l'analyse des différentes pratiques est présentée, suite à un court historique de chaque institution supérieure de contrôle, selon le découpage observé lors de la définition par le contexte et le mode de fonctionnement interne. Les démarches de contrôle et assurance qualité ou suivi du contrôle de la qualité constituent le cœur de l'étude car elles sont les deux piliers de ce que l'on peut qualifier de politique qualité selon les normes internationales d'audit⁸⁵. La comparaison des politiques qualités des institutions supérieures de contrôle consiste en une étude des procédures et outils de contrôle et assurance qualité mis en œuvre par chacune des institutions supérieures de contrôle à l'origine de leur politique qualité.

⁸⁵ La norme ISQC1 du référentiel ISA définit le contrôle qualité et l'assurance qualité de la façon suivante : Le contrôle qualité désigne les outils mis en place pour évaluer les appréciations portées par les acteurs de l'audit et les conclusions ayant conduit à la formulation du rapport d'audit. Le système de contrôle qualité repose notamment sur les composantes suivantes : la définition du rôle des personnes responsables de la qualité ; l'existence et le respect des règles d'éthique ; le maintien de la relation avec les audités ; la gestion des ressources humaines ; la réalisation de la mission et le suivi du système de contrôle qualité. L'assurance qualité est définie comme le suivi du système de contrôle qualité et désigne ainsi un processus permanent de surveillance et d'évaluation du système de contrôle qualité (le contrôle du contrôle). Le suivi du contrôle qualité doit permettre de vérifier si les procédures nécessaires et pertinentes sont mises en œuvre, si elles ont été correctement exécutées et, le cas échéant, les mesures à prendre pour les améliorer.

I. Les institutions supérieures d’audit organisées en entités autonomes type cabinet dirigées par un responsable unique

I. 1) *Government Accountability Office*

Encadré 6: Le GAO et son histoire

Le GAO est créé en réaction à la désorganisation des finances publiques américaines suite à la première guerre mondiale. Le Congrès adopte en 1921, le *Budget and Accounting Act*, texte déléguant au Président des États-Unis la responsabilité de préparer une proposition de budget annuel et transférant la responsabilité du contrôle comptable des dépenses publiques à une nouvelle agence, le GAO. Le GAO n’avait alors qu’à apprécier la régularité des dépenses et non leur opportunité. En 1947 est engagée une réforme d’ensemble de la comptabilité et des finances publiques avec l’adoption d’un nouveau texte *The Accounting and Auditing Act* de 1950. Avec ce nouveau texte, la mission du GAO fut recentrée sur la définition des normes comptables et sur l’audit de la comptabilité et de la gestion des agences fédérales. Organisé comme un bureau d’expertise comptable, le GAO développe à partir de 1952 un réseau de bureaux déconcentrés. Celui-ci se vit confier une mission supplémentaire en 1974 avec *The Congressional Budget and Impoundment Act* consistant à apprécier l’efficacité des politiques et des administrations fédérales ce qui eut comme conséquence une diversification du recrutement au sein du GAO et une diminution de ses activités d’audit financier d’autant plus que les agences fédérales s’étaient dotées de plus en plus de capacités d’audit et de contrôle interne. Au milieu des années 1980, le GAO revint à ses activités d’audit financier en raison de la dégradation de la situation des finances publiques. Aujourd’hui, la définition des missions du GAO est complexe mais ces deux axes d’actions sont de favoriser l’*accountability*⁸⁶ de l’administration fédérale et de remplir son rôle d’agence du Congrès en normalisant et conseillant l’administration fédérale tout en restant au service peuple.

a *La politique qualité du GAO*

Le GAO est depuis longtemps concerné par la qualité de l’audit puisque dès 1993, il a élaboré ce que l’on pourrait qualifier de guide de la qualité : *An Audit Quality Control System : Essential Elements* (1993). Il ressort de ce manuel un modèle qualité axé autour de quatre points :

- la réalisation d’une bonne planification des travaux ;
- la réalisation de travaux considérés comme bons ;
- l’obtention de résultats ;
- et la qualité globale de l’organisation.

⁸⁶ La notion d’*accountability* n’a pas de traduction littérale en français mais se rapproche du concept de “capacité de rendre compte” mêlant ainsi les notions de responsabilité et de transparence.

Le GAO considère la qualité comme faisant partie de toute la démarche d’audit et préconise d’agir en différentes phases pour assurer le niveau de qualité. La première phase consiste à planifier l’audit pour déterminer et répartir les tâches. La deuxième phase correspond à la composition des tâches et des objectifs. La phase suivante est l’obtention de résultats qu’il faut contrôler pour enfin pouvoir faire la démonstration de la qualité obtenue. Ces étapes permettent de distinguer l’association de la qualité par le GAO non seulement aux compétences et à l’indépendance mais également à la gestion effective des équipes, à l’atteinte des objectifs et encore à l’efficacité.

La politique qualité du GAO est conduite par un code éthique ou code professionnel *Code of Professional Conduct de l’AICPA (American Institute of Certified Public Accountants)* et par un référentiel normatif, les normes d’audit GAGAS et leur guide d’application : *Government Auditing Standards : Implementation Tools*.

Ces documents de référence présentent le contrôle qualité et l’assurance qualité à l’image des concepts prônés par les normes internationales, les ISA, et plus particulièrement la norme ISQC1.

Le système de contrôle qualité pour le GAO⁸⁷ se compose donc de la documentation des travaux d’audit, de la mise en place de procédures et outils relatifs à la prise en compte des responsabilités, de l’indépendance et de l’éthique, de l’acceptation d’un client et du suivi de ce client, des ressources humaines, de la conformité avec les normes et les textes réglementaires et enfin du suivi de la qualité de l’audit. On retrouve toutes les notions rattachées au contrôle qualité et présentées dans les normes internationales. Les revues des travaux, composantes essentielles du contrôle qualité sont effectuées par les sous-directeurs et directeurs de la division en charge des travaux d’audit ainsi que par le comité éditorial concerné (comité impliqué dans la préparation du rapport d’audit). Une seconde revue des travaux est ensuite réalisée par un expert du GAO extérieur à la mission d’audit. Il y a ainsi deux étages successifs de revue en interne lors du contrôle qualité qui peuvent occasionnellement être complétés par une troisième revue effectuée directement par le cabinet de l’Auditeur général lorsque les sujets abordés sont considérés comme sensibles.

⁸⁷ Tel qu’il est présenté dans le chapitre 1 « *General Standards* » du document “*Professionnal requirements Tool for Implementing GAGAS*” (en d’autres termes, le document présentant les applications pratiques des normes d’audit GAGAS du GAO).

L'assurance qualité du GAO est complètement axée autour du mécanisme de *Peer Review* ou revue par les pairs. Le GAO dans son guide d'audit indique que la revue par les pairs doit avoir lieu au moins tous les trois ans et doit être réalisée par une équipe ayant connaissance des GAGAS, étant indépendante du GAO et des membres du GAO et ayant une connaissance suffisante de l'institution et du secteur public pour mener l'audit. Cette revue doit permettre de déterminer si l'audit et son organisation de contrôle qualité est conforme aux normes d'audit et permet d'obtenir une assurance raisonnable quant à la bonne organisation et au bon fonctionnement de l'audit. La revue par les pairs nécessite d'examiner les politiques et procédures de contrôle qualité, les procédures de suivi de contrôle qualité de l'organisation, une revue d'un échantillonnage de rapport d'audit et de la documentation d'audit et des entrevues avec les acteurs de l'audit à tous niveaux hiérarchiques. Tout le mécanisme de la revue par les pairs est basé sur une évaluation par les risques pour sélectionner les dossiers d'audit revus et les entrevues menées. Il doit enfin aboutir à l'émission d'un rapport exposant une opinion sur les contrôles qualité menés par le GAO (principalement les revues internes), leur conformité avec les normes professionnelles et présentant des recommandations en cas d'opinion défavorable. Ce rapport sur la revue par les pairs doit être communiqué via internet afin de respecter le principe de transparence, ce qui constitue l'une des particularités du GAO. À titre d'illustration, le rapport de revue par les pairs effectuée par le cabinet d'audit KPMG⁸⁸ permet d'observer quels types de conclusions sont présentées suite à la revue.

Encadré 7 : Opinion suite à une *Peer Review* sur le système de contrôle qualité du GAO, 2005 Cabinet KPMG

Selon notre opinion, le système de contrôle qualité pour l'équipe FMA du GAO (*Financial Management and Assurance Team*) en place en date du 31 décembre 2004 est conforme aux critères des normes de contrôle qualité applicables et permet de procurer à l'équipe FMA du GAO une assurance raisonnable quand à la conformité avec les normes professionnelles.

Comme le veut la coutume lors d'une revue par les pairs, nous avons émis une lettre à cette date qui explicite quatre commentaires sur le système de contrôle qualité n'affectant pas notre opinion exprimée dans ce rapport.

Les quatre commentaires émis par le cabinet KPMG, qui se rapprochent de réserves si l'on se réfère à la typologie de l'audit, concernent un manque de documentation de l'audit relevé lors de la revue des dossiers, un manque de documentation de l'évaluation du risque et des

⁸⁸ Revue par les pairs effectuée en 2005.

contrôles de suivi (revues internes) selon les normes définies par l'équipe FMA et un manque de documentation des tests réalisés lors de l'audit du contrôle interne.

Ces observations montrent l'importance accordée à la documentation lors de la revue par les pairs mais permettent surtout au GAO de prendre les mesures correctrices s'imposant en s'inspirant des recommandations du cabinet incluses dans le rapport.

Le système qualité du GAO organisé traditionnellement autour du contrôle qualité et de l'assurance qualité comporte les éléments énoncés dans les normes internationales et met l'accent sur la revue par les pairs notamment grâce à la diffusion large du rapport de *peer review*.

Les documents identifiés à disposition de l'équipe FMA pour réaliser le contrôle et l'assurance qualité sont le guide d'audit financier, le document présentant les applications pratiques des normes GAGAS, le Code de conduite professionnel et les *Checks list* disponibles dans le volume 2 du guide d'audit qui regroupent tous les points à vérifier lors des contrôles qualité (extraits en **Annexe 3**).

I. 2) Office of the Auditor General of Canada

Encadré 8 : L'OAG et son histoire

En 1878, est créé l'OAG avec la nomination du premier vérificateur général indépendant qui avait deux fonctions principales : examiner les opérations exécutées et présenter un rapport à leur sujet, et approuver ou refuser l'émission de chèques du Gouvernement. En 1931, le Parlement crée le poste de Contrôleur du Trésor qui eut pour effet d'établir une ligne de démarcation claire entre les fonctions de l'administration fédérale et celles du vérificateur. En 1977, une nouvelle loi, la *Loi sur le vérificateur général*, définit et élargit les responsabilités du vérificateur général qui ne devait plus alors seulement vérifier l'exactitude des états financiers mais devait d'examiner la façon dont le Gouvernement gère les affaires publiques. Modifiée deux fois, en 1994 et 1995, cette loi a permis à l'OAG de produire trois rapports par an en plus du rapport annuel et a établi la fonction de commissaire à l'environnement et au développement durable au sein du Bureau du vérificateur général. Finalement, en juin 2005, le Parlement adopte la *Loi d'exécution du budget de 2005*, qui a modifié la *Loi sur le vérificateur général* et la *Loi sur la gestion des finances publiques* modifiant ainsi le mandat du Vérificateur Général qui peut examiner, dans le cadre de ses vérifications de gestion, certaines fondations qui reçoivent des fonds publics et sept nouvelles sociétés d'État.

a *La politique qualité de l'OAG*

Basée sur un code de conduite éthique l'*Office Code of Conduct*, l'OAG a mis en place une politique qualité intitulée *Quality Management System* (QMS ou Système de gestion de la qualité (SGQ)) organisé autour de trois axes : la gestion de l'audit financier, la gestion des ressources humaines et l'amélioration continue (extraits en **Annexe 3**). La gestion de l'audit financier renvoie à la gestion de l'autorisation d'effectuer l'audit, à la vérification de l'indépendance, de l'objectivité et de l'intégrité et enfin à l'exécution de l'audit financier et à sa documentation. La gestion des ressources humaines consiste à prévoir les ressources nécessaires pour l'audit, la mise en œuvre de *leadership* et de supervision, la gestion du rendement des ressources et le perfectionnement des équipes au sein d'un milieu de travail respectueux. Enfin, l'amélioration continue comporte une revue des pratiques et la prise en compte des conclusions tirées de ces revues. Au sein de ces trois axes du système de contrôle qualité on retrouve les principales notions abordées par la norme internationale afférente à la qualité, ISCQ1⁸⁹.

Le contrôle qualité de l'OAG est structuré autour de quatre services : l'équipe des méthodes de la vérification annelle (EMVA), l'examineur qualité, la revue des pratiques et le service de consultation.

L'EMVA a pour mission de s'assurer que le rapport du Vérificateur général est pertinent et que le Bureau adopte des positions et des pratiques similaires et conformes aux normes professionnelles pour l'ensemble des activités de son portefeuille. Ce service réalise également des études pour aider les équipes d'audit à s'assurer qu'elles disposent des compétences nécessaires et pour analyser l'application des outils et méthodes utilisés au cours de l'audit.

L'examineur qualité a pour principale mission de fournir un point de vue indépendant au directeur responsable de l'audit financier, il ne fait donc pas partie des équipes d'audit et ne peut être un adjoint du Vérificateur général. Pour remplir sa mission, l'examineur de la qualité examine l'analyse des risques menée en amont de l'audit, l'intégralité du processus de planification, la pertinence de la méthode mise en œuvre, la pertinence des principaux

⁸⁹ Ces notions sont le *leadership* et la responsabilité, l'éthique, l'acceptation et le suivi des missions et des relations auditeurs-audités, les ressources humaines, la réalisation de la mission, la revue du contrôle de qualité et le suivi du système.

jugements effectués par l'équipe d'audit et du rapport émis par le Vérificateur ou encore la communication entre l'OAG et l'audit (comprenant les points de désaccords).

Le troisième service composant le contrôle qualité de l'OAG est celui de la Revue des pratiques qui suppose la conduite annuelle de revues telles qu'elles sont prévues dans les normes internationales. L'OAG réalise des revues de contrôle qualité selon trois niveaux, le premier étant l'auto-évaluation des équipes par le biais de liste de contrôle pouvant d'ores et déjà engendrer des pratiques correctrices. Le deuxième niveau de la revue des pratiques est mené par la Direction des méthodes professionnelles par le biais d'examen d'un échantillon d'audit et d'entrevues avec les acteurs de l'audit financier. Cette revue peut également consister en un examen horizontal des pratiques, c'est-à-dire des pratiques communes à plusieurs domaines d'activité de l'OAG comme l'audit financier et l'audit de gestion. Finalement le troisième niveau de revue des pratiques nommé « vérification interne » consiste à faire examiner par une équipe indépendante les audits ayant trait à des secteurs à risques.

Le dernier service composant le contrôle qualité de l'OAG est le service consultation. La consultation officielle et officieuse est un élément mis en avant par l'OAG réalisé au sein des équipes d'audit et entre les différentes équipes également. Pour l'audit financier il existe le comité consultatif indépendant du Vérificateur général, comité permanent d'experts extérieurs et professionnels de la comptabilité au Canada qui a comme objet de fournir des avis indépendants sur des questions spécifiques touchant à l'audit financier ou à la comptabilité publique (vérification d'une société d'État ou d'une autre entité particulière ou veille sur les nouveautés dans les domaines de la comptabilité et de la vérification par exemple). Ce service de consultation fait partie intégrante du processus de contrôle qualité en apportant un quatrième niveau de revue des travaux (la consultation devant être rigoureusement documentée dans les travaux d'audit).

Deuxième composante classique de la politique qualité de l'OAG et faisant suite au contrôle qualité, l'assurance qualité est définie par l'OAG comme une amélioration continue du processus de l'audit financier. Elle comporte une revue externe, caractérisée par l'OAG comme une revue périodique réalisée par une organisation externe, une revue par les pairs. Elle comporte également deux éléments novateurs au vu des pratiques recommandées par les normes internationales : l'enquête auprès des clients et des parties intéressées (mécanisme rétroactif pour obtenir le point de vue des parties concernées) et l'analyse comparative et

collaborative consistant à se rapprocher des institutions supérieures de contrôle afin d'échanger sur les pratiques de l'audit.

Les documents mobilisés par l'institution pour servir sa politique qualité sont le guide d'audit financier ou guide de la vérification annuelle, une base de données électroniques et un programme des revues des pratiques. Le système de gestion de la qualité de l'OAG qui n'est autre que sa politique qualité se rapproche donc du schéma classique de contrôle et d'assurance qualité avec la mise en œuvre de revues successives mais il incorpore une notion supplémentaire, l'amélioration continue en la substituant même à la notion d'assurance qualité

I. 3) National Audit Office

Encadré 9 : Le NAO et son histoire

A partir des années 1960, les Parlementaires et les universitaires s'interrogent sur le champ d'application de l'audit public qui doit être modernisé pour refléter les changements importants dans le rôle du Gouvernement au cours du XXe siècle. En 1966, la Chambre des Communes autorise la gestion des dépenses et la production des comptes par les départements et confie l'audit de ses comptes à l'Auditeur général du NAO. L'examen des résultats de ces audits est confié à un comité de la Chambre des communes, le comité des comptes publics. C'est en 1983 avec le *National Audit Act* que l'Auditeur général est fait Officier de la Chambre des Communes et reçoit le pouvoir de faire rapport au Parlement à sa discrétion sur l'économie, l'efficacité et l'efficacités avec laquelle les organismes Gouvernementaux ont utilisé des fonds publics. Cette loi crée également le *National Audit Office* (NAO), en remplacement de l'Échiquier (Ministre des finances). Cette nouvelle mission s'accompagne de l'attribution de nouveaux pouvoirs pour accéder à l'information et du renforcement de l'indépendance de l'institution. C'est également en 1983 que l'Auditeur général devient un membre de la Chambre des communes. En 2000, le NAO voit apparaître de nouveaux bouleversements avec le développement de la comptabilité en droits constatés et une nouvelle augmentation des pouvoirs et de l'accès à l'information de l'institution.

a La politique qualité du NAO

La politique qualité du NAO est décrite dans un chapitre de son guide sur l'audit financier, *Chapter 2 : Quality Assurance*. Le NAO associe ainsi le terme assurance qualité à la politique qualité. Pour organiser la présentation de sa politique qualité, le NAO a fait le choix de suivre la présentation de la norme internationale d'audit ISQC1 en détaillant pour chaque point l'application pratique au sein de son institution. On retrouve ainsi les notions de *leadership*, de responsabilité, d'éthique, d'acceptation et de suivi des missions et des relations auditeurs-

audités, de ressources humaines, de réalisation de la mission et enfin de revue du contrôle de qualité et de suivi du système.

En ce qui concerne la politique qualité de l'audit selon l'approche par procédures ou processus utilisés pour la définition des ISC, sa première composante, le contrôle qualité, peut se détailler selon trois points : une procédure de revue des travaux en deux étapes (intitulée « revue à chaud »), une revue par les pairs interne et un processus de revue particulier pour les audits à risques. Le premier niveau de la procédure de revue est la revue détaillée réalisée par un membre de l'équipe d'audit considéré comme étant le manager de l'équipe. Cette revue concerne tous les dossiers d'audit et procédures d'audit afférents à la mission d'audit sous revue. La deuxième étape ou second niveau de revue à chaud est la revue globale (extraits en **Annexe 3**) réalisée par le directeur de l'audit et consistant à s'assurer que l'audit a permis d'obtenir suffisamment de preuves et d'éléments probants pour formuler l'opinion d'audit. La revue par les pairs en interne n'est en fait qu'un troisième niveau de la procédure des revues puisqu'elle est réalisée par un membre du NAO externe à la mission d'audit et devant être indépendant, elle fait partie du système d'assurance qualité au sens des normes internationales. On note que la particularité du NAO est d'impliquer dès la phase de planification de l'audit, le responsable de cette revue. Enfin, la quatrième et dernière composante du contrôle qualité est une nouvelle étape de revue des travaux intrinsèquement liée à la revue par les pairs en interne puisqu'il s'agit d'une revue particulière intitulée « revue des normes d'assurance » n'intervenant que si le responsable de la revue par les pairs en interne identifie un risque particulier pour l'Auditeur général ou un domaine sensible concernant la mission d'audit. Cette revue des normes d'assurance ne correspond pas à une revue des travaux classique et n'engage pas la responsabilité du directeur d'audit. Il s'agit plutôt pour le responsable nommé d'évaluer le jugement et les conclusions émis par les auditeurs. L'ensemble des quatre revues détaillées et constituant le contrôle qualité pour le NAO est regroupé sous le terme *Whole of Office Procedures* car cette hiérarchie des revues s'applique également à l'audit de gestion par exemple.

Le deuxième pilier de toute politique qualité, l'assurance qualité comporte également une revue par les pairs externe particulière car réalisée par un organisme professionnel et non par une autre ISC ou un cabinet d'audit. L'ICAEW⁹⁰ est l'organisme responsable de cette revue

⁹⁰ L'ICAEW, *The Institute of Chartered Accountants in England and Wales* est l'un des plus grands corps d'Europe regroupant la profession comptable et sa réputation est reconnue sur le plan international.

intitulée *cold review* par le NAO car intervenant après la mission d'audit⁹¹. Cette revue est annuelle, ce qui représente une nouvelle caractéristique pour le NAO, et se déroule selon les mêmes méthodes et critères que pour le secteur privé. Le département d'assurance qualité de l'ICAEW émet chaque année un rapport suite à la revue effectuée au sein du NAO sur un échantillon des dossiers de travail de l'audit financier (10 dossiers pour l'année 2008). Ce rapport, à l'image des pratiques du GAO, est diffusé sur internet et est accessible au public. Pour l'année 2008, ce rapport nous apprend que la revue a été conduite, comme chaque année, sur un seul exercice d'audit financier et qu'elle est conduite selon un périmètre couvrant les résultats de l'audit financier, les procédures mises en œuvre, les connaissances des auditeurs, et enfin les nouveaux développements et éventuels progrès du NAO en fonction des rapports précédents. Les observations de l'ICAEW se cantonnent à promouvoir des efforts dans la documentation de l'audit et sa conclusion confirme la conformité de l'audit financier du NAO avec les normes professionnelles.

Les documents mobilisés par le NAO pour servir sa politique qualité sont le guide d'audit financier et le code de conduite professionnel. Cette politique qualité est spécifiquement marquée par une succession de revues de travaux qui dépassent les recommandations normatives internationales. En effet, la revue par les pairs est déclinée dans une version interne et externe et se déroule annuellement, à cela se rajoute la revue des travaux spécifiques en cas de risques élevés ou de sujets sensibles. Le NAO affiche enfin deux procédures supplémentaires pour sa politique qualité : la constitution d'une équipe support de l'audit pour les questions comptables techniques ou les domaines particuliers de l'audit comme les systèmes d'information et l'existence d'un groupe de développement propre à l'audit financier comprenant des directeurs d'audit et destiné à utiliser les conclusions des revues des travaux pour faire évoluer les pratiques d'audit.

⁹¹ A partir de 2009, l'AIU (*Audit Inspection Unit*) sera chargé de la revue d'assurance qualité. Cette évolution correspond à l'élargissement du périmètre du NAI qui audite maintenant les compagnies, entreprises privées pour lesquelles l'AIU a l'expérience de l'audit.

II. Les institutions à structure collégiale

II. 1) *La Cour des comptes européenne*

Encadré 10 : La Cour des comptes européenne et son histoire

Jusqu'en 1977, l'audit des comptes de l'Union européenne est divisé entre l'Auditeur de la communauté européenne du charbon et de l'acier et le comité d'audit pour l'audit financier. Au début des années 1970, le développement des ressources propres de Communauté européenne et l'extension des pouvoirs du Parlement européen (Traité de Bruxelles de 1975) mettent en péril cette organisation, le Traité de Bruxelles créant la Cour des comptes européenne. En 1993, le Traité de Maastricht renforce l'autorité et l'indépendance de la Cour des comptes européenne en l'élevant au rang d'institution de la communauté européenne. La Cour est désormais appelée à fournir une déclaration d'assurance (DAS) concernant la fiabilité des comptes ainsi que la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes au budget communautaire. En 1999, le Traité d'Amsterdam élargit le rôle de la Cour des comptes européenne et l'a promu au rang d'institution de l'Union européenne. Le rôle de lutte contre la fraude de la Cour est alors renforcé par un meilleur accès à l'information et ses possibilités de recours devant la Cour de justice. Finalement, le traité de Nice du 1^{er} février 2003 autorise la Cour à créer en son sein des chambres et souligne l'importance de la coopération de la Cour avec les institutions de contrôle nationales (la Cour comprenant un membre par état membre).

a La politique qualité de la Cour des comptes européenne

La politique qualité de la Cour des comptes européenne est déclinée dans le guide d'audit financier à l'image des pratiques des institutions supérieures de contrôle mais se retrouve également dans un document de travail du groupement des ISC européenne⁹². Pour ce cas, la qualité de l'audit n'y est pas décrite selon les éléments clés des normes internationales mais selon le déroulement chronologique de l'audit : planification, exécution et rapport. Cette approche de la qualité de l'audit est la conséquence d'une présentation commune pour tous les types d'audit, financiers, de gestion ou encore de conformité. La politique qualité de la Cour des comptes européenne se raccroche cependant aux normes internationales d'audit en distinguant notamment le contrôle et l'assurance qualité selon les préceptes du référentiel international. Afin d'approfondir sa vision de la qualité, l'ISC décline également les critères composant la qualité de l'audit : l'importance de l'audit, la fiabilité, l'objectivité, l'étendue de l'audit, la ponctualité, la clarté, l'efficacité et l'efficience. Finalement, la Cour des comptes européenne introduit une nouvelle notion pour décrire sa politique qualité, la gestion institutionnelle qu'elle distingue du contrôle qualité ou encore de l'assurance qualité. La

⁹² Document intitulé "Directives relatives à la qualité des audits" de l'EUROSAI (*European organization of supreme audit institutions*), 2004.

gestion institutionnelle consiste à créer un environnement facilitant la qualité de l’audit et visant l’amélioration continue et touche ainsi la gestion des ressources humaines, la gestion des risques institutionnels et le développement des bonnes relations avec l’extérieur.

Le contrôle qualité de la Cour des comptes européenne classiquement organisé autour des revues des travaux comporte trois étapes. Il s’agit tout d’abord d’une revue à chaud des travaux réalisés par le chef d’équipe et portant sur la mission d’audit dans sa globalité. Il s’agit ensuite d’une revue dite par exception et placée sous la responsabilité du chef de division. Cette revue, comme l’indique son nom, ne porte que sur des points spécifiques de l’audit et s’appuie sur un échantillonnage des dossiers d’audit. Finalement le contrôle qualité comporte une troisième revue menée par le directeur du groupe d’audit et porte essentiellement sur le système de contrôle qualité. Il ne s’agit pas ici d’une assurance qualité selon les normes d’audit car elle n’est pas pratiquée par un membre ou une équipe indépendante de la mission d’audit. Ce système de contrôle qualité à trois volets est complété par un recours possible pour tous les membres de l’audit souhaitant voir une partie de leur mission d’audit ou la totalité de leur mission soumise à une autre revue des travaux en cas de risques spécifiques ou de sujets sensibles.

L’assurance qualité qualifiée de « revue à froid », au sein de la Cour des comptes européenne, est assurée annuellement par l’équipe ADAR-QA qui prend en charge la coordination des travaux relatifs à l’établissement des rapports et présente ainsi un rapport de synthèse sur la mission d’audit et son système de contrôle qualité comprenant le cas échéant des propositions d’améliorations.

II . 2) La Cour des comptes française

Encadré 11: La Cour des comptes et son histoire

La loi du 16 septembre 1807 et le décret impérial du 28 septembre 1807 sous Napoléon I ont créé et organisé l’actuelle Cour des comptes. Son rôle était d’informer l’Empereur seul et ses attributions étaient étroitement délimitées à un audit de conformité comptable ; reprenant les traditions de l’ancien régime, le contrôle est exercé en forme juridictionnelle, selon une procédure contradictoire écrite, s’achevant par des décisions prises collégalement. De conception centralisée, les chambres régionales des comptes n’apparaissent que 170 ans plus tard. Après la seconde guerre mondiale, les fonctions de la Cour des comptes sont considérablement élargies. La collaboration de la Cour au contrôle de l’exécution du budget de l’État est confirmée par la Constitution de 1946, puis par la Constitution de 1958, qui la charge expressément d’assister le Gouvernement et le Parlement dans le contrôle de l’exécution des lois de finances. En 1976, la Cour des comptes se voit attribuer l’audit

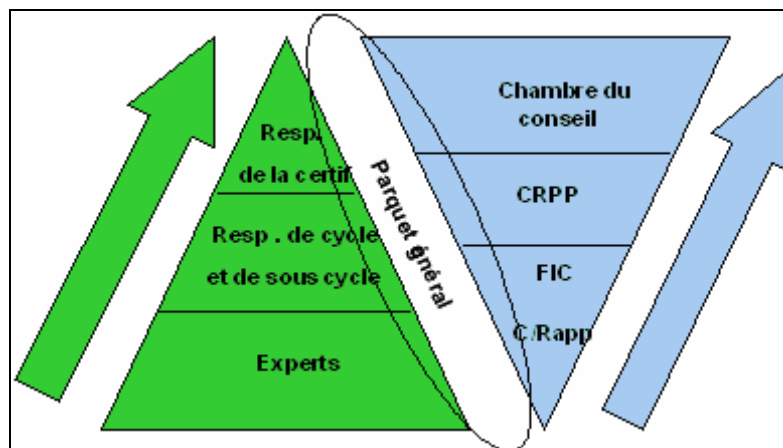
des comptes de la Sécurité sociale et des entreprises publiques ainsi que l'audit de toutes les organisations recevant des fonds publics et des associations faisant appel à la générosité publique. C'est en 2005 que la Cour des comptes gagne son autonomie budgétaire, son budget ne faisant plus partie du budget du ministère des Finances mais étant maintenant rattaché au budget du Premier Ministre (nécessitant tout de même une autorisation du Parlement).

a La politique qualité de la Cour des comptes

A l'image du NAO, la Cour des comptes présente sa politique qualité en se référant directement aux normes internationales, c'est-à-dire en déroulant point après point l'application des principes prônés par la norme ISQC1 au cas de la Cour des comptes. Ainsi, la partie du guide d'audit financier réservé à la qualité développe les notions d'éthique, de ressources humaines, d'indépendance, de maintien de la relation avec l'audit, et enfin de définition et partage des responsabilités. En conformité avec les pratiques relevées pour les autres institutions supérieures de contrôle, la Cour distingue deux principaux axes pour sa politique qualité, le contrôle qualité et l'assurance qualité explicitement intitulé « le suivi du contrôle qualité ».

La principale composante du contrôle qualité est la revue des travaux. Les étapes successives des revues des travaux s'organisent selon le schéma suivant à la Cour des comptes :

Schéma 8 : Étapes successives des revues des travaux à la Cour des comptes



Source : "Méthodologie pour la certification des comptes de l'État", 2008, Cour des comptes

Le responsable de cycle constitue un échelon du système de contrôle qualité, compte tenu de son rôle de supervision des travaux et de revue des dossiers et documents produits. Le responsable de sous-cycle assure un second niveau de revue des travaux portant sur les

observations d’audit et les rapports de synthèse. Tous ces acteurs de l’audit, y compris les experts, participent de plus, aux revues des travaux en souscrivant chaque année à une auto-évaluation par le biais d’un questionnaire dont l’objectif est de permettre aux équipes de sous-cycle de procéder à une première revue de leurs travaux préalablement au processus de revues successives des travaux (extraits en **Annexe 3**). Le responsable de la certification est également un acteur de la revue des travaux intervenant tout au long des missions. Le contre-rapporteur de l’acte de certification intervient en fin de campagne par la réalisation d’une revue de contrôle qualité dont il présente les résultats dans son contre-rapport devant la formation interchambres⁹³ lors du processus d’adoption du rapport d’audit faisant intervenir la Chambre du Conseil⁹⁴ et le CRPP⁹⁵ alors que le Parquet général⁹⁶ est un acteur central du contrôle qualité tout au long de la campagne de certification, compte tenu des observations qu’il formule sur les différents documents émis et des conclusions qu’il rend lors de l’examen en formation inter-chambres des rapports. Comme mentionné précédemment, en sus de la revue des travaux, la formalisation des connaissances et des procédures et leur documentation sont des étapes essentielles dans la réalisation du contrôle de la qualité à la Cour des comptes. Finalement le contrôle qualité se compose de deux derniers éléments, la procédure de contradiction et la collégialité. La procédure de contradiction telle que décrite dans l’article R.137-3 du chapitre VII du code des juridictions financières prévoit que le projet de rapport en vue de la certification et le compte-rendu des vérifications soient adressés aux autorités administratives compétentes qui adressent une copie de leurs réponses directement aux directeurs chargés du budget et de la comptabilité publique. Il s’agit ainsi d’un droit de réponse accordé de manière systématique et normée à l’audit. Le principe de collégialité joue également un rôle dans la revue des travaux et plus généralement dans le contrôle qualité de la

⁹³ La formation interchambres, la FIC, a été créée pour les besoins de la certification et représente une instance collégiale regroupant les magistrats des différentes chambres impliqués dans l’audit financier des comptes de l’État.

⁹⁴ Formation collégiale de la Cour des comptes comprenant tous les magistrats de l’institution.

⁹⁵ Les décisions en matière de programme et de publication sont prises après consultation des présidents des chambres de la Cour et du Procureur général réunis au sein du comité du rapport public et des programmes.

⁹⁶ Le Parquet général est dirigé par le Procureur général près la Cour nommé par décret en conseil des ministres. Il est assisté dans ses fonctions par le premier avocat général et trois avocats généraux, choisis parmi les magistrats de la Cour des comptes ainsi que par des chargés de mission. Il exerce le ministère public à la Cour des comptes et veille à la production des comptes par les comptables publics dans les délais prévus. Il engage certaines procédures juridictionnelles : appels, gestions de fait, amendes. Il donne un avis sur l’exercice par la Cour de ses compétences facultatives à l’égard de certains organismes.

mission de certification, car il prévoit que la mise au point des observations se fasse sur la base de la délibération de plusieurs membres de la Cour en une formation délibérante⁹⁷.

Avec son organisation du contrôle qualité et du suivi du contrôle qualité ; la Cour des comptes présente la spécificité de mettre en œuvre une double chaîne de revue qualité assurée via le Parquet et via les responsables de cycle et le contre-rapporteur.

La deuxième composante de la politique qualité de la Cour des comptes est présentée sous l'intitulé de « suivi du contrôle qualité » mais se rapproche en réalité de l'assurance qualité telle qu'elle est détaillée pour les autres institutions supérieures de contrôle à la différence tout de même que la Cour distingue la revue par les pairs externe du suivi du contrôle de la qualité en la caractérisant comme une assurance supplémentaire. La politique qualité de la Cour ne comporte donc pas, pour le moment, de procédure de revue par les pairs externe, ce qui peut s'expliquer par la nouveauté de l'exercice d'audit financier pour la Cour (seulement deux exercices). Le suivi du contrôle qualité est assuré, selon l'instruction n°627 du 25 juillet 2008, par le Procureur général qui s'assure de la conformité du système de contrôle qualité mis en œuvre pour les travaux de certification aux dispositions du code des juridictions financières et des normes internationales d'audit. Il présente ses observations sur l'efficacité du contrôle qualité en chambre du Conseil.

Les différents documents sollicités par la Cour des comptes dans le cadre de sa politique qualité sont organisés de manière pyramidale : le code des juridictions financières et les normes internationales d'audit auxquelles se réfère la Cour ; le guide d'exercice de la certification – commun à l'ensemble des sous-cycles et les guides d'audit de chaque sous-cycle, document opérationnel qui présente l'ensemble des informations clés concernant le sous-cycle.

⁹⁷ Les articles R.141-7 et R 141-8 du code des juridictions financières présentent les modalités pratiques de l'exercice de la collégialité. Le rapporteur présente son rapport devant la formation compétente et le contre-rapporteur fait connaître son avis et les décisions sont prises suite à un délibéré confidentiel. La collégialité agit comme un mécanisme de contrôle qualité grâce à la confrontation des avis et des compétences.

III. De la construction d'un cadre commun à la prise en comptes des spécificités

Afin de dégager ce que l'on pourrait qualifier de cadre commun à la qualité de l'audit, le tableau ci-après présente une synthèse organisée des éléments composant les politiques qualité des ISC. Il s'agit dans un premier temps de décomposer l'approche de la qualité en la rapprochant du référentiel normatif faisant foi, la norme ISQC1, puis d'introduire les éléments supports de la qualité avant de détailler les revues successives structurées autour du contrôle qualité et de l'assurance qualité.

Tableau 6 : Synthèse des politiques qualité des institutions supérieures de contrôle

	GAO	NAO	OAG	Cour des comptes européenne	Cour des comptes
<i>Approche de la qualité, éléments composants le contrôle qualité</i>	Documentation des travaux Gestion de responsabilités Gestion de l'indépendance Éthique Acceptation du client et suivi de la relation Gestion des ressources humaines Conformité avec les normes et textes Suivi de la qualité / assurance qualité	Conforme à la présentation de la norme ISCQ1	Gestion de l'audit (autorisation, indépendance, objectivité et intégrité, exécution de l'audit et documentation de l'audit) Gestion des ressources humaines (ressources, <i>leadership</i> et supervision, rendement des ressources, perfectionnement) Amélioration continue (revue des pratiques et assurance qualité)	Selon le déroulement chronologique de l'audit : planification, exécution et rapport Les critères composants la qualité de l'audit : l'importance de l'audit, la fiabilité, l'objectivité, l'étendue de l'audit, la ponctualité, la clarté, l'efficacité et l'efficience. Gestion institutionnelle : gestion des ressources humaines, gestion des risques institutionnels et développement des bonnes relations avec l'extérieur.	Conforme à la présentation de la norme ISCQC1
<i>Code conduite</i>	<i>Code of Professional Conduct</i> de l'AICPA	<i>Code of Conduct</i>	<i>Office Code of Conduct</i>	Code de bonne conduite administrative du personnel de la Cour des comptes européenne	Présidentiel
<i>Guides et manuels</i>	Rapport <i>An audit quality control system</i> Divers développements dans le guide d'audit financier	Chapitre 2 du guide d'audit financier	Divers développements dans le guide d'audit financier	Module spécifique dans le manuel d'audit Rapport Lignes directrices sur la qualité de l'audit	Partie III du guide d'audit financier
<i>Formalisation du principe de contradiction</i>	Oui mais peu formalisé	Non	Non	Oui	Oui
<i>Principe de collégialité</i>	Non	Non	Non	Oui mais seulement lors de l'émission de l'opinion (en amont relations hiérarchiques)	Oui
CONTROLE QUALITE	<i>Revue interne</i>	Revue en deux étapes : par le manager de l'équipe d'audit puis par le directeur de l'audit (revue globale)	Revue en deux étapes : par auto-évaluation puis par la direction des méthodes professionnelles	Revue en trois étapes : revue à chaud par le chef d'équipe (revue globale), revue par le chef de division (revue par exception) puis revue par le directeur de groupe d'audit (fonctionnement du système qualité)	Revue en quatre étapes : auto-évaluation, revue par le responsable de sous-cycle, par le responsable de cycle puis par le responsable de la certification

CONTRÔLE QUALITE	Contrôles qualité spécifiques	Les rapports les plus sensibles sont relus par le cabinet de l'Auditeur général	Revue par un directeur du NAO indépendant de l'audit financier en cas de risque identifié ou de sujet sensible intitulée « revue des normes d'assurance »	Revue par une équipe indépendante de la mission d'audit financier lorsqu'il s'agit de secteurs à risque Examineur qualité	Tout membre de la Cour peut demander que des audits particuliers soient soumis à une revue type assurance qualité	Revue du contre-rapporteur L'acte de certification est examiné par le comité du rapport public et des programmes et est adopté par la Chambre du Conseil
ASSURANCE QUALITE (a posteriori de la mission d'audit)	Revue interne indépendante	Par un expert extérieur à la mission d'audit financier	Par une équipe indépendante de l'audit financier	Revue par l'équipe des méthodes de vérification annuelle	Revue annuelle après chaque campagne d'audit par l'équipe ADAR-QA sous l'autorité d'un membre du secteur ADAR avec présentation d'un rapport de synthèse comprenant le cas échéant des propositions d'améliorations	Revue assurée par le Parquet Général tout au long de la mission
ASSURANCE QUALITE	Revue par les pairs externe	Revue par les pairs tous les trois ans minimum (par un cabinet d'audit ou une ISC)	Revue par les pairs annuelle (ICAEW)	Revue par les pairs périodique	NA	NA
Divers	Communication du rapport de peer review externe (via internet)	Communication du rapport de peer review externe (via internet)	Communication du rapport de peer Review Une équipe d'audit support pour les questions comptables techniques ou les domaines particuliers Un groupe de développement pour l'audit financier comprenant des directeurs du NAO pour faire évoluer les pratiques	Enquête auprès des clients Analyses comparatives et collaboratives	NA	NA

L'approche qualité des institutions supérieures de contrôle et plus particulièrement la communication de leur approche qualité mène à une classification selon deux groupes : le NAO et la Cour des comptes ayant fait le choix de faire correspondre leur politique qualité à la présentation de la norme ISQC1 et le GAO, OAG et Cour des comptes européenne ayant quant à eux une présentation plus personnalisée de leur approche de la qualité. Concernant les

documents supports de la politique qualité des institutions supérieures de contrôle, on observe un plus grand consensus, les institutions ayant toutes décliné les composants de leur approche de la qualité dans leur guide d'audit. Cependant, le GAO et la Cour des comptes européenne présentent en sus, un document entièrement dédié à leur approche de la qualité. Le tableau de synthèse présente ensuite des éléments spécifiques issus du mode de fonctionnement général des institutions supérieures de contrôle et pouvant être considéré comme des éléments de leur politique qualité : le principe de contradiction⁹⁸ et de collégialité. Ces deux éléments créent une distinction entre le GAO, NAO et OAG et les Cours des comptes européenne et française, les deux seules ISC à pratiquer la collégialité et la contradiction formalisée tout au long de la mission d'audit avec l'audité. On note cependant que cette comparaison des ISC peut être nuancée, le GAO pratiquant également une contradiction proche du modèle de la Cour des comptes mais sans le formalisme afférent et la Cour des comptes européenne ne pouvant se prévaloir d'une collégialité à l'image de la collégialité de la Cour des comptes française car elle n'a lieu qu'en aval de l'audit c'est-à-dire lors de l'émission de l'opinion contrairement aux pratiques françaises. Enfin, le tableau présentant la synthèse des politiques qualité des ISC spécifie les deux éléments importants d'une politique qualité, le contrôle et l'assurance qualité.

Le contrôle qualité, composé de revues successives des travaux d'audit, mène à comparer les ISC en deux points. Le premier point concerne les revues internes des travaux, on distingue tout d'abord le GAO, le NAO et l'OAG qui réalisent leurs revues en deux étapes selon une vision hiérarchique de l'équipe d'audit puis on distingue les Cours des comptes européenne et française qui ont mis en place trois niveaux de revues correspondant cette fois à une vision opérationnelle de l'équipe et non hiérarchique. Le deuxième point du contrôle qualité est lié à l'existence de contrôles qualité spécifiques, le GAO, le NAO et l'OAG ayant en commun d'avoir prévu un contrôle qualité spécifique selon une évaluation du risque alors que les Cours des comptes européenne et française font démonstration de pratiques (la Cour des comptes européenne n'introduit pas de notion liée au risque et la Cour des comptes française disposant d'une procédure spécifique d'adoption du rapport d'audit). Le dernier élément

⁹⁸ Il s'agit d'une procédure de validation des travaux d'audit avec l'administration, l'audité qui va au-delà des prescriptions de la norme ISA 260 relative à la communication des questions soulevées à l'occasion de l'audit selon laquelle : « L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le Gouvernement d'entreprise les questions soulevées à l'occasion de l'audit des états financiers et qui présentent un intérêt pour ces personnes dans l'exercice de leurs fonctions ». En effet, certaines ISC peuvent avoir mis en place un mécanisme de contradiction intervenant tout au long de la mission d'audit et pas seulement lors de la découverte de questions spécifiques comme le précise la norme ISA 260.

présenté dans le tableau de synthèse et définit comme la deuxième composante d'une politique qualité est l'assurance qualité. On retrouve deux groupes distincts : l'OAG, NAO et GAO et les Cours des comptes européenne et française, ces deux dernières étant les seules à ne pas avoir encore mis en place de revue externe des travaux par des pairs (*peer review*).

* * *
*

Cette ultime comparaison des institutions supérieures de contrôle par leur politique qualité conforte la typologie proposée lors de la précédente section à savoir :

- les institutions collégiales constitutionnalistes (Cour des comptes européenne et française) ;
- les institutions managériales type cabinet d'audit (NAO, OAG et GAO) que l'on peut qualifier de modèle anglo-saxon.

L'observation du tableau de synthèse permet de retrouver ces deux groupes d'ISC pour quatre des six⁹⁹ niveaux de comparaisons effectuées.

⁹⁹ Les caractérisations portant successivement sur l'approche de la qualité, les documents supports, les principes de contradiction et collégialité, les revues du contrôle qualité, les contrôles qualité spécifiques et l'assurance qualité externe.

SYNTHÈSE DU CHAPITRE 1

L'analyse comparative internationale des institutions supérieures de contrôle montre une différenciation de ces dernières en fonction de leur culture, de leur rattachement au pouvoir, de leur indépendance, de leur organisation interne, de leur mode de communication et enfin de leur politique qualité mise en œuvre (Cf. **Annexe 4**). Ces différenciations sont les éléments retenus pour définir les institutions supérieures de contrôle et ainsi répondre à la question de recherche posée : Comment définir les institutions supérieures de contrôle ?

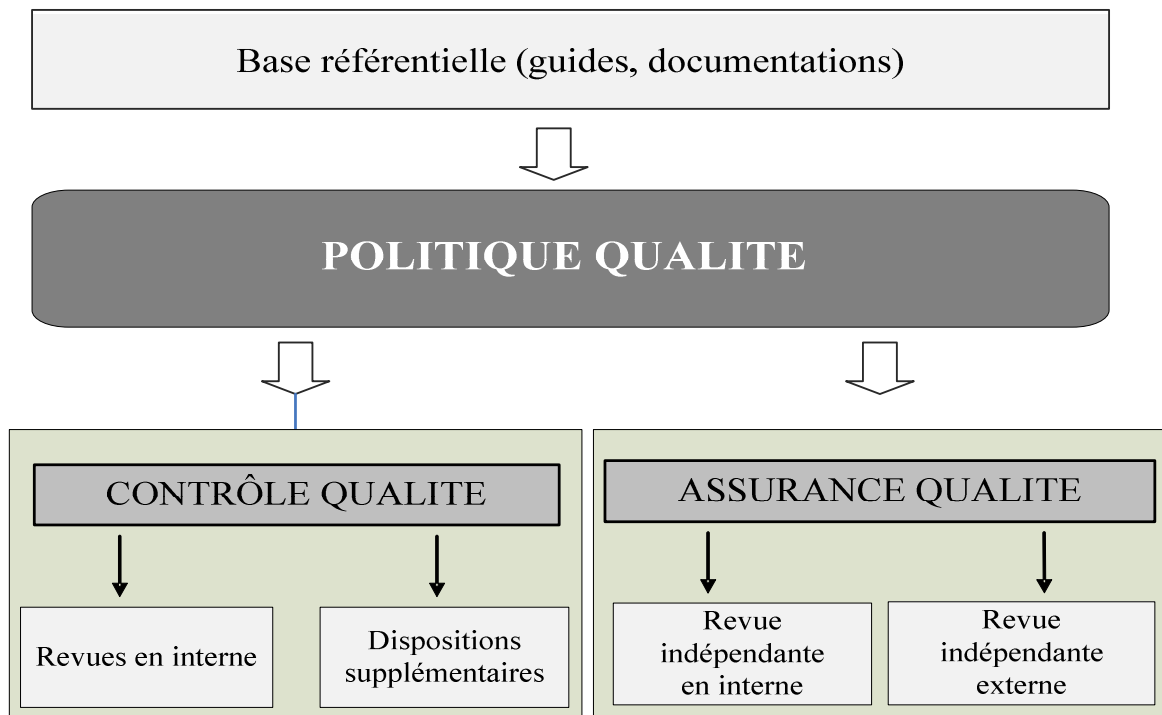
Les deux autres questions de recherches posées en introduction de ce chapitre étaient les suivantes ¹⁰⁰:

- Peut-on définir un cadre commun aux institutions supérieures de contrôle pour le contrôle et l'assurance de la qualité ?
- Quelles sont les spécificités du contrôle et assurance qualité pour chacune des institutions supérieures de contrôle en lien avec leur organisation et leur positionnement institutionnel ?

Si les politiques qualité mises en œuvre sont diverses, il existe toutefois des éléments récurrents communs. Ces éléments sont présentés dans le schéma suivant.

¹⁰⁰ Se référer à l'introduction générale pour une présentation globale des questions de recherche organisées autour de la problématique (schéma 2).

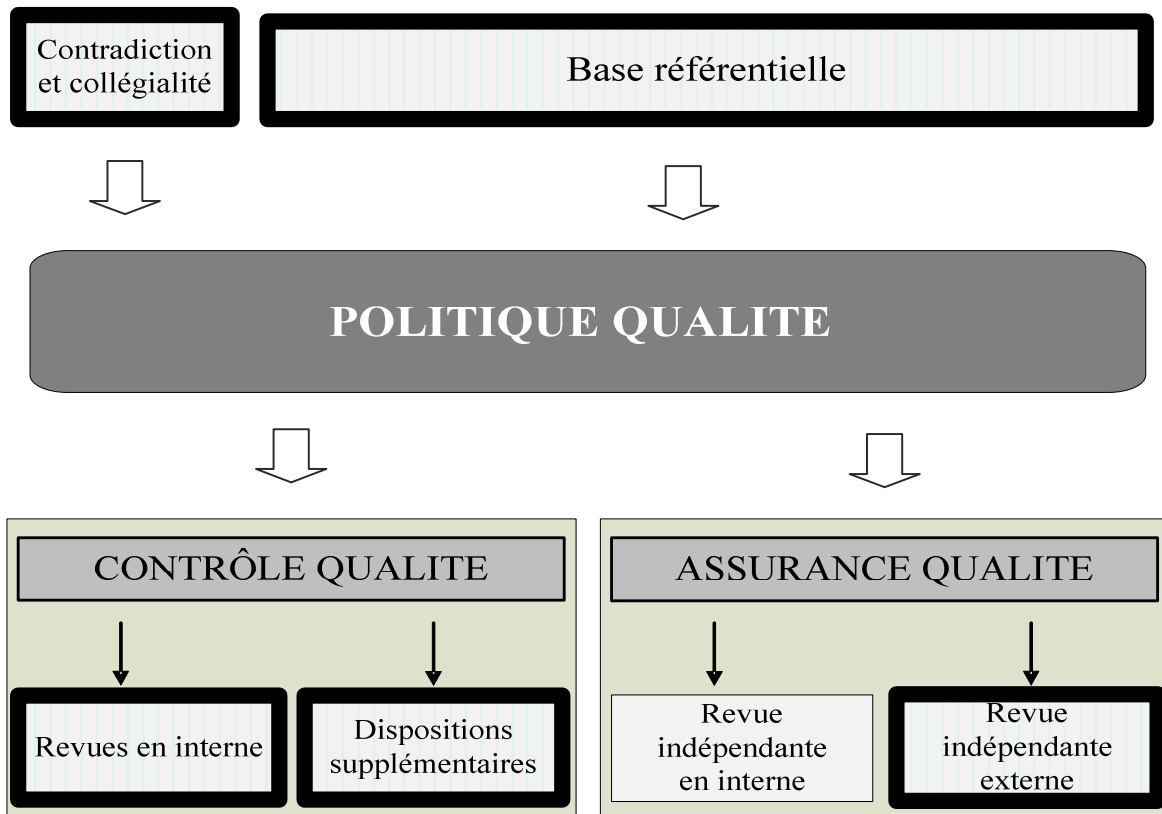
Schéma 9 : Les éléments récurrents des politiques qualité des institutions supérieures de contrôle



On observe la dichotomie présentée tout au long de cette étude, la distinction entre le contrôle qualité et l'assurance qualité comme composantes essentielles d'une politique qualité et composées elles-mêmes de revues successives des travaux en interne pour le contrôle qualité et en interne puis en externe pour l'assurance qualité. Le dernier élément commun aux ISC est la constitution d'une base référentielle à la politique qualité constituée des documents supports (guide d'audit et documents spécifiques par exemple) mais pour laquelle l'organisation et la hiérarchisation reste spécifique à chaque institution supérieure de contrôle.

Ainsi, une analyse plus en détail des politiques qualité fait ressortir des spécificités au niveau de la contradiction, de la base référentielle, des revues en internes, des dispositions supplémentaires et de la revue indépendante externe.

Schéma 10 : Les spécificités des politiques qualité des institutions supérieures de contrôle



Ce schéma montre, qu’au sein d’un cadre commun, chacune des composantes de la politique qualité des institutions supérieures de contrôle relève d’applications différentes à l’exception de la revue indépendante interne de l’assurance qualité.

La base référentielle peut être rapprochée du mode de communication mis en œuvre alors que les principes de contradiction et collégialité ainsi que l’organisation du contrôle qualité sont directement liés au positionnement institutionnel et au fonctionnement des ISC.

Finalement, la dernière spécificité, l’assurance qualité relève d’une connexion importante avec la culture même des institutions. En effet, les Cours des comptes européenne et française sont les seules à ne pas effectuer de revue par les pairs externe. De culture « continentale »,

ces institutions sont inscrites dans un environnement qui a moins recours à des expertises extérieures dans le cadre professionnel que pour un environnement *common law*¹⁰¹.

Le chapitre 1 permet donc de mettre en avant à la fois les points communs et récurrents pour toutes les institutions supérieures de contrôle mais également les spécificités pouvant composer les politiques qualité.

Il ressort de cette étude comparative une observation importante, toutes les institutions supérieures de contrôle distinguent leur politique qualité en deux parties : le contrôle qualité et l'assurance qualité. Cet élément qui s'accompagne d'un formalisme important et des outils constituant l'approche d'une politique qualité pour le modèle anglo-saxon représente la zone de contrainte pour la Cour des comptes dans la mise en place de sa politique qualité. En d'autres termes, la distinction d'une politique qualité en deux points (le contrôle qualité et l'assurance qualité) et le formalisme des méthodes et outils représentent les éléments centraux et les points communs de toutes les institutions supérieures de contrôle comparées.

¹⁰¹ Pour le cas de la Cour des comptes, l'absence de revue par les pairs s'explique également par le secret d'instruction qui couvre les rapports d'instruction et par le mécanisme de contradiction qui ne permet pas à la Cour de communiquer ses observations provisoires avant la fin du cycle de contradiction. La réalisation d'une revue par les pairs imposerait alors d'ouvrir les dossiers de travail à une institution supérieure de contrôle en brisant ainsi le secret d'instruction ou le mécanisme de contradiction ce qui créerait alors un précédent, vis-à-vis du juge d'instruction.

Chapitre 2 : L'environnement de la politique qualité de la Cour des comptes

La politique qualité est entendue dans cette étude comme une partie intégrante de la certification qui est alors analysée comme un processus. Le positionnement de la politique qualité au sein du contexte international s'appuie donc sur l'environnement de la certification et plus généralement sur l'environnement de l'institution¹⁰² qui la porte, la Cour des comptes.

La définition de l'environnement de la politique qualité de la Cour des comptes s'appuie sur une étude de cas pour laquelle la méthodologie est détaillée en section 1 du chapitre 4.

Afin de présenter l'environnement de la politique qualité de la Cour des comptes, le chapitre 2 présente les éléments nécessaires à la compréhension de l'institution selon un cadre théorique prédéterminé qui autorise une présentation des éléments plus approfondie qu'un simple exposé factuel. Le présent chapitre s'attache à donc délimiter et développer le cadre positionnant dans son environnement l'objet étudié, la politique qualité de la Cour des comptes pour la certification des comptes de l'État.

Le chapitre 2 présente donc en section 1 la méthodologie retenue, en section 2 la composition de l'environnement de la politique qualité de la Cour des comptes en mettant l'accent sur son environnement cognitif (son histoire et ses spécificités) et en section 3, le processus de certification au cœur du positionnement de la politique qualité.

¹⁰² Par institution, on entend un ensemble de règles durables, stables, abstraites et impersonnelles, cristallisées dans des lois, des traditions ou des coutumes, et encastrées dans des dispositifs qui implantent et mettent en œuvre, par le consentement et/ou la contrainte, des modes d'organisation des transactions (Menard, 2003, p. 4). L'institution peut encore être comprise comme le lieu de développement de définitions et compréhensions partagées en lien avec des comportements et actions communs aux acteurs (2002, p. 234, Ziber). Les institutions du secteur public sont alors caractérisées par de forts intérêts professionnels et un potentiel élevé de tensions et rivalités (Lapsley et Pong, 2000).

Cette démarche permet de répondre aux questions de recherches posées¹⁰³ :

- Comment positionner la politique qualité de l’audit dans son environnement ? ;
- Quel est l’environnement de la politique qualité de la Cour des comptes ?

Encadré 12 : Plan du chapitre 2

Section 1 – Méthodologie

- I. L’approche retenue pour le positionnement international de la politique qualité
- II. La politique qualité de la Cour des comptes au sein de son environnement

Section 2 – La composition de l’environnement de la politique qualité de la Cour des comptes

- I. Organisation et détails de l’environnement de la politique qualité de la Cour des comptes
- II. L’environnement cognitif de la politique qualité de la Cour des comptes
- III. Les acteurs de la politique qualité de la Cour des comptes

Section 3 – La politique qualité de la Cour des comptes et le processus de certification

- I. L’approche par le processus : intérêts et justification
- II. Une nouvelle approche de l’audit
- III. L’approche chronologique de la certification et la mise en évidence des différences avec les autres missions de la Cour

¹⁰³ Se référer à l’introduction générale pour une présentation globale des questions de recherche organisées autour de la problématique (schéma 2).

SECTION 1 : MÉTHODOLOGIE

La présentation de l’environnement de la politique qualité de la Cour s’appuie sur le paradigme de modélisation systémique développé par Le Moigne (2005) et détaillé avec la présentation générale de la politique qualité.

I. L’approche retenue pour le positionnement international de la politique qualité

Dans l’objectif de positionner la politique qualité dans son contexte international, la présente partie développe l’approche retenue, la modélisation systémique puis introduit les fondements du positionnement de la politique qualité au sein de son environnement.

I. 1) La modélisation systémique

a Définition

L’approche systémique se caractérise par une interdisciplinarité, une conscience de la complexité et une approche modélisante. Elle s’oppose à l’approche analytique comme le démontre le tableau de synthèse suivant.

Tableau 7 : Démarche analytique et démarche systémique

Démarche analytique	Démarche systémique
Logique binaire et disjonctive / causalité linéaire / orientée passé présent	Logique ternaire conjonctive / causalité circulaire / orientée présent futur
Pour résoudre un problème il faut d’abord en connaître les causes	Pour résoudre un problème il faut d’abord clarifier l’objectif
Centrée sur l’explication des dysfonctionnements	Centrée sur les fonctions utiles des dysfonctionnements et sur les ressources du système
Elle se nourrit du passé pour faire évoluer	Elle se nourrit du présent et fait évoluer en fonction du but à atteindre
La passé détermine le présent et le futur	La projection du futur souhaité influence le présent

Source : Kourilsky- Belliard, 1995, p. 248

La systémique est une discipline qui regroupe des démarches en précisant les frontières, les relations internes et externes, les différentes structures en jeu et les lois ou propriétés émergentes dans le but de résoudre un problème. Le problème peut être lié à une observation

d'une organisation, à la représentation de cette organisation, à la modélisation ou encore à la simulation de cette organisation (Nouiga, 2003). Pour le cas de la Cour des comptes, il s'agit de représenter l'institution en regroupant les démarches liées à la certification et en précisant les frontières, liens, lois et structures de son environnement. À la différence de la modélisation analytique, la modélisation systémique ne prétend pas à la résolution mais d'abord à la compréhension (Le Moigne, 2005, p. 18).

La modélisation correspond à « l'action d'élaboration et de construction intentionnelle, par composition de symboles, de modèles susceptibles de rendre intelligible un phénomène perçu complexe, et d'amplifier le raisonnement de l'acteur en projetant une intervention délibérée au sein du phénomène » (Le Moigne, 1999, p. 5). Le modèle est ainsi conçu comme un mode d'expression permettant d'exprimer de façon communicable quelques raisonnements relatifs à un phénomène.

Plus généralement, la modélisation s'oppose, selon Magne (2008), à la « dé-couverte » au sens littéral qui consiste à ôter ce qui couvre et cache l'objet étudié et ce qui fait de l'opacité de l'objet un problème d'interposition. La modélisation systémique perçoit ainsi le changement comme un processus incluant l'activité du système et son histoire (Cardinal et Morin, 2008) mais ce processus n'en constitue pas la finalité comme cela sera développé dans le chapitre 4 (section 3). La systémique se concentre sur la perception globale d'un phénomène (la politique qualité de la certification des comptes de l'État pour la Cour des comptes), de son histoire, de son environnement et sur les effets des différents types d'interactions entre les différentes composantes.

b La démarche de modélisation systémique

Les trois phases de la démarche de modélisation systémique sont les suivantes d'après Le Moigne (1999) :

- une phase de cadrage qui consiste à situer l'objet dans un système général par la biais d'un modèle ;
- une phase de développement qui consiste à documenter ce système général afin d'en apprécier les relations, de rédiger les légendes et d'établir les correspondances ;
- une phase d'interprétation qui consiste à analyser les conséquences éventuelles des correspondances mises en avant dans le modèle.

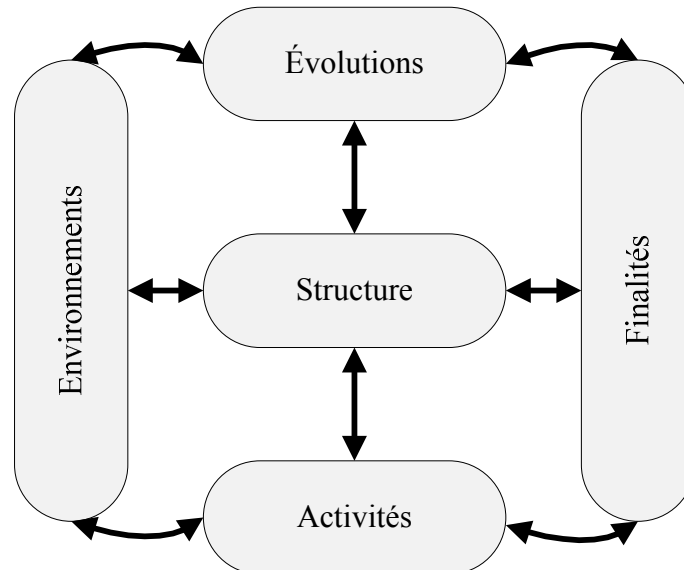
La démarche de modélisation permet donc de représenter un modèle pour établir des relations entre l'objet étudié et son environnement. Dans ce chapitre, seules les deux premières phases (cadrage et développement) sont abordées, la phase d'interprétation est étudiée dans le chapitre 4 qui analyse les évolutions de la politique qualité de la Cour des comptes.

La démarche de modélisation systémique peut également être qualifiée de « systémographie » (Le Moigne, 1999, p. 26), processus qui représente un objectif au travers duquel on peut voir et comprendre le phénomène modélisé.

c Le système général en modélisation systémique

Le Moigne définit un système comme « un objet qui, dans son environnement, doté de finalités, exerce une activité et voit sa structure interne évoluer au fil du temps, sans qu'il perde pourtant son identité unique » (1992, p. 61). La politique qualité de la Cour des comptes et plus largement la certification doit donc se situer au sein de son environnement et s'inscrit dans le paradigme systémique.

Schéma 11 : Le paradigme systémique



Source : Schéma adapté de Le Moigne (2005, p. 58)

Le système général tel qu'il est compris en modélisation systémique est composé de finalités, d'un environnement et d'activités interagissant en lien avec des évolutions et la structure. La politique qualité se positionne ainsi tout d'abord au sein d'un environnement puis au sein de son processus central, la certification.

L'intelligence (ou l'objectif) d'un système général et complexe est d'élaborer de façon endogène, les différents comportements au sein de ce même système qui interviennent suite à des sollicitations de l'environnement (Le Moigne, 1999).

Le système général est retranscrit sous la forme du positionnement de la politique qualité au sein de son environnement.

1. 2) Les fondements du positionnement de la politique qualité

Les fondements du positionnement de la politique qualité s'appuient sur la notion de cadre conceptuel développée par Miles et Huberman (2003) et également sur les différentes définitions de l'environnement.

a Le cadre conceptuel de Miles et Huberman

Si la démarche de modélisation selon l'approche systémique propose les bases pour construire le cadre de l'objet étudié (Schéma 11 : Le paradigme systémique), elle ne définit pas le mode d'élaboration précis. Miles et Huberman (2003) proposent une approche plus pratique avec leur notion de cadre conceptuel (car largement illustrée dans leur ouvrage) qui est un exercice obligeant le chercheur à être sélectif, car il doit décider quelles dimensions sont les plus importantes, quelles relations semblent être les plus significatives etc.

Selon eux : « Un cadre conceptuel décrit, sous forme de graphique ou sous forme narrative, les principales dimensions à étudier, facteurs clés ou variables clés, et les relations présumées entre elles. Un cadre peut prendre plusieurs formes et formats. Il peut être rudimentaire ou élaboré, basé sur la théorie ou sur le bon sens, descriptif ou causal » (2003, p. 41).

Le cadre conceptuel peut être utilisé comme un « catalogue visuel » des rôles et relations à étudier (Miles et Huberman, 2003, p. 41). Il s'agit d'un continuum de modèles qui va de l'exploratoire au confirmatif.

Les cadres représentent des instruments de centration et de délimitation qui ne sont pas figés : un cadre conceptuel est une version momentanée de l'objet étudié. Un cadre conceptuel a donc vocation à évoluer.

Pour le cas de la Cour des comptes, la construction du cadre de la politique qualité s'est opérationnalisée selon plusieurs itérations illustrées par les exemples présentés par Miles et

Huberman (2003) ce qui confirme le caractère évolutif d’un tel cadre. De plus, selon les préconisations de Miles et Huberman, la construction de ce cadre a débuté au tout début de la recherche en se concentrant sur la Cour des comptes en général puis en spécifiant au fur et à mesure le cadre spécifique à la politique qualité en tant que processus de la certification des comptes.

b La conception de l’environnement

L’environnement ou champ organisationnel au sein duquel évolue une institution est abordé comme un lieu d’élaboration de règles, pratiques, symboles, croyances, pré-requis normatifs auxquels l’institution doit se conformer (Abernethy et Chua, 1996, p. 574.). DiMaggio et Powell (1983) donnent la définition suivante du champ organisationnel « un ensemble d’organisations, qui agrégé, constituent le champ de la vie institutionnelle : les fournisseurs clés, les consommateurs de ressources et de produits, les organismes régulateurs et les autres organisations qui produisent des services ou produits similaires » (traduit de Dambrin *et al.*, 2007, p. 175).

Le courant du NPM, *New Public Management*¹⁰⁴, appréhende l’environnement d’une façon très large et notamment sous la forme d’un « tryptique » organisationnel.

Schéma 12 : Le tryptique classique de l’analyse de l’environnement organisationnel



¹⁰⁴ Courant de recherche apparu dans les années 80, le NPM consiste à rationaliser la gestion publique en important notamment des outils de gestion privés dans les organisations publiques dans le but d’orienter la sphère publique vers une culture de résultats, d’efficacité et de d’efficience. On distingue deux principaux courants de pensées au sein du NPM. Le premier est construit sur l’idée que le NPM est une pratique universelle (Politt et Bouckaert, 2000 ; Osborne et Gaebler, 1992) alors que le deuxième soutient que le NPM ne présente pas de convergence (Hood, 1995, 1998). L’émergence du NPM dans les pays de l’OCDE est attribuée au développement des pratiques anglophones, aux partis politiques ainsi qu’à la pression fiscale et la performance macro-économique du pays (Hood, 1995). Plus globalement, le NPM représente un ensemble d’idées et de méthodes permettant de combiner le fait de rendre compte et l’efficacité dans le secteur public (Hernes, 2005). Finalement, le NPM peut prendre trois orientations théoriques majeures : le management public, les sciences du management ou le néo-institutionnalisme (Groot et Budding, 2008) et est utilisé pour étudier trois principaux mécanismes : les processus de management, les mécanismes de changement et les contraintes s’exerçant sur l’organisation (Lapsley, 2008).

Source : Giaque (2003, p. 569)

L'étude de l'environnement organisationnel consiste à prendre en compte à la fois la stratégie organisationnelle, la structure et la culture de l'organisation. Giaque précise que pour les organisations publiques, cette analyse doit s'étendre à l'environnement politique, à l'environnement légal et doit prendre en compte les particularités de la culture.

Toujours dans le courant du *New Public Management*, Caperchione (2006) définit une typologie des facteurs environnementaux affectant la mise en œuvre des réformes et devant être pris en compte dans la construction du cadre de la politique qualité de la Cour :

- la politique nationale ;
- la culture nationale ;
- le système législatif ;
- l'histoire des réformes précédentes.

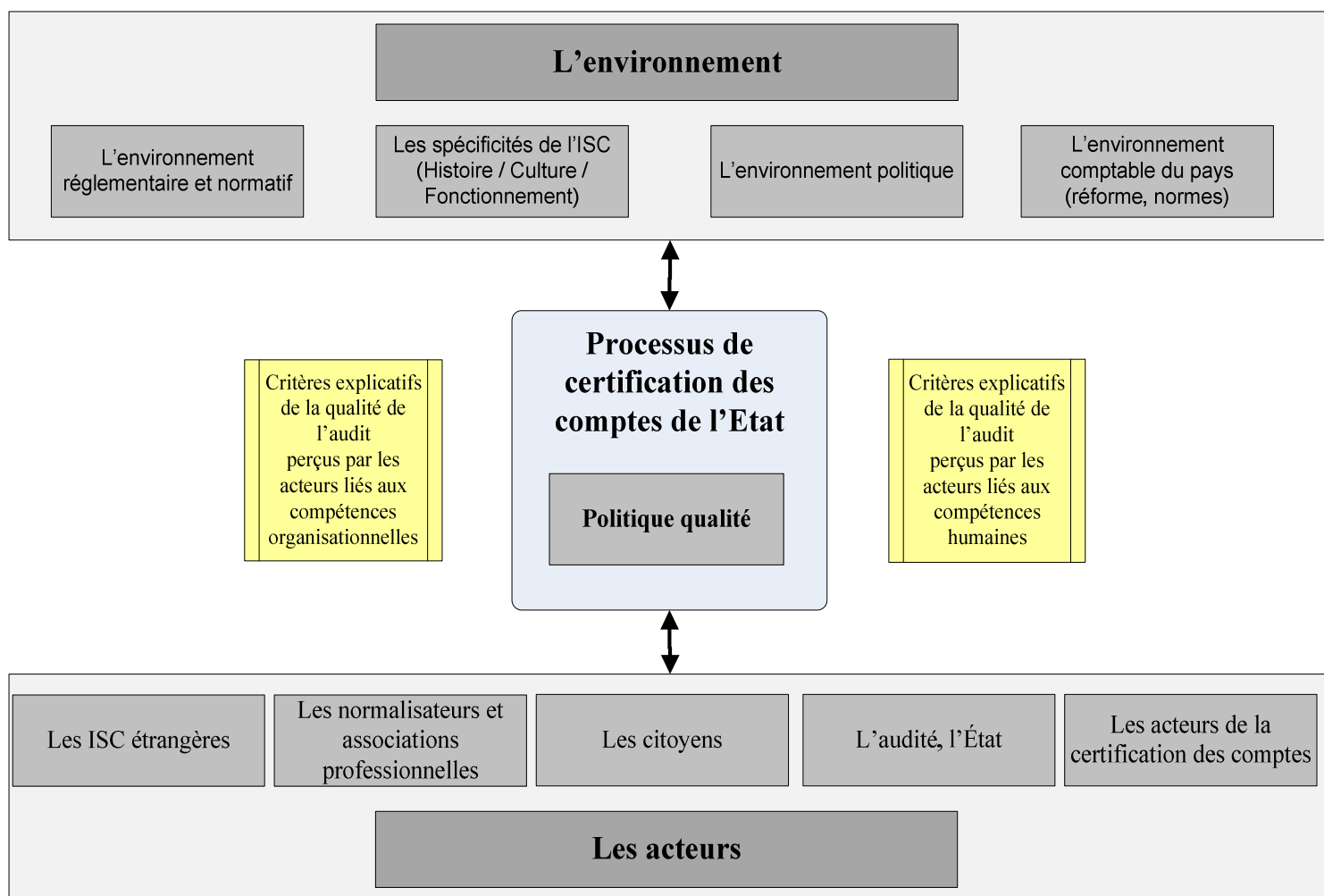
Le dernier apport du *New Public Management* concernant la perception de l'environnement est donné par Welch et Wong (2001) qui définissent l'environnement d'une organisation publique en lien avec le contexte national auquel l'organisation appartient. Ce contexte national est alors perçu comme l'ensemble des systèmes économique, politique et social.

Pour définir plus précisément l'environnement tel qu'il est sollicité pour le cadre de la politique qualité, la théorie institutionnelle fournit un autre cadre de référence. L'environnement institutionnel y est alors considéré comme pluraliste (Townley, 1997), fragmenté dans la mesure où il est composé d'un ensemble de parties prenantes aux attentes, valeurs et intérêts divers (Buisson, 2005), comme créateur de frontières entre les organisations (Meyer et Rowan, 1983) et enfin comme spécifique à chaque contexte national (Kostova et Roth, 2002).

II. La politique qualité de la Cour des comptes au sein de son environnement

Le schéma suivant présente la construction globale du cadre retenu pour positionner la politique qualité de la Cour des comptes au sein de son environnement.

Schéma 13 : Cadre de la politique qualité de la Cour des comptes



La politique qualité de la Cour des comptes se situe au sein du processus global de certification et également au sein d’un environnement dans lequel interagissent des acteurs.

Les critères explicatifs de la qualité qui sont présentés dans le chapitre 4 sont introduits dans cette présentation de la politique qualité afin de compléter la vision processus de la politique qualité de l’audit.

Les différents acteurs identifiés qui sont présentés en détail dans la suite de ce chapitre sont :

- les institutions supérieures d’audit étrangères (présentées en chapitre 1), il ne s’agit que des ISC réalisant elles aussi l’audit financier des comptes publics ;
- les normalisateurs représentés principalement par l’IFAC qui édite les normes internationales d’audit (les ISAs) mais également par les associations professionnelles

(EUROSAI/INTOSAI) qui éditent elles aussi leurs propres normes (se référer au chapitre 3) ;

- les citoyens et leurs représentants élus, public direct de l’audit financier et à qui la Cour des comptes rend des comptes traditionnellement ;
- l’audité ou l’administration et plus précisément la DGFIP (Direction générale des finances publiques)¹⁰⁵ qui produit les comptes car le processus d’audit financier (et donc la politique qualité en tant que composante de la certification) est très dépendant des avancées et problèmes de l’audité (notamment en cas de délai ou retard dans la production des comptes) ;
- et enfin les membres de la Cour des comptes en tant qu’acteurs de la certification et de la politique qualité de la Cour des comptes.

L’environnement du processus de certification et plus précisément de la politique qualité de la Cour des comptes a été découpé en environnements distincts afin de les organiser. Il s’agit de :

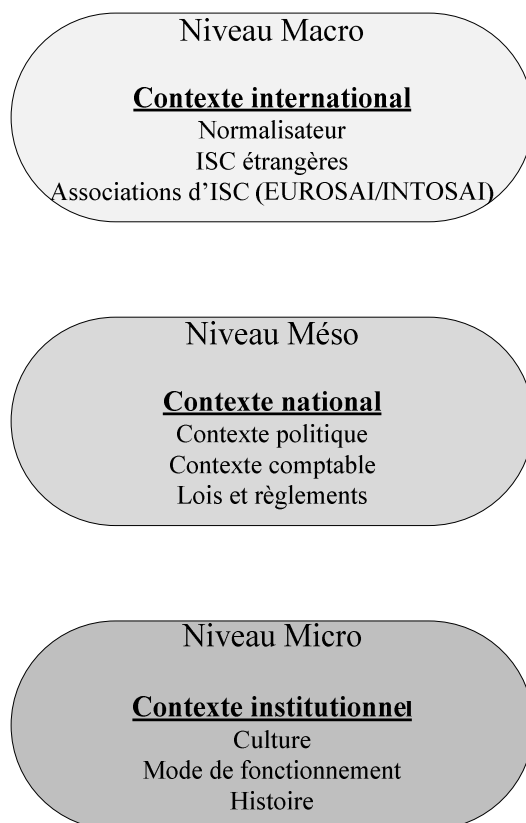
- l’environnement réglementaire et normatif constitué des lois et textes afférents à la certification (LOLF, Constitution) et des normes d’audit et comptables (les ISAs pour l’audit et le recueil des normes comptables de l’État) ;
- l’environnement direct de la Cour des comptes, ses spécificités et son mode de fonctionnement;
- l’environnement politique de la Cour des comptes (notamment le calendrier politique déterminant la date de publication du rapport de certification) ;
- l’environnement comptable du pays représenté par les différentes réformes comptables en cours et l’évolution du recueil des normes comptables de l’État qui vont influencer

¹⁰⁵ La direction générale des Finances publiques (DGFIP) a été créée lors du deuxième Conseil de modernisation des politiques publiques (CMPP) qui s’est tenu le 4 avril 2008. Elle scelle la fusion de la direction générale des Impôts (DGI) et de la direction générale de la Comptabilité publique (DGCP). Elle est placée sous l’autorité du ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique. La création de la DGFIP participe à la réforme de l’État menée dans le cadre de la révision générale des politiques publiques (RGPP). Les principales missions de la DGFIP sont les suivantes : établir les impôts, contrôler les déclarations fiscales, recenser le patrimoine foncier et conserver les actes relatifs aux immeubles, recouvrer les recettes publiques, contrôler et exécuter les dépenses publiques, produire l’information budgétaire et comptable, offrir des prestations d’expertise et de conseil financier, gérer la clientèle des dépôts de fonds au Trésor, piloter la stratégie immobilière de l’État.

directement sur le processus de certification et donc également sur les mécanismes de contrôle et assurance qualité appliqués à ce processus et qui constituent la politique qualité de la Cour.

L'environnement étant une composante centrale de la politique qualité de la Cour des comptes, le schéma suivant les représente selon un découpage macro/méso/micro.

Schéma 14 : L'environnement de la politique qualité



Source : Schéma inspiré du schéma présenté par United Nations development Programme (UNDP) (<http://www.undp.org/>)

Ce schéma permet de représenter l'environnement de la politique qualité de la Cour des comptes selon un découpage allant decrescendo : macro/méso/micro. Selon Carpenter et Feroz (2001) il existe trois niveaux d'analyse. Tout d'abord le niveau individuel (niveau micro) qui est orienté par les normes, les valeurs et les traditions (culture et mode de fonctionnement), puis le niveau des organisations (méso) marqué par les systèmes de croyances partagés et les relations de pouvoirs (contexte politique, contexte comptable et lois et règlements) et enfin, le niveau de la branche ou du secteur (macro) marqué par les pressions des organismes de régulation, du public, des normes de la profession (les normalisateurs, les associations professionnelles et les institutions supérieures de contrôle étrangères).

* * *
*

Le développement de la démarche de modélisation systémique permet de comprendre comment et pourquoi la politique qualité de la Cour a été positionné au sein de son environnement. L'approche de la modélisation systémique permet de construire un modèle pour l'observation et la représentation d'une organisation avec un objectif premier, la compréhension de cette organisation. Le modèle devient ainsi un mode d'expression communicable.

Le système général, ou objet étudié (la politique qualité de la Cour de comptes au sein du processus de certification) est constitué de finalités, d'un environnement et d'activités qui se développent et évoluent en lien avec la structure.

Le positionnement de la politique qualité de la Cour est évolutif, il ne peut exister qu'en version momentanée et issu de la mise en œuvre de plusieurs itérations.

Situé au cœur du processus de certification, la politique qualité de la Cour des comptes se positionne également au sein d'un environnement dans lequel interagissent des acteurs. Les différents acteurs sont :

- les institutions supérieures d'audit étrangères ;
- les normalisateurs ;
- les citoyens ;
- l'audité ;
- et enfin les membres de la Cour des comptes en tant qu'acteur de la certification et donc de la politique qualité de la Cour des comptes.

L'environnement la politique qualité comporte :

- l'environnement réglementaire et normatif ;
- l'environnement direct de la Cour des comptes, ses spécificités (son histoire, sa culture et son mode de fonctionnement) ;
- l'environnement politique de la Cour des comptes ;
- l'environnement comptable du pays.

Les sections 2 et 3 de ce chapitre 2 sont maintenant dédiées à la présentation détaillée du positionnement la politique qualité au sein d’un contexte international en développant tout d’abord l’environnement de la politique qualité, puis en développant le cœur de cet environnement, le processus de certification.

SECTION 2 : LA COMPOSITION DE L’ENVIRONNEMENT DE LA POLITIQUE QUALITÉ DE LA COUR DES COMPTES

Cette section s’intéresse à l’environnement de la politique qualité de la Cour des comptes : son organisation ainsi que les différents acteurs le composant.

I. Organisation et détails de l’environnement de la politique qualité de la Cour des comptes

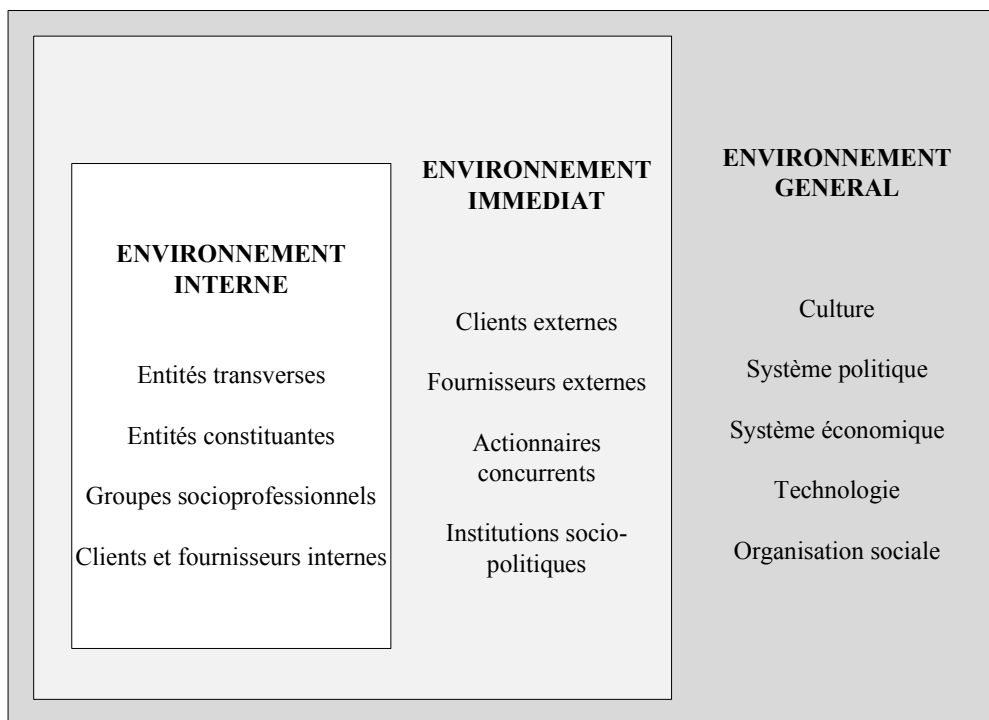
Une définition retenue par Mintzberg (1998) montre à quel point cette notion peut être vague et donc nécessiter des éclaircissements : « L’environnement est l’ensemble des éléments naturels ou artificiels où se déroule la vie... ».

La partie suivante s’attache donc à décliner la composition de l’environnement de la politique qualité de la Cour des comptes selon plusieurs typologies puis détaille les relations entre les ensembles composant cet environnement.

I. 1) Les différents éléments de l’environnement, un essai de classification

Le schéma suivant permet de visualiser les différents niveaux d’environnement et d’éclaircir l’approche retenue pour les délimiter.

Schéma 15 : Les différents niveaux d'environnement



Source : Bertrand et Guillement (1989)

S'il ne peut s'appliquer directement au cas de la Cour des comptes, ce schéma permet de distinguer, l'environnement interne et externe constituant l'environnement immédiat de l'environnement général. L'environnement constitué des spécificités de la Cour (histoire, culture et mode de fonctionnement) et l'environnement normatif et réglementaire constituent ainsi l'environnement immédiat de la politique qualité. L'environnement politique et l'environnement réglementaire constitue ensuite l'environnement général de la Cour des comptes et plus particulièrement de la politique qualité au sein du processus de certification.

Selon Scott (1987), il existe cette même distinction qui conduit à définir deux niveaux d'environnements institutionnels : un environnement immédiat et un environnement large. Dans l'environnement large, la compréhension des pratiques et des normes est générale alors que dans l'environnement immédiat cette compréhension est plus spécifique au secteur ou activité étudiés (Dacin, 1997). L'environnement large coïncide ainsi avec les connaissances comptables générales nécessaires à la certification et avec l'organisation générale et politique du processus alors que l'environnement immédiat coïncide avec les connaissances et normes dédiées à l'audit financier.

L’environnement immédiat correspond donc à l’environnement réglementaire et normatif présenté dans le positionnement de la politique qualité de la Cour. Selon Edelman et Suchman (1997, p. 483), l’environnement réglementaire place la loi et le règlement (ainsi que les normes) dans une position active. En effet, l’étude des institutions supérieures de contrôle dans le chapitre 1 a montré qu’elles se réfèrent toutes (la Cour des comptes y compris) au même référentiel, les normes internationales d’audit. L’environnement normatif pour l’audit financier et pour la Cour des comptes a donc une position très active et peut être qualifié de prescriptif. Mais l’environnement réglementaire et normatif n’est pas composé que des normes d’audit, il prend également en compte le contexte légal et réglementaire national. La mission d’audit financier de la Cour des comptes est une mission supervisée par le Parlement qui étudie l’acte de certification. Il s’agit donc d’une mission inscrite dans la constitution, l’environnement réglementaire et légal national est donc lui aussi prescriptif. Selon Edelman et Suchman (1997), l’environnement réglementaire peut être avoir un statut facilitateur (composé de règles et d’outils), purement réglementaire (position active de la loi et des règlements) ou un statut constitutif (il remplit alors un rôle plus ancré et plus profond pour l’organisation). Pour la politique qualité de la Cour des comptes, l’environnement réglementaire est constitutif. En effet, la mission de la Cour est inscrite dans la constitution, son rôle est de plus profondément ancré dans la tradition depuis des décennies et détermine ainsi son rôle social, rendre compte aux citoyens et assister le Parlement.

L’environnement large présenté par Scott (1987), est caractérisé ensuite par l’environnement politique et l’environnement comptable du pays. L’environnement politique est important pour la Cour des comptes car son positionnement politique (entre le pouvoir exécutif et le pouvoir législatif) n’est pas anodin et détermine les conditions de son mode de fonctionnement ainsi que son rattachement budgétaire (se référer à la section 1 du chapitre 2). L’environnement comptable est directement lié à l’environnement politique car les réformes comptables et les évolutions des normes comptables qui le constituent sont soumises à une volonté et une prise de décision politique. Cet environnement comptable est également directement lié au processus représenté par la certification car l’organisation et la mise en œuvre de l’audit financier des comptes est fonction de l’avancée des réformes comptables et également de l’évolution du recueil des normes de l’État.

Les spécificités de la Cour des comptes (histoire, culture et mode de fonctionnement), représente la composante cognitive de l’environnement décrite par Kostova et Roth (2002, p. 217) mais appliquée et délimitée au seul cas de la Cour des comptes : « La composante

cognitive reflète les connaissances sociales partagées et utilisées par les habitants d'un pays donné ». Cet environnement fait également partie de la composante immédiate de l'environnement du processus de certification.

Kostova et Roth (2002, p. 217) définissent deux autres composantes environnementales : la composante régulatrice qui « reflète l'existence de rôles et lois dans un contexte national et qui promeuvent ainsi un type de comportement et en restreignent d'autres » et la composante normative « qui reflète les valeurs, les croyances, les normes et les suppositions retenues dans un pays donné ». Ces deux caractérisations environnementales se retrouvent dans l'environnement normatif et réglementaire de la politique qualité de la Cour.

La présentation des différents environnements de la politique qualité de la Cour met en avant également le tryptique organisationnel (Schéma 12 : Le tryptique classique de l'analyse de l'environnement organisationnel) défini par Giaque (2003) et composé de :

- la stratégie organisationnelle (environnement normatif et réglementaire, environnement politique, environnement comptable) ;
- de la structure (spécificités de la Cour des comptes, mode de fonctionnement) ;
- et de la culture (spécificités de la Cour des comptes : histoire et culture).

Giaque (2003) expose également que pour l'étude environnementale d'une organisation du secteur public, il est important de spécifiquement prendre en compte le caractère politique de l'organisation (environnement politique), le caractère « légal » de l'organisation (environnement réglementaire) ainsi que le caractère culturel de l'organisation (spécificités de l'institution avec la culture et le mode de fonctionnement).

La présentation des relations existant entre les composantes de l'environnement de la politique qualité développée ci-après (section 3) nécessite auparavant de bien définir les différents environnements identifiés¹⁰⁶.

L'environnement comptable représente en fait le contexte comptable de la certification et donc de la politique qualité. La Cour des comptes doit tenir compte de cette réforme

¹⁰⁶ L'environnement réglementaire et normatif est présenté en chapitre 3 avec l'approche théorique et normative de la qualité de l'audit alors que l'environnement politique est présenté en chapitre 1 (Section 1 : Caractérisation des institutions supérieures de contrôle) qui détaille le contexte national pour la Cour des comptes. Le mode de fonctionnement en tant que spécificité de la Cour des comptes est développé en section 2 du chapitre 2 grâce à l'approche par le processus appliquée à la certification, cœur du cadre de la politique qualité de la Cour.

comptable¹⁰⁷ pour la réalisation de l'audit financier car elle est conduite dans des délais contraints.

Encadré 13 : Les objectifs de la réforme comptable

La réforme comptable peut être présentée succinctement à partir de ses trois objectifs principaux.

Le premier objectif de la réforme comptable est d'accompagner les réformes budgétaires. En effet, puisque les gestionnaires ne sont plus l'objet de contrôles *a priori* et s'engagent sur des résultats, il est important de pouvoir suivre les comptes en temps réel, par produits et destination, et d'avoir des informations comptables fiables sur les résultats.

Le second objectif est d'aboutir à la « sincérité budgétaire et comptable ». Il s'agit de mettre en évidence les charges certaines - mêmes futures - de l'État (par exemple des dettes à long terme). Cela revient à avoir une appréciation des risques que certains choix peuvent emporter (par exemple lors de partenariats publics-privés). Il s'agit donc de dépasser une vision à court terme des comptes et du budget, ce qui oblige les gestionnaires à prévoir les conséquences futures de leurs choix. Cet objectif s'accompagne également d'une évolution normative au niveau comptable avec le recueil des normes de l'État. Le recueil des normes comptables a été publié le 21 mai 2004 pour être applicable aux comptes de l'année 2006 et traite des états financiers. Il est constitué d'un cadre conceptuel et de 15 normes et a d'ores et déjà fait l'objet de deux mises à jour (2007 et 2008).

Finalement, le troisième objectif est de mettre en place et d'obtenir la certification des comptes.

La réforme comptable a institué une dynamique d'amélioration continue de la qualité des comptes qui va se poursuivre au cours des prochaines années selon trois axes principaux : la rénovation du système d'information (projet Chorus), le déploiement du contrôle interne et l'enrichissement des états financiers (source : www.performance-publique.gouv.fr).

La définition de la dernière composante de l'environnement de la politique qualité, l'environnement cognitif (les spécificités de la Cour des comptes : histoire et culture) fait l'objet d'un développement particulier.

I. 2) Les relations entre l'environnement et le processus de certification

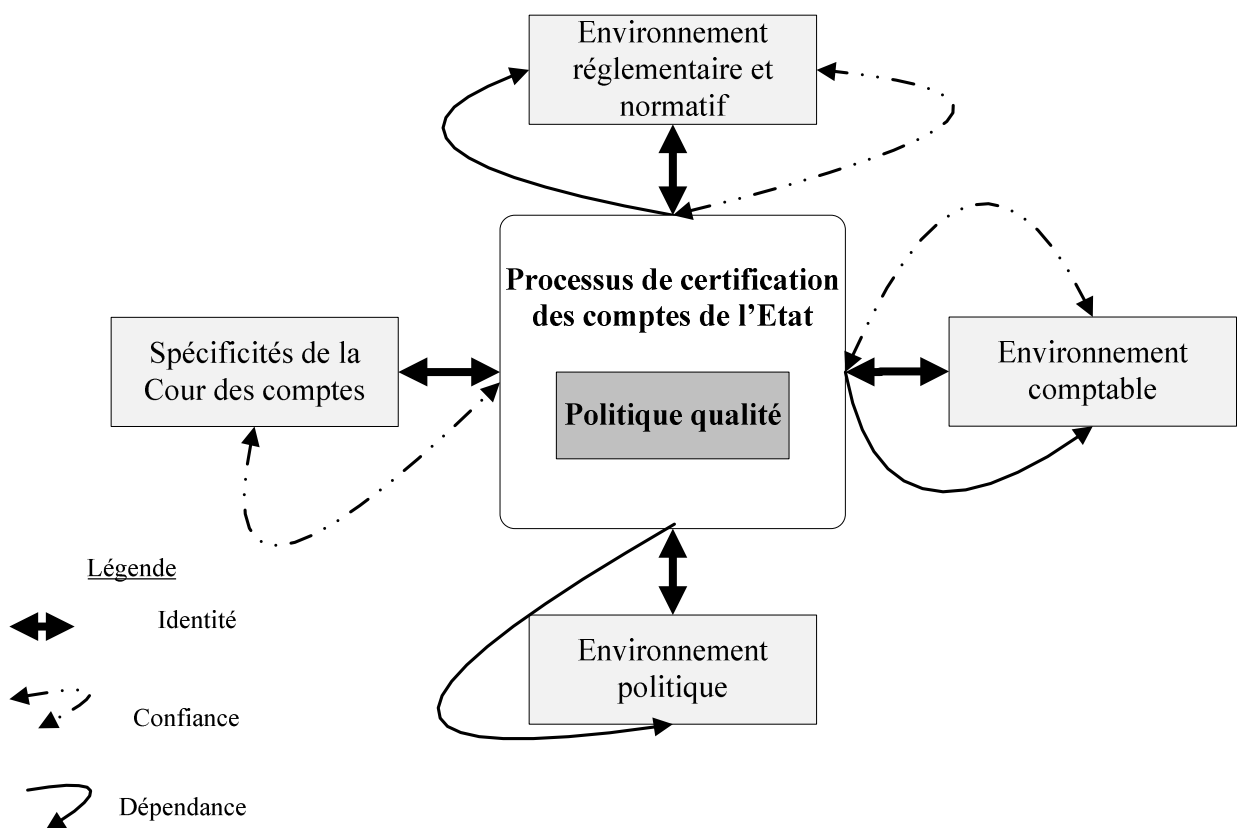
Les relations contextuelles entre constituants d'un environnement sont définies par Kostova et Roth (2002) par trois caractéristiques : la dépendance, l'identité et la confiance. La dépendance est une conviction détenue par un constituant de l'environnement et provient souvent d'une relation de fournisseurs entre deux constituants (les ressources pouvant être en

¹⁰⁷ Avec le vote de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) le 1er août 2001, le Parlement a souhaité renforcer la transparence et la performance de la gestion publique avec une double réforme budgétaire et comptable qui permette de rendre des comptes réguliers, sincères et qui donnent une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière (article 27 de la LOLF).

capital, en technologie ou en expertise par exemple). La confiance est une croyance commune que les deux parties ont fait des efforts réels pour atteindre leurs objectifs en accord avec les engagements implicites et explicites (Kostova et Roth, 2002, p. 219). L'identité est définie comme l'attachement d'un constituant de l'environnement à l'environnement institutionnel général.

Le schéma suivant présente les relations entre les différents environnements et le processus de certification.

Schéma 16 : Les relations entre le processus de certification et son environnement



Ce schéma montre ainsi l'existence d'une relation identitaire, c'est-à-dire un attachement de chaque constituant de l'environnement à l'environnement général.

Ce schéma présente également les différentes relations de confiance. Il s'agit en premier lieu de la relation de confiance entre la Cour et l'environnement comptable ou entre la Cour et le recueil des normes comptables de l'État sur lequel le producteur des comptes se base pour élaborer les états financiers qui sont audités par la Cour. En second lieu, le schéma présente la relation de confiance entre la Cour et les spécificités de son organisation puisque des

mécanismes très ancrés à la Cour ont été adaptés pour les besoins de la certification (comme la collégialité et la contradiction). En troisième lieu, on observe une relation de confiance entre la Cour et l'environnement réglementaire et normatif composé des normes d'audit et des textes encadrant la certification. La Cour en choisissant d'adopter les normes internationales d'audit pour son exercice de certification a montré sa confiance en ce référentiel. Finalement, le schéma ne présente pas de lien de confiance entre la Cour et l'environnement politique puisque c'est la mission de la Cour est justement d'évaluer cet environnement politique par le biais de sa mission de certification des comptes et par le biais de ces autres missions comme le contrôle de la gestion (communiquée dans le rapport annuel), on ne peut présumer d'une relation de confiance, trop dépendante du résultat des contrôles de la Cour.

Les liens de dépendance existent entre la Cour et les environnements politique, comptable, réglementaire et normatif. La Cour (pour l'organisation, la planification et la mise en œuvre du processus de certification) est dépendante à la fois de la mise en œuvre des réformes, de l'évolution des normes comptables, des normes d'audit, des évolutions réglementaires et enfin de l'établissement du calendrier politique pour la communication de l'acte de certification. La Cour est également dépendante de son propre contexte interne (spécificités de la Cour) en raison des différentes ressources de l'institution accordée à l'exercice de certification.

Ce contexte interne ou spécificités de la Cour représente, comme développé précédemment, l'environnement cognitif de l'institution. Afin d'apporter davantage d'éléments de compréhension pour l'étude de la mise en place et du développement de la politique qualité de la certification (chapitre 4), la partie suivante présente les éléments caractéristiques composants cet environnement cognitif.

II. L'environnement cognitif de la politique qualité de la Cour des comptes

La composante cognitive de l'environnement de la Cour des comptes (les spécificités de la Cour des comptes) est composée de l'histoire de l'institution, de l'étude de ses différentes missions historiques et de la culture de l'institution¹⁰⁸.

¹⁰⁸ Le mode de fonctionnement de la Cour des comptes est également détaillé en section 3 du chapitre 2 grâce à l'approche par le processus utilisée pour décrire la certification.

II . 1) L'histoire de la Cour des comptes

a Création et développement de la Cour des comptes

La Cour des comptes est une institution supérieure de contrôle et également une juridiction administrative compétente dans le domaine financier créée en 1807, elle est le fruit d'un héritage napoléonien. Le terme juridiction financière signifie qu'elle fait partie des institutions de justice spécialisée en matière de finances publiques.

La loi du 16 septembre 1807 et le décret impérial du 28 septembre 1807 sous Napoléon I ont créé et organisé l'actuelle Cour des comptes. Son rôle était d'informer l'Empereur seul et ses attributions étaient étroitement délimitées à un audit de conformité comptable ; reprenant les traditions de l'ancien régime, le contrôle est exercé en forme juridictionnelle, selon une procédure contradictoire écrite, s'achevant par des décisions prises collégalement.

A l'origine la Cour des comptes est centralisée et surtout unique. Les chambres régionales des comptes n'apparaissent que 170 ans plus tard. Les contrôles exercés par la Cour sont alors des audits de conformité comptable et reprennent les traditions de l'ancien régime : le contrôle est exercé selon une procédure contradictoire écrite et s'achève par des décisions prises collégalement.

Après la seconde guerre mondiale, les fonctions de la Cour des comptes sont considérablement élargies. La collaboration de la Cour au contrôle de l'exécution du budget de l'État est confirmée par la Constitution de 1946, puis par la Constitution de 1958, qui la chargent expressément d'assister le Gouvernement et le Parlement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances. En 1976, la Cour des comptes se voit attribuer l'audit des comptes de la Sécurité sociale et des entreprises publiques ainsi que l'audit de toutes les organisations recevant des fonds publics et des associations faisant appel à la générosité publique. À partir de 1982, le mouvement de décentralisation en France ainsi que la création des Chambres régionales des comptes sont à l'origine d'une importante évolution de ses compétences.

C'est en 2005 que la Cour des comptes gagne son autonomie budgétaire, son budget ne faisant plus partie du budget du ministère des Finances mais étant maintenant rattaché au budget du Premier Ministre (nécessitant tout de même une autorisation du Parlement).

Créée par et pour Napoléon, la Cour des comptes a su s'émanciper et asseoir sa légitimité en répondant à un besoin fondamental : celui du contrôle du bon emploi des deniers publics.

Le positionnement de la Cour des comptes à égale distance entre le pouvoir exécutif et le pouvoir législatif apparaît en 1822. La Cour assiste alors le Parlement pour le contrôle et l'exécution des lois de finances. C'est en 1832 que le rapport annuel de la Cour est pour la première fois transmis au Parlement (rapport jusqu'alors seulement transmis au Souverain). La dimension publique et citoyenne de la Cour prend toute son ampleur en 1938 avec une première publication accessible à l'ensemble des citoyens.

b Les traces de l'histoire de la Cour des comptes

De son passé de plus de deux cent ans, la Cour des comptes en garde des traces toujours visibles qui marque son fonctionnement et son organisation.

Il s'agit en premier lieu de son organisation interne et du grade du corps des membres de la Cour des comptes. Le corps des membres de la Cour des comptes est composé de magistrats recrutés soit directement à la sortie de l'École nationale de l'administration, soit par la voie dite du « tour extérieur ». Les magistrats de la Cour sont inamovibles et les différents grades sont les suivants : auditeurs, conseillers référendaires et conseillers maître. Ce corps est régi par le statut général des fonctionnaires et par diverses dispositions législatives et réglementaires particulières dont une partie seulement a été codifiée dans le code des juridictions financières.

L'organisation de la Cour des comptes est elle aussi historique. La Cour est découpée en sept chambres qui exercent le contrôle des comptes et de la gestion des ministères relevant de son champ de compétence¹⁰⁹, des établissements publics nationaux et des organismes divers placés sous la tutelle de ces ministères, ainsi que des entreprises publiques du secteur. La

¹⁰⁹ **1ère chambre** : ministère des finances et du budget, ensemble des circuits financiers publics, **2ème chambre** : ministères chargés de la défense, de l'industrie, de l'énergie, du tourisme, du commerce extérieur, du commerce et de l'artisanat, entreprises et organismes publics industriels, **3ème chambre** : ministères chargés de l'éducation, de la culture et de la recherche, de la jeunesse et des sports, secteur public de l'audiovisuel, **4ème chambre** : ministères chargés des activités régaliennes de l'État (justice, intérieur, affaires étrangères), jugement des appels des chambres régionales des comptes, **5ème chambre** : ministères chargés de l'emploi, du travail, de la formation professionnelle, du logement et des affaires sociales, organismes faisant appel à la générosité publique, **6ème chambre** : ministères chargés de la santé et de la sécurité sociale, organismes de sécurité sociale, **7ème chambre** : ministères chargés de l'équipement, des transports et de l'aménagement du territoire, de l'agriculture et de la pêche, de l'environnement.

Cour se compose également d'un ministère public exercé par le Parquet composé d'un Procureur général et de trois avocats généraux qui assurent un rôle de conseil en matière juridique et un rôle de réviseur en révisant les rapports préparés par la Cour. Le parquet agit également comme un intermédiaire entre l'administration et la Cour des comptes. Finalement la Cour est dirigée par un Premier président qui définit l'organisation générale des travaux de la Cour des comptes. Pour cela il répartit les attributions de la Cour entre les sept chambres et arrête le programme prévisionnel des travaux de la Cour mais les décisions en matière de programme et de publication ne sont prises qu'après consultation des présidents du chambre et du Procureur général réunis au sein du comité du rapport public et des programmes (le CRPP). Ce comité représente une des formations délibérantes de la Cour, l'audience solennelle, les chambres réunies, les formations inter-chambres et les formations inter-juridictions (entre la Cour et les Chambres Régionales) sont les autres principales formations délibérantes de la Cour.

On note ensuite une autre trace de l'histoire toujours présente au sein de la Cour, la prestation de serment effectuée par tout magistrat de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales des comptes. Ce serment a lieu en audience solennelle et consiste pour les magistrats à prêter serment de remplir bien et fidèlement leurs fonctions, de garder le secret des délibérations et de se comporter en tout comme un digne et loyal magistrat.

La trace suivante de l'histoire de la Cour est matérialisée par les mortiers, une coiffe de velours noir, bordée d'un galon d'or pour les conseillers maîtres et référendaires, de deux galons pour les présidents de chambre, Premier président et Procureur général. Cette coiffe fait partie de la tenue de cérémonie des magistrats, revêtue lors des séances solennelles illustrées par la photo suivante. Lors des séances solennelles, les huissiers encore appelés « aboyeurs » annoncent l'entrée du Premier président et du Procureur Général en la Grand'Chambre.

Figure 1: Photo d'une séance solennelle à la Cour des comptes en Grand'chambre.



Source : Site internet de la Cour des comptes (<http://www.ccomptes.fr>)

Finally, the most visible traces of the history of the Cour are organizational elements such as the realization of controls on files named DLR (Dossier-Liasse-Rapport), the justificatory pieces of receipts and expenses and weighing more than 5 kilos for the most part entailing the existence of a « tour des archives » impressive in the Cour. Concerning the organizational elements of the Cour, one can also note the organization of its premises located in the Palais Cambon built between 1898 and 1912 which no longer groups today the totality of the magistrates' offices (an extension having been built on rue Saint Honoré) but still contains the offices of the Presidents of Chambers, of certain magistrates, of the Parquet and also the majestic library of the Cour, the Grand'chambre (used for solemn sessions) or even the Cercle (meeting place reserved for magistrates).

Figure 2 : Photos de la bibliothèque de la Cour des comptes



Source : Site internet de la Cour des comptes : <http://www.ccomptes.fr>

II. 2) Les missions historiques de la Cour des comptes

a Une typologie des missions de la Cour

La Cour des comptes est une institution qui vérifie si les deniers publics sont employés à bon droit et également à bon escient. Son histoire et sa tradition sont toujours présentes puisque la Cour garantit la régularité et le bon emploi des fonds publics, rend compte au citoyen et éclaire le Parlement grâce à ses différentes missions synthétisées dans l'encadré suivant.

Encadré 14 : Une typologie des missions de la Cour des comptes

1. L'arrêt des comptes des comptables publics. A l'origine, en 1807, la Cour avait pour mission de juger les comptes des comptables publics principaux, ceux qui produisent un compte de gestion (les trésoriers payeurs généraux). Elle devait juger la responsabilité du comptable public à la fois pécuniaire et personnelle vis-à-vis de l'État. Pour cela, la Cour devait s'assurer que les conditions dans lesquelles le comptable recouvrait les dépenses et les recettes étaient correctes. Ce contrôle aboutit à un arrêt qui décharge le comptable de sa responsabilité ou met en jeu sa responsabilité et le déclare donc débiteur de l'État. Ce contrôle a une portée contraignante sur le comptable. Le jugement de la responsabilité est un contrôle de la gestion qui comprend le contrôle de la sincérité et de la régularité des comptes des comptables publics ainsi que le contrôle de l'efficacité et de la performance de l'utilisation des fonds publics.

2. Le contrôle des comptes et de la gestion. Il s'agit d'un développement du contrôle de la gestion, première compétence historique de la Cour. Au début, le contrôle des comptes s'effectuait seulement

sur les organismes dotés de comptables publics puis s'est étendu aux organismes sans comptable public par extension.

3. La certification des comptes de l'État et des comptes de la sécurité sociale.

La Cour des comptes est auteur d'une doctrine et non d'une jurisprudence, elle contrôle la régularité ainsi que l'efficacité et la performance des fonds publics dans le cadre de ses attributions administratives et non juridictionnelles. A l'origine les compétences de la Cour étaient consacrées aux comptables publics. Depuis, elles se sont élargies au-delà de la sphère de la comptabilité publique vers les entreprises publiques ou les associations par exemple.

Pour l'essentiel, le contrôle de la Cour s'exerce dans le domaine étatique compris au sens large, c'est-à-dire au-delà de l'État comme personne morale. Il existe une répartition des compétences de contrôle entre la Cour, les chambres régionales et les trésoriers payeurs généraux.

La Cour des comptes a en fait trois compétences, la production d'arrêts, la production de rapports publics et l'émission d'avis sur les comptes et de rapports sur les comptes. Au-delà de cette classification succincte, il est possible de distinguer historiquement les compétences de la Cour.

b Une classification historique des compétences de la Cour

A l'origine, en 1807, la Cour avait pour mission de juger les comptes des comptables publics principaux, ceux qui produisent un compte de gestion (les trésoriers payeurs généraux). Cela signifie qu'elle devait juger la responsabilité du comptable public à la fois pécuniaire et personnelle vis-à-vis de l'État. Pour cela, la Cour devait s'assurer que les conditions dans lesquelles le comptable recouvrait les dépenses et les recettes étaient correctes. Ce contrôle aboutit à un arrêt qui décharge le comptable de sa responsabilité ou met en jeu sa responsabilité et le déclare donc débiteur de l'État. Ce contrôle a donc une forte portée contraignante sur le comptable. Le jugement de la responsabilité est en fait un contrôle de la gestion qui comprend le contrôle de la sincérité et de la régularité des comptes des comptables publics ainsi que le contrôle de l'efficacité et de la performance de l'utilisation des fonds publics.

La deuxième mission historique de la Cour est le contrôle des comptes qui constitue une porte d'entrée sur la gestion. Il s'agit d'un développement du contrôle de la gestion, première

compétence historique de la Cour. Au début, le contrôle des comptes s’effectuait seulement sur les organismes dotés de comptables publics puis s’est étendu aux organismes sans comptable public par extension.

Et enfin, la dernière mission toute récente de la Cour est celle de la certification qui des comptes de l’État et des comptes de la sécurité sociale. Une mission de certification qui s’est trouvée confirmées en juillet 2008 dans la Constitution par l’insertion du paragraphe 47-2 : « Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».

Le schéma suivant développe les différentes missions actuelles de la Cour.

Schéma 17 : Les missions de la Cour des comptes



La combinaison du contrôle des comptes et du contrôle de la gestion n’aboutit pas toujours à la simultanéité des exercices des contrôles. En général les deux contrôles sont réalisés en même temps et donnent naissance à un document unique lorsqu’il s’agit d’une entreprise

publique ou à deux documents (arrêt sur les comptes et observations à l'ordonnateur) lorsqu'il s'agit d'un organisme doté d'un comptable public. Cependant, la nouvelle mission de certification implique une dissociation des deux contrôles pour les comptes de l'État pour des raisons de délais. La certification doit commencer avant la clôture des comptes alors que le contrôle de la gestion est réalisé *a posteriori*. La dissociation des deux contrôles s'opère également sur les grandes entités ou lorsqu'ils portent sur un thème transversal et général. Cette dualité entre contrôle des comptes et contrôle de la gestion est une caractéristique forte des missions de la Cour.

Les rapports issus des délibérations ne sont pas toujours publics, une partie d'entre eux étant destinés aux commissions parlementaires. Pourtant on constate un accroissement du nombre de rapports publics. Il s'agit des observations sur le compte d'emploi des fonds recueillis par des organismes faisant appel à la générosité publique, le rapport annuel, le rapport annuel sur la sécurité sociale et le rapport annuel sur l'exécution des lois de finances. Ce dernier est au centre des intérêts de la certification puisqu'il présente une synthèse des contrôles menés pour chaque ministère par des rapporteurs des chambres compétentes.

Depuis la loi organique de 2001, le contenu et la forme de ce rapport ont évolué. La Cour doit maintenant produire au Parlement un rapport préliminaire sur l'évolution de l'économie nationale et sur les orientations des finances publiques ainsi qu'un rapport relatif aux résultats de l'exercice antérieur, un rapport sur les mouvements de crédits opérés par voie administrative et un rapport sur les comptes. La grande évolution de la loi organique de 2001 reste la disparition de la déclaration générale de conformité remplacée par la certification de la Cour des comptes.

Instituée par la loi organique de 2001 (LOLF 2001), la certification trouve ses racines dans une précédente réforme comptable, la rationalisation des choix budgétaires (RCB)¹¹⁰. Suite à cette première tentative de réforme qui n'a jamais abouti totalement, est née la LOLF, résultat d'un accord pour réformer profondément le processus budgétaire et lui donner un

¹¹⁰ L'introduction dans l'administration française de la démarche de rationalisation des choix budgétaires (RCB) s'est faite sous l'influence du "Planning-Programming-Budgeting System" (PPBS) américain. L'arrêté ministériel du 13 mai 1968 crée la mission RCB, rattachée à la Direction du Budget. La mission RCB a pour objectif d'élaborer une procédure budgétaire qui permette des décisions et des arbitrages rationnels. Sa méthode repose sur trois volets : expression des fins recherchées par l'organisme étudié, étude des moyens d'action de l'organisme et recherche de la meilleure adéquation des moyens aux fins.

volet comptable développé¹¹¹ entre l'ensemble des parties prenantes au processus budgétaire : le Gouvernement, le Parlement et la Cour des comptes. Avant la LOLF, la Cour des comptes connaissait les principes et préceptes de la certification à travers sa mission de vérifications des comptes des entreprises et établissements publics à caractère industriel et commercial qui lui impose de donner un avis sur la régularité et la sincérité des comptes (article L. 135-3 du code des juridictions financières). La Cour exerce également des mandats similaires à ceux des commissaires aux comptes d'organismes internationaux de manière continue depuis 1994¹¹² qui lui permettent d'être familiarisée avec les outils et méthodes des commissaires aux comptes.

La conduite de la certification diffère notablement de celle des contrôles relevant de la compétence traditionnelle de la Cour. Les observations juridictionnelles ou de gestion à portée financière que font les juridictions financières, n'ont jamais pour effet de modifier le compte jugé ou examiné, mais seulement d'ordonner ou recommander le rétablissement de celui-ci. Le contrôle peut ainsi être confié à une petite équipe de rapporteur et s'étaler sur une longue période. L'ensemble du code des juridictions financières et des textes internes utilisés pour son application (les arrêtés du Premier président notamment) ont ainsi été conçus pour ces contrôles traditionnels¹¹³. Le processus de certification repose sur une toute autre logique car il doit être conduit avant que les comptes soient arrêtés. Le certificateur doit donc être en mesure de faire ses observations en temps utile. En outre, l'opinion s'établit après la vérification de l'ensemble des mécanismes financiers et comptables de l'entité certifiée indépendamment des vérifications de nature purement comptables. Ces différences ont

¹¹¹ Si la comptabilité budgétaire traditionnelle dite « de caisse » est maintenue pour les opérations budgétaires, l'article 27 de la LOLF prévoit que l'État doit tenir une comptabilité générale et une comptabilité d'analyse des coûts. Les comptes de l'État, aux termes du second alinéa du même article 27 doivent être réguliers, sincères et présenter une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière. De plus, l'article 30 précise que la comptabilité générale de l'État doit être tenue selon le système de droits constatés.

¹¹² La Cour est notamment chargée des mandats suivants :

le Secrétariat de l'ONU, ses bureaux régionaux, les instituts de recherche, ses commissions régionales et ses missions politiques ;
la Cour internationale de justice ;
les Fonds des Nations Unies pour l'Environnement et pour l'Habitat ;
le Haut Commissariat aux Réfugiés et le Haut Commissariat aux droits de l'Homme ainsi que leurs nombreuses implantations dans le monde ;
la Commission d'Indemnisation des Nations Unies ;
la Conférence des Nations Unies pour le Commerce et le Développement ;
le Centre du Commerce International à Genève.

¹¹³ Les dispositions prévues dans le code des juridictions financières et les textes internes ne pouvant s'appliquer à la certification concernent notamment la notification des contrôles ou encore le calendrier des prescriptions réglementaires en matière de contradiction en vue de la publication du rapport.

conduit à adapter la méthodologie traditionnelle de la Cour au cas de la certification des comptes de l'État (section 2 du chapitre 2).

II. 3) Une caractérisation de la culture de la Cour des comptes

Ainsi que l'ont défini Hofstede (1980) et Goodenough (1971), la culture est un système partagé de représentations et de signification et « la culture représente plus un modèle pour les comportements de membres d'un groupe donné qu'un modèle de comportements de ses membres » (VanMaanen et Laurent, 1992, p. 276). Les définitions de la culture sont nombreuses et diversifiées et comme l'explique Demorgon (2000, p. 24) : « La prétention des définitions de la culture à vouloir tout dire de la notion est contestable. Chaque définition ressemble alors à un fourre-tout qui se veut plus complet que le précédent ». Finalement, « toute définition de la culture est en soi un produit culturel » (Trompenaars, 1994, p. 51). C'est pourquoi, pour le cas de la Cour des comptes, la définition de sa culture nécessite une caractérisation de ses composantes plutôt qu'une déclinaison d'une définition « fourre-tout ».

L'analyse de la culture de la Cour des comptes permet de préciser le cadre de l'étude. La culture est perçue comme un élément du contexte et non comme un élément prévisionniste ou déterministe¹¹⁴. La culture de la Cour des comptes est donc développée dans cette partie comme un mode de description de l'institution et utilisée comme un paradigme pour mieux la décrire. En d'autres termes, la culture est une notion structurante de l'institution qu'est la Cour des comptes. Elle n'est pas une variable d'action et résulte d'un processus d'accumulation historique et sociale, processus qui plus est collectif.

Selon Godelier, (2009, p. 100), la culture dans les entreprises est assimilée à :

- une vision consensuelle des rapports sociaux internes ;
- une image biologique (dimension vivante de l'organisation) ;
- la différence (la culture permet de distinguer les spécificités de chaque organisation) ;
- un levier de pouvoir (outil de commandement, la culture peut se substituer à des rapports purement hiérarchiques) ;

¹¹⁴ Selon Godelier (2006, p. 12), l'un des caractéristiques revenant dans la plupart des définitions de la culture en sciences sociales est la suivante : la culture n'est pas de nature déterministe car les acteurs disposent toujours de « marges d'actions à l'intérieur du cadre et des règles posés par un paradigme culturel incarné à un moment de l'histoire par des institutions sociales ».

- un frein au changement (la prégnance et la perméabilité de la culture peuvent constituer un axe d’approche du changement) ;
- une matrice intériorisée par les individus (un outil pour maîtriser la variabilité des comportements individuels) ;
- un moyen de séduction et de production de sens (un outil pour améliorer l’adhésion des acteurs de l’organisation) ;
- une fonction sociale (liée aux autres fonctions de l’organisation).

Parmi ces différentes métaphores de la culture, ce sont les notions de différence, de matrice intériorisée et de fonction sociale qui prennent le plus de sens dans le contexte de la Cour des comptes. La différence s’exprime par le fait que la culture de la Cour des comptes en fait une institution à part, unique. La Cour des comptes est une institution supérieure qui revendique et agit pour conserver son statut. Vieille de plus de 200 ans maintenant, la Cour accorde une grande importance à sa pérennité et à l’intériorisation de sa tradition et de sa culture. Les célébrations du bicentenaire en 2008 en sont un exemple concret. Enfin, la culture perçue comme une fonction sociale liée aux autres fonctions de l’organisation prend tout son sens pour la Cour des comptes qui associe au quotidien les éléments caractéristiques de sa culture (collégialité, contradiction et indépendance, des éléments présentés plus précisément par la suite) avec ses différentes fonctions de contrôle.

Selon Godelier (2009, p. 104), la culture en sciences sociales présente également quatre principales caractéristiques :

- la culture résulte d’un processus collectif d’accumulation au cours de l’histoire ;
- la culture articule en système à la fois des objets matériels (techniques, pratiques, langages) et des éléments idéels (représentations, valeurs) ;
- les valeurs, les principes ou idéaux sont au cœur de la culture et ont des fonctions normatives sur les façons de penser et de se comporter ;
- la culture est un phénomène avant tout collectif et qui s’inscrit dans l’inconscient des membres d’un groupe social. C’est en cela qu’elle se distingue de la notion d’identité, marquée par une dimension plus individuelle et consciente.

Ces quatre caractéristiques permettent de relever l'importance de l'histoire, du mélange matériel et idéal, des valeurs et du collectif pour la notion de culture. Ainsi, les éléments suivants représentent les éléments centraux de la culture pour la Cour des comptes :

- l'histoire de la Cour des comptes ;
- les éléments matériels (techniques de contrôle, pratiques, connaissances, mécanisme de collégialité et de contradiction) et idéels (indépendance, haut corps de l'État, magistrature, le fait de vouloir rendre compte aux citoyens et d'assister le Parlement) ;
- et le pouvoir du collectif (collégialité).

L'identification des éléments centraux de la culture pour la Cour des comptes constitue la première étape de caractérisation de la culture de la Cour qui est complétée par la définition des trois éléments clés de la culture de la Cour des comptes : la collégialité, la contradiction et l'indépendance.

a La collégialité

L'organisation de la Cour est fondée sur le principe de collégialité selon lequel la mise au point des observations se fait sur la base de la délibération de plusieurs conseillers maîtres réunis en une formation délibérante (chambre ou section de chambre, formation interchambres, chambres réunies, chambre du conseil).

Concernant la certification, le code des juridictions financières définit la compétence de la formation interchambres pour délibérer des travaux préparatoires à l'acte de certification dans la mesure où ils concernent toutes les chambres de la Cour. Il prévoit également que le comité du rapport public et des programmes examine tous les projets de documents que la Cour doit adresser au Parlement aux termes de l'article 58 de la LOLF, dont l'acte de certification, avant

que la Chambre du Conseil n'en arrête définitivement le texte. La collégialité est de plus renforcée par le rôle central du contre-rapporteur¹¹⁵.

La charte de déontologie de la Cour précise également les conditions de la collégialité : « relations professionnelles : les personnes chargées des contrôles amenées à participer à des délibérés doivent se comporter en tous actes à l'égard de leurs collègues de façon confraternelle, afin de garantir le bon fonctionnement de la collégialité et la sérénité des délibérations. » (Source : Charte de déontologie).

La collégialité pour la Cour comporte enfin un point spécifique puisque le principe de collégialité fait obstacle à ce que la responsabilité d'un ou de plusieurs membres de la Cour ayant mené des travaux de certification soit engagée après délibération de leur rapport. En effet, dès qu'il a été délibéré, le rapport consignait les conclusions des rapporteurs de la Cour ne leur appartient plus. Dès lors, la responsabilité personnelle des personnels de contrôle ne pourrait être recherchée qu'à raison de documents de travail non délibérés ou d'actes d'instruction détachables de ces documents.

b La contradiction

Les procédures de la Cour obéissent au principe du contradictoire selon lequel elle reçoit les remarques des organismes contrôlés sur ses observations provisoires avant d'établir ses observations définitives. Ce principe central pour la culture de la Cour des comptes issu des procédures juridictionnelles (art. L. 140-7, al. 3 du code des juridictions financières) a été étendu aux procédures non juridictionnelles par l'article R. 141-8 du CJF qui précise que «préalablement à la délibération sur l'envoi des observations énumérées à l'article R. 135-1 [...], la Cour peut faire connaître aux administrations et organismes intéressés les

¹¹⁵ L'arrêté n° 04-197 de 2004 précise, en son article 11, les attributions générales du contre-rapporteur prévues aux articles R. 141-7 et 8 du code des juridictions financières : « Il veille à la qualité des travaux de contrôle. Il aide la collégialité, par une bonne connaissance des travaux menés par les rapporteurs, à décider des suites à leur donner à partir de leurs propositions. Il ne participe pas directement aux travaux de vérification, mais doit en être informé par les rapporteurs. (...) Il vise le rapport préalablement à son dépôt afin de s'assurer que celui-ci est en état d'être examiné par la collégialité. Il vérifie à cette occasion que le contrôle ou l'enquête a répondu aux objectifs fixés dans la lettre de mission et a été conduit conformément aux règles de procédure de la juridiction. Il examine, avant sa présentation devant la formation délibérante, le rapport déposé et s'assure, à l'aide du dossier liasse-rapport, du bien-fondé des observations. Devant la formation délibérante, le contre-rapporteur fait connaître oralement son avis sur chaque proposition d'apostille ; lorsqu'il s'agit de questions particulièrement délicates et pour lesquelles ses analyses complètent ou diffèrent de celles du rapporteur, son avis peut être écrit et distribué aux membres de la formation ».

constatations provisoires sur lesquelles elle estime nécessaire de susciter leurs remarques ». Il s’agit donc d’une procédure traditionnelle à la Cour qui a été transposée au cas de la certification.

Cette procédure s’inscrit dans une optique générale de validation des travaux. L’article R. 137-1 du code des juridictions financières dispose que « pour la mise en œuvre des dispositions de l’article 58 de la loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 et de l’article LO. 132-2-1, les résultats provisoires des vérifications peuvent, à tout moment des travaux préparatoires à la certification, être transmis aux autorités administratives concernées, à fin de validation de ces résultats ou d’information de ces autorités. Cette transmission est effectuée, préalablement à l’examen de ces travaux par la formation compétente de la Cour des comptes, par des magistrats, des conseillers maîtres en services extraordinaire ou des rapporteurs extérieurs ». Le terme de validation n’est mentionné que dans cet article du code, sans que la pratique soit propre aux travaux de certification. En effet, la validation est un acte d’instruction diligenté par les rapporteurs consistant à faire part aux personnes qu’ils contrôlent des éléments factuels de leurs constats afin qu’elles en attestent la véracité. Elle a pour objet de garantir aux membres de la formation collégiale délibérant sur le rapport examiné que les informations qui y sont contenues et sur la base desquelles sont fondées les propositions des rapporteurs sont exactes. Ainsi, comme toutes les observations provisoires de la Cour, celles relatives à la certification des comptes de l’État donnent lieu à contradiction avec l’administration.

Il existe différents documents communicables à l’audité qui sont soumis à la procédure du contradictoire.

Encadré 15 : Les documents communiqués et soumis à la contradiction lors de la certification

Les notifications des vérifications de certification : elles ont pour objet d’informer les ministères de l’organisation générale des travaux, de leur calendrier ainsi que des thèmes sur lesquels les vérifications de la phase intermédiaire seront concentrées ;

Les notes d’évaluations de la comptabilité : les NEC (notes d’évaluation de la comptabilité) sont les documents de synthèse de la phase intermédiaire et les vecteurs uniques de la contradiction avec les ministères et la direction générale de la finance publique.

Les rapports de missions intermédiaires : ils permettent de rappeler les vérifications au titre d’un sous-cycle et rendent compte de leurs résultats.

Les rapports de synthèse des NEC : ils sont élaborés sous la supervision du responsable de la certification et apportent une vision ministérielle de la comptabilité générale en permettant de faire un parangonnage entre les ministères ;

Les rapports des missions finales : ils contiennent les conclusions des missions finales, les suites données aux observations et aux recommandations de la précédente campagne, le suivi des engagements pris par les administrations vis-à-vis de la Cour ;

Les observations d'audit : les anomalies significatives identifiées lors de vérifications menées en missions intermédiaires ou finales sont communiquées et discutées avec l'administration à l'aide de ce document ;

Le rapport de la certification : il s'agit du dernier document de la communication qui vise un public beaucoup plus large car il est rendu public. Sa présentation est donc beaucoup plus synthétique puisqu'il reprend l'ensemble des travaux effectués dans le cadre de la certification. Il présente la position de la Cour sur les comptes de l'État ainsi que les motivations détaillées de cette position et le compte rendu des vérifications.

c L'indépendance

La Cour des comptes selon l'article 47 de la Constitution « assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances ». Elle doit de plus procéder aux enquêtes demandées par les comités d'enquêtes du Parlement (article L0132-4 du Code des juridictions financières). L'article 58 de la loi organique de 2001 renforce la collaboration entre la Cour et le Parlement en décrivant toutes les communications et échanges entre les deux institutions. Cette mission d'assistance au Parlement et au Gouvernement est un des piliers de son indépendance selon l'article L.111-2 du code des juridictions financières. Selon le même article, son indépendance provient également de l'inamovibilité de ses membres et de sa liberté de programmation de travail annuelle. Ces principes résultent de la décision du 25 Juillet 2001 du Conseil constitutionnel qui énonce que « la constitution garantit son indépendance par rapport au pouvoir législatif et au pouvoir exécutif ». De plus, depuis l'arrêt Beaumartin de 1994, la Cour européenne estime qu'un magistrat est indépendant lorsqu'il n'a pas besoin pour rendre sa décision de prendre conseil auprès du pouvoir exécutif, ce qui est le cas de la Cour qui prend ses décisions selon le principe de la collégialité. Enfin, l'indépendance des membres de la Cour à l'égard de l'administration est garantie, pour les magistrats, par l'article 120-1 du code des juridictions financières qui prévoit leur inamovibilité, ainsi que par les règles relatives à l'avancement et à la discipline. Les autres membres de la Cour bénéficient de l'indépendance de l'institution et des mêmes pouvoirs d'enquête que les magistrats. Les conseillers maîtres en service

extraordinaire et les rapporteurs extérieurs prêtent serment devant le Premier président de la Cour et sont par ailleurs tenus par la charte de déontologie.

Tous ces faits concourent à l’indépendance de la Cour des comptes. Cependant il ne faut pas oublier qu’elle tient son existence et ses pouvoirs de la loi qui est votée par le Parlement. La question de l’indépendance de la Cour doit également être examinée d’un point de vue budgétaire et financier. Depuis la LOLF et la nouvelle présentation budgétaire, la Cour est rattachée à la mission « Conseil et contrôle de l’État » et aux services du Premier Ministre. Pour sauvegarder son indépendance, la Cour sera plus particulièrement rattachée au ministre délégué chargé des relations avec le Parlement avec la mise en place d’un régime financier spécifique et d’une exonération de mise en réserve. Ces dispositions ont fait suite au fort débat sur le positionnement institutionnel de la Cour qui devait à l’origine être rattachée à la mission « gestion et contrôle des finances ». Finalement, l’indépendance est renforcée par l’arrêté n° 06-346 du Premier président relatif à la création et la composition des sections au sein de la Première chambre qui précise la séparation de la collégialité en charge de la certification, de la normalisation et du contrôle juridictionnel.

III. Les acteurs de la politique qualité de la Cour des comptes

La présentation des acteurs ou parties prenantes de la politique qualité de la Cour des comptes et plus largement de la certification est organisée autour d’une classification puis autour d’une détermination du poids et des principales dimensions de ces acteurs

III. 1) Un essai de classification des acteurs

Brignall et Modell (2000) reprennent une classification classique des acteurs de l’environnement d’une organisation présentée notamment par Covalski et Dirsmith (1988) et qui distingue les avocats (représentants de groupes professionnels) et les gardiens (élus politiques, officiels et hauts représentants). A cette typologie, Brignall et Modell ajoutent une nouvelle catégorie, les « acheteurs » ou client du service public. Même s’ils ne sont pas des acteurs institutionnels au sens classique, ils exercent néanmoins une influence réelle car ils sont les destinataires de l’objet étudié, en l’occurrence l’*output* de la certification, l’opinion d’audit.

Selon cette classification de Brignall et Modell (2000), il est donc possible de distinguer les différents acteurs ou parties prenantes selon la typologie suivante :

- **Les « avocats »** ou en d'autres mots les représentants des associations professionnelles : il s'agit des associations d'institutions supérieures de contrôle (EUROSAI/INTOSAI¹¹⁶ pour les plus importantes) qui représentent les institutions supérieures de contrôle et du normalisateur d'audit (l'IFAC). Ce sont des acteurs très importants dans le processus de certification des comptes de l'État car ils ont une large influence sur les pratiques d'audit. En effet, en plus de jouer le rôle d'association professionnelle, ces organisations sont également des normalisateurs puisqu'elles émettent leurs propres normes d'audit. L'IFAC, normalisateur international d'audit a une influence plus directe puisque que c'est son corps de normes, les ISAs, qui a été retenu par la Cour des comptes. L'institution est donc directement influencée par les évolutions normatives décidées par l'IFAC. Le rôle des associations professionnelles a été détaillé par Greenwood *et al.* (2002). Leur premier rôle consiste à permettre à l'organisation d'interagir avec sa communauté (les institutions supérieures de contrôle) pour ainsi déterminer ensemble des conduites et comportements à adopter. Ainsi, les associations professionnelles permettent la construction et le maintien d'accords interprofessionnels organisés autour d'un sentiment d'appartenance et de *membership*. Les associations professionnelles agissent également comme un représentant ou un négociateur redéfinissant les pratiques appropriées en interaction avec les différents membres. Leur rôle est donc complémentaire de celui des normalisateurs puisque les associations professionnelles peuvent se saisir des normes (les normes internationales d'audit) pour les discuter et les adapter au cas de leurs membres (les institutions supérieures de contrôle). C'est le cas pour l'INTOSAI qui adapte les ISAs pour rédiger son propre corps de normes d'audit spécifiques aux institutions supérieures de contrôle. Les associations professionnelles adoptent ainsi un rôle de moniteur pour gérer la conformité des pratiques avec attentes coercitives et normatives de l'environnement (Greenwood *et al.*, 2002). Finalement, les associations professionnelles telles que l'INTOSAI ou l'EUROSAI peuvent positionner leurs actions à deux niveaux : un niveau conservateur (conserver l'ordre institutionnel, assurer la conduite et reconduite des comportements et pratiques) ou un niveau proactif (adaptation des attentes normatives et coercitives). Les associations professionnelles s'inscrivent davantage dans un positionnement

¹¹⁶ INTOSAI : International Organization of Supreme Audit Institutions et EUROSAI : European Organization of Supreme Audit Institutions (se référer au chapitre 3 pour une présentation détaillée).

proactif même si elles agissent également à un niveau conservateur en assurant la communication et l’interaction entre les différentes institutions supérieures de contrôle.

- **Les « acheteurs », les clients de l’audit** : il s’agit à la fois des citoyens qui sont le public de l’audit à qui la Cour des comptes rend compte et de l’audité qui est celui qui « achète » l’audit financier. Même si les citoyens sont des acheteurs lointains car ils ne sont pas en relation directe avec la Cour, c’est pour eux que le processus de certification est construit. Le mode de communication de l’acte de certification est probablement le point le plus influencé par les citoyens. L’audité, s’il est acheteur de l’audit est un acheteur forcé car cette mission, inscrite dans la constitution et qui ne nécessite pas un accord préalable de l’audité. Le rôle de l’audité est très important car la réalisation du processus de certification par la Cour dépend beaucoup de l’avancée des travaux de l’administration et du producteur des comptes (la DGFIP¹¹⁷). La construction et la mise en œuvre de la politique qualité de la Cour des comptes sont corrélées avec ces deux acteurs qui influencent d’une part l’avancée des travaux de certification et d’autre part la forme de restitution des travaux.

- **Les « gardiens »** : il s’agit des membres de la Cour des comptes et acteurs de la certification. Issus d’une culture organisationnelle marquée par l’importance du collectif et du particulier, par la situation sociale et par un engagement diffus (la Cour étant une institution collégiale et imprégnée du principe d’indépendance de ses membres), ces acteurs constituent la première source d’influence pour le processus de certification. En effet, ce sont les membres de la Cour des comptes qui réalisent l’audit financier, leurs compétences sont donc en première ligne. Cependant, la certification étant un exercice très récent pour la Cour des comptes, la capacité d’adaptation des membres de la Cour et plus précisément des acteurs de la certification reste primordiale.

Au delà de cette typologie, les acteurs de la politique qualité peuvent être distingués en fonction de leur caractère primaire (contrat explicite liant les différentes parties prenantes) ou

¹¹⁷ La direction générale des Finances publiques (DGFIP) scelle la fusion de la direction générale des Impôts (DGI) et de la direction générale de la Comptabilité publique (DGCP). Elle est placée sous l’autorité du ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique. La création de la DGFIP participe à la réforme de l’État menée dans le cadre de la révision générale des politiques publiques (RGPP). Les principales missions de la DGFIP sont les suivantes : établir les impôts ; contrôler les déclarations fiscales ; recenser le patrimoine foncier et conserver les actes relatifs aux immeubles ; recouvrer les recettes publiques ; contrôler et exécuter les dépenses publiques ; produire l’information budgétaire et comptable ; offrir des prestations d’expertise et de conseil financier ; gérer la clientèle des dépôts de fonds au Trésor ; piloter la stratégie immobilière de l’État.

secondaire (contrat implicite, de nature morale) ou encore en fonction d'une distinction entre les parties prenantes volontaires et involontaires (Buisson, 2005).

S'il n'existe aucun contrat explicite liant les différentes parties prenantes, une distinction peut s'effectuer en fonction du degré de la nature implicite du contrat, présentée par ordre d'importance décroissant ci-après :

- la relation entre l'audité et la Cour des comptes est certainement la plus formalisée puisque la mission d'audit est inscrite dans la constitution ;
- la relation entre la Cour et ses membres arrive en deuxième position en raison notamment du statut d'inamovibilité des magistrats qui, de plus, prêtent serment à leur entrée à la Cour ;
- la relation entre la Cour des comptes et le normalisateur et associations professionnelles semble ensuite proche d'une caractérisation primaire car la Cour s'étant engagée à respecter les normes d'audit, elle a passé un contrat moral fort avec ces organisations (elle s'engage en effet à respecter les pratiques et normes développées par le normalisateur et les associations professionnelles) ;
- la relation entre la Cour et le citoyen, si elle est elle aussi formalisée¹¹⁸, n'arrive qu'en quatrième position car le lien direct avec la certification est moins évident que pour le normalisateur par exemple ;
- enfin, la relation de la Cour avec les institutions supérieures de contrôle est celle qui présente le caractère le plus implicite car il s'agit d'une relation entre pairs qui n'est pas contractualisée et qui s'exprime essentiellement par le biais des associations professionnelles.

III . 2) Une caractérisation de l'implication et du poids des acteurs

La distinction entre les différents acteurs présentés par le modèle de contingence de Lüder (1992, 2002) permet de déterminer l'implication des différents acteurs. Ce modèle introduit des variables contextuelles (les stimuli et l'organisation institutionnelle), des variables comportementales (personnes impliquées dans la réforme, promoteurs des réformes, parties

¹¹⁸ L'article 15 de la déclaration des droits de l'homme donne à la Cour la mission de rendre compte aux citoyens.

prenantes) et des variables instrumentales (réforme du concept et stratégie de mise en œuvre)¹¹⁹. Dans ce modèle de contingence, Lüder distingue donc :

- les parties prenantes de la réforme ;
- les personnes impliquées ;
- les promoteurs de la réforme.

S’il est difficile de distinguer des promoteurs de la réforme parmi les acteurs de la politique qualité de la Cour¹²⁰, il est possible de les répartir selon qu’ils sont des parties prenantes ou des acteurs impliqués.

Les personnes directement impliquées sont tout d’abord le normalisateur et les associations professionnelles, qui influencent directement le processus de certification et la politique qualité de la Cour. Il s’agit ensuite de l’audité, au cœur du processus de certification et des membres de la Cour, acteurs de la certification.

Les parties prenantes sont alors le public de l’audit financier, les citoyens et les pairs de la Cour des comptes, les institutions supérieures de contrôle.

Mitchell *et al.* (1997) proposent ensuite de déterminer le poids des parties prenantes selon trois critères :

- le pouvoir d’influence c’est-à-dire les moyens coercitifs, utilitaristes et normatifs que les parties prenantes peuvent mettre en œuvre pour influencer l’organisation ;
- la légitimité de la relation entre la partie prenante et l’organisation (qui renvoie alors à une distinction en fonction du degré de la nature implicite ou explicite de la relation entre la Cour et l’acteur présentée ci-avant) ;
- l’urgence à satisfaire les attentes de la partie prenante.

La légitimité de la relation a déjà été étudiée par le biais de la distinction entre la nature des relations plus ou moins implicites ou explicites de la Cour avec les différents acteurs.

¹¹⁹ Ce modèle est présenté, discuté et adapté au cas de la politique qualité de la Cour des comptes en section 3 du chapitre 4.

¹²⁰ En effet, la réforme au sens du modèle de contingence est la mise en œuvre de la certification pour laquelle d’autres acteurs entrent en jeu comme le Parlement par exemple. Cependant, l’étude portant sur la politique qualité qui est une résultante de la réforme, il est difficile d’associer ces promoteurs directement avec le développement d’une politique qualité au sein de la Cour des comptes.

Le pouvoir d'influence varie en fonction des acteurs :

- les normalisateurs ont un pouvoir d'influence fort comme développé précédemment car ils ont à leur disposition des outils normatifs, utilitaristes et coercitifs représentés par les normes et la diffusion de pratiques et comportements reconnus ;
- l'audité dispose également d'outils utilitaristes pour faire valoir son influence car son avancée dans la production des comptes, sa volonté de coopérer avec la Cour ou encore son avancée dans la mise en œuvre de la réforme comptable sont autant d'outils utilitaristes pour le processus de certification ;
- les membres de la Cour acteurs de la certification ont une influence à la fois basée sur des moyens utilitaristes (ils sont les actants de la certification) mais également coercitifs car leurs modes de raisonnement, leur implication et leur adaptation au processus de certification va directement contraindre son déroulement ;
- les citoyens ne disposent que de peu d'influence en comparaison car ils n'ont pas de moyens coercitifs, normatifs ou utilitaristes mais influencent tout de même le mode de communication de l'audit en tant que public premier ;
- finalement, l'influence des institutions supérieures de contrôle étrangères est principalement constituée de moyens coercitifs, une institution supérieure de contrôle pouvant en effet faire valoir les bons fondements d'une pratique ou d'un comportement pour ainsi contraindre les autres institutions à l'adopter par le biais des associations professionnelles.

Mitchell *et al.* (1997) utilisent un critère correspondant au niveau d'urgence à satisfaire les besoins utilisés pour évaluer les acteurs. Ce critère s'applique seulement au normalisateur et aux associations professionnelles pour lesquels les attentes normatives doivent être satisfaites le plus rapidement possible par la Cour afin d'être en cohérence avec le cadre international normatif. Les citoyens et l'audité ont également une attente, celle de la communication de l'acte de certification prévue à la même période tous les ans qui ne correspond donc pas à une demande urgente.

Finalement, ce sont les critères de légitimité (distinction entre la nature des relations plus ou moins implicite ou explicite de la Cour avec les différents acteurs) et d'influence qui sont le plus utiles et déterminants pour distinguer le poids des différents acteurs.

* * *

*

L'environnement et les acteurs de la politique qualité ont tout d'abord été définis puis leurs relations avec le processus de certification de la Cour des comptes ont été mises en exergue.

On distingue l'environnement immédiat de l'environnement large (Scott, 1987). L'environnement immédiat est tout d'abord composé de l'environnement réglementaire et normatif pour lequel la loi prend une position active, la normalisation y est prescriptive alors que les lois et règlements sont constitutifs pour la Cour (Edelman et Suchman, 1997). L'environnement constitué des spécificités de la Cour est également un environnement immédiat et une composante cognitive (Kostova et Roth, 2002) alors que l'environnement réglementaire et normatif remplit des fonctions régulatrices et normatives. L'environnement large comporte l'environnement politique et l'environnement comptable.

Les liens relationnels entre ces différents environnements sont basés sur des critères essentiels : l'identité, la confiance et la dépendance (Kostova et Roth, 2002).

Les acteurs sont des avocats (les associations professionnelles et le normalisateur), des « acheteurs » ou client (les citoyens et l'audité) ou des gardiens (les membres de la Cour acteur de la certification) selon la typologie de Brignall et Modell (2000).

Distinguer ces différents acteurs impose de déterminer le degré de la nature implicite ou explicite du lien entre eux (Buisson, 2005) et permet de les classer en ordre décroissant selon l'importance explicite de ce lien : l'audité, les membres de la Cour, le normalisateur et les associations professionnelles, les citoyens et les pairs (les institutions supérieures de contrôle étrangères).

Finalement, ces différents acteurs sont qualifiés de parties prenantes (normalisateur et associations professionnelles, audité et membres de la Cour) ou d'acteurs impliqués (citoyens, ISC) dans le cadre de la contingence de Lüder (1002, 1994, 2002).

SECTION 3 : LA POLITIQUE QUALITÉ DE LA COUR DES COMPTES ET LE PROCESSUS DE CERTIFICATION

La politique qualité est un élément du processus global qu'est la certification des comptes. Avant de détailler l'approche et la méthodologie retenue par la Cour des comptes pour l'audit financier, la section 3 justifie l'approche par le processus retenue pour ce premier développement de la politique qualité de la Cour.

I. L'approche par le processus : intérêt et justification

Comme présentée en introduction générale, la recherche est axée sur une approche par le processus. La présentation du processus de certification en tant qu'élément central s'inscrit donc dans cette orientation.

I. 1) Définitions

Selon Pettigrew (1990, 1997), le processus permet d'aborder la recherche sous un angle dynamique en se focalisant sur le contexte de l'organisation et sur les actions au cœur de l'organisation. « Le processus est un complexe d'actions qui peuvent être multiples et enchevêtrées que l'on perçoit par l'action résultante (...) on peut donc représenter un processus ou complexe d'actions par l'articulation ou la composition de trois fonctions archétypes : la fonction de transfert temporel, les fonctions de transformation et de transfert spatial » (Le Moigne, 2005, p. 48). Ces définitions du processus permettent de dégager plusieurs caractéristiques transposables dans le développement du processus de certification : la notion de temporalité (comment la certification s'organise-t-elle dans le temps ?), la notion de transformation (comment se construit et se développe l'opinion d'audit, *output* de la certification ?), la notion d'espace (comment s'organise la certification au sein de la Cour des comptes ?).

Une nouvelle définition du processus est donnée dans la norme ISO 9000¹²¹ : « le processus est l'ensemble d'activités corrélées ou interactives qui transforme des éléments d'entrée en éléments de sortie » alors que « l'approche par le processus désigne l'application d'un système de processus au sein d'un organisme, ainsi que l'identification, les interactions et le management de ces processus ». Cette définition s'axe davantage sur la notion de transformation évoquée précédemment (comment se construit et se développe l'opinion sur les comptes ?).

Van de Ven (1992) distingue trois approches du processus :

- le processus peut être perçu comme une logique utilisée pour expliquer les relations causales ;
- il peut ensuite être considéré comme une catégorie de concepts se référant à des individus ou des organisations ;
- le processus peut être assimilé à une séquence d'événements permettant de décrire comment les choses évoluent dans le temps.

Pour décrire et détailler la certification en tant que processus central pour la politique qualité de la Cour, l'approche retenue perçoit le processus comme une séquence d'événements qui permettront par la suite d'étudier les changements (de la politique qualité) dans le temps (objet du chapitre 4).

Finalement, Pesqueux (2008, p. 77) confronte deux modèles en « processus » : le premier modèle qualifié de « traditionnel » repose sur une représentation visant la division des tâches alors que le deuxième qualifié de « moderne » repose sur une combinaison des activités.

Ces différentes définitions et typologies du processus permettent d'ores et déjà de déterminer ce qui constitue le développement du processus de certification, à savoir :

- la présentation de la séquence des événements liés à la certification des comptes ;
- l'organisation temporelle de la certification ;
- l'organisation de la certification au sein de la Cour des comptes ;
- les différentes étapes menant à la construction de l'opinion d'audit.

¹²¹ Norme internationale ISO 9000 : 2000, AFNOR, dans Pesqueux, 2008, p. 76.

1. 2) Intérêts d'une approche par le processus

Selon Pettigrew (1997, p. 346), « La contribution majeure de la recherche par le processus, est d'attraper la réalité en vol, d'explorer les comportements des acteurs et la vie organisationnelle et d'implanter une réelle dynamique dans le temps et dans les différentes strates du contexte dans lesquelles l'activité se déroule ».

Comme le précise Pesqueux (2008, p. 81) « L'analyse par les processus fournit la base de départ de la gestion par les activités, de la gestion par les valeurs et donc d'une gouvernance organisationnelle grâce à sa vision « transfonctionnelle » et à un système d'indicateurs de pilotage eux-mêmes reliés à des actions correctrices ».

Finalement, le premier objectif de l'approche par le processus est de permettre une description en profondeur de l'objet étudié pour ainsi identifier les séquences alors que le second objectif toujours descriptif est de prendre en compte l'environnement pour replacer le phénomène dans son contexte (Grenier et Josserand dans Thiétart *et al.*, 2007).

L'approche par le processus permet ainsi non seulement de décrire et comprendre le contexte de l'objet étudié (la certification pour la politique qualité de la Cour) mais également de dégager les grands aspects de la vie organisationnelle en liant les différentes activités du processus entre elles.

1. 3) Les délimitations pour l'approche par le processus

Pour aborder l'approche par le processus et la description de ce dernier, les activités doivent être rapprochées de l'amont vers l'aval afin de redessiner complètement la structure interne du processus (Fayaud, 2008, p. 239). Ce n'est qu'une fois la description achevée que peut débuter la phase d'analyse (le chapitre 4 s'attache à décrire puis étudier le développement de la politique qualité au sein de la Cour des comptes).

Il est ensuite possible d'aborder l'approche par le processus selon trois étapes (Grenier et Josserand dans Thiétart, 2007) :

- décomposition de la variable processuelle pour se familiariser avec le processus (décomposition effectuée lors de la définition du processus) ;
- description et compréhension de l'objet étudié en suivant les différentes dimensions composant le processus (dimension spatiale, temporelle et organisationnelle) ;

- identification des incidents critiques pour les regrouper et faire ressortir les intervalles temporels qui marquent le déroulement du processus (identification et déroulement des grandes phases de la certification menant à la production de l'*output*, l'opinion d'audit).

L'étude du processus de certification s'effectue donc selon un découpage temporel des différentes phases mais également selon la présentation des dimensions spatiales et organisationnelles du processus. Miles et Huberman (2003) proposent également de décomposer la variable processuelle (la certification des comptes) en fonction du contexte, de la définition de la situation (contexte des thèmes), des perspectives (manières de penser, orientation), des manières de percevoir les personnes et objets et enfin en fonction des activités (types de comportements revenant régulièrement). Pour cette approche de la certification en tant que processus, seul un découpage par activité est retenu afin de privilégier une présentation du processus répondant au besoin de compréhension global de la Cour des comptes.

II. Une nouvelle approche de l'audit

Afin de dérouler une présentation chronologique de la certification, sont développés dans cette partie, la définition de la certification ainsi que ses principes généraux dont son approche d'audit et les critères d'audit retenus.

II. 1) Qu'est ce que la certification pour la Cour des comptes ?

La certification des comptes consiste pour la Cour des comptes à donner une assurance, qualifiée d'opinion, que l'information financière, donnée dans les comptes, est régulière, sincère et fidèle. Cette certification ne couvre que le résultat patrimonial et exclut la comptabilité budgétaire ; la Cour examine néanmoins l'articulation entre les deux comptabilités.

a La définition de la certification

La certification des comptes se définit comme l'opinion écrite et motivée que formule un organisme indépendant sur la conformité des états financiers d'une entité, dans tous ses aspects significatifs, à un ensemble donné de règles comptables au premier rang desquelles

figurent la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes (acte de certification des comptes de l’État – exercice 2007). Elle présente les caractéristiques suivantes :

- un objet comptable à certifier (les états financiers) ;
- des référentiels permettant de certifier cet objet ;
- l’expression d’une position traduisant une assurance raisonnable ;
- une justification des appréciations et, dans le cas de l’État, un compte rendu des vérifications ;
- une méthodologie spécifique fondée sur l’approche par les risques et la notion de caractère significatif.

b Les principes généraux de la certification

Parmi les principes généraux de la certification, on relève tout d’abord celui du champ de l’exercice. Seule la comptabilité générale¹²² fait actuellement l’objet d’un cadre normatif formalisé et complet, constitué notamment des « normes comptables de l’État » qui ont été arrêtées, conformément aux prescriptions organiques (article 30), après avis d’un comité de personnalités qualifiées publiques et privées, le comité des normes de comptabilité publique. La certification porte donc sur les états financiers issus de la comptabilité générale, rassemblés dans le compte général de l’État, lui-même joint au projet de loi de règlement (article 54-7 de la loi organique) et comprenant la balance générale des comptes, le compte de résultat, le bilan et ses annexes, ainsi qu’une évaluation des engagements hors bilan. En application de l’article 37 de la loi organique, la certification couvre le résultat patrimonial visé au III de l’article, mais ne couvre pas le résultat budgétaire visé au I, ni le résultat de trésorerie, visé au II, entendu comme le montant définitif des ressources et des charges de trésorerie présenté dans le tableau de financement. Néanmoins, à l’occasion de ses vérifications faites dans le cadre de la certification, la Cour s’assure de la cohérence des deux

¹²² Comme prévu par la loi organique en son article 27, l’État tient deux comptabilités :

- l’une budgétaire, retraçant conformément à l’article 8, la gestion et la consommation des autorisations d’engagements et des crédits de paiement ainsi que l’exécution des recettes et des dépenses budgétaires, conformément à l’article 28 et au décret en conseil d’État n°2007-687 du 4 mai 2007 ;
- et l’autre générale, comprenant l’ensemble de ses opérations, y compris celles touchant à son patrimoine, notamment ses immobilisations corporelles et incorporelles, ses stocks, ses immobilisations financières, ses dettes financières et non financières, ses provisions, ses créances et ses engagements hors bilan. La comptabilité d’exécution des dépenses et des recettes est étroitement articulée avec la comptabilité générale, mais la comptabilité des engagements ne l’est pas encore.

comptabilités, en particulier pour les charges et les produits. Ainsi, le rapprochement entre les données de la comptabilité générale et celles de la comptabilité budgétaire constitue pour la Cour une technique d'audit particulière permettant de détecter, dans l'une ou l'autre des comptabilités, des anomalies. La Cour a poursuivi ses travaux en vue de définir une nouvelle méthodologie de vérification des opérations de comptabilité budgétaire. L'adoption d'un référentiel de comptabilité budgétaire fournira le cadre conceptuel de ces vérifications.

L'opinion et la forme de l'opinion sont ensuite des éléments caractéristiques importants de la certification car il s'agit de l'*output* du processus. Le certificateur exprime sa position sur les comptes de l'État sous la forme d'un acte rendu public (l'acte de certification). La forme dans laquelle est rendue la certification indique qu'elle est motivée et étayée. Le certificateur ne livre donc pas une impression, un sentiment mais exprime une intime conviction acquise, au terme d'une démarche structurée. L'expression de la position réside dans le choix entre la certification sans ou avec réserve(s), l'impossibilité de certifier et le refus de certifier. Ce sont l'intensité et la combinaison éventuelle des désaccords avec le producteur des comptes, des limitations aux diligences et des incertitudes qui orientent ce choix. Le désaccord peut porter sur les ajustements, les reclassements, les modifications de l'annexe ou sur des divergences chiffrables ou non chiffrables, sur des questions de méthodes. Les limitations concernent l'étendue des travaux d'audit et sont le fait de circonstances ou d'éléments justificatifs insuffisants ou résultent de l'impossibilité d'apprécier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes. Enfin, les incertitudes traduisent le fait que la Cour n'a pu valider un élément donné des comptes en raison soit de limitations, soit d'anomalies non chiffrables, qu'elles aient fait l'objet ou non d'un désaccord avec l'administration.

La position retenue par la Cour ne constitue toutefois qu'une « assurance raisonnable » quant à la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes. La justification des appréciations de la Cour est beaucoup plus longue que dans les rapports de commissaires aux comptes, du fait des spécificités de l'État et des destinataires de la certification.

Finalement, le dernier élément caractéristique pour présenter la certification est la démarche d'audit retenue, fondée pour la Cour sur deux points principaux : une approche par les risques et la prise en compte du caractère significatif des éléments de l'audit.

L'approche par les risques consiste à déterminer les domaines ou les processus comptables audités en fonction du risque d'erreurs qu'ils comportent. Plus le risque d'erreurs est

considéré comme important par le certificateur, plus ses vérifications seront intenses. Inversement, il allègera ses vérifications dans des domaines considérés comme présentant des risques faibles.

Le caractère significatif correspond à la notion d’importance relative et est défini par l’IASB (*International Accounting Standards Board*) dans les termes suivants : « L’information est significative si son omission, ou son inexactitude, peut influencer les décisions économiques que prennent les utilisateurs des états financiers. L’importance relative dépend de la taille de l’élément ou de l’erreur, jugée dans les circonstances particulières de son omission ou de son inexactitude. En conséquence, l’importance relative fournit un seuil ou un critère de séparation plus qu’une caractéristique qualitative principale que l’information doit posséder pour être utile ». Dans la démarche d’audit de la Cour, la notion de caractère significatif est primordiale lors de la planification de la mission et également lors de l’examen des comptes.

c Les critères d’audit pour la certification

Selon l’article 58-5 de la LOLF, la certification des comptes consiste à donner une assurance raisonnable quant à la régularité, à la sincérité et à la fidélité des comptes de l’État. La régularité, la sincérité et l’image fidèle sont des principes comptables issus du plan comptable général¹²³. Aux termes de l’article 27, alinéa 3, de la LOLF, ils s’appliquent désormais aux comptes de l’État et apparaissent également dans l’article 47 de la Constitution suite à l’insertion du paragraphe 47-2 lors de la révision de la Constitution en juillet 2008 : « Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».

Pour apprécier le respect de ces principes, la Cour utilise des critères d’audit pour lesquels elle vérifie la correcte application. Elle se réfère à la batterie de critères fournie par les normes internationales d’audit :

¹²³ Selon le cadre conceptuel du recueil des normes comptables de l’État, le principe de régularité « énonce que la comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur ». Le cadre conceptuel du recueil des normes comptables de l’État énonce également que « les règles et procédures en vigueur sont appliquées de manière à traduire avec sincérité la connaissance que les responsables de l’établissement ont de la réalité et de l’importance relative des événements enregistrés ». La notion d’image fidèle a été introduite notamment par le plan comptable général en 1982 qui présentait l’objectif de la comptabilité dans les termes suivants : « À effet de présenter des états reflétant une image fidèle de la situation et des opérations de l’entreprise, la comptabilité doit satisfaire, dans le respect de la règle de prudence, aux obligations de régularité et de sincérité ».

- les critères applicables aux enregistrements comptables sont les suivants : survenance, exhaustivité, exactitude, séparation des périodes, imputation comptable ;
- les critères concernant les soldes des comptes en fin de période sont les suivants : existence, droits et obligations de l'entité, exhaustivité, valorisation et affectation ;
- les critères relatifs à la présentation des états financiers et aux informations qu'ils contiennent sont les suivants : survenance, exhaustivité, classification et compréhension, exactitude et valorisation.

II. 2) *L'organisation générale de la certification*

a L'organisation générale

Comme toute juridiction, la Cour des comptes est organisée autour de chambres (au nombre de sept) et d'un parquet général. Les chambres sont organisées par compétences dites sectorielles et ont donc toutes une dominante d'activité¹²⁴. La certification est prise en charge par la Première chambre de la Cour mais elle concerne toutes les chambres et appelle donc à un travail en commun, c'est un exercice transversal.

Pour l'organisation de ses travaux de certification, la Cour des comptes croise deux approches, l'une par cycle d'audit et l'autre par ministère. L'approche par cycle prime pour les phases de planification et pour la phase finale et l'approche par ministère, qui associe plus directement les chambres, est déterminante dans la phase intermédiaire. Le découpage par cycle consiste à partager les travaux selon des blocs homogènes des états financiers à certifier. Un cycle correspond ainsi à un ensemble cohérent d'opérations comptables, un sous-cycle étant une subdivision d'un cycle. La dette financière et la trésorerie constituent par exemple un cycle qui comprend lui-même deux sous-cycles : « dette financière » et « trésorerie ». Le nombre et la composition des cycles peuvent varier d'une année à l'autre. Ils sont fixés dans l'instruction du Premier président.

¹²⁴ **1ère chambre** : ministère des finances et du budget, ensemble des circuits financiers publics, **2ème chambre** : ministères chargés de la défense, de l'industrie, de l'énergie, du tourisme, du commerce extérieur, du commerce et de l'artisanat, entreprises et organismes publics industriels, **3ème chambre** : ministères chargés de l'éducation, de la culture et de la recherche, de la jeunesse et des sports, secteur public de l'audiovisuel, **4ème chambre** : ministères chargés des activités régaliennes de l'État (justice, intérieur, affaires étrangères), jugement des appels des chambres régionales des comptes, **5ème chambre** : ministères chargés de l'emploi, du travail, de la formation professionnelle, du logement et des affaires sociales, organismes faisant appel à la générosité publique, **6ème chambre** : ministères chargés de la santé et de la sécurité sociale, organismes de sécurité sociale, **7ème chambre** : ministères chargés de l'équipement, des transports et de l'aménagement du territoire, de l'agriculture et de la pêche, de l'environnement.

Le découpage ministériel retenu par la Cour se fonde sur celui des «départements ministériels» arrêté en loi de finances, qui sert également de fondement à l’organisation des services du contrôle budgétaire et comptable ministériel (SCBCM).

La coordination technique des travaux est assurée par l’équipe centrale de certification¹²⁵, dirigée par le responsable de la certification en lien avec le rapporteur général de la formation interchambres (FIC) permanente intitulée « exécution du budget et comptes de l’État ». Cette formation est chargée de délibérer sur les documents préparatoires aux rapports de l’article 58 de la LOLF, parmi lesquels l’acte de certification. Elle est présidée par le président de la première chambre et composée de deux conseillers maîtres pour chacune des sept chambres ainsi que d’un rapporteur général. Comme il en a la faculté pour toute formation de jugement, le Procureur général y est représenté.

b Les acteurs de la certification

Il aurait pu être envisagé que la Cour sous-traite l’intégralité de la mission de certification à plusieurs cabinets extérieurs. Le choix privilégié par la Cour a été au contraire d’intégrer cette mission en consentant un important effort de formation afin que les auditeurs de la Cour puissent maîtriser les outils d’audit et informatiques appropriés. Cette démarche a également amené la Cour à recruter des auditeurs (les experts) ayant déjà une certaine ancienneté dans de grands cabinets d’audit, des inspecteurs et des auditeurs juniors. A ce jour, la Cour s’est adjoint les compétences d’une trentaine d’experts, qui ont été formés aux spécificités du secteur public et qui sont encadrés par un magistrat ou un rapporteur et un conseiller maître. La Cour a également eu recours à quelques prestataires extérieurs sur des compétences spécialisées, comme les évaluations immobilières ou l’actuariat, et sous-traite certains audits informatiques pour démultiplier ses interventions dans ce domaine en les intégrant étroitement aux travaux des équipes de certification.

Ce mode d’allocation des ressources est un choix stratégique qui permet de croiser deux compétences : les connaissances de la comptabilité publique et de l’État détenue par les

¹²⁵ Sous la direction du responsable de la certification, cette équipe a essentiellement pour rôle de superviser et de coordonner les travaux de certification, d’en assurer la cohérence méthodologique ainsi que de préparer les réunions de chacune des instances internes à la Cour et des comités de dialogue avec le producteur des comptes. Elle est composée du rapporteur de synthèse de l’acte de certification et des experts ayant une fonction transversale (coordination, méthodologie, statistiques, comptes publics, etc.).

magistrats et les techniques d’audit issues du privé et détenues par les auditeurs issu des cabinets d’audit privés embauchés contractuellement. On notera que les experts n’appartiennent pas au corps des membres de la Cour (les magistrats) mais ne sont pas non plus considérés comme des fonctionnaires. Ils n’appartiennent donc à aucun des corps des personnels de contrôle de la Cour¹²⁶ et les dispositions statutaires du code des juridictions ne s’appliquent pas à eux. Ils signent néanmoins la charte de déontologie commune à la Cour et aux CRTC.

La constitution des équipes d’audit est basée sur le découpage en cycles et sous-cycles qui est l’ossature du dispositif de certification. Ces équipes sont des pôles d’expertise sur les thèmes dont elles ont la charge ; elles ont en outre pour mission de proposer une planification des travaux et d’assurer l’exécution d’une part majoritaire d’entre eux. Ces équipes sont composées :

- d’un responsable de cycle (un conseiller maître¹²⁷) qui contre-rapporte les travaux méthodologiques ou d’approfondissement et les rapports de synthèse des sous-cycles composant le cycle dont il a la charge ;
- d’un responsable de sous-cycle (magistrat ou rapporteur extérieur) qui fait le lien avec l’expert et rédige les observations d’audit) ;

¹²⁶ Les recrutements des experts obéissent au droit commun de la fonction publique et notamment à l’article 4 de la loi n°84-16 du 11 janvier 1984 relative à la fonction publique de l’État qui prévoit que, par dérogation au principe selon lequel les emplois permanents de l’État sont pourvus par des fonctionnaires : il est possible de recruter des agents non titulaires pour des emplois du niveau de la catégorie A lorsque la nature des fonctions ou les besoins des services le justifient ; les agents ainsi recrutés sont engagés par des contrats à durée déterminée d’une durée maximale de trois ans ; ces contrats sont renouvelables par reconduction expresse et la durée des contrats successifs ne peut excéder six ans.

¹²⁷ La typologie par statut des acteurs de la Cour des comptes est la suivante :

Magistrat : La Cour des comptes est une juridiction spécialisée de l’ordre administratif. Elle est composée en premier lieu de magistrats qui forment un corps dont les grades sont énumérés aux articles L. 112-1 et R. 112-1 du code des juridictions financières : le Premier président, les présidents de chambre, les conseillers maîtres, les conseillers référendaires, les auditeurs (de 1re et de 2e classe). Les magistrats de la Cour sont inamovibles. Ils sont nommés par décret pris en conseil des ministres (Premier président, procureur général, présidents de chambre) ou par décret du Président de la République (conseillers référendaires et auditeurs). Ils prêtent serment publiquement, devant la Cour réunie en audience solennelle, de bien et fidèlement remplir leurs fonctions, de garder le secret des délibérations et de se comporter en tout comme de dignes et loyaux magistrats.

Les rapporteurs extérieurs : Ils appartiennent à des corps de catégorie A de niveau de recrutement ENA ou équivalent. Ils sont détachés à la Cour sur un statut d’emploi pour six ans maximum ou y effectuent une mobilité de deux ans. Ils exercent leurs fonctions à temps plein ou à temps partiel.

Les assistants : Les assistants de la Cour des comptes collaborent, sous la responsabilité des magistrats et des rapporteurs extérieurs, aux contrôles et enquêtes relevant de la compétence des chambres auxquelles ils sont affectés (art. R. 112-25 CJF). Ce sont des fonctionnaires appartenant à des corps de catégorie A, issus en majorité des administrations financières (comptabilité publique, impôts et douanes).

- d’un ou de plusieurs experts (senior ou junior) qui sont les « opérationnels de l’audit » et donc mènent les différentes phases de la certification au quotidien ;
- le cas échéant, d’assistants qui interviennent sur les différents cycles d’audit et participent aux missions de terrain, sous la supervision d’un expert ou d’un responsable de sous-cycle.

Le tableau suivant montre la répartition des équipes par type de vérification (ministère ou sous-cycle) basée sur une estimation du temps de travail calculé en fonction du nombre de jour / homme.

Tableau 8 : Répartition des équipes de certification par type de vérification

Certification des comptes de l'Etat Temps estimé (en nombre de jour/homme)	Vérifications par ministère	Vérifications par sous-cycle	Autres travaux	TOTAL
<p>HYPOTHESES</p> <p>> planification : juin-juillet et janvier (3 mois à 22 jours ouvrés, moins 10 jours de congés, soit 56 jours).</p> <p>> phase intermédiaire : septembre à décembre (4 mois à 22 jours ouvrés, moins 10 jours de congés, soit 78 jours).</p> <p>> phase finale : février à mai (4 mois à 22 jours ouvrés, soit 88 jours).</p> <p>=> soit un total de 222 jours par personne (100%).</p> <p>> 7 audits informatiques (dont 4 externalisés).</p>	21 rapporteurs de NEC (15%)	<p>17 sous-cycles</p> <p>8 responsables de cycle (5%) : dont PL</p> <p>14 responsables de sous-cycle (30%)</p> <p>2 responsable de sous-cycle (15%) : BB et CV</p> <p>14 experts (100%)</p> <p>2 experts (50%) : LZ et CL</p> <p>9 experts juniors (100%)</p> <p>2 assistants (100%) : FD et SB</p>	<p>Equipe centrale :</p> <p>1 magistrat (80%) : PL</p> <p>1 magistrat (50%) : BB</p> <p>1 expert (100%) : XR</p> <p>1 expert (50%) : LZ</p> <p>1 assistant coord. (50%)</p> <p>Cellule informatique :</p> <p>4 experts (80%)</p> <p>1 expert junior (100%)</p> <p>Doctrine :</p> <p>1 expert (100%) : MG</p>	
TOTAL	699	6 860	1 887	9 446

Source : « Méthodologie pour la certification des comptes de l’État, exercice 2008 »

II . 3) Quelques éléments centraux pour l’approche globale de la certification

Les éléments centraux retenus pour définir la certification sont les textes qui encadrent cette mission, les relations entre la Cour des comptes, l’audit et la politique de documentation de la Cour des comptes. Cette sélection exclue volontairement tous les aspects techniques de la certification (à l’image des techniques de contrôle ou de la prise en compte de l’informatique) car l’objet de cette section est de présenter le processus de certification selon des aspects temporels et organisationnels afin de compléter l’environnement global de l’institution.

a Les textes encadrant la mission de certification

L'architecture du cadre normatif retenu comprend trois niveaux : les normes d'audit proprement dites, un guide général et des guides par sous-cycle.

Pour ce qui est des normes d'audit, l'alternative qui se présentait à la Cour était soit d'adopter les normes d'audit internationales, en procédant le cas échéant à des ajustements, ou créer des normes d'audit propres à la Cour des comptes. Jusqu'à présent, la Cour a choisi de se référer aux normes internationales d'audit (ISA, *International Standards on Auditing*). Le guide d'exercice de la certification a été approuvé par la formation interchambres en octobre 2007. Ce guide s'adresse à l'ensemble des équipes de certification. Il décrit les procédures et dispositions mises en place pour le déroulement de la certification afin de garantir le respect des normes ISA, des textes légaux et réglementaires et des principes fondamentaux de comportement. Il vise à présenter et à expliciter tous les concepts, méthodes, outils et connaissances utiles à une campagne de certification, à l'image du manuel de la Cour des comptes européenne. Enfin, la Cour dispose d'une première génération de guides d'audit pour chacun des sous-cycles qui font l'objet d'une refonte chaque année.

La mission de certification de la Cour des comptes est ensuite encadrée par le code des juridictions financières. Ce code rassemble les dispositions réglant le fonctionnement de la Cour des comptes, des chambres régionales des comptes ainsi que des institutions associées à la Cour. Son élaboration a nécessité de longs travaux et s'est faite en plusieurs étapes. Sa partie législative est le fruit de trois lois promulguées en 1994 et 1995 et sa partie réglementaire a été publiée en 2000 par deux décrets. Depuis, il a fait l'objet de nombreuses modifications. Le code s'applique aux travaux de certification comme aux autres contrôles de la Cour. Plusieurs dispositions d'ordre général intéressent la certification, parmi lesquelles celles relatives :

- à la mission d'assistance du Parlement ;
- aux membres de la Cour et à leur statut ;
- à l'organisation de la Cour ;
- à la procédure applicable aux travaux.

Enfin, la certification est guidée par un dernier type de document, l'instruction du Premier président. L'instruction est un texte interne à la Cour par lequel le Premier président précise

les conditions dans lesquelles s’applique le code des juridictions financières, principalement dans le domaine des procédures applicables aux travaux de la Cour. Pour la certification, une instruction du Premier président est nécessaire dans la mesure où la préparation de l’acte de certification suppose un nombre important de travaux préparatoires, répartis entre toutes les chambres de la Cour, et dont l’enchaînement et l’articulation exigent un encadrement procédural précis. L’instruction est prise chaque année afin, notamment, de détailler les évolutions de procédure et de calendrier d’une campagne à l’autre. Elle précise, pour une campagne d’audit donnée, les modalités d’organisation de la Cour, les moyens des chambres, le calendrier d’élaboration de l’acte de certification et de ses différents documents préparatoires, le contenu de ces derniers ainsi que la procédure qui leur est applicable.

b Les relations avec l’audit

Dans le cadre de la certification des comptes de l’État, deux structures d’échange entre la Cour des comptes et la DGFIP ont été mises en place : le comité d’échange et de suivi Cour – DGFIP (CES) et le comité technique Cour – DGFIP (COTEC).

Le comité d’échange et de suivi se déroule en présence du Président de la formation interchambres et du Directeur général des finances publiques et concerne principalement la stratégie de la certification et la définition des échanges. Il a lieu environ une à trois fois par trimestre et de façon plus resserrée lors des missions finales. Le comité technique se déroule en présence du chef de service de la DGFIP et du responsable de la certification. Il permet de gérer les décisions techniques et opérationnelles liées à la certification qui, une fois arrêtées, sont remontées en comité d’échange et de suivi pour formalisation.

c La documentation de la certification

La documentation de la certification à la Cour des comptes s’organise autour de deux principaux supports, le dossier papier (distinction entre le dossier de contrôle et le dossier

permanent¹²⁸) et le dossier électronique qui s'organise autour d'un logiciel, Équipier, créé par les cabinets d'audit privé.

La Cour dispose de procédures propres destinées à garantir la confidentialité de ses travaux :

- instruction n° 545 du 12 juillet 1984 portant dispositions à observer pour garantir le secret des informations et documents détenus par la Cour ;
- instruction n° 559 du 26 février 1988 relative aux précautions et procédures de protection des rapports de la Cour (recommandations n°1 et 2).

Le développement de l'approche globale de la certification, de son organisation générale et de quelques éléments centraux, procurent un premier cadre de compréhension autour du processus et permettent de définir la notion d'espace ou encore l'aspect organisationnel du processus, objet de la première partie de cette section 2. La partie suivante s'intéresse spécifiquement à l'organisation temporelle de la certification et aux séquences des événements liés à la certification des comptes menant à la construction de l'opinion d'audit.

III. L'approche chronologique de la certification et la mise en évidence des différences avec les autres missions de la Cour des comptes

Une campagne de certification comporte trois phases : une phase de planification, de juin à septembre, qui permet d'élaborer les programmes de travail, d'identifier les lieux d'intervention et d'actualiser les outils méthodologiques ; une phase intermédiaire, de

¹²⁸ Le dossier courant peut comporter : les informations relatives à la planification et à la conception de la mission ; les éléments relatifs à sa finalisation : note de synthèse, tableau d'impact, rapports, lettre d'affirmation ; les documents de travail détaillant les tests (directement rattachés au programme de travail dans le dossier électronique) ; les pièces justificatives et éléments probants (indexés au document de travail, ces pièces sont conservées seulement si elles sont utiles à une tierce personne pour comprendre les travaux effectués) ; indexation des données financières analysées, point essentiel pour formaliser le chemin de révision ; les aspects administratifs avec les contacts de l'entité certifiée.

Le dossier permanent regroupe les informations récurrentes, notamment la description des processus et procédures ainsi que l'analyse du risque d'erreurs significatives et comprend généralement : des données de base sur la mission (fiche signalétique par exemple) ; des données de base sur l'entité certifiée et sur son organisation générale ; les éléments relatifs au cadre fiscal et au cadre juridique s'il s'agit d'une personne morale distincte de l'État ; les éléments relatifs au cadre social (convention...) si le code du travail s'applique ; les rapports et documents émis par le certificateur (NEC, rapports de mission, ...) ; le dossier des procédures par cycle et plus particulièrement du cheminement des informations comptables, du système d'information et des procédures de contrôle interne (guide d'audit par cycle et sous-cycle) ; une analyse du risque inhérent (guide d'audit) ; une évaluation préliminaire du dispositif de contrôle interne (guide d'audit) ; une documentation générale (recueil des normes comptables, rapports de synthèse des années précédentes, rapports d'audit interne produits par l'État et dispositif général de la certification).

septembre à décembre, qui vise à analyser et à évaluer l’environnement de contrôle et d’audit interne et les systèmes d’information ; enfin, une phase finale de fin janvier à avril, qui porte sur les comptes et l’information financière. Pour visualiser l’enchaînement des phases dans le temps, l’**Annexe 5** présente le calendrier détaillé de la certification pour la campagne 2008.

Dans l’objectif de présenter les nouveautés de la mission de certification pour la Cour des comptes, elle est comparée à la mission de la Cour se rapprochant le plus de l’audit financier : le contrôle juridictionnel des comptes ou jugement des comptes.

III . 1) La phase de planification

L’encadré suivant présente la phase de planification pour la mission de certification

Encadré 16 : La phase de planification pour la certification

La phase de planification :

Lors de la phase de planification des missions, la Cour définit sa stratégie pour la campagne de certification à venir dans ses différentes modalités : périmètre et nature des vérifications ; organisation générale de la certification ; calendrier ; moyens et compétences. Cette stratégie est ensuite déclinée par sous-cycle et pour chaque phase de la campagne (missions intermédiaires et missions finales) dans un programme de travail qui précise l’ensemble des modalités d’intervention. La phase de planification est en fait une première analyse des risques inhérents et des risques de contrôles. Elle doit permettre d’évaluer les besoins pour l’étape suivante, les missions intermédiaires. Ces besoins peuvent être définis en termes de nombre de comptes à auditer, de méthodes de collecte des informations ou de nombres de postes comptables à visiter. La planification permet, sur le fondement des constats de la précédente campagne, de prévoir la nature et l’intensité des diligences à effectuer. Elle aboutit à l’élaboration d’une note d’orientation des missions intermédiaires qui est examinée devant la formation interchambres et à la notification des contrôles envisagés à l’audit en juillet.

Pour cette phase de planification, la certification introduit un concept nouveau à la Cour, celui du traitement des informations par masse, c’est-à-dire par échantillonnage et seuil de signification quantitatif. Pour le jugement des comptes, la Cour, même si elle ne pouvait revoir tous les comptes, réalisait un audit selon le principe de l’exhaustivité des opérations comptables. Cela s’explique pour partie par la différence entre le champ du jugement des comptes et le champ de la certification. Le jugement des comptes porte sur les comptes annuels des Trésoreries générales et sur les comptes des comptables principaux¹²⁹ alors que la certification porte sur un compte unique, celui de l’État. Les proportions d’écritures

¹²⁹ Cela représente 122 comptes et 151 états financiers annuels.

comptables par comptes sont donc bouleversées. La certification introduit ainsi la notion d'aspects significatifs. Pour le jugement des comptes, le juge des comptes se prononce sur la régularité de toutes les opérations contenues dans les comptes alors que le certificateur des comptes ne se prononce que sur les aspects significatifs du compte général de l'État.

III . 2) La phase intermédiaire et la phase finale

L'encadré suivant présente les phases intermédiaire et finale de la certification des comptes.

Encadré 17 : Phase de planification et phase intermédiaire pour la certification

La phase intermédiaire

La deuxième étape est la mission intermédiaire et se déroule de juillet à janvier de l'année suivante. Elle étudie spécifiquement le contrôle interne et les procédures comptables mises en place dans le poste comptable concerné. Elle porte en fait sur tous les éléments reliant l'ordonnateur au comptable et les comptes-rendus issus de cette mission sont délibérés en chambre.

La phase intermédiaire, selon les pratiques usuelles d'audit, a pour objectif principal l'analyse et l'évaluation des procédures de contrôle et d'audit internes ainsi que des systèmes d'information budgétaire et comptable de l'État. Il s'agit d'identifier les points forts, les points faibles et les axes de progrès de ces procédures et systèmes d'information afin de permettre à la Cour de communiquer à l'administration des recommandations, le cas échéant, et d'évaluer, par sous-cycle, le risque d'audit et de préciser, en conséquence, la nature exacte et le poids des vérifications à mettre en œuvre lors de ses missions finales.

Trois types de vérifications sont réalisés au cours de cette phase :

- les vérifications sur les dispositifs ministériels de maîtrise des risques comptables (cartographie des risques, effectivité et efficacité du dispositif de contrôle interne et d'audit interne, pertinence du plan d'action ministériel comme outil de pilotage de l'amélioration de la qualité comptable), qui sont menées par des rapporteurs de la chambre concernée ;
- les missions intermédiaires, conduites par les équipes de sous-cycles dans les ministères qui ont été rendus destinataires d'une notification préalable. Ces missions sont sélectionnées sur le fondement d'une analyse des risques et des résultats des vérifications de la précédente campagne ;
- la revue de l'arrêté intermédiaire (au 31 août) qui permet de réaliser un certain nombre de travaux en amont des missions finales sur les comptes.

Les documents transmis à l'issue de cette phase intermédiaire sont : un rapport de restitution sur les missions intermédiaires, rédigé par sous-cycle, une note d'évaluation de la comptabilité (NEC), produite par ministère et qui rend compte des vérifications réalisées sur l'environnement comptable et des principales conclusions des missions intermédiaires et un rapport de synthèse des différentes NEC. La restitution des travaux a lieu en décembre.

La phase finale

La dernière étape de contrôle est la mission finale, elle débute suite aux missions intermédiaires en juillet et se termine en mai lors de la communication de l'acte de certification. Il s'agit d'une révision

des comptes et c'est à ce niveau qu'interviennent les notions de sincérité, régularité et image fidèle des comptes. Ces missions sont réalisées avant ou après la clôture définitive des comptes. Elles s'appuient sur les renseignements donnés par les missions intermédiaires, pour effectuer des examens approfondis au niveau central.

Selon les pratiques usuelles d'audit, les travaux de mission finale incluent notamment :

- des contrôles sur pièces et des tests par sondage : ces tests de détail, portant sur des soldes ou des échantillons d'enregistrements comptables, ont pour objectif de permettre un contrôle en substance, étayé par la collecte de pièces justificatives ;
- des procédures analytiques : ces techniques de contrôle consistent à apprécier la fiabilité des informations financières à partir de leur corrélation avec d'autres informations (budgétaires par exemple), de l'analyse globale des flux financiers annuels et de leurs variations significatives ou atypiques.

La phase finale démarre dès l'obtention d'une première version de la balance générale des comptes et donne lieu à la transmission à l'audité : d'observations d'audit ; de rapports de synthèse par sous-cycle ; du rapport en vue de la certification qui est contredit avec les administrations concernées puis avec les ministres concernés.

La première différence introduite par la certification pour la réalisation de l'audit concerne la procédure appliquée par la Cour. La certification est un exercice transversal qui fait intervenir toutes les chambres de la Cour et implique donc la mise en place par exemple d'une formation délibérante inter-chambres spécifique. Le jugement des comptes ou contrôle juridictionnel des comptes peut être réalisé par une réunion des chambres mais également par une chambre unique. La certification a donc apporté la systématisation du travail entre chambres.

De plus, pour la réalisation des phases intermédiaire et finale jusqu'à l'émission de l'opinion, la certification doit tenir des délais imposés par la loi alors que le jugement des comptes ne se fixe que des délais maximums. La procédure de jugement des comptes est en effet relativement longue¹³⁰ contrairement à la certification qui assure une contradiction avec l'administration pour corriger le maximum des anomalies relevées mais qui doit être rapide afin de garantir le respect des délais fixés par la LOF (remise du projet de loi de règlement au Parlement avant le 1^{er} juin de l'année suivant la clôture de l'exercice). La certification a donc introduit la nécessité d'adapter les délais internes à des contraintes externes.

¹³⁰ Cette procédure réformée en 2008 comporte tout d'abord une phase contentieuse ouverte par réquisitoire du ministère public notifié au comptable et à l'ordonnateur. Un rapporteur est alors désigné pour procéder à une instruction contradictoire. Une audience publique est ensuite organisée en présence du comptable et de l'ordonnateur puis une décision de débet ou de décharge est rendue au terme d'un délibéré à huis clos.

Finalement, la certification a également engendré l'apparition d'une nouvelle catégorie d'acteurs pour la réalisation des missions intermédiaires et finales, les experts qui ne font pas partie du corps des magistrats et ne sont pas non plus fonctionnaires.

III . 3) La conclusion de la mission de certification

L'encadré suivant présente la phase de conclusion de la mission pour la certification

Encadré 18 : Phase de conclusion et émission de l'opinion pour la certification

Conclusion de la mission de certification et émission de l'opinion ou élaboration de l'acte de certification

À l'issue de la phase finale, l'élaboration de l'acte de certification s'appuie sur les principales conclusions établies dans les notes d'évaluation de la comptabilité, les rapports de missions intermédiaires et les rapports de missions finales. Un élément important de cette synthèse est le classement des observations d'audit. En outre, une attention particulière est portée au suivi des observations d'audit et aux recommandations de l'exercice précédent ainsi qu'au respect des engagements de l'administration.

À partir de cette synthèse sont rédigés : un projet d'acte de certification, (composé de trois parties : la position sur les comptes, la motivation détaillée de la position sur les comptes, le compte rendu des vérifications opérées) ; un rapport à fin de certification explicitant à l'intention de la collégialité les choix retenus dans le projet d'acte de certification.

Seul l'acte de certification fait l'objet d'une contradiction avec les administrations concernées, mais la proposition de position sur les comptes est exclue du champ. Le premier projet d'acte de certification ne contenant pas de proposition de position de la Cour est déposé à la mi-avril pour être examiné par la formation interchambres, puis transmis à l'administration pour contradiction. La formation interchambres auditionne les administrations concernées sur le projet d'acte de certification au début du mois de mai, puis délibère sur un deuxième projet, complet, d'acte de certification. C'est ce projet qui est transmis au comité du rapport public et des programmes (CRPP) qui examine d'abord le projet sans la proposition de position qui lui a été transmis par la FIC (avant qu'elle n'ait auditionné les autorités administratives concernées) puis examine dans un second temps le projet complet d'acte de certification (sans attendre la réponse des ministres).

Avant la publication et transmission au Parlement, au Gouvernement et au Conseil d'État (avant le 1^{er} juin de l'exercice suivant celui qui fait l'objet de la certification), l'acte de certification fait l'objet d'une dernière validation par la chambre du conseil¹³¹ à qui il appartient d'arrêter définitivement et d'adopter l'acte de certification.

La certification présente des différences avec le jugement des comptes à la fois sur la forme et sur le fond du rapport venant conclure la mission.

¹³¹ Formation délibérante de la Cour des comptes, la chambre du conseil est composée des conseillers maîtres de chaque chambre.

Sur la forme d’abord, la certification impose à la Cour d’émettre un rapport public construit pour répondre aux normes internationales d’audit qui en dictent ainsi le contenu.

Sur le fond ensuite, le jugement des comptes peut amener la Cour à émettre un quitus¹³² qui n’est pas l’équivalent d’une certification sans réserve. En effet, le quitus signifie que la Cour n’a pas constaté de non recouvrement d’une recette, de paiement irrégulier ou encore de manquement dans la caisse alors qu’une certification sans réserve donne une assurance sur la sincérité, régularité et fidélité des comptes. À l’inverse si la Cour constate un manquement dans la caisse du comptable par exemple elle émettra un débet¹³³ qui est différent là encore d’une certification avec réserve qui indique le franchissement d’un seuil de signification. Les termes de sincérité et d’image fidèle sont donc étrangers au jugement des comptes et constituent ainsi un champ autonome de la certification par rapport au jugement des comptes ou contrôle juridictionnel¹³⁴.

La certification présente également des différences quand aux sanctions des anomalies relevées qu’il s’agisse de la certification ou du jugement des comptes. Pour le jugement des comptes, la sanction est pécuniaire et personnelle impliquant la responsabilité personnelle du comptable¹³⁵. Cette sanction implique pour le comptable de reverser une somme d’argent dans les caisses de l’État pour l’apurement du débet. Pour la certification, la responsabilité du comptable est seulement managériale¹³⁶. La Cour peut demander de rectifier les comptes mais la sanction est davantage de nature politique car la certification est adressée au Parlement dans le cadre du contrôle de l’exécution des lois de finances. La certification introduit ainsi une nouveauté pour la Cour, le fait de ne pas en maîtriser les conséquences.

La certification implique ainsi pour la Cour des comptes, une nouvelle approche de l’audit et une nouvelle organisation de sa méthodologie en raison des différences avec la mission de

¹³² Un quitus est un arrêt de la Cour des comptes ou jugement d’une chambre régionale et territoriale des comptes qui déclare un comptable quitte de sa gestion et libéré de ses fonctions et obligations.

¹³³ Un débet met en avant la situation d’un comptable public, ou d’un comptable de fait, déclaré débiteur d’un organisme public à raison d’irrégularité commises dans la gestion ou la conservation de ces deniers.

¹³⁴ On notera que le principe de régularité est commun aux deux exercices mais a cependant une signification différente selon les cas. La régularité des opérations pour le jugement des comptes est jugée non pas à partir des principes comptables généraux mais à partir des principes fixés par l’article 60 de la loi du 23 février 1963. Pour la certification, la régularité s’entend par rapport à la LOLF et également par rapport aux normes comptables de l’État et aux règles fixées par les instructions comptables.

¹³⁵ Le jugement des comptes et celui des comptables ne sont pas dissociables. Selon la Cour européenne des droits de l’homme, lorsque la Cour statue sur les comptes d’un comptable public, elle juge aussi les comptables.

¹³⁶ Selon l’article 31 de LOLF, le comptable établit et tient les comptes de l’État et s’assure de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures. Il veille ainsi à la qualité comptable ce qui induit une responsabilité managériale.

jugement des comptes (ou contrôle juridictionnel) qui portent principalement sur la conclusion de la mission et sur son organisation générale (le champ et l’approche).

* * *
*

Le processus de certification est au cœur de la qualité de l’audit, il est basé sur la notion de temporalité (comment la certification s’organise dans le temps, le processus étant alors perçu comme des séquences d’événements), sur la notion de transformation (comment se construit et se développe l’opinion d’audit, l’*output* de la certification) et sur la notion d’espace (comme s’organise la certification au sein de la Cour des comptes).

Cette description détaillée et en profondeur de l’objet étudié permet de prendre en compte l’environnement de la politique qualité et de la replacer dans son contexte, la certification au sein de la Cour des comptes.

Pour obtenir cette description en profondeur, la certification a d’abord été présentée grâce aux principes généraux (le champ de l’exercice, la forme de l’opinion et l’approche d’audit par les risques basée sur le caractère significatif des éléments d’audit) et aux critères d’audit (sincérité, image fidèle, régularité et critères des normes internationales d’audit).

L’organisation de la certification a ensuite été déroulée en spécifiant le découpage par cycle et par ministère, la coordination effectuée par l’équipe centrale, les acteurs intervenants (par fonction et statut), les textes encadrant la mission, les relations avec l’audit et enfin les fondements de la documentation.

Finalement, le dernier point utilisé pour décrire la certification en tant que processus est l’approche séquentielle et chronologique avec les principales étapes : planification, phase intermédiaire, phase finale et élaboration de l’acte de certification qui permettent de mettre avant les différences essentielles avec les autres missions de la Cour.

L’approche temporelle du processus de certification si elle s’inscrit dans la volonté de positionner l’institution dans son environnement permet également de situer dans l’espace et dans le temps la politique qualité de la Cour. Elle est en effet présente tout au long de la mission de certification, de juillet à mai de l’exercice suivant puisque les deux piliers de la qualité, le contrôle et l’assurance qualité doivent être mis en œuvre tout au long de la mission (en mission intermédiaire, finale et conclusion du l’acte de certification pour le contrôle

qualité et en phase de planification de l’exercice pour l’assurance qualité). L’**Annexe 6** présente la mission de certification selon cette approche temporelle en resituant au sein d’un schéma sous forme de synopsis, la position de la politique qualité de la Cour (le contrôle et l’assurance qualité).

SYNTHÈSE DU CHAPITRE 2

La démarche de modélisation systémique est sollicitée pour répondre à la question de recherche suivante¹³⁷ :

- Comment positionner la politique qualité de la Cour dans son environnement ?

Cette démarche permet en effet de construire un modèle pour l'observation et la représentation d'une organisation avec un objectif premier, la compréhension de cette organisation. Le système général, ou objet étudié (la politique qualité de la Cour de comptes) est ainsi constitué de finalités, d'un environnement et d'activités qui se développent et évoluent en lien avec la structure. Pour positionner la politique qualité de la Cour des comptes au sein de l'environnement, deux approches ont donc été retenues : la composition et définition de son environnement puis la composition et définition de son processus central, la certification des comptes, ces deux approches permettant de répondre à la question de recherche suivante¹³⁸ :

- Quel est l'environnement de la politique qualité de la Cour des comptes ?

L'environnement de la politique qualité de la Cour des comptes présente tout d'abord les composantes suivantes :

- un environnement immédiat composé de l'environnement réglementaire et normatif en tant que composante régulatrice et normative (Kostova et Roth, 2002)¹³⁹ et des spécificités de la Cour en tant que composante cognitive (Kostova et Roth, 2002) ;
- un environnement large (Scott, 1987) : l'environnement politique et l'environnement comptable.

¹³⁷ Se référer à l'introduction générale pour une présentation globale des questions de recherche organisées autour de la problématique (schéma 2).

¹³⁸ Se référer à l'introduction générale pour une présentation globale des questions de recherche organisées autour de la problématique (schéma 2).

¹³⁹ Pour cet environnement, la normalisation est prescriptive alors que les lois et règlements sont constitutifs pour la Cour (Edelman et Suchman, 1997).

L'environnement cognitif (les spécificités de la Cour des comptes) est particulièrement important pour positionner la politique qualité dans son contexte car l'histoire et les traditions de la Cour ont un impact direct sur ses missions et pratiques actuelles.

L'environnement de la politique qualité de la Cour des comptes est ensuite décrit comme composé de différents acteurs : des « avocats » (les associations professionnelles et le normalisateur), des « acheteurs » ou client (les citoyens et l'audit) ou des gardiens (les membres de la Cour acteur de la certification) selon la typologie de Brignall et Modell (2000).

La distinction de ces différents acteurs repose sur :

- la détermination du degré de la nature implicite ou explicite du lien entre eux (Buisson, 2005). Ce degré permet de classer les acteurs en ordre décroissant selon l'importance explicite du lien : l'audit, les membres de la Cour, le normalisateur et les associations professionnelles, les citoyens et les pairs (les institutions supérieures de contrôle étrangères) ;
- la différenciation entre les parties prenantes (normalisateur et associations professionnelles, audit et membres de la Cour) et les d'acteurs impliqués (citoyens, institutions supérieures de contrôle).

Pour positionner la politique qualité dans son environnement, son processus central (la certification) est ensuite défini et détaillé selon :

- une approche générale avec les définitions, les principes généraux (le champ de l'exercice, la forme de l'opinion et l'approche d'audit par les risques basée sur le caractère significatif des éléments d'audit) et les critères d'audit (sincérité, image fidèle, régularité et critères des normes internationales d'audit) ;
- une approche organisationnelle avec le découpage des comptes, la coordination des équipes, la définition des acteurs, les textes encadrant la certification, les relations avec l'audit et la documentation ;
- et une approche séquentielle et chronologique permettant de détailler les principales étapes synthétisées dans le synopsis de la certification présenté en **Annexe 6** et permettant de mettre en avant les nouveautés et différences introduites par la certification par rapport à son ancienne mission de jugement des comptes.

PARTIE I – CONCLUSION

Dans l'objectif de répondre à une demande du terrain, la Cour des comptes, une étude comparative internationale des politiques qualité des institutions supérieures de contrôle construite sur une approche normative et théorique a permis de distinguer deux groupes d'institutions supérieures de contrôle :

- les institutions collégiales constitutionalistes avec une culture des procédures juridictionnelles : Cour des comptes européenne et Cour des comptes française ;
- les institutions managériales de type cabinet d'audit ou modèle anglo-saxon : NAO, OAG et GAO.

L'étude comparative a été menée en s'intéressant tout d'abord au contexte national prenant en compte le contexte politique, la culture et le mode de régulation puis en s'intéressant au mode de fonctionnement des institutions supérieures de contrôle en faisant apparaître leur rattachement au pouvoir et leur champ de compétence. La deuxième étape de l'étude comparative a consisté à analyser les pratiques liées à l'exercice d'audit financier et malgré un cadre commun a permis de mettre en exergue des différences liées à l'organisation des équipes, aux guides d'audit ou encore à des pratiques spécifiques. Finalement, la dernière étape de l'étude de comparative a porté sur le cas des politiques qualité et a distingué les similitudes (présence de la dichotomie contrôle et assurance de la qualité pour toutes les institutions supérieures de contrôle) des spécificités pour chaque institution supérieure de contrôle (la base référentielle, l'organisation du contrôle qualité et les pratiques composant l'assurance qualité).

La comparaison des pratiques issues de la politique qualité des institutions supérieures de contrôles met donc en avant un cadre commun composé principalement de la dichotomie présentée tout au long de cette étude qui distingue le contrôle qualité de l'assurance qualité et d'une base référentielle à la politique qualité constituée des documents supports. Le formalisme et la distinction entre contrôle et assurance qualité représentent ainsi les éléments

centraux et points communs à toutes les institutions supérieures de contrôle (la zone de contrainte), également pris en compte par la Cour des comptes pour la mise en place de sa politique qualité.

Cette première partie a ainsi permis de présenter le contexte international et spécifique de notre étude de cas, la politique qualité de la Cour des comptes pour répondre à la question suivante (posée en introduction de la partie) : qu'est ce qu'une politique qualité selon le modèle anglo-saxon et qu'implique-il pour le cas de la Cour des compte?

En particulier, l'étude des caractéristiques tant culturelles, organisationnelles et historiques de la Cour des comptes nous a permis de la classer parmi les institutions supérieures de contrôle appartenant à la forme collégiale et juridictionnelle (au même titre que la Cour des comptes européenne). Ce classement oppose la Cour des comptes aux institutions supérieures de contrôle ayant opté pour une forme managériale proche des structures organisationnelles présentées dans les cabinets d'audit privé (pour l'essentiel, les institutions anglo-saxonnes : OAG, NAO et GAO). Aussi, si l'étude comparative internationale permet d'identifier deux formes organisationnelles s'opposant à bien des égards, cette opposition ne se retrouve plus au niveau de l'organisation de la mission de certification des comptes et plus spécifiquement sur les éléments constitutifs de la politique qualité. En effet, aucune divergence importante n'apparaît, la Cour des comptes ayant fait le choix d'adopter le même référentiel normatif que les autres institutions supérieures de contrôle et ayant également adopté le cadre commun révélé dans l'étude comparative.

PARTIE II – L'ÉTUDE DE LA POLITIQUE

QUALITÉ DE LA COUR DES COMPTES

L'étude comparative des politiques qualité des institutions supérieures de contrôle dans la première partie a permis d'identifier les éléments théoriques et normatifs identifiés comme les points communs à toutes les institutions supérieures de contrôle. Ces points communs évoquent une zone de contrainte, c'est à dire des éléments¹⁴⁰ devant être pris en compte par la Cour des comptes pour la mise en place de sa politique qualité. Toutefois, les spécificités liées au contexte, à l'histoire, aux modalités de fonctionnement d'une institution telle que la Cour des comptes françaises (présentées en chapitre 2) ont-elles une influence sur le processus de politique qualité à mettre en place ou bien est-ce que la mise en place d'un processus de politique qualité ne tend pas à faire converger les pratiques et modalités de fonctionnement d'une institution et à créer ainsi un syncrétisme entre les traditions de la Cour et le modèle anglo-saxon ?

Le chapitre 3 construit la grille de lecture et d'analyse de la politique qualité : est-ce un état ou un processus ? Quelle est la place du contexte dans la définition et la compréhension de la

¹⁴⁰ Ces éléments sont la distinction entre la contrôle et l'assurance qualité et le formalisme.

politique qualité ? Pour cela, l'analyse des principaux référentiels normatifs et de la littérature permet d'identifier les éléments clés de la politique qualité¹⁴¹ et recense les critères explicatifs de la qualité afin de construire une grille de lecture à l'usage de l'étude de la mise en place et du développement de la politique qualité de la Cour des comptes.

L'étude de cas menée auprès de la Cour des comptes couvrant la période pré-certification et post certification (chapitre 4) se fonde sur la grille de lecture proposée pour analyser les différentes évolutions tant dans le comportement des acteurs individuels (perceptions et ressentis) qu'au niveau de l'institution (nouvelles procédures ou pratiques mises en place) et montrer ainsi les influences réciproques jouant sur la politique qualité de l'institution, les auditeurs et la politique qualité.

Cette deuxième partie permet ainsi de répondre à la question suivante : quelle est l'évolution de la structure de la politique qualité de la Cour des comptes et met-elle en avant une adoption du modèle anglo-saxon par la Cour ou un syncrétisme entre traditions et modèle anglo-saxon¹⁴² ?

¹⁴¹ La politique qualité englobe la démarche qualité et les outils la constituant (se référer au glossaire).

¹⁴² Se référer à l'introduction générale pour une présentation globale des questions de recherche organisées autour de la problématique (schéma 2).

Chapitre 3 – Grille de lecture de la qualité de l’audit et des pratiques de politique qualité

« La qualité renvoie à un attribut propre de l’être et, pour les choses, à un attribut, une propriété, une caractéristique. Opposée à la quantité, la qualité est de l’ordre du « sensible et du non mesurable ». Selon les origines étymologiques de la qualité, dès le XIV^{ème} siècle, la qualité était considérée comme une manière d’être, une condition sociale, civile et politique. « La qualité est un terme qui fait sens et qui donne du sens » (Fayaud, 2008, p. 31). Sur le plan humain, la qualité est ce qui rend une personne bonne, meilleure. La qualité « qualifie »¹⁴³ : « ce qui fait qu’une chose est plus ou moins recommandable qu’une autre de même espèce, par rapport à l’usage ou au goût humain ; degré plus ou moins élevé d’une échelle de valeurs pratiques » (source : Dictionnaire *Le Robert*). Cette première définition générique de la qualité nous éclaire déjà sur un point important ; la qualité n’est quantifiable quand fonction d’une échelle de valeur.

La qualité n’est pas donc pas définissable en l’état, mais par rapport à un référentiel, une situation donnée et même un cas particulier. Dans ce chapitre, la définition de la qualité est circonscrite au sens de la qualité de la certification en présentant les différentes conceptions de la qualité (section 1) pour définir le cadre théorique et normatif (sections 2 et 3) qui la compose dans cette recherche.

Cette approche permet de répondre aux questions de recherche suivantes ¹⁴⁴:

- Qu’est ce que la qualité de l’audit ?

¹⁴³ La qualité peut être selon le cas une propriété (signification ontologique qui a trait aux théories de l’être), une condition sociale et juridique (l’ensemble des noms, titres et attributs qui caractérisent les parties dans un acte juridique et devant la loi, un moyen de qualifier (les biens et les personnes) et un moyen de distancier (en déclassant les autres ou en affirmant leur moindre qualité) (Fayaud, 2008).

¹⁴⁴ Se référer à l’introduction générale pour une présentation globale des questions de recherche organisées autour de la problématique (schéma 2).

- De quoi est constituée une politique qualité ?

Encadré 19: Plan du chapitre 3

Section 1 - Définition et délimitation de la qualité de l'audit

- I. Définitions
- II. La qualité de l'audit

Section 2 – Étude théorique de la qualité perçue de l'audit

- I. La qualité de l'audit et la compétence et l'indépendance organisationnelles
- II. La qualité de l'audit et la compétence et l'indépendance individuelles et collectives
- III. La qualité de l'audit et la compétence et l'indépendance systémiques
- IV. La qualité de l'audit et les critères non retenus

Section 3 – Eude normative des pratiques d'une politique qualité de l'audit

- I. Les référentiels normatifs
- II. Les référentiels normatifs nationaux pour le secteur privé

SECTION 1 - DÉFINITION ET DÉLIMITATION DE LA QUALITÉ DE L'AUDIT

I. Définitions

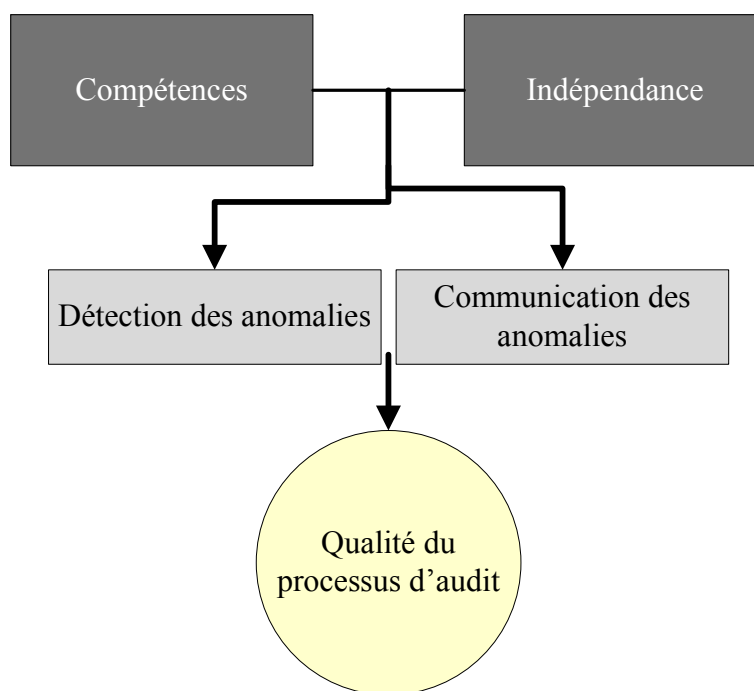
Depuis 2000 on qualifie la qualité d'« aptitude d'un ensemble de caractéristiques intrinsèques à satisfaire les exigences » (Normes ISO 9000), définition généraliste à laquelle certains répondent en considérant la qualité, dans le cadre de l'audit, comme « un construit évasif et indistinct » (Parasuraman *et al.*, 1985, p. 41). En effet, la qualité en audit se caractérise notamment par sa « non-observabilité » renforcée par un aspect peu quantifiable. La qualité de l'audit n'est donc pas visible mais, fait contradictoire, la non-qualité en audit est elle observable car elle est souvent l'écho de scandales financiers. La qualité, entendue au sens général, est ensuite qualifiée par Pillard (2003) de terme polysémique car sujet à interprétation. Herrbach (2000, p. 20) identifie quatre caractéristiques de la qualité¹⁴⁵ qui tendent à éclaircir ce problème d'interprétation. Il recense tout d'abord une caractéristique « multidimensionnelle », selon lui la qualité est un tout, ce qui pose des problèmes de mesure de ses différents attributs. Ensuite, il note la relativité de la qualité qui impose des jugements différents en fonction du produit ou du service évalué. La subjectivité est une troisième caractéristique qui met en avant l'écart entre les besoins et les attentes liés à la qualité. Enfin, l'aspect dynamique de la qualité est le dernier critère expliquant les problèmes d'interprétation en raison de la fluctuation de la perception de la qualité. Ces quatre caractéristiques se rapportent à l'une des spécificités de la qualité, son interprétation. Cette idée nous rapproche de la compréhension de la qualité au sens général en tant que « construit ». En effet, le concept de la qualité, s'il peut être qualifié ainsi, dépend des spécificités que nous lui accordons. Est-elle alors uni-disciplinaire ou pluridisciplinaire ? Est-elle subjective ou intrinsèque ? Est-elle encore absolue ou relative ? Enfin, est-elle permanente ou évolutive ? Nous verrons dans les points suivants que la qualité de l'audit peut être entendue selon un cadre normatif permettant de délimiter son contenu, cependant, cela présuppose de considérer la qualité de l'audit comme un processus et non comme un état. Il

¹⁴⁵ Ces quatre caractéristiques sont basées sur l'approche de Lemmink (1991).

s'agit là des deux conceptions majeures de la qualité que nous développerons mais il nous est impossible de faire abstraction de l'approche « état » de la qualité, largement fondée autour de la notion de « construit évasif et indistinct » de Parasuraman *et al.* (1985).

La définition de la qualité de l'audit doit prendre en compte une notion importante : la distinction entre la qualité de l'audit et la qualité de l'auditeur. La qualité de l'auditeur renvoie à la notion de compétence qui est prise en compte dans la qualité de l'audit mais qui n'en est qu'une composante. La qualité de l'auditeur peut donc être comprise dans la qualité de l'audit, c'est pour cela que la distinction est importante. DeAngelo (1981) intègre cet aspect dans sa définition fondatrice de la qualité de l'audit en démontrant que la qualité dépend de deux paramètres : (1) la compétence de l'auditeur pour déceler les anomalies et (2) son indépendance pour communiquer ces anomalies comme l'explique le schéma suivant.

Schéma 18 : La qualité de l'audit selon la définition de DeAngelo (1981)



Source: DeAngelo "Auditor size and audit quality" (1981)

Les notions développées sur la qualité de l'audit font appel aux jugements de l'auditeur, aux jugements du public de l'audit et à l'arbitrage de l'auditeur pour déterminer la quantité, la nature et le soin des travaux à mener. En effet, d'après Wilding (1994, p. 58) « la qualité est toujours un concept contestable parce que sa définition dépend des valeurs et des rôles ». Nous retrouvons donc ici la notion de la qualité en tant que « construit » contingent des valeurs, des rôles mais également des expériences de chaque acteur. Selon Dassen (1995) :

« Le construit de la qualité doit être vu comme une expression des perceptions subjectives d'un service à satisfaire les attentes », ou encore : « la qualité de l'audit sera définie comme le degré de rencontre entre la perception de la performance des auditeurs et les attentes de l'audité ».

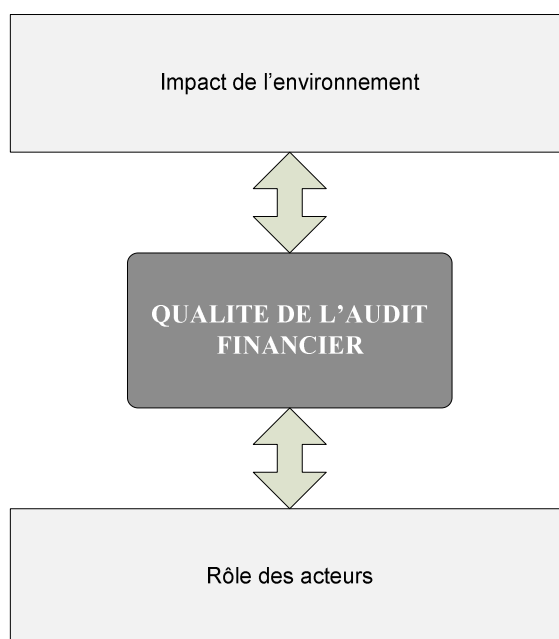
Afin d'intégrer ces notions de subjectivité et de perception, il a été décidé de s'intéresser à la qualité de l'audit en tant que processus. Le processus présente l'avantage de n'être ni le résultat d'un jugement purement individuel, ni la seule application de procédures isolées et qui répond au besoin d'expertise indispensable à la profession selon Power (1995). Il ne s'agit qu'une des nombreuses conceptions de la qualité que nous allons présenter avant de justifier notre choix.

1. 1) Les conceptions de la qualité de l'audit

La qualité est pluridisciplinaire et est également pluridimensionnelle. Chaque dimension qui la compose correspond en fait à un référentiel. Pesqueux (2008) distingue trois référentiels de la qualité :

- dans le premier référentiel, la qualité de l'audit porte sur des dimensions principales qui supposent de pouvoir être associées à des éléments de performance évaluables ou à des dimensions secondaires ou périphériques. Dans cette recherche, la qualité de l'audit est analysée selon ses principales dimensions, en d'autres termes les éléments du processus de l'audit pouvant être évalués ;
- le deuxième référentiel concerne les caractéristiques de l'audit qui sont objectives ou subjectives. Dans le cadre de la qualité comme processus, le référentiel est constitué de caractéristiques objectives qui sont composées d'entités mesurables comme le temps accordé à l'audit ou encore les compétences des auditeurs ;
- enfin, le dernier référentiel se rapporte à des éléments de contingences. Il s'agit de déterminer les éléments influençant la qualité en tant que processus extérieur au strict exercice d'audit financier. Pour cela, nous nous intéresserons à l'environnement institutionnel de l'audit à la Cour des comptes (Chapitre 2 et 4). Cet environnement est constitué des acteurs et des différents environnements comme le présente le schéma suivant.

Schéma 19 : Cadre de la qualité de l'audit



Le périmètre de la qualité de l'audit en tant que processus étant précisé, il importe de définir le processus lui-même pour mieux comprendre cet aspect de la qualité.

1. 2) La qualité de l'audit comme processus

La qualité est duale, c'est un état ou un processus. L'objet et la définition de la qualité diffère complètement selon le choix effectué. Le TQM, (*Total Quality Management*) tend à utiliser la qualité comme un flux alors que les normes ISO définissent davantage la qualité comme un état.

Le processus est l'un des principes de management défini par la norme ISO 9000¹⁴⁶ comme « un ensemble d'activités corrélées ou interactives qui transforme les éléments d'entrée en éléments de sortie ». Toujours selon la norme ISO 9000, l'application d'un processus présuppose l'identification des résultats à atteindre et des moyens à utiliser. Pour Pesqueux (2008, p. 77), « on ne peut pas faire de qualité sans processus établis avec des procédures ». La notion de processus se complète donc par la notion de procédures qui permettent de combiner autour du processus un ensemble de techniques et d'activités.

¹⁴⁶ Norme ISO 9000 : AFNOR, décembre 2000.

Selon Conchoy et De Terssac (1999, p. 15) « la qualité est un processus de mise en cohérence des actions contrôlées d'en haut, qui pourrait bien marquer un retour à la régulation hétéronome et centralisée ».

Face à ces ambiguïtés, il est possible de substituer la démonstration de la méthode à celle du résultat. En effet, puisqu'il est conceptuellement difficile de démontrer et de prouver la qualité de l'audit, il est alors préférable de s'intéresser au processus qualité en audit (Carcello *et al.*, 1992). Pour que le processus qualité puisse supporter la démonstration de la méthode, il doit solliciter des méthodes considérées comme acceptables, c'est-à-dire des méthodes normées. Ainsi, la qualité de l'audit n'est plus un concept flou à démontrer mais un processus signalé par des méthodes reconnues, acceptées et normées organisées autour de deux pôles : le contrôle et l'assurance qualité (normes ISQC 1 du référentiel international d'audit de l'IFAC (*International Federation of Accountants*)).

L'objet du processus qualité de l'audit n'est pas d'évaluer le fond de l'opinion d'audit mais de vérifier que les procédures mises en œuvre, les outils utilisés et les tests réalisés sont conformes aux normes d'audit et aux textes réglementaires et législatifs en vigueur.

Dans la littérature sur la qualité, Garvin (1987) distingue cinq conceptions :

1. la qualité comme l'idée d'excellence ou de perfection, c'est-à-dire comme une notion que l'on peut approcher mais que l'on ne peut définir précisément, cette famille plus proche de la qualité état que de la qualité processus relève surtout de la philosophie ;
2. la qualité *Product based approach* qui se caractérise par un ensemble d'attributs permettant de l'évaluer, les attributs étant hiérarchisés et permettant de mettre en place une gestion hiérarchisée de la qualité ;
3. la qualité de l'utilisateur, conception circonstanciée de la qualité, elle implique d'aboutir à la satisfaction du consommateur et non à la mesure de la qualité ;
4. la qualité vue du côté de l'offre des producteurs, cette conception donne à la qualité le rôle de conformité et implique de la prendre en compte dans le management de la production ;
5. la qualité *Value based approach* qui met en parallèle le coût et le prix pour définir la qualité.

Ces cinq conceptions de la qualité permettent rapprocher la qualité processus de la deuxième famille développée, la qualité *Product based approach*. En effet, la qualité de l'audit telle que nous l'abordons s'intéresse à toutes les procédures et tous les outils mis en œuvre au sein du processus d'audit pour s'assurer que celui-ci est conforme aux normes et textes en vigueur. Il s'agit donc de s'intéresser au processus d'audit en tant que produit en utilisant, au sein d'un cadre préalablement défini, des attributs de la qualité permettant de la mesurer et donc de l'évaluer.

II. La qualité de l'audit

La grille de lecture pour la qualité de l'audit dans cette recherche est constituée des référentiels normatifs et également des critères explicatifs associés.

II. 1) La qualité et les normes

« La qualité est la caractéristique d'un produit répondant à des normes préétablies et tirant de là une partie de sa valeur » (Tézenas du Montcel, 1972), ainsi la qualité dépend d'un référentiel normatif associé.

Pour la qualité de l'audit financier, les normes internationales d'audit, les ISA (*International Standards on Auditing*)¹⁴⁷ constituent un référentiel normatif¹⁴⁸ permettant de considérer un processus acceptable ou non même si la détermination précise des travaux est une tâche impossible selon Wright (1988). La normalisation n'est cependant pas une condition indispensable à la qualité car la qualité de l'audit financier préexistait à la reconnaissance internationale des normes d'audit.

L'objectif premier des normes d'audit internationales est d'harmoniser et d'homogénéiser les travaux afin de créer un consensus permettant de faire reconnaître des pratiques par un public le plus large possible. Les normes d'audit, y compris les normes sur la qualité, permettent ainsi de justifier la nature et l'étendue des travaux des auditeurs et imposent une obligation de moyens. Les normes sont également un moyen efficace de former, justifier et contrôler les comportements des auditeurs selon Herrbach (2000). Un référentiel normatif permet ensuite

¹⁴⁷ Les normes ISA sont préparées et éditées par l'IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*), comité normalisateur de l'IFAC

¹⁴⁸ L'ISO définit la norme comme « un document établi par un consensus et approuvé par un organisme reconnu, qui fournit, pour des usages communs et répétés, des règles, des lignes directives ou des caractéristiques, pour des activités ou leurs résultats, garantissant un niveau d'ordre optimal dans un contexte donné ».

d'apporter une vision partagée par les différents acteurs concernés et de créer un effet de triangulation entre le normalisateur, l'utilisateur des normes (l'audité) et le public de l'audit. Cette vision et effet de triangulation sont associés au dernier apport d'un référentiel normatif, l'harmonisation et la généralisation du besoin d'assurance raisonnable. Dans un contexte marqué par la crise financière, et après de nombreux exemples de crises à l'image du cas Enron, les normes internationales permettent de créer un cadre pour l'information financière. Ce cadre conduit non seulement à l'harmonisation mais également à une définition commune ce qui constitue une assurance raisonnable permettant ainsi de se prévaloir de nouveaux scandales ou crises financières.

Pour nuancer ces propos, une étude de Willekens et Simunic (2007) montre qu'une diminution de la précision des normes telles que les GAAS (*Generally Accepted Accounting Standards*) engendre tout de même une augmentation de la qualité de l'audit car la mise en œuvre du processus d'audit demande alors plus d'efforts de la part des auditeurs qui sont moins encadrés. La norme fixe ainsi un objectif à atteindre et non les moyens pour y parvenir. Cette étude montre donc que le respect des normes est important mais qu'il ne constitue pas une fin en soi.

Il faut cependant noter que les référentiels normatifs véhiculent un certain nombre de problèmes liés à leur besoin d'information et d'expertise ou encore liés à leur application devant être volontaire (et parfois très consommatrice de temps et de ressources) et contrôlée par un tiers pouvant faire preuve d'un comportement parfois omniscient à ce sujet (Pesqueux, 2008).

Comme cité précédemment, ce sont les normes ISA (*International Standards on Auditing*) qui régissent l'audit au niveau international. Au sein de ce référentiel, les normes ISA 220, le code éthique, *Code of Ethics for Professional Accountants*, et la norme ISQC1¹⁴⁹ (*International Standard on Quality Control*) sont dédiés à la qualité de l'audit. Le premier apport de ces normes est celui d'une définition à visée pratique de la qualité de l'audit. Pour cela, elles différencient tout d'abord les deux éléments constitutifs de la qualité de l'audit, le

¹⁴⁹ La norme ISA 220 « Contrôle qualité des missions d'audit d'informations financières historiques » et la norme ISQC1 sont déclinées et adaptées par deux organismes regroupant les institutions supérieures de contrôles, l'INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*) et l'EUROSAI (*European Organization of Supreme Audit Institutions*). Le code éthique est émis et révisé par un comité spécifique de l'IFAC, le comité des normes d'éthiques internationales pour les comptables (International Ethics Standards Board for Accountants).

contrôle qualité (engagement quality control review) de l'assurance qualité ou le suivi du contrôle qualité (monitoring).

La norme ISQC1 laisse un champ d'adaptation et d'application relativement large, les marges de libertés restent donc assez importantes. Cependant, au sens général, une norme est par essence prescriptive et fonde la modalité d'un contrôle social au regard de la conformité (Pesqueux, 2008). De plus, la norme ISQC1 exige que l'organisation de l'auditeur traduise une « culture interne fondée sur la reconnaissance de la qualité », et entend que la qualité soit considérée comme une priorité depuis le terrain jusqu'au plus haut niveau de l'institution.

Encadré 20 : Définition du contrôle et de l'assurance qualité selon les normes internationales

Le contrôle qualité désigne les outils mis en place pour évaluer les appréciations portées par les acteurs de l'audit et les conclusions ayant conduit à la formulation du rapport d'audit. Le système de contrôle qualité repose notamment sur les composantes suivantes : la définition du rôle des personnes responsables de la qualité ; l'existence et le respect des règles d'éthique ; le maintien de la relation avec les audités ; la gestion des ressources humaines ; la réalisation de la mission et le suivi du système de contrôle qualité. L'assurance qualité est définie comme le suivi du système de contrôle qualité et désigne ainsi un processus permanent de surveillance et d'évaluation du système de contrôle qualité (le contrôle du contrôle). Le suivi du contrôle qualité doit permettre de vérifier si les procédures nécessaires et pertinentes sont mises en œuvre, si elles ont été correctement exécutées et, le cas échéant, les mesures à prendre pour les améliorer. Elle permet de couvrir deux notions distinctes, la notion de performance définie par un niveau de qualité souhaité et souvent dictée par les normes et la notion de méthodes à mettre en œuvre pour atteindre cette performance selon Pesqueux (2008).

Le contrôle qualité et l'assurance qualité sont donc les fondements du processus qualité de l'audit qui vise à donner un niveau d'assurance raisonnable que les acteurs de l'audit se sont conformés aux normes professionnelles, aux textes législatifs et règlements en vigueur et que les rapports d'audit sont appropriés. Le contrôle qualité et l'assurance qualité forment ce que nous appelons « la démarche qualité » qui a pour objectif de résoudre les problèmes de « non-qualité » (Pesqueux, 2008). Cette démarche qualité se rapproche de la notion de « politique qualité » défini par les normes ISO comme « une orientation et intentions générales d'un organisme relatives à la qualité telles qu'elles sont officiellement formulées par la direction ».

II. 2) Les critères explicatifs de la qualité

La dernière piste permettant de définir la qualité de l'audit financier consiste à solliciter des critères explicatifs. Comme vu précédemment, la définition d'attributs ou de caractéristiques objectives permet d'évaluer la qualité de l'audit. Cette piste conduit à introduire la qualité de l'audit selon une approche par critères en distinguant les deux éléments de la qualité de l'audit : les compétences et l'indépendance.

Cette approche par critères est une approche théorique résultant d'une revue de la littérature scientifique à forte dominance anglo-saxonne et présentée en section 2 de ce chapitre. Les études utilisées sont appliquées à des terrains très différents, des cabinets d'audit de toutes tailles, de toutes nationalités du secteur privé ou public. Le trait dominant reliant une majorité d'entre elles est l'utilisation de données empiriques et d'approches quantitatives. Si cela peut paraître contradictoire avec notre approche qualitative et longitudinale, il est possible d'y trouver une certaine complémentarité. En effet, la synthèse de toutes les études portant sur la qualité de l'audit, qu'elles soient qualitatives ou quantitatives, a pour seul objet de recenser tous les critères utilisés pour expliquer ou mesurer la qualité de l'audit afin de les adapter dans un deuxième temps au cas de l'audit des comptes publics. En aucun cas, les critères validés dans les études présentées ne sont considérés directement comme explicatifs de la qualité de l'audit des comptes publics. Dans la même optique, notre étude reste ouverte à la possibilité de découvrir des critères qui ne seraient pas présentés dans la littérature. Il s'agit donc d'une grille de lecture qui cadre l'approche théorique de la qualité de l'audit grâce à des critères explicatifs et qui sera ensuite soumise à une approche inductive et déductive (chapitre 4).

* * *

*

La qualité de l'audit se démarque par sa non-observabilité et peut se caractériser comme « une construit évasif et indistinct » (Parasuraman *et al.*, 1985). Ce construit est l'expression des perceptions subjectives à satisfaire les attentes (Dassen, 1995) et se concrétise comme la jonction des compétences et de l'indépendance de l'auditeur permettant la détection et la communication des anomalies lors de l'audit.

La qualité de l'audit est abordé selon une approche processus (Pesqueux, 2008) qui permet de substituer la démonstration de la méthode à celle des résultats par le biais du processus d'audit (Carcello *et al.*, 1992). Ce processus est encadré à la fois par des normes (développées en section 3) et également par des critères explicatifs issus d'une revue de littérature théorique (développée en section 2).

SECTION 2 – ÉTUDE THÉORIQUE DE LA QUALITÉ PERÇUE DE L'AUDIT

La qualité de l'audit peut-être considérée comme l'un des objectifs premiers du processus d'audit financier, opérationnel ou comptable. La mesure de l'importance de la qualité pour l'audit pose le problème de l'évaluation et du contrôle de la qualité. Cette problématique a pris de l'ampleur avec les nouvelles régulations économiques nationales et internationales : le renforcement des comités d'audit dans le contrôle de la qualité (*Sarbanes Oxley Act* pour les Etats-Unis, rapport Viénot pour la France...) ou encore l'arrivée d'organismes de contrôle-qualité publics comme le H3C (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes) pour la France ou le PCAOB (*Public Company Accounting and Oversight Board*) pour les États-Unis.

L'union de la qualité et de l'audit a engendré la multiplication de recherches autour d'objectifs communs comme la conceptualisation, la mesure, l'évaluation ou encore la compréhension du phénomène. On distingue parmi ces recherches deux approches épistémologiques, une approche normative qui vise la production d'outils et méthodes et une approche basée sur la modélisation qui s'interroge sur les phénomènes et comportements à prendre en compte (Casta et Mikol, 1999).

Pour cette étude théorique de la qualité de l'audit, l'approche modélisatrice est privilégiée pour répondre à un objectif de compréhension des constituants de la qualité de l'audit perçue en d'autres termes des critères explicatifs de la qualité perçue de l'audit.

La modélisation des critères explicatifs de la qualité de l'audit est fondée sur la dichotomie développée par DeAngelo (1981) qui présente la compétence et l'indépendance comme deux dimensions orthogonales de la qualité perçue de l'audit (Ben Saad et Lesage, 2009, p. 1). La compétence d'un auditeur peut être définie comme la capacité à acquérir et évaluer des preuves sur lesquelles son opinion est fondée (Lee et Stone, 1995, p. 1173). L'indépendance est définie comme un état mental dans lequel l'auditeur n'est ni relié ou subordonné à l'influence et aux pressions de conflits d'intérêts (Lee et Stone, 1995, p. 1173).

La compréhension des relations entre ces deux dimensions est à double sens. Certaines études fondent leur analyse de la qualité de l'audit sur le fait que les compétences sont nécessaires pour pouvoir justifier d'une situation d'indépendance alors que d'autres études définissent l'indépendance comme préexistante par rapport aux compétences. Lee et Stone (1995, p. 1171) considèrent ainsi la compétence comme étant une condition à l'indépendance, l'auditeur ne pouvant choisir d'être indépendant que s'il est compétent alors que Flint (1988) et Schandl (1978) postulent que l'indépendance précède la compétence. Finalement Richard (2006) présente l'indépendance et la compétence comme deux déterminants constituant une balance pour la qualité de l'audit.

L'étude théorique de la qualité de l'audit présentée dans cette section s'attache à développer une grille de lecture modélisatrice des critères explicatifs fondée sur la distinction des deux déterminants de la qualité de l'audit : la compétence et l'indépendance. La compétence et l'indépendance sont comprises comme formant une balance pour la qualité de l'audit et sont présentée selon trois niveaux d'analyse : le niveau organisationnel, le niveau individuel et collectif et enfin le niveau systémique. Suite au développement de la grille de lecture selon ces trois niveaux d'analyse, sont présentés les critères explicatifs de la qualité de l'audit non retenus afin de proposer une vision complète de la qualité de l'audit perçue.

I. La qualité de l'audit et la compétence et l'indépendance organisationnelles

Pour présenter la compétence et l'indépendance organisationnelle, cette partie distingue les critères explicatifs de la qualité en interne des critères liés aux relations avec l'audité.

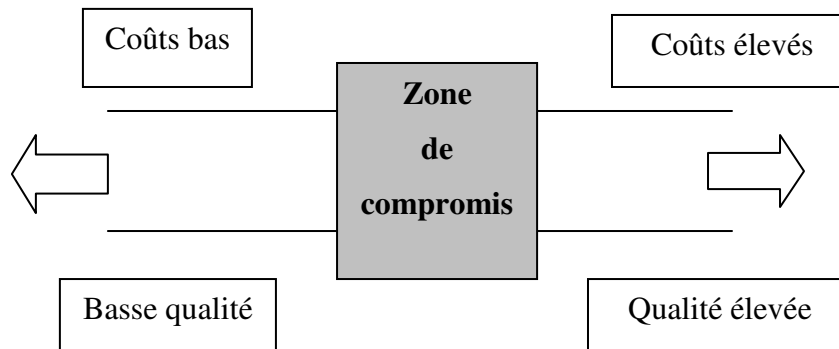
I. 1) La compétence et l'indépendance organisationnelles en interne

Quatre axes d'étude sont envisagés, correspondant à autant de facteurs explicatifs de la qualité de l'audit. Il s'agit du prix de l'audit (en relation avec les coûts de l'audit), de la taille du cabinet d'audit, des efforts accordés à l'audit et de l'organisation temporelle du cabinet.

a Le critère du coût de l'audit

Le phénomène d'influence du coût sur la qualité de l'audit selon Dirsmith et Covaleski (1985) structure le contexte de l'audit de la façon suivante :

Schéma 20 : La qualité et les coûts dans le contexte de l'audit



Source : Dirsmith et al. "Le contexte de l'audit", 1985

Il existe un dilemme coût-qualité qui peut avoir une influence sur la qualité de l'audit. Selon Francis (2004), des coûts considérés comme bas n'impliquent pas nécessairement une mauvaise qualité de l'audit qui sera alors expliquée par d'autres critères. A l'inverse, il est possible de lier la baisse des coûts de l'audit à une diminution de la qualité de l'audit.

On relève ainsi un enjeu important de maîtrise des coûts pour l'audit commun à toute entreprise. La pertinence d'une méthode de collecte des données ou d'une information financière doit être mise en regard du coût de sa collecte et donc de sa participation à la qualité de l'audit.

Ce premier critère explicatif de la qualité de l'audit est incomplet lorsque l'analyse s'arrête à l'observation des coûts. En effet, il importe de considérer ce qu'implique une diminution des coûts avant de s'interroger sur son incidence sur la qualité de l'audit. Le critère explicatif relatif à l'organisation temporelle du cabinet d'audit développé dans cette section remédie à cette interrogation en mettant en avant des critères tels que la durée de l'audit par exemple.

b Le critère de la taille du cabinet d'audit

La taille constitue un élément de comparaison et de recherche sur la compétence pour la qualité de l'audit très utilisé qui suit une dichotomie petit-grand cabinet (Francis, 2004). La taille serait une variable influant sur la qualité et plus spécifiquement sur l'indépendance de l'auditeur (DeAngelo, 1981). Un grand cabinet n'envisage pas sa relation avec ses clients comme le ferait un petit cabinet. En effet, un grand cabinet est moins dépendant

financièrement de ses clients mais il se doit de maintenir une bonne réputation externe ce qui peut l'amener à éviter de rapporter des erreurs ou irrégularités (qualité de révélation liée à l'indépendance).

Pour nuancer cette association entre taille du cabinet et qualité de l'audit, il semble plus approprié de considérer la taille du cabinet à l'échelle du service concerné et non à l'échelle du groupe dans le cas des grands cabinets internationaux pour ainsi mieux saisir les relations existantes avec la qualité accordée à l'audit (Reynolds et Francis, 2000).

Deis et Giroux dans leur étude de 1992 ont reposé l'hypothèse de corrélation entre la qualité de l'audit et la taille du cabinet mesurée cette fois en fonction du nombre de clients. L'hypothèse est validée mais la corrélation est négative : lorsque le nombre de clients augmente, la qualité de l'audit diminue. Cela s'explique en partie par la pression plus forte qu'exercent alors les clients sur le cabinet d'audit, ce qui peut inciter l'auditeur à ne pas rapporter toutes les erreurs ou irrégularités (qualité de révélation liée à l'indépendance).

L'étude de la corrélation entre la qualité de l'audit et la taille du cabinet, dans le secteur public particulièrement, (Krishnan et Schauer, 2000) a ensuite démontré une association positive entre les deux variables lorsque la taille est mesurée selon les revenus et non selon les capitaux¹⁵⁰.

La relation entre la qualité de l'audit et la taille des cabinets est assez complexe puisqu'elle fait intervenir une variable multidimensionnelle qui ne correspond pas à une seule et unique définition et unité de mesure. Le critère explicatif de la taille est souvent associé à celui des honoraires d'audit et est également mis en relation avec les coûts en tant qu'éléments constitutifs de la structure des cabinets.

c Le critère des efforts accordés à l'audit

L'étude de Moizer (1997) met en avant un critère explicatif de la qualité de l'audit lié à la compétence et l'indépendance, la quantité de travail exécuté. Dans l'objectif d'évaluer et modéliser qualitativement la qualité de l'audit, des recherches s'attachent à mesurer la corrélation entre le montant ou quantité de travail et la qualité de l'audit (Fuerman, 2004).

¹⁵⁰ Les revenus sont définis comme des contributions, des fonds locaux ou des intérêts collectés.

Le temps accordé à l'audit qui mesure l'effort accordé à l'audit est corrélé négativement avec la qualité, une augmentation significative du temps accordé à l'audit pouvant affecter la qualité. Il s'agit même ici d'une des corrélations les plus significatives observées parmi les critères explicatifs de qualité d'audit (Deis et Giroux, 1992). Cette remarque peut paraître paradoxale (le temps pouvant être perçu comme étant au service de la qualité), il faut alors la mettre en parallèle avec le lien entre la qualité et l'indépendance de l'auditeur¹⁵¹.

d Le critère de l'organisation temporelle du cabinet d'audit

L'organisation et plus particulièrement l'organisation d'un cabinet d'audit en référence à sa gestion du temps est un critère explicatif de la qualité de l'audit très développé dans la littérature permettant à la fois de développer la compétence et l'indépendance. Deux notions doivent alors être prises en considération, la durée d'exercice d'un auditeur et la rotation des auditeurs au sein des cabinets.

i. La durée d'exercice ou du mandat d'un auditeur

La durée d'exercice correspond au mandat d'un auditeur, c'est-à-dire sa durée d'exercice auprès d'un même client ou encore sa période d'occupation d'un poste (*tenure*).

Il existe trois courants dans la littérature à ce sujet. Le premier soutient que la durée du mandat ou d'exercice de l'auditeur est corrélée négativement avec la qualité de l'audit (Knapp, 1991 ; Johnson *et al.*, 2002 ; Deis et Giroux, 1992). La durée d'exercice influence directement l'indépendance de l'auditeur. Celui-ci étant de plus en plus proche de l'audit, il est par conséquent de plus en plus difficile pour lui de rester objectif ou de prendre suffisamment de distance pour repérer des anomalies dans les états financiers (qualité de détection). Une durée d'exercice élevée peut également induire la présence d'une certaine routine dans la préparation des programmes d'audit et des tests d'audit.

Le deuxième courant de recherche à l'inverse, montre que la qualité de l'audit est plus élevée lorsque la durée d'exercice est considérée comme longue car les auditeurs bénéficient alors d'une courbe d'apprentissage (DeAngelo, 1981). Un audit de longue durée permettra à l'auditeur de diminuer le risque de ne pas découvrir une erreur ou une irrégularité (qualité de détection liée à la compétence) bien que les risques d'audit ne puissent pas être réduits à zéro.

¹⁵¹ L'indépendance de l'auditeur est la qualité de détection, c'est-à-dire sa capacité à pouvoir rapporter ou non les erreurs et irrégularités qu'il pourrait découvrir.

En effet, un audit de longue durée permet de développer des connaissances spécifiques sur le client, par contre, il présentera l'inconvénient d'inciter l'auditeur à passer plus de temps avec les audités ce qui peut nuire à son obligation d'indépendance (qualité de révélation).

Finalement, le troisième courant de recherche prétend qu'il n'est pas possible de démontrer une réelle corrélation entre la qualité de l'audit et la durée d'exercice (Knechel et Vanstraelen, 2007 ; Carey et Simnett, 2006 ; Meyer *et al.*, 2003).

L'article de Knapp (1991) précise cependant que le critère de la durée du mandat est utilisé par les comités d'audit pour évaluer la qualité de l'audit selon une corrélation négative entre les deux notions.

Aucune évidence forte ne peut donc être observée concernant l'impact du critère de la durée du mandat d'un auditeur sur la qualité de l'audit, même si la majorité de la littérature réfute finalement qu'un mandat de longue durée diminue systématiquement la qualité de l'audit. Knechel et Vanstraelen (2007) expliquent en effet dans leur étude que les auditeurs ne sont pas moins indépendants et ne sont pas plus efficaces pour prédire les faillites d'entreprises en fonction du temps.

ii. *Le critère de la rotation des auditeurs*

« La rotation des auditeurs signifie que le ou les principaux associés signataires responsables de la vérification des comptes d'une entreprise doivent après une certaine période (durée du mandat) être tenus à l'écart du dossier pendant un certain délai (appelé délai de viduité). Durant ce délai, ils ne peuvent être désignés en qualité de signataire pour le compte du cabinet pour un même client » (Ben Saad et Lesage, 2009, p. 10).

L'utilisation récurrente de la rotation des auditeurs peut permettre de contrer le fait que les auditeurs deviennent « captifs » de l'audit sur la durée (Francis, 2004, p. 356). De plus, la rotation permet de fixer dès le début une période fixe d'exercice pour l'auditeur, ce qui lui procure un cadre pour maintenir ses objectifs et peut l'inciter à plus d'efficacité et le motiver (Elitzur et Falk, 1996).

Les opposants à la rotation en audit, et plus particulièrement à la rotation des associés du cabinet d'audit, argumentent que les expertises spécifiques à un client ne peuvent être acquises en changeant d'associé et en étant diffusées d'équipe en équipe (Kalunki *et al.*,

2008)¹⁵². L'étude de Cameran *et al.* (2008) précise que la rotation volontaire augmente la qualité de l'audit alors que la rotation statutaire, c'est-à-dire institutionnalisée au sein du cabinet, n'a pas cet impact. L'opinion de l'auditeur est ainsi un élément important dans la décision de mettre en place ou non une rotation (Pigé, 2000).

I. 2) La compétence et l'indépendance organisationnelles en relation avec l'audité

Trois axes d'étude sont envisagés pour ce deuxième niveau d'étude des constituants de la qualité de l'audit organisationnel. Il s'agit des critères explicatifs du taux de litige, des caractéristiques du client et de la revue par les pairs.

a Le critère du taux de litiges

La qualité de l'audit peut être perçue non pas en termes de bon ou de mauvais audit mais plutôt en termes d'échec de l'audit. L'un des moyens les plus efficaces pour observer ce phénomène est de s'intéresser aux litiges concernant les auditeurs.

Le taux de litiges a été reconnu comme critère explicatif de la qualité de l'audit permettant également de juger de la qualité d'un cabinet d'audit (Simunic et Stein, 1987). L'objectif est d'évaluer le nombre de litiges pour ainsi faire une distinction en termes de qualité parmi les cabinets d'audit (Palmrose, 1988).

Un litige intervient lorsque l'audité estime que l'auditeur a décelé et rapporté des erreurs et irrégularités qui n'en étaient pas (la qualité de détection et la qualité de révélation sont alors remises en cause).

Un auditeur avec un taux faible de litiges à son actif est souvent perçu comme disposant d'une meilleure qualité de détection et de révélation qu'un auditeur avec un important taux de litiges (Palmrose, 1988).

Concernant l'application de ce critère explicatif à l'audit des comptes publics, Brown et Raghunaadam (1995) ont montré que la qualité de l'audit peut être moindre dans le secteur public justement en raison d'un risque moindre de litige. En effet, l'audit financier des

¹⁵² La rotation implique un nouveau démarrage à chaque cycle et donc une perte d'expertise pourtant si utile à la qualité de l'audit. En effet, une mission d'audit nécessite de la part de l'auditeur une connaissance sans faille de l'audité.

comptes publics est généralement fixé par une loi ou même inscrit dans la constitution et non fixé par un contrat comme l'audit dans le secteur privé. Cela pourrait donc inciter à croire que les cas de litiges sont moins risqués car plus encadrés. Les institutions supérieures de contrôle subissent tout de même de fortes pressions concernant la certification des comptes publics pour des raisons politiques et également car ce sont elles qui vont apporter ou non une certaine légitimité et une reconnaissance extérieure à l'information comptable et financière d'un pays. De plus, l'audit financier des comptes publics s'adresse à un large public composé du Parlement, d'analystes financiers, d'investisseurs, et des citoyens représentant les contribuables et les électeurs. Ce public diversifié impose une présentation pédagogique et claire des conclusions d'audit afin d'en faciliter la compréhension par tous les acteurs concernés. Le taux de litige reste donc une notion importante pour le secteur public.

b Le critère des caractéristiques de l'audité

La taille du cabinet d'audit est un critère explicatif de la qualité de l'audit qui peut être mesuré par le nombre de client par cabinet. La relation entre la taille du cabinet et la qualité de l'audit s'explique notamment par le phénomène de pression concurrentielle qui s'exerce sur les auditeurs. Si la pression concurrentielle n'est pas directement transposable au cas de la certification des comptes publics, la variable client constitue une variable alternative. La taille de l'audité et sa santé financière sont alors des critères explicatifs potentiels de la qualité de l'audit (Knapp, 1985).

La qualité de l'audit est en fait corrélée négativement avec la taille et la santé financière des audités, cela étant applicable tant au secteur privé qu'au secteur public (Deis et Giroux, 1992). Des clients financièrement sains sont moins susceptibles de présenter des erreurs ou des irrégularités dans leurs états financiers, l'auditeur se sent donc moins exposé au risque de ne pas détecter d'erreurs ou d'irrégularités ce qui peut se répercuter sur la qualité de détection (liée à la compétence).

De plus, selon sa taille, l'audité est à même de pouvoir dominer les conflits possibles avec l'auditeur et ainsi empêcher la dénonciation de certaines erreurs ou irrégularités, ce qui aura comme conséquence directe de réduire la qualité de révélation de l'audit (liée à l'indépendance). Pour autant, l'audit d'un client important et en bonne santé financière n'est pas forcément caractérisé par une mauvaise qualité de détection et de révélation, la nuance

étant qu'une telle situation est simplement susceptible d'engendrer un audit de moins bonne qualité.

c Le critère de la pratique de la peer Review ou revue par les pairs

La *peer review* ou revue par les pairs est « un audit de l'audit ». Des auditeurs externes au cabinet vont étudier la mission d'audit réalisée. Il s'agit de vérifier si les normes d'audit ont bien été respectées, si tous les moyens disponibles ont été mis en œuvre. La *peer review* se conclut avec l'émission d'un rapport qui vient confirmer, nuancer ou infirmer les conclusions du rapport d'audit. Cette pratique s'est institutionnalisée depuis la création en 2002 du PCAOB aux Etats-Unis (*Public Company Accounting and Oversight Board*).

Ce type de contrôle est devenu un critère de la qualité de l'audit puisqu'il agit comme une forme de garantie et représente ainsi un mode de contrôle permettant d'améliorer la qualité de l'audit perçue (Hilary et Lennox, 2005).

Le contrôle des processus (dont fait partie la *peer review*) est en effet un mécanisme qui donne à l'audit une approche plus structurée permettant d'atteindre un meilleur seuil de qualité (Carcello *et al.*, 1992). La *peer review* est même qualifiée d'indicateur de qualité (Wooten, 2003). Herrbach (2001) dans son étude sur la qualité de l'audit portant davantage sur les aspects comportementaux met également l'accent sur l'importance du processus de revue.

Au même titre que d'autres critères telle que l'expertise des auditeurs, la *peer review* est corrélée positivement avec la qualité de l'audit (Deis et Giroux, 1992). L'utilisation du mécanisme de revue par les pairs permet d'améliorer la qualité de l'audit en raison du retour bénéfique de l'opinion de confrères. Cela permet également de bénéficier d'un retour d'expérience entrant dans un processus d'amélioration de la conduite des missions d'audit.

Cependant, certaines études (Hilary and Lennox, 2005 ; Fogarty, 1996 ; Grumet, 2005), montrent les limites du mécanisme de revue par les pairs en pointant notamment le fait que les conclusions des revues par les pairs aboutissent souvent à des opinions sans réserve. De plus, ces études constatent un manque d'indépendance des acteurs de la revue ainsi qu'un formalisme important nuisant au contenu des rapports de revue et conduisant même à une « logique cérémoniale ». Cette « logique cérémoniale » expliquée par Fogarty (1996) résulte d'une volonté de maintenir l'image de la profession de l'audit grâce à la *peer review* avec une

organisation de la revue axée sur le contrôle des processus plutôt que sur la qualité de l'audit ou sur la nature et la justesse des décisions d'audit.

Malgré ces critiques, une corrélation entre qualité de l'audit et *peer review* a été démontrée dans plusieurs études aussi bien dans le secteur privé que dans le secteur public (Krishnan et Schauer, 2000) même si les fondements de la revue par les pairs sont différents. En effet, selon Elder (1997), les audits ne présentent pas la même qualité dans le secteur privé que dans le secteur public car les contrôles sont différents. L'étude met en avant des différences d'activités, de secteurs, de processus d'audit ou encore de mode de sélection des acteurs de la revue par les pairs. Wallace (1991) va même jusqu'à expliquer que la revue par les pairs dans le secteur privé est moins clémente en cas de non respect des normes que dans le secteur public.

On note également que ce type de contrôle présente quelques faiblesses cette fois sans distinction entre le secteur public et le secteur privé. On retrouve en effet le même problème d'indépendance que pour la mission d'audit. Si les responsables de la revue sont influencés ou s'ils agissent dans l'intérêt principal du cabinet soumis à la *peer review* alors le bénéfice d'une telle démarche est nul (Hilary et Lennox, 2005). De plus, il n'est pas toujours évident de démontrer que l'utilisation d'une *peer review* constitue une vraie source d'amélioration de la qualité perçue de l'audit par les clients car seulement 28 % de clients ou futurs clients de cabinets ayant été sujets à une *peer review* reconnaissent avoir pris connaissance et tenu compte du rapport de revue (Hilary et Lennox, 2005).

II. La qualité de l'audit et la compétence et l'indépendance individuelles et collectives

Pour étudier la qualité au niveau individuel et collectif, sont tout d'abord présentés les critères explicatifs de la qualité ayant un impact négatif sur la qualité de l'audit puis les critères explicatifs ayant un impact positif et enfin des critères explicatifs spécifiques : l'intuition, l'interprétation et l'expertise de l'auditeur.

II . 1) Les critères explicatifs impactant négativement la qualité de l'audit

Il existe en effet une forte relation entre la qualité de l'audit perçue et les comportements dysfonctionnels (Pierce et Sweeney, 2005) qui sont associés à des « non compétences » ou défauts de compétence.

Les typologies établies par Mc Nair (1991) et Malone et Roberts (1996) synthétisent les différents comportements qui peuvent être associés à des « non-compétences » susceptibles de réduire la qualité de l'audit :

1. la réduction du temps de travail accordé à l'audit ;
2. la revue superficielle des documents soumis à examen ;
3. l'acceptation d'explications non recevables de la part des clients ;
4. l'échec dans l'établissement et l'administration d'un questionnaire.

On peut également distinguer les mauvais comportements des comportements non professionnels (Pierce et Sweeney, 2005). Les premiers sont représentés par une mauvaise supervision ou une évaluation trop rapide de la performance de l'équipe. Les comportements non professionnels sont, par exemple, la recherche d'un nouveau travail, le fait de médire sur l'entreprise ou la hiérarchie ou de semer le doute sur l'efficacité de l'audit ou sur les méthodes de l'entreprise (Herrbach, 2001). Tous ces comportements sont susceptibles de réduire la qualité de l'audit en agissant directement sur compétences individuelles et d'équipe.

La présence de tels agissements s'explique notamment par l'influence du *leadership* (Otley et Pierce, 1995), une compétence essentielle pour la qualité de l'audit. En effet, selon le mode de *leadership* les seniors d'un cabinet d'audit sont plus ou moins susceptibles d'affecter la qualité de l'audit. Le *leadership* est de plus un bon moyen pour se prémunir contre les comportements réducteurs de qualité.

II . 2) Les critères explicatifs impactant positivement la qualité de l'audit

a Le critère de l'indépendance

L'indépendance permet à l'auditeur de rapporter les anomalies et erreurs qu'il a relevées durant l'audit (qualité de révélation), elle est ainsi un des deux déterminants de la qualité de

l'audit. Mais elle peut également être considérée comme un critère explicatif de la qualité de l'audit. Elle est définie par Lee et Stone (1995, p. 1173) comme un état mental dans lequel l'auditeur n'est ni relié ou subordonné à l'influence et aux pressions de conflits d'intérêts ; ou encore par Prat dit Hauret (2003, p. 32) comme la capacité réelle de l'auditeur à s'assurer du respect des règles afin de donner une certification de qualité en révélant toute erreur, fraude, manipulation ou collusion des producteurs de l'information financière. L'objectif auquel répond l'indépendance est de vérifier si l'auditeur est en position ou non de résister aux différentes pressions de son environnement comme les pressions du client ou de ses managers pour ne pas compromettre son indépendance. C'est dans ce sens que sont élaborées toutes les normes et standards professionnels afin de donner une image claire et communicable de l'indépendance de l'auditeur et afin d'éviter que l'auditeur ait à choisir entre l'émission d'une opinion sincère et la poursuite de la relation d'affaire.

Pour Prat dit Hauret (2003), l'indépendance s'analyse par l'indépendance d'esprit et également par l'apparence d'indépendance. De la même manière, selon Richard (2006), le concept de l'indépendance de l'auditeur doit être analysé en termes d'indépendance dans les faits et d'indépendance en apparence ou encore d'indépendance perçue. En effet, même si un auditeur est indépendant dans les faits, il se doit de faire la démonstration visible et compréhensible de cette indépendance. On oppose donc traditionnellement l'indépendance réelle qui porte sur la capacité de l'auditeur à révéler des anomalies à l'indépendance perçue qui porte sur le niveau d'indépendance tel qu'il apparaît aux acteurs et au public de l'audit.

Pour qualifier l'indépendance, il est également possible de solliciter un ensemble de critères recensés par Prat dit Hauret (2003) dont la taille du cabinet, la réputation, la gouvernance, la rotation des auditeurs ou encore les honoraires d'audit.

Ben Saad et Lesage (2009) présente également un ensemble de facteurs pour expliquer l'indépendance en distinguant eux aussi l'indépendance réelle de l'indépendance perçue. Ces facteurs sont liés à l'auditeur (compétence, taille du cabinet, réputation et éthique), à l'audité (mode de gouvernance, propension à gérer les résultats), à l'auditeur et à l'audité (rotations des auditeurs, incompatibilité entre auditeur et audité, *management advisory services* et honoraires d'audit) ou à l'environnement (responsabilité juridique, contrôle de la profession).

On remarque que tous ces critères cités par Ben Saad et Lesage (2009) et Prat dit Hauret (2003) sont similaires aux critères explicatifs de la qualité de l'audit développés dans cette

section. Ce constat pointe le fait que l'indépendance est en elle-même un des deux déterminants de la qualité de l'audit, déterminants qui sont ensuite déclinés en critères explicatifs.

b Les critères de l'expertise, de la responsabilité et de l'efficacité

Selon Herrbach (2001), on distingue les qualités techniques (expertise) des comportements professionnels (responsabilité et efficacité). On distingue également la dimension techniciste de l'expertise pour l'auditeur (Tondeur, 2003).

Les qualités techniques utiles à un auditeur sont composées des connaissances particulières nécessaires pour réaliser un audit et sont corrélées positivement avec la qualité de l'audit (Frantz, 1999). Selon Bonner et Lewis (1990, p. 5) les trois types de connaissances et expériences nécessaires à l'auditeur sont : les connaissances générales comme celles des normes comptables, les connaissances spécifiques des secteurs d'activités des clients et enfin des connaissances en gestion. Ces trois types de connaissances composent l'expertise de l'auditeur, en d'autres termes sa capacité à résoudre des problèmes en analysant et interprétant les données pour ainsi concourir à la qualité de l'audit. Le lien entre les connaissances spécifiques ou dites spécialisées et la qualité de l'audit a été montré empiriquement par Lowensohn *et al.* (2007) qui associent positivement ces deux notions. Les connaissances techniques peuvent être complétées par des compétences éthiques qui repose sur la capacité et les aptitudes à rendre des jugements moraux selon Fortin et Martel (1997, p. 61). L'acquisition des connaissances techniques passe par des formations tout au long du parcours professionnel mais aussi par la capitalisation de l'expérience de l'auditeur. Libby et Luft (1993) propose un modèle indiquant entre autres des relations entre les connaissances et l'expérience.

Les comportements professionnels renvoient aux critères explicatifs de responsabilité et d'efficacité. La responsabilité est un critère complémentaire du critère d'indépendance. En effet, il ne suffit pas que toutes les conditions soient respectées (durée du mandat, aucun lien avec l'audité...) pour que l'auditeur soit totalement indépendant, cela dépend également de son attitude face à ses responsabilités. Son comportement face à des conflits d'intérêts avec le client ou même avec le cabinet d'audit va donc dépendre de sa capacité à prendre ses responsabilités et à assumer jusqu'au bout ses choix. Il existe une relation nette entre la responsabilité et la qualité des choix des auditeurs (Willekens, 1996) qui va influencer sur la

qualité de l'audit. L'efficacité¹⁵³ est également un comportement professionnel qui se répercute sur la qualité de l'audit. Elle est associée à la capacité de l'auditeur à résister aux différentes pressions exercées sur lui par l'audité ou encore par le cabinet d'audit. Cette capacité va dépendre de son éthique professionnelle, de la vigueur et de la visibilité de ses actions, de l'interaction avec ses pairs ou encore de l'application des normes (Deis et Giroux, 1992). La relation positive entre l'efficacité d'un auditeur et la qualité de l'audit est mise en évidence par Elitzur et Falk (1996) et Trombetta (2003).

c Les critères de l'intuition et de la confiance

L'intuition ou interprétation des auditeurs comme critère explicatif de la qualité de l'audit est développée par Pierce et Sweeney (2005). Au-delà des méthodes d'audit et de la planification de l'audit, il ne faut pas sous-estimer la capacité de flair et d'intuition des auditeurs qui peut permettre de découvrir une erreur ou une irrégularité dans un compte ou dans un service qui n'est pas inscrit au programme d'audit. Une bonne intuition peut se révéler être un atout important pour la qualité de l'audit et plus spécifiquement la qualité de détection (liée aux compétences).

Certains chercheurs voient en l'intuition et l'interprétation une menace à la qualité de l'audit. En effet, le pouvoir de l'auditeur (sa capacité à résister aux pressions et à obtenir une meilleure qualité) augmente lorsqu'il donne plus d'importance à son intuition et son interprétation (Magee et Tseng, 1990).

La perception et l'interprétation des auditeurs sont ensuite liées à la confiance et à la recherche d'intérêt personnel qui jouent conjointement un rôle sur la qualité de l'audit (Richard et Reix, 2002). Cette confiance se retrouve au sein de la relation auditeur-audité et son évolution est fondée sur la réputation de l'auditeur et son empathie. La relation auditeur-audité est très importante puisqu'elle va agir à la fois sur les compétences, la qualité des relations professionnelles et l'indépendance de l'auditeur (Richard et Reix, 2002). L'auditeur devient plus compétent lorsque la qualité de la relation professionnelle est à son optimum et lorsque la relation auditeur-audité est égalitaire et donc caractérisée par la confiance. La confiance est ainsi un facteur explicatif important de la qualité de l'audit puisqu'elle agit sur un de ses deux déterminants, la compétence.

¹⁵³ On pourrait la définir dans le cadre de cette étude comme la propension de l'auditeur à mettre en jeu ses compétences, ce qui va dépendre de sa motivation.

III. La qualité de l'audit et la compétence et l'indépendance systémiques

L'étude au niveau systémique des compétences et indépendance consiste à utiliser des modèles multidimensionnels qui présentent les critères explicatifs susceptibles de se situer à la fois au niveau organisationnel et au niveau individuel et collectif. Le tableau suivant s'il ne présente pas une étude exhaustive des modèles systémiques de la qualité en détail certains pour montrer comment les différents niveaux d'analyse des compétences et indépendance peuvent être reliés.

Tableau 9: Présentation des modèles systémiques de la qualité de l'audit

Modèle	Description
Le modèle de Sutton et Lampe (1991)	Ces deux chercheurs ont construit un modèle autour de trois critères : la planification, le champ de travail et l'administration du travail. On retrouve 19 critères au sein de ces trois domaines. Cette étude peut se rapprocher du niveau individuel et collectif puisque l'hypothèse principale est que les acteurs de l'audit sont impliqués tous les jours dans la démarche globale du travail d'audit. Le critère clé dégagé par cette étude est l'importance de l'environnement.
Le modèle de Carcello <i>et al.</i> (1992)	Cette équipe de chercheurs distingue 41 critères qui se rapprochent de l'étude comportementale de la qualité de l'audit. Parmi ces critères on retrouve l'expérience et l'expertise, les standards d'éthique, la connaissance du secteur du client et la qualité de la communication entre l'auditeur et le management.
Le modèle de Behn <i>et al.</i> (1997)	Dans ce modèle, se dégage une relation importante entre la qualité de l'audit et la satisfaction du client. Cette étude n'est réalisée qu'après des "Big 6", ce qui explique que la satisfaction du client soit importante. Dans le secteur public, la satisfaction du client n'est peut-être pas aussi primordiale que dans le secteur privé puisque cet exercice prend un caractère obligatoire et n'est pas soumis facilement à la concurrence ou encore à une remise en question. Cependant, la satisfaction de l'audit reste importante en raison de sa relation avec la qualité de l'audit de l'exercice ou de la campagne suivante.
Le modèle de Beattie et Fearnley (1995)	Cette étude fait émerger 29 critères caractéristiques de la qualité de l'audit. Parmi les 29 critères étudiés, les quatre qui se sont révélés être les plus importants sont : l'intégrité, la qualité de relation au travail, la valeur des services d'audit et les compétences techniques. On remarque que cette étude associe à la fois une étude de la qualité de l'audit au niveau organisationnel et individuel et collectif.
Le modèle de Duff (2004)	Duff s'intéresse aux qualités techniques et de service des auditeurs. Pour cela il a mis au point un questionnaire "Auditqual" capable de mesurer la qualité de l'audit. Il comprend neuf dimensions contenant chacune quatre items. Ces dimensions peuvent se synthétiser autour de trois thèmes: la qualité technique (réputation, capacité et assurance), la qualité de service (empathie, service hors audit et responsabilité) et l'indépendance.
Le modèle de Warming-Rasmussen et Jensen (1998)	Entièrement axé sur la qualité perçue, ce modèle explicatif de la qualité de l'audit propose six dimensions possibles : la crédibilité personnelle, l'indépendance de l'auditeur vis-à-vis de son management, l'ouverture du rapport d'audit sur des sujets touchant les intérêts des investisseurs et actionnaires, la connaissance de l'industrie, la loyauté envers les actionnaires minoritaires et enfin l'attitude septique de l'auditeur.

Modèle	Description
Le modèle de Deis et Giroux (1992)	<p>Deis et Giroux se sont attachés à vérifier que les différents critères de la qualité de l'audit dans le secteur privé pouvaient être utilisés pour l'audit des comptes publics. Ils ont pour cela identifié les critères suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> - durée d'exercice des auditeurs, - taille de la structure réalisant l'audit, - nombre de clients, - santé financière des clients, - utilisation de la <i>peer review</i>, - conformité aux normes, - temps accordé à l'audit, - détection ou non d'erreurs ou d'irrégularités. <p>Les résultats de leur étude montrent que tous ces critères sont significativement corrélés à la qualité de l'audit à l'exception de la durée d'exercice et de la conformité aux normes. Les corrélations les plus fortes sont celles qui concernent la taille et le temps accordé à l'audit.</p> <p>Deis et Giroux ont également amélioré le modèle de qualité de l'audit étudié en identifiant des critères supplémentaires :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les employés, - la structure de l'audit, - la santé financière du cabinet d'audit, - les ressources et le professionnalisme au travail.

Les modèles systémiques sont nombreux dans la littérature de la qualité de l'audit et ils présentent tous une approche globale même s'ils insistent sur des points différents. Le modèle de Deis et Giroux (1992) semble être le plus représentatif car l'étude a été réalisée dans le secteur public. On y retrouve la validation de nombreux critères déjà utilisés dans le privé comme la durée du mandat, la taille ou encore l'utilisation de la *peer review*.

La présentation de la grille de lecture de la qualité de l'audit selon les trois niveaux d'analyse proposé (organisationnel, individuel et collectif et enfin systémique) résulte d'une première sélection des différentes études constituant le champ théorique afin d'adapter la grille de lecture au cas de l'audit des comptes publics.

IV. La qualité de l'audit et les critères non retenus

IV. 1) *Le critère de la réputation du cabinet d'audit*

Charles Piot (2001) distingue trois dimensions de la réputation d'un cabinet : les « Big Six », les cabinets nationaux et les cabinets locaux. On distingue également la notion de « marque » du cabinet (Van Caneghem, 2004) qui devient alors un conducteur de la qualité (Van Der Plaats, 2000). Cette approche est très similaire à l'utilisation de la variable du nombre de

clients qui peut être une variable utilisée pour mesurer la réputation du cabinet d'audit (Deis et Giroux, 1992). Ce critère de réputation ne peut être sollicité que pour le secteur privé où il existe une véritable compétition entre cabinets, une pression concurrentielle. Dans le secteur public, la question du choix du cabinet d'audit ou du client n'intervient pas car la mission d'audit est fixée selon un processus législatif ou réglementaire. Pour exemple, en France, la mission d'audit financier des comptes de l'État par la Cour des comptes est prévue dans la LOLF 2001 (Loi organique relative aux lois de finances) et inscrite dans la constitution, il s'agit donc d'un mandat constitutionnel qui n'est pas soumis à une pression concurrentielle.

IV. 2) Le critère des actionnaires ou investisseurs

Les recherches utilisant comme critère explicatif l'influence des actionnaires ou des investisseurs (Charles Piot, 2001) n'ont pas été sollicitées pour la construction de la grille de lecture de la qualité de l'audit. Deis et Giroux (1992) ont défini les trois parties influençant la qualité de l'audit : les investisseurs, les fournisseurs et le gouvernement mais les investisseurs et les fournisseurs ne sont pas des parties présentes dans l'audit des comptes publics. Il n'est donc pas possible de prendre en compte le fait que plus le système légal d'un pays privilégie et protège les investisseurs, plus les auditeurs vont traiter leurs clients avec ménagement ce qui se ressentira sur la qualité de l'audit (Francis et Wang, 2008). Cet aspect de la qualité est exclu de la grille de lecture retenue puisque le mécanisme d'actionnariat ne peut être pris en compte au sens strict du terme.

Arrunada (2000) a étendu le cercle de l'influence des actionnaires ou investisseurs sur l'audit à celui des régulateurs de l'audit qui sont composés du jugement professionnel, de l'impact du client et donc des actionnaires et investisseurs et des mécanismes de sauvegarde (principalement la volonté de conserver la réputation de l'auditeur). Si les deux dernières composantes ne peuvent être retenues pour les raisons déjà exposées, le jugement de l'auditeur reste un élément important développé au travers des critères d'intuition et d'interprétation dans la grille de lecture.

IV. 3) Le critère des honoraires d'audit

Le critère explicatif de la qualité de l'audit des honoraires d'audit fait référence à l'existence d'une concurrence. Une pression concurrentielle fait en effet baisser les prix des cabinets d'audit et cela peut se ressentir sur la qualité en raison d'une diminution de la motivation et

l'abandon de certains points délicats de la mission qui pourraient créer un litige et donc la perte d'un client (Deis et Giroux, 1996). Ainsi, les honoraires, sont selon certaines recherches corrélés positivement à la qualité de l'audit (Copley *et al.* 1994). Une autre étude sur la qualité de l'audit (DeAngelo, 1981), démontre ensuite que la baisse des honoraires d'audit n'influence pas la qualité de l'audit. Il existe en fait un niveau minimum de qualité qui ne peut être diminué en fonction de la baisse des honoraires d'audit. D'autres chercheurs ont suivi cette idée en montrant que les réductions d'honoraires étaient une pratique utilisée par certains cabinets d'audit pour attirer de nouveaux clients. Mais toujours selon DeAngelo (1981) cela n'est pas synonyme de réduction de la qualité.

La baisse des honoraires en raison d'un accroissement de la compétitivité peut tout de même être considérée comme une menace à la qualité de l'audit (Van Der Plaats, 2000). De plus, cette possible perte de qualité n'est pas toujours compensée par une augmentation des profits. L'étude de Palmrose (1986) montre également que les honoraires contractuels peuvent avoir une incidence sur la durée de l'audit en raison de la distribution des risques ou des engagements d'efficacité prévu dans le contrat entre l'audité et l'auditeur. Les cas d'audit pour lesquels les honoraire seraient figés contractuellement auraient ainsi une influence sur la performance des auditeurs et donc sur la qualité de l'audit.

La concurrence n'étant pas applicable au cas de l'audit des comptes publics, les honoraires ne constituent pas un critère explicatif de la qualité de l'audit.

IV. 4) Le critère des travaux hors audit

Le critère explicatif de la qualité de l'audit des travaux hors audit porte sur l'impact ou l'influence de la réalisation de travaux hors audit (tels que les activités de conseil) par le même cabinet réalisant l'audit financier. Cette problématique a longtemps été un sujet d'actualité notamment avec la mise en place de la loi Sarbanes-Oxley en 2002 aux États-Unis. Le débat porte sur la menace possible pour l'indépendance de l'auditeur (qualité de détection) que représente la réalisation de services tels que les missions de conseil. En réalisant de telles missions, l'auditeur augmente son niveau de dépendance économique et peut ainsi être soumis à des biais lors de l'élaboration de son jugement notamment en raison de l'augmentation de la proximité avec l'audité (Casta et Mikol, 1999 ; Francis, 2006 ; Ruddock *et al.*, 2006). Selon Gigler et Peeno (1995) la facturation d'activités de conseil par les cabinets d'audit est susceptible de réduire l'indépendance des auditeurs si ces derniers bénéficient d'une forme de

subvention interne en raison de la meilleure connaissance de l'entreprise. Ces études sont cependant nuancées par des études soutenant que les missions de conseils peuvent être bénéfiques à la qualité de l'audit car elles permettent une meilleure connaissance de l'audité et engendrent des efforts supplémentaires accordés à l'audit (Davis *et al.*, 1993).

Dans le cas de l'audit des comptes publics, cette approche ne semble pas pouvoir s'appliquer car l'on ne retrouve pas cette dimension de dépendance économique. Les missions hors audit sont bien présentes, une institution supérieure de contrôle réalise également des audits de gestion ou encore des audits de performance et donne même des recommandations mais elle ne réalise pas de mission de conseil au sens des cabinets d'audit, c'est-à-dire avec un objectif de profit.

IV. 5) Le critère de l'impact de l'associé

L'étude de Van Buuren et Langendijk (2008) démontre l'impact du caractère (libéral ou conservateur) de l'associé du cabinet d'audit sur la qualité de l'audit. L'impact de l'associé du cabinet d'audit sur la qualité de l'audit a également été étudié par Beattie (2000) mais en se concentrant sur les capacités de négociations et le niveau d'éthique professionnelle. Même si de tels traits de caractères ou compétences pourraient être transposés au cas de l'audit des comptes publics, le personnage de l'associé pose problème car il n'existe pas d'équivalent au sens strict dans les institutions supérieures de contrôle qui, si elles sont à structure collégiale à l'image de la Cour des comptes, sont dirigées selon un mode collectif.

IV. 6) Le critère de l'échec d'audit

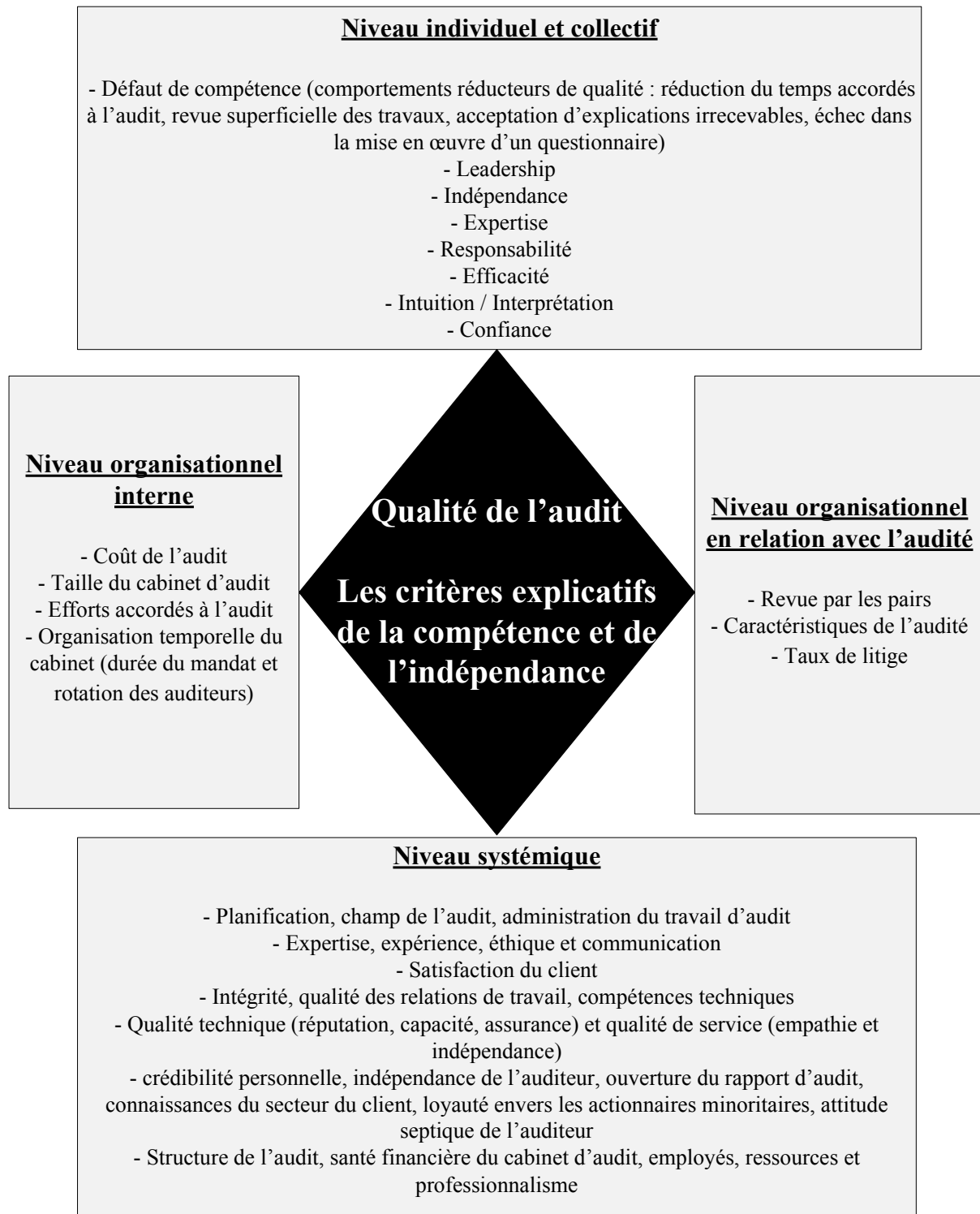
Une étude de Zhang (2007) montrant l'impact des écarts entre les attentes du public et des auditeurs, relatives à la qualité de l'audit sur la qualité de l'audit et l'existence d'un lien entre ces différentes attentes de qualité et l'échec de l'audit. Cette étude tend à prouver que les auditeurs sont responsables de l'échec d'un audit si la qualité de cet audit est inférieure aux normes en vigueur ou si elle se situe entre les normes et les attentes du public. A l'inverse, les auditeurs ne sont pas tenus pour responsable de l'échec d'un audit si la qualité de l'audit est supérieure aux normes de l'audit. Cette étude a été exclue du cadre théorique car l'échec de l'audit n'est pas une option envisageable pour les institutions supérieures de contrôle qui ont l'obligation légale ou statutaire, selon les cas, de produire une opinion sur les états financiers

gouvernementaux. Cependant, l'importance des normes soulevées dans cette étude a été prise en compte dans la présentation de la qualité normative de l'audit, objet de la troisième section.

* * *
*

La définition d'un cadre théorique en tant que grille de lecture pour la qualité de l'audit et selon trois niveaux (organisationnel, individuel et collectif, systémique) est un point de départ pour l'étude de la qualité de l'audit dans le contexte de l'audit des comptes publics. Ce cadre théorique permet d'identifier les critères explicatifs de la qualité de l'audit selon la dichotomie entre qualité de détection (compétence) et qualité de révélation (indépendance) comme le présente le schéma de synthèse suivant.

Schéma 21 : Synthèse des critères explicatifs de la qualité de l'audit



La nécessité d'une compréhension globale des études présentées impose de souligner les différentes méthodes utilisées dans la majorité des études pour mesurer la qualité de l'audit et ainsi démontrer l'existence de corrélations négatives ou positives avec les différents critères explicatifs. L'étude de la littérature a permis de dégager quatre principales méthodes de

mesure de la qualité de l'audit. La première consiste à utiliser le taux d'échec de l'audit, étant entendu que plus ce taux est élevé plus la qualité de l'audit est mauvaise. La seconde méthode utilise la propension de l'auditeur à émettre une *going concern opinion*, en d'autres termes une opinion avec réserves signifiant qu'il a un doute sur la continuité d'exploitation de l'organisation auditée, plus la propension de l'auditeur à émettre ce type d'opinion est élevée, plus la qualité de l'audit est importante car cela signifie que l'auditeur est capable de déceler les anomalies et surtout de les reporter (qualité de détection et de révélation). La troisième méthode consiste à mesurer les *earnings management* ou encore le montant des *accruals* anormaux qui mesure le niveau de gestion des résultats. Enfin, la dernière méthode consiste à évaluer le risque pour l'auditeur de ne pas découvrir des erreurs ou irrégularités existantes pendant l'audit ce qui est alors synonyme de mauvaise qualité.

La représentation de la qualité de l'audit par un ensemble de critères explicatifs peut être critiquée. La première critique est liée à l'insuffisante considération des spécificités du secteur public pour tous les critères explicatifs, de nombreuses études considérant que les critères expliquant la qualité dans le secteur privé sont également valables dans le secteur public. Certes, le secteur public présente de nombreuses similitudes avec le secteur privé avec par exemple les critères explicatifs de la taille, des caractéristiques de l'audité ou encore de l'utilisation de normes et de référentiels communs au secteur privé et au secteur public. Néanmoins, le caractère parfois trop généraliste de ces études ne permet pas de prendre suffisamment en compte les particularités de l'entité concernée ou de son environnement. C'est pourquoi cette grille de lecture sera directement confrontée au cas de la Cour des comptes et à son environnement (identifié préalablement au chapitre) dans le chapitre 4.

L'étude des référentiels internationaux d'audit présentée dans la section suivante permet également de compléter cette première approche théorique de la qualité et de ses critères explicatifs.

SECTION 3 – ÉTUDE NORMATIVE DES PRATIQUES D’UNE POLITIQUE QUALITÉ DE L’AUDIT

Après une étude de la qualité de l’audit sous un angle théorique, il apparaît important de mener une étude sur la qualité de l’audit sous un angle normatif. En effet, la qualité de l’audit financier est étroitement liée aux normes. L’étude des enjeux de la qualité, des fondements de la qualité, de la construction de la qualité sont autant de problématiques qui nécessitent de prendre en compte la vision de la qualité par le monde professionnel, c’est-à-dire la qualité normative. Il est faux de dire que la qualité n’existe qu’au travers des normes d’audit. Toutefois ces dernières ont permis de caractériser ce concept difficile à cerner notamment de façon collective. Cette nouvelle approche de la qualité de l’audit permet ainsi d’enrichir l’approche théorique en la complétant et non en se substituant à celle-ci pour détailler ce qu’est une politique qualité.

Pour appréhender la qualité normative les référentiels normatifs qui font autorité dans le monde de l’audit (le référentiel de l’IFAC, de l’INTOSAI et de l’EUROSAI) vont être présentés. Ce panorama normatif est complété par l’étude pour quelques pays (France, Royaume Uni, États-Unis et Canada qui font, dans le chapitre 1, l’objet d’un *benchmark*), de la mise en œuvre des référentiels normatifs d’audit et de l’importance accordée à la qualité de l’audit dans le secteur privé. Même si ces référentiels ne sont pas directement applicables au cas des institutions supérieures de contrôle, ils constituent une base de références et permettent de situer l’environnement dans lequel évolue l’institution supérieure concernée. C’est pourquoi, suite à la présentation des principaux référentiels normatifs dans la première partie de cette section, sont introduits, pour les pays concernés par l’étude comparative présentée dans le chapitre 1, les principaux organismes gérant la normalisation et la réglementation de l’audit et plus particulièrement la qualité de l’audit.

I. Les référentiels normatifs

I. 1) Le référentiel de l'IFAC

L'IFAC, the *International Federation of Accountants* est l'organisme normalisateur pour l'audit reconnu mondialement. Cette organisation compte 158 membres et associés dans 122 pays et juridictions et représente ainsi 2,5 millions de professionnels. En termes de communication, l'IFAC affiche la volonté de servir l'intérêt public en renforçant la profession comptable à travers le monde et en contribuant au développement des économies mondiales tout cela en établissant et promouvant des normes comptables et en s'assurant d'une convergence internationale.

L'IFAC est à l'origine des normes ISAs *International Standards of Auditing* comprenant le référentiel ISQC1 (*International Standards on Quality Control*)¹⁵⁴.

Les normes ISAs ont été élaborées pour le secteur privé, mais définissent des principes de base, pratiques et procédures utilisables pour tous les audits financiers, qu'ils soient pratiqués dans le secteur privé ou dans le secteur public. L'IFAC souhaite notamment étendre aux organismes publics le champ d'application de ses normes, ce pourquoi elle bénéficie de la collaboration de l'INTOSAI¹⁵⁵ qui a entrepris de réviser ses normes de contrôle et de publier des guides pratiques (*Practice Guides*) destinés à compléter les normes ISA. Par ailleurs, une analyse du référentiel des normes ISA a été étendue au secteur public. En effet, dans les cas où les modalités d'application contenues dans une norme ne sont pas applicables au secteur public ou lorsque des modalités d'application supplémentaires sont appropriées au contexte du secteur public, des commentaires spécifiques édictés par le Comité du Secteur Public de l'IFAC sont indiqués spécifiquement dans le référentiel, dans un paragraphe relatif au « Point de vue du Secteur Public » (*Public Sector Perspective - PSP*). Lorsqu'aucun paragraphe (PSP) n'est ajouté, la norme ISA s'applique en tous points aux missions d'audit dans le secteur public.

Les normes ISAs s'intéressent à toute la démarche d'audit et posent un ensemble de règles propres à garantir le bon exercice de la mission de certification. Après avoir subit un programme de révision (programme *Clarity*), une version révisée est maintenant disponible

¹⁵⁴ Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements, IFAC, 2006

¹⁵⁵ *International Organization of Supreme Audit Institution*, les objectifs et modes de fonctionnements de cet organisme sont détaillés dans le point suivant.

depuis avril 2009 et présente un ensemble codifié de normes (*standards*) de contrôle qualité, d'audit, de missions d'assurance et de services connexes et de recommandations (*statements*) afin de définir les fondements d'une mission d'audit :

- l'analyse des risques ;
- la collecte d'éléments probants : les procédures d'audit sont conçues pour obtenir des informations probantes, suffisantes, pertinentes et fiables, visant à étayer les objectifs d'audit : cela permet à l'auditeur de s'assurer que les observations, les conclusions et recommandations incluses dans ses rapports sont fondées ;
- le contrôle de la qualité et l'assurance de la qualité (contrôle du contrôle qualité).

Le référentiel des normes ISA comporte 33 normes et se subdivise en 6 parties :

1. principes fondamentaux et les caractéristiques de base des missions ;
2. l'approche par les risques ;
3. les diligences spécifiques à effectuer lors des missions ;
4. les questions relatives à l'utilisation des travaux d'autres professionnels ;
5. les conclusions de l'audit et à l'émission du rapport ;
6. les missions d'audit spéciales.

Dans l'édition anglaise, avant l'exposé des normes, un code de déontologie restitue les notions d'indépendance et de compétence comme les deux fondamentaux de la qualité, on retrouve ainsi la dichotomie présentée en section 2.

Au sein du référentiel ISAs, on distingue deux normes se rapportant directement à la qualité de l'audit, il s'agit de la norme ISQC1 (*International Standards on Quality Control*) et de la norme ISA 220 « *Quality Control for Audits of Historical Financial Informations* », cette dernière norme étant complémentaire de la première car elle s'applique à l'audit financier alors que la norme ISQC1 est applicable également aux autres missions d'assurance et aux services connexes.

a ISQC1

La norme ISQC 1 dispose que le certificateur « doit mettre en place un système de contrôle qualité destiné à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que ce dernier et son personnel se

conformement aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires, et que les rapports émis par [le certificateur] sont appropriés en la circonstance ».

Le système de contrôle qualité est défini selon deux processus distincts : le contrôle qualité (*engagement quality control review*) et le suivi du contrôle qualité (*monitoring*, également désigné par les termes assurance qualité ou surveillance du contrôle qualité).

C'est dans la distinction de ces deux processus que l'on retrouve l'approche théorique de la qualité fondée sur la compétence (contrôle qualité) et l'indépendance (assurance qualité).

Le contrôle qualité désigne les politiques et procédures formalisées et mises en œuvre afin de couvrir chacune des composantes suivantes :

- le *leadership* et la responsabilité ;
- l'éthique ;
- l'acceptation et le suivi des missions et des relations auditeurs-audités ;
- les ressources humaines ;
- la réalisation de la mission ;
- la revue du contrôle de qualité et le suivi du système.

Ces points identifiés comme centraux servent de socle à la définition des procédures et des principes fondamentaux composant le système de contrôle qualité d'un audit financier. Ils sont considérés comme étant la structure du contrôle de qualité et recourent les notions de compétence et d'indépendance. La durée du mandat de l'auditeur se place également dans l'acceptation et le suivi des relations. La *peer review* est partie prenante de la revue du contrôle de qualité alors que les ressources humaines et l'engagement de performance peuvent se rapprocher de la variable « efforts accordés à l'audit » identifiée précédemment dans l'étude de la qualité théorique. Il est en fait assez naturel de faire le lien entre les critères de qualité vus précédemment et le référentiel de l'IFAC. La qualité de l'audit est ainsi abordée sous un angle très pratique et opérationnel.

Encadré 21 : Analyse de la norme ISQC1

1. Le *leadership* et la responsabilité

La norme ISQC1 précise qu'il est de la responsabilité du cabinet (associé pour les besoins de l'étude à une institution supérieure de contrôle ou à une institution d'audit) de formaliser et de communiquer les politiques et procédures de contrôle qualité. La communication doit prendre en compte la description des politiques et des procédures et également les objectifs à atteindre. Elle doit également s'efforcer d'être à « double sens », en d'autres termes, prendre en compte l'avis des acteurs de l'audit. L'intérêt, selon l'IFAC, d'une telle formalisation et communication étant de promouvoir une culture

interne fondée sur la qualité et donnée en exemple par la direction. Les différents canaux de communication proposés par la norme sont les formations, les réunions et entretiens qu'ils soient formels ou informels, les bulletins d'information ou encore les notes internes. De plus, même si la direction se doit de donner l'exemple en accordant de l'importance aux politiques et procédures qualité, il est important de répartir les responsabilités des travaux d'audit et d'allouer des ressources suffisantes aux procédures de contrôle qualité afin d'apporter le soutien suffisant à la bonne réalisation de la politique qualité. Les responsables du contrôle qualité doivent ainsi posséder les capacités, l'autorité et l'expérience suffisantes pour assumer leur tâche et ne pas avoir un degré d'implication trop élevé qui pourrait compromettre leur objectivité. De plus, pour compléter la définition des rôles et des acteurs et répondre aux exigences de la norme ISQC1, la désignation du responsable qualité doit s'accompagner de la création d'une fiche de poste qui définit ses attributions, le temps qui lui est imparti pour exercer ses fonctions de responsable de la qualité, les moyens à sa disposition et les comptes à rendre à ses supérieures hiérarchiques. Il est également nécessaire que soit clairement indiquées la part de responsabilité et les actions à mettre en œuvre s'il s'avère que sa surveillance du contrôle qualité n'est pas satisfaisante.

La norme ISQC1, pour introduire les principes de *leadership* et de responsabilité du système de contrôle qualité, pointe ainsi l'importance des moyens, de la communication et de la formalisation.

2. L'éthique

La norme ISQC1 se réfère au code de déontologie pour définir l'éthique. Elle en rappelle les lignes directrices qui sont l'intégrité, l'objectivité, la compétence et la conscience professionnelle, le secret professionnel et le professionnalisme. Suite à ce rappel du code de déontologie, la norme va plus loin en développant le principe d'indépendance, l'un des deux piliers de la qualité de l'audit selon DeAngelo (1981). Ce principe doit être cadré au sein du cabinet d'audit grâce à des procédures et politiques permettant de donner une assurance raisonnable que l'ensemble des acteurs de l'audit est soumis aux règles d'indépendance en communiquant les règles propres à l'institution d'audit et en identifiant et évaluant les situations et relations pouvant nuire à l'indépendance. Il s'agit d'identifier les risques possibles et de prévoir en contrepartie les actions appropriées pour réduire ce risque à un niveau acceptable. Les procédures mises en œuvre pour garantir l'indépendance doivent permettre de déceler les manquements à cette indépendance mais surtout, selon ISQC1, doivent permettre de communiquer sans délai les manquements identifiés en interne à l'échelon hiérarchique approprié. La communication a ici encore une place privilégiée puisque la norme précise que les acteurs de l'audit doivent être informés au moins une fois par an des règles d'indépendance de l'IFAC et des règles d'éthique nationales ou propres à l'institution d'audit. La norme identifie deux mesures pratiques permettant de remédier aux situations portant atteinte à l'indépendance lorsqu'il s'agit de mission d'audit de longue durée ayant entraînée une familiarité entre les acteurs. Ces mesures sont la fixation de critères permettant de situer le moment où il peut y avoir un danger de familiarité et l'institution d'un mécanisme de rotation du responsable de la mission d'audit. Ce mécanisme de rotation est prévu dans les règles nationales notamment lorsqu'il s'agit de missions d'audit légales dans le secteur privé et dans le secteur public. La norme ISQC1 précise en réponse à cette remarque que les développements concernant l'indépendance de l'auditeur et du cabinet d'audit ne sont pas directement utiles au secteur public puisqu'il existe des mesures statutaires.

3. L'acceptation et le suivi des missions et des relations auditeurs-audités

La norme ISQC1 prévoit les conditions d'acceptation et de maintien de la relation client autour des principes suivants :

1. s'assurer de l'intégrité du client ;
2. avoir les compétences, la disponibilité et les ressources nécessaires ;
3. s'assurer de la conformité aux règles d'éthique.

L'acceptation et la continuité des relations avec le client n'est pas applicable au secteur public puisqu'on ne peut pas parler de choix du client. En effet, pour le cas de la Cour des comptes, sa mission de certification et donc le choix du client est figé constitutionnellement car inscrit dans la Constitution, on parle même de statut monopolistique pour la Cour.

4. Les ressources humaines

Les ressources humaines constituent un enjeu et un risque potentiel majeur pour l'audit financier. Il convient de s'assurer de la mise en œuvre de tous les outils et procédures permettant de stabiliser les ressources humaines propres à l'audit financier et de faire monter les compétences en interne.

La norme ISQC 1 prévoit ainsi que l'institution d'audit «doit définir des politiques et des procédures destinées à fournir l'assurance raisonnable qu'[il] dispose d'un personnel en nombre suffisant,

possédant les capacités et les compétences requises, et ayant pris l'engagement de respecter les principes d'éthique applicables à la réalisation de missions selon les normes professionnelles et conformément aux obligations légales et réglementaires».

Ces politiques et procédures portent notamment sur le recrutement, l'évaluation de la performance, les aptitudes, la compétence, le plan de carrière, la promotion interne, la rémunération, l'estimation des besoins en personnel, etc.

Sur les aptitudes et les compétences, la norme identifie plus précisément des acquisitions possibles grâce à l'éducation et la formation professionnelle, à l'expérience et enfin à l'encadrement par du personnel plus expérimenté. De plus, ISQC1 prévoit la mise en œuvre de procédures pour évaluer les aptitudes et compétences des acteurs de l'audit lors de la composition des équipes mais également au cours de la mission d'audit.

5. La réalisation de la mission

Le principe fondamental avancé par la norme ISQC1 concernant la réalisation des missions est l'homogénéité. L'homogénéité dans la qualité des missions d'audit est principalement assurée, par la mise à disposition des acteurs de manuels de procédures complets et documentés. L'homogénéité de la qualité est ensuite possible grâce à un premier mécanisme de qualité, la supervision des travaux réalisée par les membres les plus expérimentés de l'équipe d'audit. Enfin, le dernier mécanisme prôné par la norme dans le cadre de la réalisation des travaux est la consultation qui doit intervenir pour des sujets complexes ou controversés ou encore lors de divergences d'opinion (pour ces dernières il est nécessaire de définir a priori les procédures de traitement adéquates), étant précisé que ces consultations peuvent être externes lorsque les ressources en interne sont insuffisantes.

6. La revue du contrôle de qualité (ou contrôle qualité) et le suivi du système

La norme dispose que le contrôle qualité doit être effectué avant que le rapport d'audit ne soit émis et doit répondre à des procédures prévoyant la nature des revues, la qualification des personnes responsables et la documentation de cette revue.

Concernant la nature du contrôle qualité, la norme indique qu'elle se compose d'entretiens et de revues des appréciations significatives sélectionnées. Ensuite, les personnes chargées du contrôle qualité doivent avoir la qualification technique requise ainsi que l'expérience et l'autorité nécessaire et un degré d'implication ne compromettant pas leur objectivité. Concernant la documentation, la norme ISQC1 indique que « le cabinet doit définir des politiques et des procédures à l'attention des équipes affectées aux missions requérant de celles-ci de compléter la mise en forme finale des dossiers de travail sans délai après que les rapports relatifs à la mission ont été finalisés ». En général, le délai pour compléter les dossiers n'excède pas 60 jours.

La norme ISQC1 prévoit que les dossiers relatifs aux contrôles qualité d'une mission doivent contenir :

1. la formalisation des procédures mises en œuvre dans le cadre des contrôles qualité ;
2. les documents attestant que ces procédures ont bien été exécutées avant l'émission du rapport en vue de la certification ;
3. les documents attestant que la personne en charge du contrôle de la qualité n'a pas eu connaissance de questions non résolues.

La formalisation des procédures et leur documentation en interne sont des étapes extrêmement importantes dans la réalisation du contrôle qualité car elles impliquent une transparence et une homogénéité des pratiques. C'est pourquoi la formalisation des procédures de contrôle qualité doit être très précise en incluant non seulement les différentes étapes des revues des travaux mais également le rôle, les tâches et les responsabilités de chacun. De plus, la documentation doit respecter les principes de confidentialité, d'archivage sécurisé, d'intégrité et d'accessibilité tels qu'énoncés dans la norme ISQC1.

Après avoir énoncé les principes fondateurs du contrôle qualité ou revue de contrôle qualité, ISQC1 donne les lignes directrices du suivi du système de contrôle qualité ou assurance qualité: « le cabinet doit définir des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que les politiques et les procédures relatives au système de contrôle qualité sont pertinentes, adéquates, fonctionnent efficacement et qu'elles sont effectivement respectées. Ces politiques et procédures doivent prévoir un suivi et une évaluation permanente du contrôle qualité du cabinet, incluant des contrôles qualité périodiques d'un échantillon de missions achevées ».

Le contrôle qualité doit faire l'objet d'un suivi visant à donner une assurance raisonnable que les politiques et procédures qui le composent sont pertinentes, adéquates, efficaces et respectées ou en d'autres termes que les contrôles nécessaires sont en place et ont été correctement exécutés et que les voies pour renforcer ou améliorer les contrôles ont été identifiées.

Ce suivi se traduit notamment par une activité d'évaluation permanente incluant des contrôles qualité de second niveau portant sur un échantillon de missions achevées. Le processus des contrôles du suivi consiste à sélectionner des missions et à confier la revue de cette mission à une personne n'ayant été impliquée ni dans cette mission, ni dans la revue de contrôle qualité de celle-ci. Les responsables des revues internes doivent être impliqués dans le processus d'audit seulement au moment de la finalisation du rapport afin de préserver leur indépendance et leur recul. Le temps nécessaire aux revues doit donc être pris en compte dans la phase de finalisation de l'audit selon la norme ISQC1. La réalisation de l'assurance qualité est confiée en général, dans les cabinets ou institutions de contrôle de grande taille, à une équipe interne comprenant un responsable dont le degré d'implication ne remet pas en cause son objectivité. Dans les entités de taille plus réduite, il est possible d'avoir recours à une personne extérieure répondant aux critères de qualification requis pour effectuer une revue du système de contrôle qualité et en comprendre l'efficacité, ce recours s'intitulant alors la revue par les pairs externe en opposition avec la revue par les pairs interne lorsqu'elle est réalisée par une équipe de l'organisation d'audit.

Le suivi du contrôle qualité ou assurance qualité est une notion complémentaire de celle du contrôle qualité qui lui donne une crédibilité face aux destinataires de l'audit financier. Il est essentiel pour obtenir la garantie que les procédures et pratiques mises en œuvre sont correctement appliquées et qu'elles atteignent leurs objectifs et permettent d'organiser la mise en œuvre d'une amélioration continue du contrôle qualité.

L'assurance qualité doit permettre, selon la norme ISQC1, de fournir une évaluation et une appréciation sur le respect des normes professionnelles et des obligations légales et réglementaires, le caractère approprié de la conception du système de contrôle de la qualité et de sa mise en place et sur la correcte application des politiques et procédures du cabinet relatives au contrôle de la qualité.

Ces évaluations et appréciations n'ont pas pour but de critiquer le contrôle qualité et les modalités de l'audit mais bien de déterminer les contrôles les plus appropriés à mettre en œuvre ainsi que les méthodes pour les appliquer et les suivre. Le suivi du contrôle qualité poursuit donc un objectif clairement constructif d'amélioration continue formant ainsi une boucle avec le contrôle qualité.

b La norme ISA 220

La norme ISA 220 est complémentaire de la norme ISQC1 car elle applique en fait les principes généraux de cette norme au cas particulier de l'audit financier. En ce sens, elle reprend, selon une organisation différente, les principales notions de la norme ISQC1 à savoir les responsabilités, l'acceptation et le maintien de la relation client, le personnel affecté à la mission, la réalisation de la mission et le suivi du système de contrôle qualité.

La norme ISA 220 définit le contrôle de qualité comme « les politiques et procédures de l'entreprise qui fournissent une assurance raisonnable que l'entreprise et son personnel suivent les normes professionnelles, les lois et les règlements et que les rapports effectués sont appropriés en toutes circonstances » .

Encadré 22 : Analyse de la norme ISA 220

1. Les responsabilités

ISA 200 précise que l'associé responsable de la mission d'audit doit prendre à sa charge la responsabilité globale de la mission en s'assurant notamment que les règles d'éthiques et les règles d'indépendance sont respectées.

2. L'acceptation et le maintien de la relation client

ISA 220 stipule que c'est encore à l'associé que toutes les procédures prévues par la norme ISQC1 ont été mises en œuvre.

3. Le personnel affecté à la mission

On retrouve ici les notions de compétences, aptitudes et disponibilités présente dans la norme ISQC1 à la différence que pour ISA 220 les aptitudes et compétences sont listées. Il s'agit, entre autres points, des connaissances pratiques, des connaissances des normes, des connaissances techniques (comme celles portant sur les systèmes d'information) ou encore des connaissances du secteur d'activité.

4. La réalisation de la mission

Les points qui ressortent sont la communication avec l'équipe d'audit, l'objectivité, l'esprit critique, la consultation et la supervision des travaux. Concernant la supervision, la norme ISA 220 précise que les revues des travaux doivent porter sur la conformité des travaux avec les normes professionnelles, la prise en compte des questions importantes, la documentation des conclusions, le calendrier et l'étendue des travaux, les éléments probants collectés et enfin l'atteinte des objectifs.

5. Le suivi du système de contrôle qualité.

Contrairement à la norme ISQC1, ce point ne comporte pas la notion de contrôle qualité (ou revue de contrôle qualité) car elle est distincte dans la présentation et rattachée à la réalisation des missions. Les dispositions y sont les même que celles présentées dans la norme ISQC1 avec les précisions suivantes pour le contrôle qualité : l'associé est responsable de la revue de contrôle qualité qui doit comporter une évaluation objective des jugements exercés par l'équipe d'audit et des conclusions qui en ont été tirées et qui sont présentées dans le rapport d'audit.

ISQC1 et ISA 220 sont les deux piliers de la qualité de l'audit en ce qui concerne le référentiel d'audit international. Afin d'asseoir davantage sa position d'influence et sa mission de pédagogie, l'IFAC a également publié en 2007 un document de communication intitulé *Tone at the Top and Audit Quality*. L'objectif de ce document n'est pas de donner des indicateurs ou même des mesures de la qualité de l'audit mais bien de dégager ce qui constitue l'esprit ou la culture qualité en audit. Il porte ainsi sur l'intégration de la politique qualité dans le management d'une organisation. Pour cela, il incite les organisations d'audit à intégrer la notion de qualité dès la construction de la stratégie de l'organisation, puis dans la communication grâce à la création d'un poste « responsable de la qualité » et la définition de buts et objectifs avec des indicateurs reliés à ces deux notions qui seraient in fine cadrés par un système de suivi ou encore un système d'assurance qualité. Même si ce document ne donne pas une liste d'indicateurs préétablie, il donne en revanche quelques pistes d'outils à solliciter. Ainsi, pour intégrer la qualité de l'audit dès la préparation de la stratégie de l'organisation d'audit, l'IFAC propose de mettre en œuvre un code de conduite, un *Balanced Scorecard* permettant d'aligner les objectifs stratégiques avec les mesures de la performance ou encore une documentation formelle promue par un réseau de travail. La communication est ici encore centrale pour l'IFAC qui insiste sur la nécessité d'encourager l'intégrité, l'objectivité, l'indépendance et l'esprit critique dans tous les modes de communication possibles.

Tel que présenté, le référentiel d'audit de l'IFAC fait autorité sur la scène internationale. Les principaux principes avancés pour définir la qualité de l'audit (*leadership*, éthique,

acceptation et suivi de la relation client, exécution de la mission, indépendance, ressources humaines, contrôle qualité et suivi du contrôle qualité) sont ainsi très largement repris par tous types d'institutions d'audit, y compris les institutions supérieures d'audit. Cependant, afin d'adapter le référentiel de l'IFAC aux spécificités du secteur public, il existe des organismes qui regroupent ces ISC et jouent ainsi le rôle de l'IFAC pour le cas spécifique de l'audit des comptes publics.

I. 2) Le référentiel de l'INTOSAI

L'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI) est l'organisation parapluie du contrôle externe des finances publiques.

L'organisme publie des « Documents relatifs au contrôle » qui constituent le résultat final du travail des commissions, sous-commissions et groupes de travail (*Task Forces*) qui ont été adoptés par l'INTOSAI comme étant les normes de contrôle reconnues à l'échelle internationale relatives au contrôle externe des finances publiques. L'INTOSAI publie également des documents d'institutions internationales et d'organismes supranationaux publiés (des recommandations, directives et études relatives au contrôle et à l'audit interne).

Le projet en cours pour cette organisation internationale est la préparation d'un référentiel normatif établi à l'image du référentiel d'audit de l'IFAC et constitué des normes ISSAI (*International Standards on Supreme Audit Institutions*). Ces normes constituent les pré-requis et bases pour le fonctionnement correct et la conduite professionnelle d'une institution supérieure de contrôle et leur préparation est prévue selon un plan stratégique s'étalant de 2005 à 2010. Les normes ISSAI sont présentées selon un cadre de travail visant à faciliter la compréhension et la pratique du référentiel normatif, ce cadre de travail comprend les textes des normes selon une hiérarchie préétablie¹⁵⁶ ainsi que les documents nommés *Guidance on*

¹⁵⁶ Les différents niveaux hiérarchiques des normes ISSAI sont les suivants :

- **Niveau 1: Principes fondateurs / *Founding Principles***, il s'agit de la déclaration de Lima;
- **Niveau 2: Conditions préalables au fonctionnement des ISC / *Prerequisites for the Functioning of Supreme Audit Institutions***, il donne les prérequis pour le bon fonctionnement d'une Institution supérieure de contrôle;
- **Niveau 3: Principes fondamentaux de contrôle / *Fundamental Auditing Principles***, il s'agit des textes normatifs ;
- **Niveau 4: Directives de contrôle / *Auditing Guidelines***, ces guides complètent les textes normatifs en les traduisant avec plus de détails et d'un point de vue opérationnel, en d'autres termes, en déclinant les tâches et travaux d'audit pouvant être menés.
- « **INTOSAI Code of Ethics and Auditing Standards** », il s'agit d'un document publié en 2001 et représentant le code de déontologie des Institutions supérieures de contrôle.

good governance qui sont des guides pratiques sur le contrôle interne ou la comptabilité par exemple, à destination des autorités administratives.

En ce qui concerne la qualité de l'audit, l'INTOSAI a adopté la norme l'ISSAI 1220 « Lignes directrices d'audit financier – Contrôle qualité des missions d'audit d'informations financières historique ». Pour cette norme, l'INTOSAI reprend textuellement la norme ISA 220 présentée précédemment en faisant un point préalable sur l'applicabilité de cette norme au secteur public, utilisant ainsi les recommandations spécifiques de l'IFAC prévues à cet effet. On peut ainsi lire que les termes utilisés par ISA 220 et propres au secteur privé comme le « cabinet d'audit » doivent être entendus comme se référant à leurs équivalents dans le secteur public. De plus, concernant les exigences déontologiques, les institutions supérieures de contrôle doivent se référer au Code de déontologie de l'INTOSAI intégré dans le dispositif ISSAI. Enfin on retrouve un rappel sur la particularité des dispositions concernant l'acceptation et le maintien de la relation client : « Les auditeurs du secteur public peuvent être nommés conformément à des procédures légales, et peuvent donc ne pas être en mesure de refuser une mission ou d'y mettre fin ».

Avant la mise en œuvre du projet ISSAI, l'INTOSAI avait établi une série de bonnes pratiques se penchant sur la démarche d'audit dans sa globalité mais ici uniquement pour les finances publiques. L'INTOSAI avait édicté ce que l'on pourrait qualifier de « guide de bonnes pratiques » par le biais de sa commission des normes professionnelles. L'étude de ce référentiel est faite au travers de la version traduite et adaptée, proposée par la Cour des comptes Européennes qui a adopté le référentiel de l'INTOSAI¹⁵⁷. La bonne pratique n°51 est consacrée à l'assurance de la qualité qui est définie comme la garantie de la conformité des pratiques de l'ISC aux normes de contrôle de l'INTOSAI. Cette bonne pratique comporte un point concernant le contenu du contrôle de qualité. Pour l'INTOSAI ce contrôle doit s'assurer que les tâches de contrôle sont accomplies à un niveau de qualité acceptable. Le document ne précise pas le niveau de qualité ni les moyens à mettre en œuvre mais indique qu'il est de la responsabilité de chaque institution supérieure de contrôle de mettre en œuvre les niveaux de qualité adéquate ainsi que les moyens de contrôle en insistant sur l'importance du contrôle interne. L'annexe propose une liste des éléments caractéristiques de la fonction d'assurance de la qualité contenant des critères comme la qualification, l'expérience, l'indépendance ou encore la programmation. Une fois encore on observe la dichotomie qui constitue le fil rouge

¹⁵⁷ : Politiques et normes d'audit de la Cour, *Communauté européennes COUR DES COMPTES*, 2000

de cette grille de lecture : la qualité de l'audit selon les notions de compétence et d'indépendance.

Le projet ISSA est un programme d'envergure qui demande une forte coopération internationale. Dans ce but, des regroupements d'institutions supérieures de contrôle se sont créés pour permettre des premiers niveaux de coopération et de travail de groupe avant de confronter les travaux au niveau mondial. Parmi ces regroupements on recense l'EUROSAI, l'équivalent de l'INTOSAI à l'échelle européenne.

1. 3) Le référentiel de l'EUROSAI

Créé en 1990, l'EUROSAI (*European Organization of Supreme Audit Institutions*) est un groupe régional de l'INTOSAI concernant la zone Europe. Cette organisation publie des guides et rapports notamment sur l'audit financier et poursuit les mêmes objectifs que l'INTOSAI, à savoir développer la coopération professionnelle entre les ISC, promouvoir les échanges d'informations et de documentation, avancer dans l'étude du contrôle du secteur public et œuvrer en vue de l'harmonisation de la terminologie relative au domaine de l'audit public.

Pour ce qui concerne la qualité de l'audit, il existe un recueil de lignes directrices¹⁵⁸ qui a répondu à l'expression d'un besoin de cadre de travail pour les ISC de l'Europe de l'Est. Ce document présente la qualité de l'audit comme une notion construite au sein d'une démarche. La qualité est donc dépendante du déroulement de l'audit et le découpage est le suivant : sélection, planification, exécution, reporting et suivi. L'approche de la qualité est donc systémique puisqu'elle se trouve au sein d'une démarche et est définie de la façon suivante : « La qualité est le degré selon lequel un jeu de caractéristiques inhérentes d'un audit répond à des demandes » (p. 5). On retrouve ici le caractère global de la qualité de l'audit qui ne peut se définir sans faire appel à toute la démarche d'audit. Le recueil de lignes directrices distingue également, à l'image des normes ISA, la notion de contrôle qualité de la notion d'assurance qualité.

Le contrôle qualité doit permettre d'assurer un niveau de qualité élevé et par niveau de qualité. Par niveau de qualité élevé, l'EUROSAI entend l'utilité des points traités, la prise en compte suffisante de la planification et de l'exécution de l'audit, la fiabilité et la validité de

¹⁵⁸ Guidelines on Audit Quality, EUROSAI, 2004

l'opinion, la ponctualité dans la remise des rapports d'audit, la clarté dans la présentation des rapports et enfin l'efficience et l'efficacité de l'exécution de l'audit. Si ces notions peuvent sembler vagues, le recueil les détaille par la suite en les resituant dans chaque phase de l'audit. Certains points sont mis en avant comme l'importance de la formalisation et de l'informatisation ou encore l'efficacité des méthodes d'audit qualifiées de « modernes » qui sont en fait liés à l'informatisation. Enfin, l'EUROSAI consacre un point particulier à la gestion institutionnelle et son importance pour la qualité. La gestion institutionnelle correspond à la gestion des ressources humaines (qui passe par le recrutement, la formation, la promotion et la déontologie), à la gestion des risques institutionnels et au développement des bonnes relations avec l'extérieur.

Concernant l'assurance qualité, l'EUROSAI l'associe directement à l'évaluation des contrôles qualité et reprend les dispositions prévues par l'INTOSAI en citant un passage de la Directive européenne n°51 : « Si les politiques et les procédures décrites précédemment établissent les principes de base à suivre pour atteindre le niveau de qualité désiré, et s'assurer par ce biais de la conformité aux normes de contrôle de l'INTOSAI, la simple mise en place de ces politiques et procédures ne suffit pas en général pour obtenir l'effet escompté : il faut aussi s'assurer qu'elles sont appliquées et qu'elles atteignent leurs objectifs ».

Ce recueil de l'EUROSAI met en relation la structure des contrôles qualité avec la structure même de l'institution supérieure de contrôle :

- Dans les ISC type « bureau d'audit » (que nous rapprochons des institutions anglo-saxonnes), l'EUROSAI recommande de créer un service séparé, indépendant des services d'audit et placé directement sous l'autorité du président de l'institution ou de l'auditeur général (autre terme pour désigner le représentant de l'institution). Ce service serait alors chargé d'examiner en détail un échantillon des travaux d'audit représentatif et de communiquer ses résultats et recommandations à la direction.
- Dans les ISC type « Cour des comptes », l'EUROSAI identifie la même organisation que pour les ISC type « bureau d'audit » mais présente aussi la possibilité de confier les vérifications au personnel expérimenté de l'ISC qui n'aurait alors pas pris part à l'audit faisant l'objet de l'évaluation. De plus, dans le cadre de la création spécifique, l'EUROSAI parle de collègue d'auditeurs et non de président ou d'auditeur général ou encore de direction. Pour l'assurance qualité, l'EUROSAI préconise un panel de

solutions à adapter au cas de l’ISC. Pour compléter les procédures d’évaluation interne et ainsi concourir à l’assurance de la qualité, il est possible, selon l’organisation, d’avoir recours à des experts du secteur privé (cabinets privés ou consultants) ou du monde universitaire pour inspecter certains éléments des travaux de l’ISC. Il est également possible de demander à une ISC de réaliser une évaluation des travaux et des contrôles qualité (*peer review*). L’EUROSAI précise à ce propos, l’importance du fait que l’ISC à qui l’on confie cette mission ait la même expérience et la même structure pour l’audit financier et pointe ainsi la difficulté pour une ISC de type « bureau d’audit » de réaliser une revue d’une ISC de type « Cour des comptes », c’est à dire collégiale.

Suite à cette présentation des référentiels d’audit majeurs sur la scène internationale et européenne, il semble intéressant d’étudier leur retranscription dans le secteur privé pour les pays constituant notre panel soumis à un *benchmark* dans le chapitre 1 afin de percevoir et lister les points importants concernant la qualité de l’audit mis en avant pour chaque pays.

II. Les référentiels normatifs nationaux pour le secteur privé

II. 1) L’environnement normatif et réglementaire en France pour la qualité de l’audit

La qualité de l’audit financier en France pour le secteur privé est traitée par deux organismes incontournables. Il s’agit de la CNCC (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes) et le H3C (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes). La CNCC est l’organisation qui prépare et publie les normes d’audit en France, les normes d’exercice professionnelles, les NEP, après avis du H3C. L’avis du H3C est en effet nécessaire pour qu’une norme soit homologuée par le garde des sceaux. La CNCC a donc un rôle normatif auquel s’ajoute un rôle de pilotage, la CNCC contrôlant périodiquement les systèmes de contrôle qualité

a La CNCC, un normalisateur et la qualité de l’audit

La CNCC publie de nombreux ouvrages thématiques comme des guides ou des études sur les normes existantes. Concernant la qualité de l’audit il existe un guide du contrôle de qualité qui en présente l’organisation au sein des instances nationales¹⁵⁹. Cela concerne notamment la

¹⁵⁹ Présentation de l’organisation du contrôle de qualité, CNCC, 2004.

création d'un pôle qualité national qui joue le rôle d'une instance de relais entre le H3C et le niveau régional. L'apport de ce guide pour la qualité de l'audit est double. Il permet tout d'abord de situer les fondements et règles d'application qui sont constitués du code de commerce (articles L.821-7 et 821-9), du code de déontologie professionnel et des recommandations du conseil national. Ce guide introduit ensuite les questionnaires utilisés pour les revues externes de qualité. Ils sont au nombre de neuf et traitent notamment des procédures du commissaire aux comptes et du contrôle des diligences. Au sein de ces questionnaires on retrouve les notions d'indépendance, de temps passé, d'honoraires, de revue interne de la qualité, de compétences, de suivi des relations auditeurs-audités. Pour chacun des contrôles effectués, la CNCC a également mis en place des conclusions types qui donnent des indications, quant à leur contenu, sur les points particulièrement observés lors des contrôles qualité. Ces conclusions peuvent porter sur les procédures ou sur les diligences et selon le niveau observé, les conclusions recommandent d'améliorer les diligences ou procédures ou de réaliser un nouveau contrôle. Elles préconisent également selon les cas, des efforts de formation, une convocation devant le Président de la CNCC, le refus de la demande d'habilitation ou même le retrait provisoire de l'agrément de maître de stage.

b Le H3C, un garant de la qualité de l'audit

Le H3C (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes) a été créé postérieurement à la Loi Sarbanes-Oxley pour répondre aux évolutions législatives et contextuelles de l'audit. Il a pour rôle d'assurer la surveillance de la profession et de veiller au respect de la déontologie. Le H3C entre donc dans le processus de contrôle de la qualité et constitue le plus haut niveau de contrôle en France puisqu'il supervise la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes. En 2007, le H3C a adopté un système de contrôle périodique concourant à l'amélioration du système d'assurance qualité et réalisé par un corps de contrôleur composé de professionnels n'exerçant pas en cabinet afin de garantir le principe d'indépendance. Le H3C intervient lors des contrôles à toutes les étapes et peut notamment demander des vérifications supplémentaires

D'un point de vue plus global, la CNCC a mis en place une organisation dédiée au contrôle qualité de l'audit qui se compose d'un comité « Démarche Qualité » et d'un pôle « Qualité Nationale ». Le pôle qualité assure notamment les relations entre la CNCC et le H3C, la mise en œuvre et la supervision des contrôles ressortant du niveau national et du niveau régional, la mise à jour des outils méthodologiques et la formation des contrôleurs et superviseurs. Le

comité a pour objectif d'associer la CNCC à la mise en œuvre du système de contrôle périodique et pour cela il élabore le programme de contrôle, coordonne l'exécution des contrôle et les méthodes de contrôle utilisée en élaborant notamment des outils, des procédures ou encore des modèles de rapports qui soient adaptés à la taille des cabinets contrôlés et enfin il organise le recrutement des contrôleurs et leur formation destinée à les préparer aux opérations de contrôle.

c L'IFEC, un organisme support à la qualité de l'audit

En support à ces instances que sont la CNCC et le H3C, un syndicat, l'IFEC, Institut Français des Experts comptables et des Commissaires aux comptes créé en 1986 a pour vocation de développer et préserver les activités des experts comptables et des commissaires aux comptes en assurant notamment leur rayonnement dans la société civile, en communiquant sur l'obligation de formation permanente et en publiant des guides et études portant sur des problématiques spécifiques et d'actualité. En 2001, l'IFEC a par exemple publié un article vantant les mérites de la démarche qualité dans les cabinets intitulé « La démarche qualité, un cabinet performant pour des clients gagnants ».

Pour clôturer la présentation du référentiel français sur la qualité de l'audit, nous pouvons citer le Mémento Pratique « Audit et Commissariat aux Comptes 2007-2008 » (Francis Lefebvre), un guide à l'usage de l'auditeur et de l'audité. Cet ouvrage propose un guide de contrôle du dossier de la qualité dans lequel on retrouve les mêmes critères. Ce guide se décompose en six parties : les travaux préalables, la déontologie et l'indépendance, les normes, l'étendue des travaux selon le type de certification entrepris, le rapport d'audit et le cas d'opérations spécifiques. On retrouve la même structure propre à la qualité de l'audit qui met l'accent sur l'indépendance et les compétences.

II . 2) L'environnement normatif et réglementaire au Royaume-Uni pour la qualité de l'audit

Un organisme indépendant est chargé de réguler la communication financière et la gouvernance au Royaume-Uni, le *Financial Reporting Council* (FRC) créé en partie par le Gouvernement et en partie par le secteur privé et sa direction est supervisée directement par le Secrétaire d'État à l'économie. Ses fonctions opérationnelles sont assurées par un ensemble de comités dont le POBA (*Professionnal Oversight Board for Accountancy*) qui se compose notamment d'une entité très importante pour la qualité de l'audit, the *Audit Inspection Unit*

(AIU). L'AIU pourrait être rapprochée du H3C en France car elle est chargée d'effectuer des revues des cabinets d'audit.

a *Le FRC, un normalisateur et la qualité de l'audit*

Encadré 23: Le Financial Reporting Council

Le FRC qui se situe en haut de la pyramide hiérarchique pour l'audit au Royaume-Uni est notamment chargé d'émettre les normes d'audit par le biais d'une de ses branches, l'*Auditing Practice Board* (APB). Le référentiel normatif d'audit préparé par l'APB est constitué de l'équivalent des normes ISA de l'IFAC mais adapté au contexte spécifique du Royaume-Uni et de l'Irlande. Les ISAs UKetIreland constituent les principes de base du cadre normatif SASs (*Statements on Auditing Standards*) préparé par l'APB qui comprend également un ensemble de normes éthiques toujours issues du référentiel international de l'IFC mais adaptées au contexte réglementaire spécifique du Royaume-Uni. Concernant la qualité de l'audit, ce cadre normatif ne présente aucune différence significative avec le cadre international puisque la norme propre à la qualité, *Quality control for audit work* est la retranscription de la norme ISQC1 de l'IFAC. L'énoncé de cette norme rappelle cependant en introduction, que la qualité de l'audit est construite par les responsabilités individuelles et collectives, par la capacité personnelle à rendre compte et le travail de groupe et enfin par les processus et les revues des résultats issus de ces processus. Cette mise en situation rappelle que les points importants de la qualité sont autant issus de critères personnels que de critères collectifs.

Au-delà de ses fonctions de normalisateur, le FRC émet, à l'image de l'IFEC, des rapports ou études visant à promouvoir la qualité de l'audit. Sous forme de documents plutôt attractifs et facilement accessibles, cette forme de communication est propre à la culture anglo-saxonne. En effet, la volonté de communiquer sur des sujets techniques comme la qualité de l'audit en faisant un enjeu important ne se retrouve pas à la même échelle dans le contexte français.

En 2006, le FRC a publié un *discussion paper*, terme dévolu aux textes normatifs en cours d'étude, intitulé *Promoting audit quality*. L'étude consacrée à la qualité de l'audit débute avec une proposition de critères pouvant nuire à la qualité de l'audit dont notamment, l'environnement changeant, la fraude, la relation entre le manager et l'auditeur ou encore les effets des lois et règlements. Ensuite, le FRC stipule que l'un des objectifs de l'étude étant de déterminer ce qui constitue la qualité de l'audit, l'étude s'attache donc à délimiter les critères liés à la qualité de l'audit même si, selon le FRC, il n'existe pas une définition de la qualité de l'audit. En ce sens, le FRC ne prétend pas pouvoir définir la qualité de l'audit mais donne une description d'un audit de qualité : « Un audit de qualité implique d'obtenir suffisamment de preuves d'audit appropriées pour étayer les conclusions sur lesquelles le rapport d'audit est basé et implique également de faire des jugements appropriés. Un audit de qualité implique ensuite que les auditeurs rendent compte de façon appropriée et complète »¹⁶⁰. Pour délimiter le périmètre de la qualité de l'audit, l'étude présente un ensemble de critères en distinguant les critères sous contrôle et les critères en dehors du contrôle. On distingue quatre grands pôles de critères sous-contrôle qui sont la culture du cabinet, les compétences et les qualités

¹⁶⁰ Cette définition utilisée par le FRC a été initialement présentée dans un rapport de *Audit Quality Inspection* (une branche opérationnelle de l'AIU (*Audit Inspection Unit*) en 2005).

personnelles et d'équipes (on retrouve ici la notion de formation), l'efficacité du processus d'audit (méthodologies et supports méthodologiques) et la fiabilité et l'utilité du rapport d'audit. Ces grandes rubriques ne présentent aucune nouveauté en regard des notions abordées dans les normes d'audit, qu'il s'agisse du référentiel international ou encore du référentiel propre aux institutions supérieures de contrôle. Cependant, le FRC s'applique ici à donner des exemples concrets de ces critères dans les cabinets et identifie pour chacun les menaces possibles. Enfin, le document du FRC présente dans une dernière partie les critères qui ne sont pas sous le contrôle des auditeurs et qui constituent de nouvelles menaces à la qualité de l'audit, ce que l'on pourrait qualifier d'environnement à la qualité de l'audit : la gouvernance, le management, les comités d'audit, le rôle des parties prenantes, les litiges entre l'auditeur et l'auditée, l'approche des régulateurs et les pressions causées par des délais toujours plus courts d'émission des rapports. L'identification de ces critères est notamment basée sur une revue de littérature professionnelle et académique. Même si ces menaces ne sont pas transposables en l'état au secteur public, il est intéressant de voir que la qualité de l'audit peut être approchée autrement que par des critères explicatifs. En effet, l'approche par les menaces constitue en elle-même une approche de la qualité de l'audit. Ce *discussion paper* a fait l'objet en février 2008 d'une nouvelle communication du FRC intitulée *The Audit Quality Framework* qui présente de façon synthétique les critères liés à la qualité de l'audit exposé dans le document de discussion en séparant, cette fois encore, les critères sous contrôle de l'auditeur et les critères hors contrôle comme le présente l'encadré suivant :

Encadré 24 : Les critères de qualité du FRC

La culture du cabinet : environnement propice, importance de « bien faire », temps et ressources suffisants, absence de considération financière entravant l'audit, consultation des associés, mise en place de système de récompense et de reconnaissance.

Compétences et qualités personnelles : compréhension du client, scepticisme professionnel, expérience et supervision, entraînement et mise en place de système de *mentoring*, formation.

Efficacité du processus d'audit : implication des associés, cadre de travail et procédures mises en œuvre, documentation, conformité aux normes, revue des travaux, procédure de contrôle et d'assurance qualité.

Fiabilité et utilité du rapport d'audit : absence d'ambiguïté, communication sur le champ de l'audit, les risques liés, les aspects qualitatifs et les voies d'amélioration.

Critères en dehors du contrôle de l'auditeur : aspect financier et gouvernance, influence des comités d'audit, influence des parties prenantes, délais d'émission des rapports, environnement réglementaire

En lien avec le FRC, l'*Audit Inspection Unit* (AIU), émet des rapports faisant suite à ses inspections dans les cabinets d'audit. Ces rapports sont préparés annuellement et présentent les procédures de revues mises en place, le compte rendu sur les principaux cabinets d'audit ainsi que les principales thématiques relevées. Même si les conclusions de ces rapports ne

peuvent être utilisées en l'état dans l'étude de la qualité de l'audit car trop spécifiques non seulement à un secteur mais également à une période donnée, il est intéressant d'observer l'approche de la qualité sollicitée par l'AIU. Cette approche est caractérisée par un élément, le résultat du processus d'audit, en d'autres termes, le rapport d'audit. En effet, l'AIU estime que la principale caractéristique de la qualité de l'audit est le rapport en lui-même car il nécessite de récolter suffisamment de preuves d'audit pour appuyer les conclusions de l'auditeur et de s'assurer que les jugements de l'auditeur sont appropriés en la circonstance. Cette approche est donc différente des approches observées précédemment au travers des référentiels normatifs ou encore au travers de la revue de littérature. L'AIU élargit cependant sa définition de la qualité de l'audit lorsque les rapports abordent la question de l'évaluation de la qualité de l'audit. A ce propos, l'AIU sollicite des critères directement issus de la norme ISQC1 de l'IFAC : le *leadership*, les ressources humaines, l'éthique, les engagements de performance et le suivi de la qualité ou les revues des travaux. L'AIU utilise cette typologie de critères explicatifs de la qualité de l'audit dans la définition de ses procédures de revues des travaux puisque les vérifications vont porter sur la conformité avec les normes, règlements et lois de chacun des points énoncés. De plus, l'AIU a identifié certains points considérés comme critiques ou importants lors des revues des travaux. Il s'agissait pour 2006-2007 de la constitution des dossiers de revues (preuves suffisantes et respects des délais), de la revue des procédures requises par les normes d'audit, de l'étendue des revues techniques sur les états financiers et enfin de l'implication des associés (notamment leur implication dans les revues des travaux lors du processus d'audit prévues dans les normes d'audit et devant être réalisées par un associé indépendant c'est-à-dire non impliqué dans l'audit soumis à revue). Concernant 2007-2008, l'AIU indique dans son rapport d'inspection que les principaux points relevés lors de ses revues des cabinets d'audit portaient sur les preuves d'audit, l'évaluation des risques, les revues analytiques, la communication avec la direction, les normes d'éthique ou encore les associations trop longues avec le client et les prestations de services hors audit. Même si l'on retrouve certaines problématiques présentées en 2006-2007, majoritairement techniques (preuves d'audit, procédures) dans le rapport 2007-2008, on remarque que les points importants relevés par l'AIU évoluent, ce qui peut être signe à la fois d'une évolution normative mais également d'une évolution des centres d'intérêt. On note cependant que les critères explicatifs de la qualité de l'audit sollicités par l'AIU ne changent pas, la politique et la vision de la qualité restent donc les mêmes.

b Les organismes « supports » dans l'environnement normatif au Royaume-Uni et la qualité de l'audit

À l'image de l'organisation de l'environnement français, il existe au Royaume-Uni des organismes qui remplissent une fonction « support » à l'exercice de l'audit. Il s'agit tout d'abord de l'ACCA, l'*Association of Chartered Certified Accountants* fondée notamment par l'IFAC qui assure une fonction de régulation dans le cadre de la qualité de l'audit.

Encadré 25 : L'Association of Chartered Certified Accountants

L'ACCA assure l'enregistrement de l'équivalent des experts comptables et des commissaires aux comptes au Royaume-Uni, promeut un ensemble de règles pour la profession (communication sur les normes d'audit, les assurances professionnelles, les normes d'éthique et le développement professionnel continu), surveille la profession (actualisation des autorisations d'exercer, visite régulière aux cabinets par exemple) et engage un certain nombre d'actions régulatrices (visite de suivi dans les cabinets d'audit, mise en place d'un comité chargé des appels contre les actions réglementaires). L'ACCA communique également sur la qualité de l'audit en présentant une approche centrée autour du processus de revue de la qualité et composée de différentes étapes avec en premier lieu, les revues d'assurance de la qualité consistant pour l'ACCA à s'assurer que les procédures d'audit sont en conformité avec les normes et correctement comprises et mises en œuvre. La deuxième étape consiste à réaliser des revues de contrôle qualité qui examinent cette fois en détail certains aspects du travail d'audit comme les dossiers de travail et peuvent répondre à des dépôts de plaintes. La troisième étape est l'évaluation de la qualité et se concentre sur les aspects novateurs de l'audit, les nouvelles procédures par exemple ou alors les aspects inhabituels de l'audit pour un secteur particulier alors que l'étape suivante s'axe sur l'évaluation de la qualité des services rendus par les organismes chargés de superviser l'audit. Les deux dernières étapes, selon l'ACCA sont composées de la revue des plaintes déposées et examinées par une commission spécifique et enfin de la revue ou surveillance de la performance des cabinets axée sur le respect des délais pour l'émission de l'opinion. Les différentes revues de la qualité selon l'ACCA sont donc organisées selon une échelle hiérarchique visant à éliminer tous risques d'atteinte à la qualité de l'audit.

Le deuxième organisme « support » partie prenante du paysage normatif pour l'audit au Royaume-Uni est l'ICAEW, the *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* et plus particulièrement, l'une de ses facultés, *The Audit and Assurance Faculty*.

Encadré 26 : Institute of Chartered Accountants in England and Wales

L'ICAEW est l'un des plus grands corps d'Europe regroupant la profession comptable et sa réputation est reconnue sur le plan international. L'objectif majeur de cet institut est de promouvoir la fonction comptable grâce à des opérations de communications mais également grâce à un fort investissement dans la recherche, la formation et l'amélioration des connaissances. Les facultés ont ainsi été créées pour répondre à cet objectif et l'une d'entre elle s'intéresse spécifiquement à la qualité de l'audit notamment grâce à la mise en place d'un forum qui prend la forme d'un site internet intitulé *The Audit Quality Forum*. Même si ce site internet s'adresse principalement aux parties prenantes de l'audit issues du secteur privé, il propose également des études sur un ton beaucoup plus généraliste visant ainsi à promouvoir mais aussi banaliser et communiquer la notion de qualité en audit. Parmi ces études, l'une peut-être considérée comme fondatrice car s'intéressant à la nature de la qualité de l'audit et à ses principaux déterminants (Audit and Assurance Faculty, 2002). Réalisée par des membres provenant principalement de grands cabinets d'audit privés, cette étude est en fait révélatrice des sujets ou domaines considérés comme sensibles pour la qualité de l'audit.

La qualité de l'audit, selon cet organisme, n'est pas présentée comme une loi ou un règlement ou encore comme une série de normes mais plutôt comme un ensemble de bonnes pratiques concourant à la qualité de l'audit et par là même à la confiance dans l'audit. En guise d'introduction, cette étude rappelle que la qualité de l'audit est portée par des acteurs et fait également appel à des perceptions qui peuvent être différentes selon les catégories de parties prenantes et donc donner un sens différent à la qualité de l'audit. Pour tenter de la définir et surtout de la délimiter, les membres du groupe de travail ont déterminé un ensemble de critères conducteurs pour la qualité de l'audit : le *leadership*, les acteurs de l'audit (avec un ensemble de valeurs contenues dans un code de l'auditeur comme l'intégrité, la rigueur, les compétences, l'objectivité, la capacité à rendre compte et l'indépendance), les relations avec le client, les pratiques (en insistant sur la claire définition des rôles et responsabilité et la communication sur les bonnes pratiques à adopter) et enfin le suivi interne et externe de l'audit. La finalité de cette étude est de démontrer que la qualité de l'audit est certes un ensemble de bonnes pratiques encadrées par un suivi interne et externe mais qu'elle doit également prendre en compte un aspect fondamental, l'humain ou encore les acteurs de l'audit aussi bien à l'intérieur du processus d'audit avec le code de l'auditeur ou le *leadership* qu'à l'extérieur du processus avec les relations avec le client. Suite à cette étude qualifiée de fondatrice, le forum de la qualité de l'audit au Royaume-Uni a publié d'autres documents afférents à la qualité de l'audit mais portant cette fois sur des problématiques plus spécifiques comme le contenu du rapport d'audit, l'impact des tiers ou encore les fondements de l'audit¹⁶¹. L'une de ces études portant sur les normes d'audit et les principes en découlant permet de faire le lien entre la qualité de l'audit et les normes d'audit. Elle explicite en effet les pratiques utilisées dans les cabinets d'audit qui découlent de l'application des normes et signale également que l'un des dangers des normes pour la qualité de l'audit est la prolifération de référentiels normatifs. Une prolifération des référentiels conduit à des dommages pour la production des rapports d'audit et sur la perception externe de l'audit qui serait alors faussée par un trop plein d'indications normatives. La prolifération de normes pourrait en effet causer des ambiguïtés ou des conflits concernant l'interprétation et l'application des normes ou même une certaine inertie de la part des institutions d'audit qui

¹⁶¹ Les publications de « *The Audit Quality Forum* » sont les suivantes :

- "Agency theory and the role of audit" 2002
- "Fundamentals – Principles-based auditing standards" 2006
- "Fundamentals – Audit purpose" 2006
- "Fundamentals – Third parties" 2007
- "Fundamentals – Auditor reporting" 2007

seraient submergées. Les travaux du forum de la qualité font ainsi preuve d'une certaine critique vis-à-vis des dispositifs actuels en montrant les dérives possibles. Ils montrent également que la qualité de l'audit souffre d'un manque de mesure qualitative. Ils mettent en évidence des critères quantitatifs tels que les plaintes déposées ou les échecs d'audit et pointent également l'absence de critères qualitatifs pour mesurer les critères conducteurs de la qualité tels que les revues internes et externes, les comportements des auditeurs ou encore les perceptions externes de la qualité de l'audit. Selon les travaux du forum, la qualité de l'audit n'est pas seulement la qualité décrite dans les normes d'audit, elle est également la qualité des acteurs ce qui permet de mettre l'accent sur les deux notions fondatrices de la qualité de l'audit : la compétence et l'indépendance.

Les divers documents publiés par les organismes normalisateurs ou associations de professionnels anglo-saxons permettent d'approfondir l'approche de la qualité de l'audit au-delà du simple caractère normatif et montrent également l'importance accordée à ce concept par les professionnels. Même si, les points développés et notamment les critères explicatifs de la qualité mis en avant ne peuvent être transposés tels quels au cas de la certification des comptes par les institutions supérieures de contrôle, ils constituent néanmoins une partie de l'environnement de la qualité de l'audit dans le secteur public pour le Royaume-Uni à prendre en compte lors de l'étude des différentes politiques qualité mise en œuvre.

II . 3) L'environnement normatif et réglementaire aux États-Unis pour la qualité de l'audit

La réglementation et la normalisation de l'audit est réalisée par deux organismes principaux.

Encadré 27 : L'AICPA et le PCAOB

L'*American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), organisation nationale professionnelle a pour objectif de réguler, valoriser, améliorer et promouvoir la profession comptable en réalisant des missions de formations, informations, développement des connaissances par exemple et également de produire et communiquer les normes professionnelles dont les normes d'audit avec the *Auditing Standards Board*. Les normes d'audit applicables sont les SAS (*Statement on Auditing Standards*) étroitement liées avec les normes internationales d'audit les ISAs car l'AICPA a mis en place un groupe de travail qui collabore avec l'IFAC sur le projet *clarity* des normes ISAs qui consiste à revoir et actualiser les normes internationales. Ce groupe de travail veille également à la bonne convergence des normes SAS avec les normes ISA en réalisant notamment des études comparatives.

En 2002, suite à la loi Sarbanes-Oxley, l'AICPA a créé un organisme du secteur public, le PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*) que l'on peut rapprocher du H3C français. Le PCAOB a comme mission première de superviser les auditeurs et leurs cabinets. Pour cela, il publie des études sur diverses pratiques d'audit comme l'audit de la juste valeur par exemple et propose des amendements à apporter aux normes d'audit pour les actualiser ou les simplifier. Mais le PCAOB réalise surtout des revues des cabinets d'audit complémentaires des revues effectuées par l'AICPA

La présentation des normes américaines d'audit diffère légèrement des normes internationales en ce qui concerne la qualité de l'audit. En effet, même si l'AICPA reprend les mêmes termes que la norme ISQC1 de l'IFAC (le *leadership* et la responsabilité, l'éthique, l'acceptation et le suivi des missions et des relations auditeurs-audités, les ressources humaines, la réalisation de la mission, la revue du contrôle de qualité et le suivi du système), l'organisme national a fait le choix de différencier les normes concernant la qualité des normes concernant la mission d'audit et les pratiques professionnelles. Il existe ainsi un référentiel propre à la qualité de l'audit, *Quality control standards*, composé de quatre normes dénommées sections¹⁶² : le système de contrôle qualité, la surveillance et l'implantation du système de contrôle qualité, les compétences nécessaires pour le système de contrôle qualité et enfin les éléments constitutifs du système de contrôle qualité. On distingue ainsi, grâce à cette présentation normative, les principales étapes du contrôle qualité. La définition du système de qualité reste tout à fait classique en reprenant les termes employés dans les normes internationales d'audit de l'IFAC cependant, pour ce qui concerne la norme sur la surveillance et l'implantation du système de contrôle qualité, on dénote une distinction intéressante entre la surveillance du système et le mécanisme de revue par les pairs. En effet, les deux procédures sont clairement distinguées en argumentant qu'elles ne peuvent se substituer l'une à l'autre. Elles font toutes les deux parties de la surveillance du système de qualité, ce que d'autres référentiels normatifs nomment l'assurance qualité mais elles doivent cependant être dissociées.

La notion de compétence constitue ensuite un autre point intéressant mis en avant dans le référentiel normatif de la qualité pour l'AICPA car développé seul dans une section du référentiel. La notion de compétence est développée avec des focus particuliers sur l'importance de la formation et des compétences en termes de management. La notion la plus définie et explicitée reste celle de la compréhension en tant que compétence, compréhension du rôle du système de contrôle qualité, de l'audit réalisé mais aussi de l'organisation. Ainsi, dans la vision américaine de la qualité, les compétences ne sont pas clairement définies et ne sont pas seulement techniques, elles doivent avant tout permettre une bonne compréhension de la part de l'auditeur et être régulièrement mises à niveau par le biais de la formation. La norme détaillant les attributs du système de contrôle de qualité ne semble présenter aucune particularité par rapport au référentiel de l'IFAC, elle présente seulement de façon plus étendue les points importants de revues de contrôle qualité en insistant sur la nécessité de

¹⁶² QC Section 10, QC Section 20, QC Section 30 et QC Section 40, July 16, 2008, AICPA042-Vol-II-PS.cls

définir en amont la nature, l'étendue, les critères d'éligibilité pour les acteurs de la revue, la documentation et enfin la surveillance des revues de contrôle qualité.

Comme expliqué précédemment, le rôle assigné à l'AICPA est de promouvoir, améliorer et réguler la profession comptable. Dans cet objectif, l'organisme a mis en place un système de revue des cabinets d'audit basé sur un programme bien précis axé sur l'amélioration de la qualité de l'audit exercé par les cabinets. Les revues réalisées peuvent être de deux types, il peut s'agir d'une revue du système de contrôle qualité ou d'une revue du rapport d'audit pour une mission précise. On retrouve ici le système de *peer review* prôné dans tous les référentiels d'audit. On note cependant, pour le cas des États-Unis, un réel effort de communication sur le contenu des revues effectuées, sur les rapports de revues et également sur les méthodes utilisées grâce à la mise à disposition de guides et autres manuels explicatifs.

Ces revues portent notamment sur le système de contrôle qualité des firmes d'audit et s'axent sur les points suivants : la gestion des ressources humaines, l'indépendance des auditeurs, les pratiques pour l'acceptation des clients, les pratiques de contrôle interne, la définition et la communication des procédures et méthodologies d'audit et leurs mises en œuvres et enfin la formation des équipes. En 2006, le PCAOB a voulu mettre l'accent sur la qualité de l'audit en émettant un rapport donnant toutes les clés concernant la procédure à adopter pour adresser des critiques spécifiques aux systèmes de contrôle qualité mis en place dans les cabinets d'audit (PCAOB, 2006). Dans son rapport de 2008 sur les inspections menées entre 2004 et 2007, le PCAOB met en évidence certaines lacunes observées qui se rapportent directement au système de contrôle qualité comme l'insuffisance ou le manque de rigueur et d'efficacité des revues menées par les associées, le manque d'objectivité et de scepticisme professionnel de la part des auditeurs ou encore la non implication du critère de qualité de l'audit dans le processus d'évaluation et de compensation des associés des cabinets d'audit. Ces critiques ont provoquées, selon ce rapport, des changements au sein des systèmes de contrôle qualité mis en place dans les cabinets d'audit au niveau des procédures, des programmes, des outils, des formations et la communication de l'importance de la qualité en interne.

a Les organismes supports aux États-Unis pour la qualité de l'audit

L'environnement normatif et réglementaire aux États-Unis est complété de deux organismes à but essentiellement informatifs, le premier est indépendant, le CAQ (*Center for Audit Quality*) et le deuxième est une branche de l'AICPA, *the Governmental Audit Quality Center*.

Encadré 28 : Center of Audit Quality & The Governmental Audit Quality Center

Ces deux organismes ont comme objectifs de promouvoir l'importance de la qualité de l'audit aussi bien dans le secteur privé que dans le secteur public. Ils fonctionnent selon un principe d'adhésion qui donne droit à un accès à des études informatives, à des forums, à des guides pratiques et autres aides techniques mais n'ont pas une politique de communication ouverte au grand public. Leur objectif reste la promotion de la qualité de l'audit. Le CAQ édite en ce sens, des documents ayant pour vocation de promouvoir leurs actions mais donnant également un ensemble de définitions de la qualité de l'audit selon les membres de l'organisation, les professionnels de l'audit.

Pour ces organisations la qualité de l'audit réside dans la qualité de l'opinion de l'audit, la qualité du rapport d'audit, l'analyse de la capacité des états financiers à refléter la performance d'une organisation ou encore la correcte évaluation basée sur les risques des états financiers. La vision de la qualité de l'audit est essentiellement rattachée au produit de l'audit, le rapport ou l'opinion attestant de la régularité, fidélité et sincérité des comptes. Cette approche de la qualité reste donc plus circonscrite que les approches présentées précédemment car davantage centrée sur l'utilisateur de l'audit, l'investisseur.

II . 4) L'environnement normatif et réglementaire au Canada pour la qualité de l'audit

La réglementation de l'audit au Canada est organisée autour d'un organisme central, l'ICCA, l'Institut Canadien des Comptables Agréés qui est l'équivalent de l'ICAEW pour le Royaume-Uni.

Encadré 29 : L'ICCA

Chargé de réguler, promouvoir la profession comptable, l'ICCA comporte également une branche normative, le CNVC, le Conseil des Normes de Vérification et Certification. Le CNVC édite les normes d'audit applicable au Canada qui ne sont autres que les normes internationales les ISAs. Même si un programme d'approfondissement des ISA est en cours afin de les adapter au contexte canadien et émettre ainsi un référentiel contenant les normes canadiennes d'audit (CNA), l'environnement normatif d'audit canadien ne comporte aucune différence notable avec les principes internationaux concernant la qualité de l'audit. Le CNVC est aidé dans sa tâche par le CSNVC, le Conseil de Surveillance et de Normalisation en Vérification et Certification qui est une instance indépendante créée par l'ICCA pour superviser les activités du CNVC. Composé des parties prenantes de l'audit et du milieu de la réglementation, le CSNVC représente un support pour le CNVC dans sa mission de normalisation en lui apportant une vision d'ensemble.

En ce qui concerne, la régulation de l'audit et plus particulièrement la régulation des acteurs de l'audit, les cabinets d'audit, le Canada dispose d'un organisme, le Conseil Canadien sur la Réédition des Comptes.

Encadré 30 : Le CCRC

Le CCRC est en charge de l'inspection des cabinets d'audit à l'image du H3C en France. Le CCRC ou CPAB (*Canadian Public Accountability Board*) a été créé en 2003 faisant suite à la création du PCAOB aux États-Unis et a pour mission de contribuer à accroître la confiance du public envers l'intégrité de l'information financière des sociétés ouvertes au Canada en favorisant une vérification indépendante de haute qualité. Il s'assure que les missions d'audit ont été menées en accord avec les normes et les règlements en vigueur. À ce titre, le CCRC réalise des inspections de la qualité en supervisant la mise en œuvre d'un programme d'inspection professionnelle dans les cabinets qui vérifient les états financiers d'émetteurs assujettis au Canada, et en surveillant l'efficacité continue.

L'étendue des inspections de la qualité effectuées par le CCRC est planifiée pour faire en sorte que les inspecteurs du CCRC vérifient les éléments clés suivants : le *leadership*, l'indépendance, l'acceptation et la reconduction des relations clients, la gestion des ressources humaines, l'exécution des missions et la surveillance du contrôle qualité. Tous les éléments clés inspectés par le CCRC sont donc directement issus de la norme internationale d'audit concernant la qualité, l'ISQC1. Pour assurer l'information du grand public, le CCRC publie chaque année un rapport annuel d'inspection qui est l'équivalent du rapport du FRC pour le Royaume-Uni. Dans son rapport 2008¹⁶³, le CCRC note, dans les aspects préoccupants résultant de l'inspection des cabinets d'audit, qu'il n'y a pas d'améliorations significatives de la qualité des vérifications dans les cabinets inspectés. Le CCRC est en effet particulièrement préoccupé par la qualité générale de la documentation, par l'étendue et la qualité des contrôles de qualité et par la surveillance de la qualité. En d'autres termes, le CCRC s'inquiète de la mise en œuvre des politiques qualité dans les cabinets d'audit en raison de contrôles habituellement prévus et non mis en œuvre, de vérifications insuffisantes ou même de systèmes de contrôles inexistantes. En réponse à ces préoccupations, le CCRC a émis un ensemble de recommandations aux cabinets d'audit organisées autour du *leadership*, du contrôle qualité et de la surveillance du contrôle qualité et prônant principalement une augmentation des moyens dédiés (ressources et temps) à la politique qualité. Le CCRC a également pris un ensemble de mesures disciplinaires en exigeant notamment que les cabinets fassent examiner leurs dossiers par un autre cabinet (le système de revue par les pairs), qu'ils assurent l'indépendance des acteurs du contrôle qualité ou encore qu'ils augmentent les ressources pour obtenir un meilleur équilibre avec le nombre d'engagements c'est-à-dire de missions d'audit. Le rapport 2008 du CRCC montre que la qualité de l'audit est centrale en ce qui concerne la vérification des cabinets d'audit et qu'il est conscient que les moyens accordés à la politique qualité sont primordiaux.

¹⁶³ CINQUIÈME RAPPORT PUBLIC sur les inspections de la qualité des vérifications effectuées par les cabinets d'experts-comptables participant au programme de surveillance du Conseil Canadien sur la réédition des comptes, Février 2008.

II. 5) L'environnement normatif et réglementaire en Europe

Afin de réguler de façon globale la qualité de l'audit en Europe a été créé un comité, *the European Group of Auditors' Oversight Bodies* (EGAOB).

Chaque entité chargée de réguler l'audit est membre de du EGAOB, on y retrouve donc le H3C pour la France et le FRC pour le Royaume-Uni. L'EGAOB conseille la Commission Européenne et facilite la coopération entre les pays membres sur plusieurs sujets prédéfinis dont l'assurance qualité externe. Concernant la qualité de l'audit, l'EGAOB est parti d'un constat simple, les systèmes d'assurance qualité des cabinets d'audit ne sont pas homogènes d'où l'émission d'une recommandation de la Commission européenne le 6 mars 2008¹⁶⁴. Cette recommandation énonce les principes généraux devant être retenus par les pays membres pour les revues des cabinets d'audit toujours dans l'objectif d'améliorer la qualité des audits réalisés. Les points sensibles retenus sont le respect de l'indépendance des revues et inspections, l'indépendance du système de contrôle qualité, la possibilité de prendre des actions disciplinaires et enfin la communication et la transparence des rapports d'inspection.

Pour compléter cette approche européenne globale de la qualité la FEE (Fédération des Experts comptables Européens) a édité en 2006 un document d'étude intitulé *Quality arrangement accross Europe* synthétisant les différentes approches de la qualité selon les pays. La définition de la qualité de l'audit reprend les termes utilisés dans les normes ISA mais précise que la qualité de l'audit inclut normalement :

- un *leadership* incluant la mise en place d'une stratégie d'entreprise ;
- les compétences, l'objectivité et l'intégrité des acteurs ;
- des pratiques de travail et des procédures de contrôle qualité ;
- un suivi interne grâce au *leadership*, aux personnes, aux relations avec le client et aux pratiques mises en œuvre ;
- un suivi externe accessible au public pour encourager et aider les cabinets d'audit à améliorer la qualité de l'audit.

Les recommandations émises par la FEE concernant le système d'assurance qualité forment une liste de 21 propositions pratiques qui énoncent notamment les principes suivants : le

¹⁶⁴ Commission recommendation of 6 May 2008 on external quality assurance statutory auditors and audit firms auditing public interest entities (2008/362/EC).

système d’assurance qualité doit être accessible au public, être basé sur une approche par les risques, concerner aussi bien les individus que les processus et les procédures, faire l’objet d’un retour annuel minimum, inclure des recommandations et une offre d’assistance, prévoir des possibilités de pénalités ou de sanctions et enfin prévoir des procédures d’appels ou de recours en cas de désaccord.

* * *
*

La diversité des environnements réglementaires et normatifs démontrent des perceptions et des traitements de la qualité de l’audit diversifiés selon les pays même si chaque pays axe son approche de la qualité autour des principes prônés par les normes internationales d’audit et plus particulièrement, la norme ISQC1.

La France, par exemple, semble mettre l’accent sur les individus ou acteurs de l’audit et les compétences individuelles nécessaires pour réaliser l’audit et assurer sa qualité ; alors que les institutions du Royaume-Uni insistent sur les responsabilités individuelles et collectives. De même dans le cas du Royaume-Uni, l’un des grands enjeux de l’audit et de la qualité de l’audit est la communication. En effet, au travers des divers documents diffusés et des formes même de ces documents ou des sites internet, il est aisé de noter l’effort réalisé pour interpeler un public le plus large possible à des problématiques comme l’audit financier et sa qualité. Pour les États-Unis, la communication et les procédures prévues par les organismes régulateurs semblent centrées sur l’utilisateur de l’audit, l’investisseur principalement. Le mécanisme de revue par les pairs occupe une grande place pour la notion de qualité, ainsi que la notion de compétence. Enfin, le Canada se distingue par une approche basée sur l’importance des moyens dédiés à l’audit, les ressources et également par un recours plus fréquent aux sanctions envers les cabinets d’audit et les acteurs de l’audit.

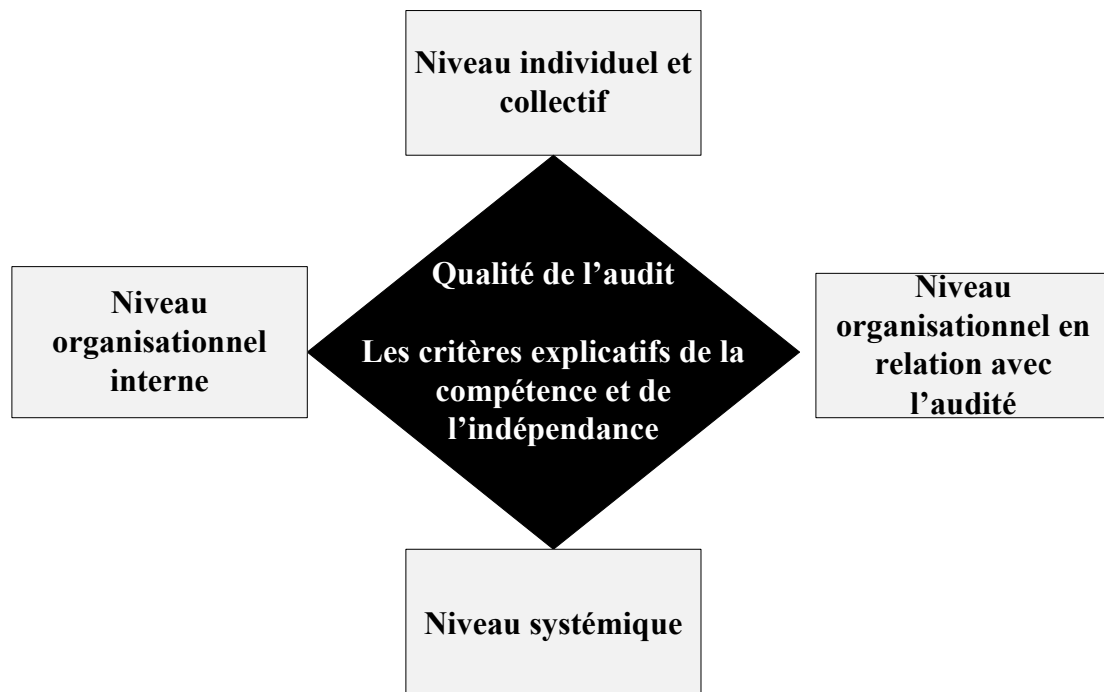
La présentation des référentiels d’audit existants et de leurs applications aux contextes nationaux permet de positionner la qualité de l’audit et la politique qualité en fonction de l’environnement des différentes institutions supérieures de contrôle.

SYNTHÈSE DU CHAPITRE 3

Quelle est la grille de lecture pour la qualité de l'audit et pour la politique qualité en audit ? C'est à cette question essentielle pour cette recherche que ce chapitre 3 a tenté de répondre. Le choix retenu n'a pas été de chercher à définir la qualité de l'audit en tant que telle, mais de comprendre et d'identifier les critères explicatifs de la qualité selon deux axes principaux : la compétence (qualité de détection) et l'indépendance (qualité de révélation). La dichotomie compétence-indépendance développée par DeAngelo (1981) est entendue comme constituant une balance pour la qualité de l'audit.

La grille de lecture organise les critères explicatifs de la qualité de l'audit en fonction de trois axes correspondant à des niveaux d'analyse comme le présente le schéma de synthèse suivant :

Schéma 22 : Synthèse simplifiée des critères explicatifs de la qualité de l'audit



Ce schéma permet ainsi de répondre à la question de recherche suivante posée en introduction du chapitre ¹⁶⁵:

- Qu'est ce que la qualité de l'audit ?

Afin de compléter la grille de lecture, la qualité de l'audit en tant que processus, est ensuite encadrée et expliquée par les référentiels normatifs existants. L'étude porte sur les principaux référentiels à savoir le référentiel de l'IFAC (les normes ISA), de l'EUROSAI et de l'INTOSAI (les normes ISSAI) et répond à la deuxième question de recherche ¹⁶⁶ :

- De quoi est constituée une politique qualité ?

Les référentiels normatifs permettent d'expliquer la qualité de l'audit selon une approche pratique en différenciant les deux éléments constitutifs d'une politique qualité de l'audit qui sont la zone de contrainte, les éléments imposés, pour la Cour des comptes dans l'élaboration de sa politique qualité (chapitre 1) : le formalisme et la distinction entre le contrôle qualité (*engagement quality control review*) et l'assurance qualité ou le suivi du contrôle qualité (*monitoring*). La déclinaison de ces deux éléments constitutifs de la qualité de l'audit normative est caractérisée par une diversité des pratiques et des définitions accordées à la qualité de l'audit à la fois selon les référentiels normatifs et selon les pays étudiés (correspondant aux panels retenus pour l'étude comparative en chapitre 1).

La grille de lecture de la qualité de l'audit est donc formée d'une étude de la qualité selon des critères explicatifs et d'une étude de son cadre normatif. Cette double approche (théorique et normative) est ensuite sollicitée dans le chapitre suivant qui s'attache à analyser et caractériser les évolutions de la politique qualité de la Cour des comptes.

¹⁶⁵ Se référer à l'introduction générale pour une présentation globale des questions de recherche organisées autour de la problématique (schéma 2).

¹⁶⁶ Se référer à l'introduction générale pour une présentation globale des questions de recherche organisées autour de la problématique (schéma 2).

Chapitre 4 : La mise en place et le développement de la politique qualité de la Cour des comptes

Au cœur de la démarche de certification des comptes de l'État pour la Cour des comptes, se trouve le système de contrôle qualité. Cette partie de l'audit est nouvelle pour la Cour des comptes qui a dû mettre en place un système de contrôle qualité spécifique pour la certification.

On pourrait ainsi parler d'un besoin nouveau pour l'institution supérieure de contrôle française mais pour autant, il serait excessif de définir la qualité en elle-même comme un élément nouveau. En effet, la qualité préexistait à l'exercice de certification des comptes ou d'audit financier des comptes, l'aspect novateur est donc plus précisément la mise en place et la mise en œuvre d'un système d'assurance et de contrôle.

La Cour des comptes dispose en effet, au sein même de son organisation, de systèmes pouvant être qualifiés de système de contrôle qualité qui sont antérieurs à l'audit financier des comptes de l'État. Il s'agit de deux particularités importantes, les principes de collégialité et de contradiction présentés dans la section 3 du chapitre 1. La collégialité consiste en une prise de décision sollicitant tous les conseillers maîtres lors d'une séance intitulée « Chambre du Conseil »¹⁶⁷. Elle permet aux principaux rapports de la Cour, dont l'acte de certification, d'être soumis aux critiques et observations des membres de la Cour avant leurs adoptions. La contradiction permet également de soumettre l'acte de certification à des critiques et observations mais cette fois plus en amont, c'est-à-dire tout au long de la réalisation de l'audit

¹⁶⁷ Article R. 141-8 du Code des juridictions financières : « Le rapporteur présente son rapport devant la formation compétente. Le contre-rapporteur fait connaître son avis sur chacune des propositions formulées. Si le rapport a été communiqué au procureur général, lecture est donnée des conclusions de ce dernier (...). La formation délibère ensuite ; elle rend une décision sur chaque proposition ».

financier. Les procédures de la Cour obéissent en effet au principe du contradictoire selon lequel elle reçoit les remarques des organismes contrôlés sur ses observations provisoires avant d'établir ses observations définitives¹⁶⁸. Dans le cadre de l'audit financier, cette contradiction s'effectue directement entre l'auditeur, la Cour des comptes et l'audité, la DGFIP¹⁶⁹. Le deuxième élément pouvant se rapporter à un système de contrôle qualité préexistant à l'exercice d'audit financier est représenté par une structure importante qui exerce la fonction de ministère public près la Cour des comptes, le Parquet dirigé par le Procureur général. Aux termes de l'article R. 112-9, le Procureur général « surveille l'exécution des travaux de la Cour », cette compétence générale fait du Parquet un acteur essentiel du dispositif de qualité (le Parquet est présenté en section 3 du chapitre 1).

Le besoin de la Cour des comptes n'est donc pas un besoin d'amélioration de la qualité en tant que telle mais plutôt un besoin d'organisation du système de contrôle qualité (composé des deux piliers de la qualité en audit, le contrôle et l'assurance qualité) répondant aux recommandations des normes internationales d'audit et pouvant supporter la comparaison avec les systèmes de contrôle qualité mis en œuvre par les institutions supérieures de contrôle étrangères (tels qu'ils sont présentés dans la section 3 et conclusion du chapitre 1). L'étude de la mise en œuvre de la politique qualité et de son développement peut donc être riche d'enseignements pour une organisation aussi atypique que peut l'être une juridiction financière française considérée comme une institution souveraine. Cette étude fondée sur la grille de lecture proposée en chapitre 3, si elle est en premier lieu purement factuelle car présentant les différentes phases de la construction de la politique qualité, doit ensuite présenter une analyse des évolutions et changements afin d'enrichir son contenu. De plus, le déploiement est présenté en fonction de la vision des acteurs de l'audit financier, selon une approche chronologique et longitudinale.

L'objet de ce chapitre est ainsi d'apporter une réponse aux questions de recherche suivantes¹⁷⁰ :

¹⁶⁸ Ce principe issu des procédures juridictionnelles (art. L. 140-7, al. 3 du CJF) a été étendu aux procédures non juridictionnelles par l'article R. 141-8 du CJF qui précise que « préalablement à la délibération sur l'envoi des observations énumérées à l'article R. 135-1 [...], la Cour peut faire connaître aux administrations et organismes intéressés les constatations provisoires sur lesquelles elle estime nécessaire de susciter leurs remarques ».

¹⁶⁹ La DGFIP ou Direction générale des Finances publiques peut également être qualifiée de producteur des comptes.

¹⁷⁰ Se référer à l'introduction générale pour une présentation globale des questions de recherche organisées autour de la problématique (schéma 2).

- Quels sont les outils et les procédures de contrôle et d'assurance qualité ?
- Quelle est la perception des critères explicatifs de la qualité de l'audit par les acteurs de l'audit ?
- Comment caractériser et conceptualiser les changements de la politique qualité de la Cour ?

Pour répondre à ces questions de recherche, le présent chapitre propose en première section une présentation de la méthodologie utilisée pour recueillir et traiter les données fondée sur une étude de cas approfondie et longitudinale. La deuxième section est l'occasion de présenter chronologiquement, et en dégagant trois phases temporelles, la mise en place des outils et la perception par les acteurs de l'audit de la politique qualité de la Cour des comptes. Finalement, la troisième section conclue ce chapitre en proposant une analyse du développement de la politique qualité présentée en section 2.

Encadré 31: Plan du chapitre 4

<u>Section 1 – Le cadre méthodologique</u>	
I.	L'étude de cas
II.	La mise en œuvre et la réalisation de l'étude de cas
III.	La collecte et le traitement des données de l'étude de cas
<u>Section 2 – Une étude selon un découpage temporel par campagne de certification</u>	
I.	La préparation de l'exercice de certification
II.	La première campagne de certification
III.	La deuxième campagne de certification
<u>Section 3 – D'une étude longitudinale à l'étude des changements et évolutions</u>	
I.	Le changement de la politique qualité de la Cour des comptes : approche, champ du questionnement et cadre théorique
II.	La caractérisation du changement
III.	L'étude du changement

SECTION 1 – LE CADRE MÉTHODOLOGIQUE

L'approche utilisée pour étudier la Cour des comptes et plus particulièrement la politique qualité de l'audit financier à la Cour des comptes est l'étude de cas réalisée sur une période courant de 2006 à début 2009.

Afin de spécifier cette approche et les choix méthodologiques retenus qui ont permis de recueillir et traiter les données utilisées dans ce chapitre, la section 1 définit l'étude de cas utilisée et détaille les conditions de mise en œuvre et de réalisation de l'étude de cas puis les modes de collecte et de traitement des données¹⁷¹.

I. L'étude de cas

Afin de présenter l'étude de cas retenue, une définition en détaillant les principales caractéristiques est proposée et complétée par l'exposé de sa validité et des ses limites.

I. 1) Définition

L'étude de cas de la Cour des comptes est d'abord caractérisée par sa qualité d'étude de cas unique. Même si la force d'une recherche basée sur des études de cas multiples est souvent jugée plus importante qu'une étude de cas unique, il existe des situations pour lesquelles l'étude de cas unique se justifie comme celles d'un cas inhabituel, d'un cas critique, d'un cas rare ou encore d'un cas révélateur (Yin, 1994, p. 45). Le choix de l'étude de cas unique à la Cour des comptes s'est imposée au fur et à mesure de la mise en œuvre de la méthodologie de recherche et du recueil des données en raison principalement de la grande richesse du cas. En effet, une étude de cas menée sur trois années consécutives et grâce à une intégration complète sur le terrain, apporte une compréhension et une connaissance de l'institution et du phénomène observé importante. Ce type de recherche nécessiterait alors une réplique à l'identique si le choix d'études de cas multiples avait été privilégié. Or, ces répliques d'étude

¹⁷¹ Le type d'étude de cas retenu ainsi que le positionnement de cette méthodologie de recherche sont développés en section 1 du chapitre 2.

de cas à l'identique ne sont pas envisageables sur une durée de recherche doctorale. Enfin, le choix d'une étude de cas unique peut se justifier selon Labelle et Touron (2001, p. 122) lorsque « le chercheur vise à élargir une théorie pour couvrir un éventail de circonstances plus larges ». Cette situation semble correspondre à la situation de l'étude de cas à la Cour des comptes qui utilise les théories existantes sur la qualité de l'audit et sur l'influence de l'environnement sur les pratiques pour les appliquer à un cas spécifique en dehors du cadre utilisé dans ces théories, les institutions supérieures de contrôle et l'audit des comptes publics. Finalement, le cas se justifie en soi s'il est original (Eisenhardt, 1989).

L'étude de cas présente ensuite la particularité d'être longitudinale (2006-2009) avec une analyse longitudinale centrée sur trois campagnes de certification. Selon Pettigrew (1990) ce type d'étude permet d'analyser les faces multiples du changement et ses influences. Cependant, toujours selon Pettigrew (1990), les études sur les transformations organisationnelles sont davantage concentrées sur les changements intrinsèques plutôt que sur une vision holistique et dynamique du changement. La solution pour remédier à cette situation est de concevoir une étude horizontale et verticale (temporelle et stratégique dans notre cas) et d'en étudier les interconnexions. L'approche longitudinale est intrinsèquement liée au choix d'une étude de cas, définie par Wacheux (1996, p. 89) comme « une analyse spatiale et temporelle d'un phénomène complexe par les conditions, les événements, les acteurs et les implications ». L'étude de cas intègre la dimension chronologique d'une étude longitudinale et permet ainsi de comprendre et repérer les configurations se formant et se déformant au fil du temps. La place du temps est donc déterminante dans l'étude de cas menée à la Cour des comptes. Selon la classification de Forgues et Vandangeon-Derumez (2007, p. 424 dans Thiétart *et al.*, 2007), le temps est, pour cette étude, un élément servant à classer les individus en cohorte à des fins de comparaison¹⁷². Le temps peut ainsi être considéré comme une variable importante utilisée à des fins de comparaison en créant des groupes ayant connu les mêmes événements (l'événement étant un exercice d'audit financier) mais le temps n'est pas pour autant une variable clé de l'étude.

L'étude de cas se caractérise ensuite par son caractère exploratoire qui selon Yin (1981) implique qu'elle comprenne un rendu des faits, les premières explications des faits observés et

¹⁷² Les autres conceptions du temps présentées par ces auteurs étant :
le temps ne servant qu'à classer les observations,
le temps comme variable importante opérationnalisée sous forme de durée,
le temps comme variable importante, opérationnalisée sous forme chronologique.

une conclusion basée sur une explication simple et conforme aux faits. Savall et Zardet (2004, p. 106) parlent d'une « approche méthodologique à dominante descriptive » destinée à décrire et comprendre un phénomène sur une durée limitée ce qui rejoint la présentation des principales parties d'une étude de cas de Yin (1981).

1. 2) La validité et les limites de l'étude de cas

Le choix d'une étude de cas est cohérent puisque cette recherche vise à élargir une théorie déjà existante sur la qualité de l'audit financier des comptes pour qu'elle couvre un nouvel éventail de circonstances comme le secteur public et l'impact de l'exercice des premières certifications. Il s'agit d'un des cas holistes qui justifie l'usage d'une étude de cas (Dumontier et Teller, 2001). La question de la généralisation, même si elle mérite d'être posée, ne trouve pas sa place dans le cadre d'une étude de cas unique, l'objectif n'étant pas de produire une théorie généralisable ou même prédictive mais bien, comme expliqué dans la justification du choix méthodologique, de comprendre, décrire et analyser un phénomène complexe, l'audit financier des comptes de l'État par la Cour des comptes et plus spécifiquement la mise en place et le développement de la politique qualité de cet audit. Plus généralement, selon Baumard *et al.* (2007), le rôle de l'approche qualitative n'est pas de généraliser une théorie existante, ce qui permet d'offrir une plus grande importance à la validité interne. Ainsi, dans le cadre d'une étude de cas ou plus globalement d'une étude qualitative, on privilégie le concept de construction ou d'élargissement des connaissances à celui de validation ou de généralisation des connaissances.

Le choix d'une étude de cas unique implique ensuite d'être vigilant sur plusieurs points : la sélection et la définition des frontières quant au domaine de recherche et la validité des concepts dégagés ainsi que les retombées théoriques. La question de la validité est très importante puisqu'elle touche à la fois la validité interne et externe de la recherche. Parmi les tactiques proposées par Yin (1994), l'analyse sur une série temporelle (étude longitudinale), l'utilisation de multiples sources de données, la mise en place d'une chaîne de preuves nécessitant la création d'une base de données et l'utilisation de rapports clés sont les solutions sollicitées dans cette recherche pour assurer la validité interne et externe. Concernant la validité des construits, il est possible de s'appuyer sur le recoupement des données (Chalmers, 1987). Pour cela, il faut s'assurer de mobiliser plusieurs sources de données autour de l'étude du même phénomène pour créer ainsi une convergence des sources de preuves.

Le choix de cette approche par étude de cas unique n'est pas sans risque. Il est en effet illusoire de penser qu'il est possible d'étudier un objet dans une organisation en le transformant directement sans influencer ou perturber l'objet étudié (Savall et Zardet, 2004). C'est pourquoi nous n'envisageons pas d'adopter une position contemplative mais bien interventionniste. De plus, il est important de s'interroger sur les critères scientifiques utilisés en méthodologie qualitative : l'objectivité, la fidélité et la validité (Lessars-Hébert *et al.*, 1997). Il est difficile de parler d'objectivité du chercheur en raison de la méthode utilisée, l'étude de cas. Nous sommes immergés dans le terrain et soumis à des biais concernant l'interprétation des informations. Baumard *et al.* (2007) parlent de contamination des sources de données, la contamination étant représentée par une influence exercée par un acteur sur un autre¹⁷³. Pour l'étude de cas de cette recherche, nous retiendrons spécifiquement la contamination entre le chercheur et la population interviewée. Il est ensuite nécessaire de considérer le caractère subjectif des informations récoltées car elles seront issues d'entretiens soumis à de nombreux biais ce qui remet en cause le critère de validité. Enfin, dans notre démarche, il est très important de veiller à ce que l'un des deux objectifs, académique ou praxéologique, de notre recherche ne prédomine pas l'autre. Pour cela, il est nécessaire de veiller à la constance de l'immersion au sein de l'organisation et à la méthodologie d'intervention qui est détaillée par la suite et enfin à la possibilité de publier les résultats obtenus. Finalement, selon Miles et Huberman (2003), la capacité et l'honnêteté du chercheur à décrire très concrètement le processus entier de sa recherche et la méthodologie utilisée sont des atouts majeurs pour assurer la fiabilité de la recherche et donc se protéger contre des biais pouvant nuire à la validité des résultats.

II. La mise en œuvre et la réalisation de l'étude de cas

II. 1) *La réalisation de l'étude de cas par l'observation participante*

L'intégration sur le terrain s'est réalisée dans le cadre d'un stage au sein de l'équipe centrale de certification qui a permis d'avoir un accès total aux documents et aux réunions en échange d'une mission support aux travaux de la certification qui consistait à assister l'équipe méthodologique par le biais d'études comparatives avec les institutions supérieures de contrôle étrangères ou d'aides ponctuelles sur la préparation d'outils méthodologiques tels

¹⁷³ Selon Baumard *et al.* (2007, p. 250) il existe trois types de contaminations : la contamination intra-groupe, la contamination entre le chercheur et la population interviewée ainsi que la contamination entre sources de données primaires et sources de données secondaires.

que le guide général de la certification. Ce positionnement sur le terrain rattache la recherche au cadre intégrateur de l'observation participante présenté par David (2000) qui l'introduit comme un moyen de partir de l'existant pour ensuite élaborer des modèles descriptifs de l'objet étudié, ce qui représente bien notre objectif dans cette étude. Grâce à l'observation participante, on devient « le témoin de la réalité sociale que l'on va étudier, et le plus souvent, en raison de l'interaction qui s'établit avec les personnes observées, un co-acteur de la réalité » (Jodelet, 2003, p. 152). Le schéma ci-après issu de David (2000, p. 102) présente le cadre intégrateur pour quatre démarches de recherche en sciences de gestion et permet ainsi de situer l'observation participante au sein de ce cadre.

Tableau 10 : Un cadre intégrateur pour quatre démarches en sciences de gestion

	Objectif	
	Construction mentale de la réalité	Construction concrète de la réalité
Partir de l'existant (observation des faits ou travail de groupe sur son propre comportement)	Observation participante Élaborer un modèle descriptif du fonctionnement du système étudié	Recherche-action Aider à transformer le système à partir de sa propre réflexion sur lui même
Partir d'une situation idéalisée ou d'un projet concret de transformation	Conception « en chambre » de modèles et outils de gestion Élaborer des outils de gestions potentiels sans lien direct avec le terrain	Recherche-Intervention Aider sur le terrain à concevoir et mettre en place des modèles et outils de gestion adéquats à partir d'un projet de transformation plus ou moins complètement défini

Source : David (2000) "Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion : trois hypothèses revisitées"

Selon la typologie de David (2000), on distingue quatre types d'observations. L'observation passive tout d'abord, le chercheur ayant alors comme seul rôle de produire de la recherche, l'observation participative qui confère au chercheur un rôle dans le système permettant de légitimer sa présence, la recherche action ensuite pour laquelle le chercheur a un rôle explicite de transformation du système étudié et enfin l'introspection pour laquelle le chercheur étudie sa propre expérience et les attitudes et comportements en temps réel (on se rapproche alors de l'étude ethnographique).

Le positionnement au sein de la Cour des comptes est celui de l'observateur participant ou encore de « l'observateur qui participe » (Baumard *et al.*, 2007, p. 245) au travers des études réalisées pour l'équipe centrale d'audit financier ou au travers de la rédaction de documents de synthèse par exemple. Ce positionnement ne peut être assimilé à une recherche action en

raison d'un manque de rôle explicite dans la structure et également en raison d'une très faible influence du chercheur sur les acteurs de la mise en œuvre du système qualité.

L'opérationnalisation de l'observation participante s'est déroulée selon une prise de note quotidienne ou régulière selon la temporalité de la recherche et sous forme de cahier de recherche ainsi que par la constitution d'une base de données à partir de la documentation interne et des archives à sa disposition. Un des aspects importants de l'observation participante est « l'imprégnation » (Jodelet, 2003) qu'elle impose, en d'autres termes la nécessité de se fondre dans la vie quotidienne qui va sensibiliser le chercheur aux pratiques de cette organisation.

L'utilisation de cette technique de recherche pose en temps normal des difficultés pour le chercheur se rapportant à la nécessité de se faire accepter, d'intégrer le terrain et de trouver sa place. Grâce à une intégration au sein de l'équipe centrale en charge de l'audit financier suite à la réalisation du mémoire de recherche, ces difficultés ont rapidement été surmontées même si la période dédiée au mémoire de recherche aura finalement constituée la période d'intégration nécessaire à la réalisation des travaux menés dans le cadre cette fois de la recherche doctorale. Les limites ou difficultés de l'observation participante sont liées aux biais produits par cette technique de recherche. Selon Yin (1994) le premier biais est de se retrouver dans le rôle de conciliateur entre diverses parties en raison d'un positionnement externe faible. Le deuxième biais consiste à devenir un « supporter » de l'organisation et de moins exercer sa capacité de jugement. Finalement le troisième biais réside dans la consommation excessive de temps que peut demander l'observation participante qui laisse ainsi moins de place à la retranscription et l'analyse des données recueillies. Le seul remède permettant d'éviter ces types de biais est l'attention soutenue et continue du chercheur qui doit prendre conscience au fur et à mesure de la recherche de son implication dans le terrain et être à même de se dégager des temps en dehors de l'organisation afin de prendre du recul et d'analyser les informations obtenues. Le positionnement de doctorant constitue alors un avantage car les périodes de communication, de cours ou encore de démarches administratives peuvent être mis à contribution pour permettre une « évation » intellectuelle¹⁷⁴.

L'observation participante réalisée dans le cadre de cette recherche peut également être qualifiée de participation directe selon David (2000) ou encore de participation manifeste

¹⁷⁴ Se référer à l'introduction du chapitre 2 pour la présentation de l'organisation temporelle de l'étude de cas.

selon Karlsen (1991) car il n'a, à aucun moment, été question de dissimuler le statut de chercheur sans toutefois chercher à le mettre en avant, ceci afin de privilégier le statut de stagiaire qui a permis un accès plus large aux données. Baumard *et al.* (2007, p. 253) parlent d'approche «contractuelle et ouverte» puisque la recherche a été menée sous contrat avec l'organisation, contrat avec l'Université confortant la position de stagiaire indiquant le thème de la recherche mais n'incluant aucune obligation de la part du chercheur. Cependant, cette position ne peut se prévaloir d'une totale neutralité et il est nécessaire d'avoir conscience du biais introduit sur l'objet, la qualité de la certification, en raison d'une participation indirecte à son évolution. En effet, l'adoption d'une approche ouverte confronte le chercheur au phénomène de réactivité des sujets selon Baumard *et al.* (2007, p. 255) et nécessite alors de « tenir compte de cette interactivité, du degré de maturation de la relation chercheur/sujet et également de ses limites». On note cependant que, selon les travaux de Baumard *et al.* (2007), la combinaison d'une connaissance du terrain et d'une implication affective peut être considérée comme une condition idéale pour la réalisation d'une recherche car créant un rôle parfait pour le chercheur.

II. 2) *La présentation de l'étude de cas*

Les caractéristiques de l'étude de cas influent directement sur les choix de présentation. L'approche longitudinale tout d'abord nécessite l'écriture d'une monographie selon Forgues et Vandangeon-Derumez (2007) qui reprend de manière plus ou moins détaillée les évolutions du phénomène étudié mais également l'histoire de l'organisation. La section 2 de ce chapitre présente cette monographie selon une approche longitudinale sous la forme d'une narration descriptive ainsi que le recommande Eisenhardt (1989). L'analyse de cette monographie est développée dans la section 3 suite à une première analyse des données recueillies toujours comme le préconise Eisenhardt (1989). Plus spécifiquement, cette chronographie est déroulée selon la typologie d'étude de cas «chronologie analytique» de Pettigrew (1990)¹⁷⁵ qui implique de découvrir le récit selon différents niveaux d'analyse afin d'interpréter et d'analyser les changements observés. Pour répondre aux besoins de cette présentation, la

¹⁷⁵ Les différentes présentations pour les études de cas présentées par Pettigrew (1990) correspondent tout d'abord à l'étude de cas comme «chronologie analytique», puis à l'étude de cas «diagnostique» qui consiste à mettre en œuvre un processus itératif pour analyser la stratégie de l'organisation et produire des théories prédictives. La troisième étude de cas est qualifiée d'étude de cas «interprétative et théorique» qui, en plus de la production de théories prédictives doit permettre de mettre en place un processus de généralisation des connaissances en liant les données empiriques avec les données d'autres cas. La dernière étude de cas correspond à un niveau d'analyse qualifié de «meta level» et implique de mener une analyse croisée de plusieurs études de cas.

section 2 de ce chapitre introduit les différentes phases chronologiques, d'abord selon une caractérisation de la structure, puis selon une description des outils et enfin en introduisant la perception des acteurs de la politique qualité. Cela permet *in fine* d'expliquer et d'interpréter explicitement les questions spécifiques qui guident l'étude de cas en termes de caractéristiques du changement et toujours en fonction du contexte interne et externe grâce à la présentation chronologique reprenant toujours les mêmes niveaux d'analyse. L'utilisation de la présentation « chronologie analytique » de Pettigrew trouve cependant rapidement ses limites car elle ne permet pas de répondre à la question « pourquoi et comment les liens entre le contexte et les évolutions existent ? ». La section 3 de ce chapitre reprend les principes de présentation de l'étude de cas « interprétative et théorique » pour interpréter le récit présenté en section 2 et le lier avec des idées théoriques et conceptuelles.

Enfin, concernant le style d'écriture utilisé, le choix s'est porté sur le style réaliste neutre et personnel suivant la typologie de Van Maanen (1988)¹⁷⁶. Ce style implique une totale absence du chercheur dans le récit et utilise des détails concrets et organisés issus des données afin de mettre en œuvre une analyse libre de toute interprétation de la part du chercheur.

III. La collecte et le traitement des données de l'étude de cas

III. 1) Typologie des données recueillies

Grâce à une intégration complète sur le terrain pendant une période de six mois en 2006 et de nouveau de janvier 2007 à janvier 2008, les données collectées sont nombreuses et diversifiées. La définition d'une donnée présentée par Stablien (1993, p. 514) et citée par Baumard et Ibert (2007) permet en effet de prendre en compte un grand ensemble d'informations recueillies tout au long de l'étude de cas : « une donnée peut être définie comme une représentation qui permet de maintenir une correspondance bidirectionnelle entre une réalité empirique et un système symbolique ». Les données utilisées sont toutes de natures qualitatives et constituées de matériaux :

¹⁷⁶ La typologie de Van Maanen (1988) est la suivante :

le style réaliste et neutre ;

le style impressionniste qui fait référence au mouvement de peinture de la fin du XIX^{ème} siècle et qui se focalise sur le processus et implique une personnalisation dans le récit des sujets et du chercheur ainsi qu'une maîtrise dramatique ;

le style confessionnel, style très personnalisé permettant la mise en avant du chercheur et de son point de vue.

- de nature expérimentale¹⁷⁷ (la documentation interne et des entretiens semi-directifs) ;
- de nature bibliographique (les ouvrages portant sur la Cour des comptes et les articles et rapports écrits par les membres de la Cour sur l'organisation de l'institution et la mission de l'audit financier) ;
- résultant de l'observation (observation de la mise en œuvre des outils et procédures décrits dans la documentation interne, participation à des réunions pour l'élaboration et la planification des composantes du système de contrôle qualité et discussion informelle avec les différents acteurs de l'audit financier, tous ces événements ayant donné lieu à des retranscriptions manuscrites et à un recoupage avec les données issues des entretiens et de la documentation interne).

Les données utilisées sont donc majoritairement des données primaires¹⁷⁸ qui offrent l'opportunité de se confronter directement à la « réalité du terrain » mais qui peuvent également introduire des contraintes comme, selon Thiétart (2007), la nécessité de maîtriser le système d'interactions complexe avec le terrain ou encore l'introduction de distorsion dans l'analyse des données produites. C'est pourquoi, le recueil des données intègre également des données secondaires de nature bibliographiques ou issues des archives de la Cour des comptes afin d'assurer la complémentarité entre données primaires et secondaires. En effet, l'incomplétude d'une donnée primaire peut par exemple être comblée par une donnée secondaire historique. Les données secondaires sont représentées par les données bibliographiques utilisées pour décrire le fonctionnement de la Cour des comptes et recoupées avec les données internes et l'observation. L'encadré suivant présente les principaux rapports utilisés comme source de données secondaires.

¹⁷⁷ Selon Savall et Zardet (2004, p. 206), les matériaux expérimentaux désignent tous les matériaux bruts et élaborés comportant des informations relatives à des terrains, cas, situations empiriques touchant à l'objet étudié. Les matériaux bibliographiques désignent eux les publications produites par d'autres chercheurs, journalistes ou éditeurs.

¹⁷⁸ Les données primaires sont issues de documents produits par les témoins directs, d'articles ou rapports internes, de conférences, thèses ou mémoires rédigés à partir de données originales alors que les données secondaires proviennent de reformulation, réinterprétation des idées dans des articles, livres, rapports, etc.

Encadré 32: Les données secondaires : Rapports internes utilisés

- (1999). Présentation des réflexions sur la révision de l'ordonnance de 1959 relative aux lois de finances. Cour des Comptes.
- (2002). La certification des comptes de l'État une mission considérable. Article 15: 5. Comptes
- (2002). Note de faisabilité sur la certification, premières questions et premières réponses. Cour des Comptes.
- (2003). Note présentant une analyse comparée de la certification et du contrôle juridictionnel. Cour des comptes.
- (2003). Audit quality assurance, keys points in the french Cour des comptes system. Cour des Comptes.
- (2003). Quality Control (QC) in the French Regional Courts of Accounts. Cour des comptes.
- (2004). La certification des comptes de l'État, dossier documentaire volume ii. Cour des Comptes.
- (2004). Guide de la certification des comptes de l'État. Cour des Comptes.
- (2004). Intervention du Premier président CRPP du 9 novembre 2004. Cour des Comptes.
- (2005). La certification des comptes de l'État, dossier documentaire volume ii. Cour des Comptes.
- (2006). Note sur la fonction « contrôle qualité » dans le cadre de la certification des comptes. Cour des comptes.
- (2006). Organisation des missions finales. Cour des comptes
- (2006). La certification des comptes de l'État, dossier documentaire volume ii. Cour des Comptes.
- (2006). Mémento destiné aux rapporteurs des notes d'évaluation de la comptabilité dans les ministères, 3ème édition. Cour des comptes.
- (2006). Rapport sur l'évolution des NEC, Cour des comptes.
- (2006). Rapport sur l'organisation des dossiers de travail type dans le cadre de la certification des comptes de l'État. Cour des comptes.
- (2006). Instruction du Premier président n°613. Objet : Rapport sur les comptes de l'État – exercice 2006 (présenté en application de l'article 58-5° de la LOLF). Cour des comptes.
- (2006). Rapport pour une orientation de la certification 2006. Cour des comptes.
- (2006). Rapport pour une orientation de la certification 2006. Cour des comptes.
- (2006). Discours du Premier président au séminaire des secrétaires généraux. Cour des Comptes.
- (2007). Instruction du Premier président n°621. Objet : Certification des comptes de l'État de 2007 en application de l'article 58-5° de la LOLF. Cour des comptes
- (2007). Note relative à la stratégie des formations des acteurs de la certification des comptes de l'État 2007. Cour des comptes.
- (2007). Certification des comptes de l'État exercice 2006. Cour des comptes.
- (2007). La certification des comptes de l'État, dossier documentaire volume ii. Cour des Comptes.
- (2007). Guide d'exercice de la certification – Comptes de l'État. Cour des comptes.
- (2007). Rapport sur une orientation de la certification 2007. Cour des comptes.
- (2007). Mémento destiné aux rapporteurs des notes d'évaluation de la comptabilité dans les ministères, 4ème édition. Cour des comptes.
- (2007). Rapport sur l'application par la cour des normes internationales d'audit pour la certification des comptes de l'État. Cour des comptes.
- (2007). Rapport présentant la première version du guide d'exercice de la certification et les modalités de mise à jour. Cour des comptes.
- (2008). Certification des comptes de l'État exercice 2007. Cour des comptes.
- (2008). Instruction n°627 du Premier président Objet : Certification des comptes de l'État de 2008 en application de l'article 58-5° de la LOLF. Cour des comptes
- (2008). Méthodologie pour la certification des comptes de l'État. Livre I – Guide d'exercice. Cour des comptes.
- (2008). Mémento destiné aux rapporteurs des notes d'évaluation de la comptabilité dans les ministères, 5ème édition. Cour des comptes.

(2008). Note du Parquet général, le Procureur général près la Cour des comptes à Monsieur le Premier président de la Cour des comptes. Objet : Certification des comptes de l'État – Note de réflexion sur le contrôle qualité et l'assurance qualité. Cour des comptes.

(2008). Parquet général, Certification des comptes, le contrôle qualité, formation campagne 2008. Cour des comptes.

(2009). Certification des comptes de l'État exercice 2008. Cour des comptes.

(2009). Charte de déontologie

Finalement, les données secondaires sont également composées des articles de recherche utilisés dans le chapitre 3 et sollicités ensuite dans le cadre de l'étude de cas pour construire le guide d'entretien ayant permis la réalisation des entretiens semi-directifs, source de données primaires.

Cette typologie de données permet enfin de s'alimenter aux mots des acteurs (Wacheux, 1996) pour comprendre les pratiques organisationnelles et les représentations des expériences et s'inscrire dans le cadre de la triangulation des données prônée par Chalmers (1987).

III . 2) *Les entretiens semi-directifs*

Le type d'entretien utilisé dans le cadre de la collecte de données est destiné à un usage principal. La forme adoptée pour les entretiens est de nature structurée pour permettre la confrontation des différents discours. Pour les préparer, il a été nécessaire d'établir un guide d'entretien ainsi que des consignes afin de pouvoir aborder tous les sujets et critères présents dans le modèle explicatif de la qualité de l'audit construit sur la base de la littérature et des premières observations. Le choix de réaliser des entretiens semi-directifs permet de laisser l'interviewé s'exprimer librement au sein d'une structure d'intervention préalablement définie, le rôle de l'interviewer sera donc de focaliser l'entretien sur les thématiques étudiées (Nils et Rimé 2003).

Les entretiens, d'une heure environ chacun, ont été menés selon trois phases afin de répondre au besoin chronologique d'une étude longitudinale :

- une première série de 9 entretiens en mai 2006 lors de la préparation du premier exercice d'audit financier qui est intervenu 2007 sur les comptes 2006 ;
- une deuxième série de 17 entretiens en janvier et février 2008 suite à la réalisation de la première campagne de certification et pendant la deuxième campagne de certification ;

- une troisième série de 15 entretiens en janvier 2009 suite à la réalisation de deuxième campagne de certification et pendant la troisième campagne.

Les entretiens, anonymisés, ont été réalisés auprès d'une population hétérogène pour obtenir des discours diversifiés, les personnes provenant d'horizons différents, assumant des niveaux de responsabilité différents et travaillant dans différentes chambres de la Cour mais étant toutes des acteurs de l'audit financier : les magistrats de la Cour des comptes, (conseiller maître responsable de cycle, conseiller référendaire et auditeur responsables de sous-cycle), les rapporteurs issus très souvent d'administration centrale et étant responsables d'un sous-cycle, les « experts » juniors ou seniors contractuels issus de cabinets privés et enfin les avocats généraux du Parquet. Le tableau suivant synthétise la répartition des entretiens menés sur les trois phases de la recherche.

Tableau 11 : Répartition des entretiens semi-directifs par catégorie d'acteurs

	Conseillers maîtres	Conseillers référendaires	Rapporteurs	Auditeurs	Parquet	Experts
Première série d'entretiens Mai 2006	4	2	1	2	X	X
Deuxième série d'entretiens Janvier & Février 2008	4	2	4	1	2	4
Troisième série d'entretiens Janvier 2009	6	2	1	2	1	3

L'évolution du nombre des entretiens de 2006 à 2008 s'explique par la diversification de la population interrogée et le grand mouvement interne sur les différents postes de l'audit financier ne permettant pas de garder un échantillon stable sur les trois années de l'étude. Pour la première phase de l'étude par exemple, en 2006, il s'agissait alors de la phase de préparation (le premier exercice de certification ayant eu lieu en 2007), les experts n'avaient pas encore été intégrés à l'équipe de certification.

Les entretiens étant semi-directifs, il s'est révélé nécessaire de construire un guide d'entretien qui n'est pas un questionnaire mais bien un outil de contrôle comme préconisé par Savall et Zardet (2004). Le guide d'entretien se construit par thèmes et chaque thème selon Blanchet et Gotman (2006) et a été réalisé selon la méthode du *split question* ou encore la technique de Funnel (Nils et Rimé, 2003) qui consiste à poser une question assez générale pour ensuite aborder des questions plus précises en fonction de la réponse donnée à la première question.

Pour permettre une bonne conduite de l'entretien qui laisse le maximum de place possible aux interventions de l'interviewé, il a été décidé d'utiliser comme stratégie de relance des méthodes comme le recentrage, les demandes d'éclaircissements et les demandes neutres d'informations complémentaires.

L'objectif était de s'assurer que tous les sujets afférents à la qualité de l'audit et aux spécificités de la Cour des comptes seraient abordés. Le guide a donc été construit en fonction de la grille de lecture proposée en chapitre 3 et contenait trois rubriques :

- les critères organisationnels liés à la qualité de l'audit ;
- les critères d'équipes ou personnels liés à la qualité de l'audit ;
- et une rubrique spécifique portant sur les spécificités de la Cour des comptes toujours en lien avec la qualité de l'audit.

L'objectif de cette présentation du guide d'entretien était de simplifier la liste des critères recensés afin d'avoir une vision plus globale de la qualité de l'audit en n'omettant pas de distinguer les acteurs de l'institution et en mettant en avant les spécificités de la Cour des comptes.

Le choix de les regrouper sous deux rubriques afférant aux compétences en distinguant bien l'institution et les acteurs découle naturellement de l'approche de la qualité retenue fondée sur deux notions de base : la compétence et l'indépendance.

Chaque rubrique détaille les différents critères relevés dans la revue de littérature et issus d'une première observation des pratiques et des méthodes¹⁷⁹ avec comme seule fin de constituer une aide mémoire. En effet, le déroulement des entretiens n'était pas articulé autour de ces critères mais consistait à lancer le sujet d'une rubrique pour ensuite laisser l'interviewé s'exprimer librement en le redirigeant si nécessaire. Les rubriques constituent les « questions d'investigation » selon la typologie de Rubin et Rubin (1995) cité par Baumard *et al.* (2007, p. 241), le guide d'entretien comprenant également des « questions d'implication » consistant à solliciter l'avis des différents acteurs sur l'actuel processus de certification. Suite à la première série d'entretien menée en 2006, il s'est révélé nécessaire de faire évoluer le guide d'entretien afin de pouvoir étudier les évolutions et changements grâce à deux nouveaux thèmes portant sur les retours d'expérience et sur les critères de qualité non retenus lors de la série d'entretien précédente. L'**Annexe 7** propose une présentation des guides d'entretiens pour chacune des trois séries réalisées.

La retranscription des entretiens s'est toujours effectuée dans un délai très court suivant le déroulement de l'entretien (une journée maximum), les entretiens n'ayant pas fait l'objet d'enregistrement à l'exception de la première série réalisée en 2006. Il s'est en effet avéré que les entretiens étaient beaucoup plus riches sans la présence d'un magnétophone et c'est pourquoi un soin particulier a été porté à la retranscription qui consistait en une prise de note active durant l'entretien suivie d'une mise en forme et d'un enrichissement de la rédaction à l'issue de l'entretien. L'**Annexe 8** présente un exemple de retranscription d'entretien pour chacune des trois séries d'entretiens.

III . 3) *Le traitement des données*

Le traitement des données issues des entretiens s'est effectué en deux phases, l'effet miroir et l'analyse qualitative. L'effet miroir permet dans un premier temps de représenter l'expression des acteurs tout en créant un consensus entre le chercheur et les acteurs interrogés puisque cela correspond à une confrontation entre une première interprétation des matériaux récoltés

¹⁷⁹ Cette phase de première observation des pratiques et méthodes a en fait permis ensuite de réaliser un premier tri des critères explicatifs de la qualité de l'audit décrits dans la littérature en éliminant ceux qui ne s'appliquaient pas de prime abord au cas de la Cour des comptes en raison principalement de son contexte et de son environnement réglementaire et législatif. Il s'agissait par exemple des honoraires ou encore de la durée du mandat, la mission de certification des comptes de l'État étant un monopole constitutionnel, il n'y a pas d'effet d'entrée et de sortie de client et donc pas de préoccupation relative à l'acceptation de la relation client ou encore à la durée et la rémunération de cette relation.

et les acteurs. Il s'agit en fait de recenser les idées de base des discours en faisant ressortir les propos récurrents par exemple sous la forme d'arborescence selon les étapes présentées dans l'encadré ci-après.

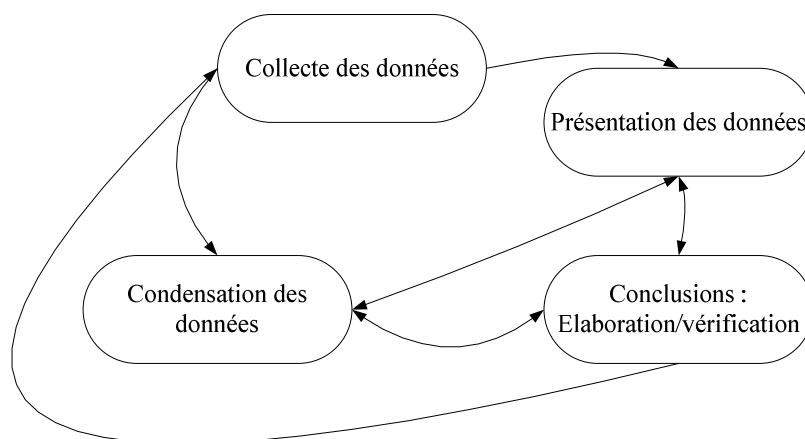
Encadré 33: Méthodologie de dépouillement des entretiens, Savall et Zardet (2004, p. 337)

Les 4 étapes :

- 1 - Extraction des phrases témoins
- 2 - Classement des phrases témoins par sous-thèmes et regroupées par thèmes
- 3 - Formulation d'idées-clés
- 4 - Calcul des fréquences d'expression des idées clés

Il a donc été nécessaire de confronter les acteurs à leurs propos en leur soumettant pour validation une retranscription de leur entretien. Ce choix permet d'enrichir et de compléter les données en comparant les données brutes telles que recueillies lors de l'entretien avec les données retravaillées par les acteurs et produit également un accroissement de la relation de consensus-confiance entre le chercheur et les acteurs de l'organisation ayant bien voulu se prêter au jeu des entretiens. Cette technique présente des limites inhérentes à la faiblesse de l'interprétation (Savall et Zardet, 2004), c'est pourquoi il est nécessaire de l'enrichir avec un deuxième mode d'analyse, l'analyse qualitative selon le modèle interactif de Miles et Huberman (2003) qui comprend une phase de condensation des données, une phase d'organisation et de présentation des données (notre choix s'est porté sur des grilles catégorielles présentées en **Annexe 9**) et une phase d'interprétation et de vérification. Ce mode de traitement des données nous permet d'avoir une progression analytique (Miles et Huberman, 2003, p. 173) qui consiste à résumer et rassembler les données puis à assembler et agréger ces données pour enfin développer et tester des propositions pour construire un cadre explicatif aux développements de la politique qualité observés notamment grâce aux entretiens comme le présente le schéma suivant.

Schéma 23: Composantes de l'analyse des données : modèle interactif



Source : Miles et Huberman (2003, p. 31) "Analyse des données qualitatives"

L'analyse catégorielle est un processus de traitement des données au cœur de l'analyse de contenu selon Bardin (1993) qui permet d'obtenir des classements à partir de propriétés communes dans l'objectif de construire un ensemble cohérent et qui est sollicité pour l'ensemble des données récoltées durant l'étude de cas. La réalisation de grilles d'analyse ou « grille catégorielle » (Bardin 1993, p. 253) a permis de reprendre au départ les trois rubriques abordées lors de l'entretien : les critères organisationnels de qualité, les critères d'équipe ou individuel de la qualité et les spécificités de la Cour des comptes. Lors de la construction de ces grilles il est apparu intéressant de différencier les catégories d'interviewés : Conseillers maîtres, conseillers référendaires, auditeurs, rapporteurs et experts¹⁸⁰. De plus, au fil de l'analyse, de nouvelles grilles sont apparues pour différencier les changements dus à la certification et le chemin restant à parcourir. Lors de la confrontation des grilles d'analyse avec les critères explicatifs de la qualité de l'audit issus de la littérature, les données n'ont volontairement pas été différenciées selon les catégories d'acteurs interviewés. En effet, les différentes données récoltées sont homogènes et ne présentent pas de différences majeures en fonction de leur origine, la classification par grille catégorielle reprend donc un niveau de catégorisation sémantique, c'est-à-dire basé sur des thèmes (Bardin, 1993). Ces grilles

¹⁸⁰ Les conseillers maîtres, conseillers référendaires et rapporteurs sont tous des magistrats de la Cour des comptes, ces différentes appellations constituent le corps des magistrats et ses différents grades. Ce corps est régi par le statut général des fonctionnaires et par diverses dispositions législatives et réglementaires particulières dont une partie seulement a été codifiée dans le code des juridictions financières. Les magistrats de la Cour sont inamovibles. Ils sont nommés par décret pris en conseil des ministres (Premier président, procureur général, présidents de chambre) ou par décret du Président de la République (conseillers référendaires et auditeurs). Ils prêtent serment publiquement, devant la Cour réunie en audience solennelle, de bien et fidèlement remplir leurs fonctions, de garder le secret des délibérations et de se comporter en tout comme de dignes et loyaux magistrats.

correspondent à une adaptation des matrices de contrôle présentées par Miles et Huberman (2003, p. 196) conçue pour analyser les données issues du terrain selon une variable majeure, le thème décliné selon les catégories d'interviewés dans le cas de la présente étude. L'**Annexe 9** présente un exemple de grille catégorielle pour chacune des trois séries d'entretiens menées de 2006 à 2008.

Afin d'assurer la validité du mode de traitement des données et d'éviter les biais liés à l'étude de cas, les choix méthodologiques tels que la mise en œuvre d'une observation participante et les phases de traitement des données telles que la catégorisation des données ont été présentés régulièrement lors de journées de recherche dédiées aux doctorants, lors de colloques ou encore lors d'entretiens informels avec des chercheurs. Cette démarche a permis d'obtenir rapidement des points de vue critiques sur les choix réalisés et d'ajuster au fil de l'étude de cas le positionnement du chercheur et la présentation des données traitées.

* * *
*

Caractérisée par une étude de cas approfondie longitudinale et instrumentalisée par des séries d'entretiens semi-directifs, la méthodologie mise en œuvre dans le cadre de cette recherche a permis de faire émerger une étude temporelle de la politique qualité de la Cour des comptes.

L'utilisation de grilles catégorielles préparées avec les données récoltées lors des entretiens a permis de dégager les critères explicatifs de la qualité de l'audit. Il s'agit des critères explicatifs perçus car, si certains sont issus de la littérature de la qualité de l'audit, d'autres sont directement nés de la perception des acteurs de la certification.

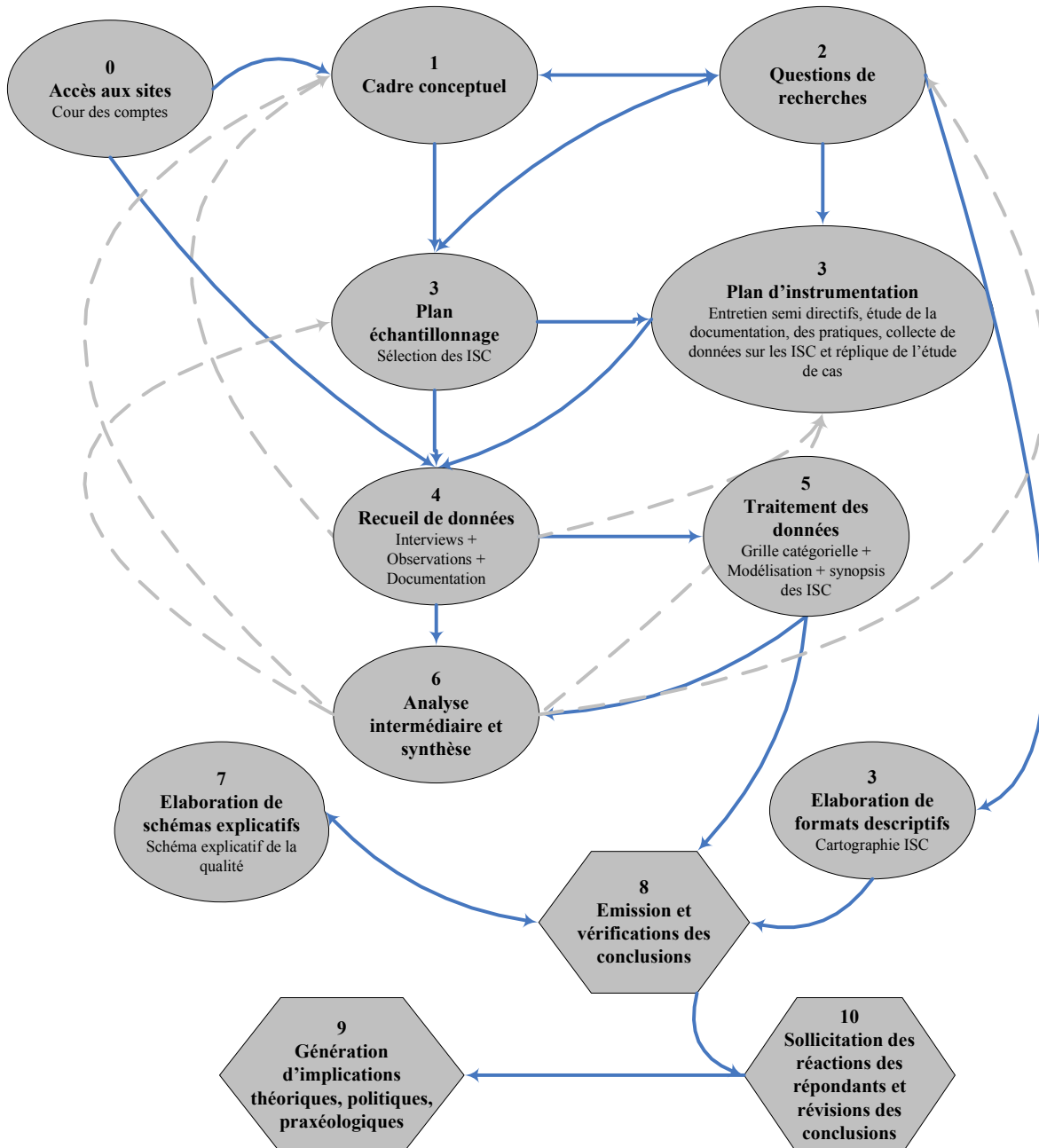
Finalement, le dernier point permettant de détailler la méthodologie retenue concerne le périmètre général de l'étude de cas. Celle-ci ne prêtant représenter que la perception interne des critères explicatifs de la qualité de l'audit. En effet, les entretiens n'ont été réalisés qu'avec des acteurs de la certification, c'est-à-dire les membres de la Cour des comptes¹⁸¹. Ce choix, même s'il est porteur de restrictions, s'est avéré nécessaire dès le début de la mise en œuvre de la recherche. En effet, l'étude « interne » de la certification des comptes nécessitait

¹⁸¹ Le prolongement direct de cette étude consisterait ainsi à appliquer cette même méthodologie en utilisant le même guide d'entretien par exemple en sollicitant cette fois les autres acteurs de la certification (se référer au chapitre 2 pour une présentation détaillée des acteurs et environnements de la certification des comptes).

alors un investissement personnel, temporel et logistique incompatible avec la possibilité de mener cette même recherche sous un angle interne et externe concurrentement.

Le schéma suivant donne une vue synthétique du mode de collecte et de traitement des données.

Schéma 24 : Vue d'ensemble du processus de traitement des données



Source : Adapté de Miles et Huberman (2003, p. 554)

SECTION 2 – UNE ÉTUDE SELON UN DÉCOUPAGE TEMPOREL PAR CAMPAGNE DE CERTIFICATION

L'observation et l'analyse de la politique qualité de la Cour des comptes s'appuient sur la retranscription de l'étude de cas longitudinale. Afin de conserver cette caractéristique importante de l'étude de cas et d'être à même de rendre compte des évolutions sur la période étudiée (2006-2009), la présentation des résultats suit un déroulement chronologique selon le découpage suivant :

- la préparation de l'exercice de certification, 2006 (phase présentée en I de la section 2) ;
- la première campagne de certification et le début de la deuxième campagne 2007-2008 (phase présentée en II de la section 2) ;
- la deuxième campagne de certification et le début de la troisième campagne 2008-2009 (phase présentée en III de la section 2).

Le découpage chronologique suit la démarche proposée par Van de Ven et Poole présenté dans Thiétart (2007, p. 461) qui est découpée en quatre étapes :

- établir une liste chronologique ;
- réarranger cette liste en fonction des catégories conceptuelles de la recherche ;
- faire une analyse des phases en identifiant les phases d'activité et examiner l'ordre des séquences dans les séries d'événements liés.

Chacune des phases identifiées correspond à une partie de cette section qui retranscrit toutes les données récoltées. Pour chaque phase sont donc présentés à la fois l'état actuel de la politique qualité (en décrivant les démarches et outils en place ou en préparation) et les résultats issus des entretiens permettant de définir la perception des composants de la politique qualité de la Cour des comptes grâce aux critères explicatifs dégagés. En effet, selon Reitter *et al.* (1991, p. 58), « Être acteur, c'est avoir une position dans l'organisation et des enjeux dans le changement, c'est aussi avoir une perception de l'organisation et des sentiments

envers elle. L'action elle-même peut être analysée dans son contenu et dans son processus. C'est pourquoi la politique qualité présentée au travers des critères explicatifs issus de l'exploitation des entretiens est fonction de la perception des acteurs de la certification.

En introduction à chaque séquence temporelle, figure une caractérisation de la structure à l'instant t afin de définir le contexte de l'étude au moment de la collecte des données. Cette présentation de l'étude de cas permet de répondre successivement aux deux questions de recherche suivantes :

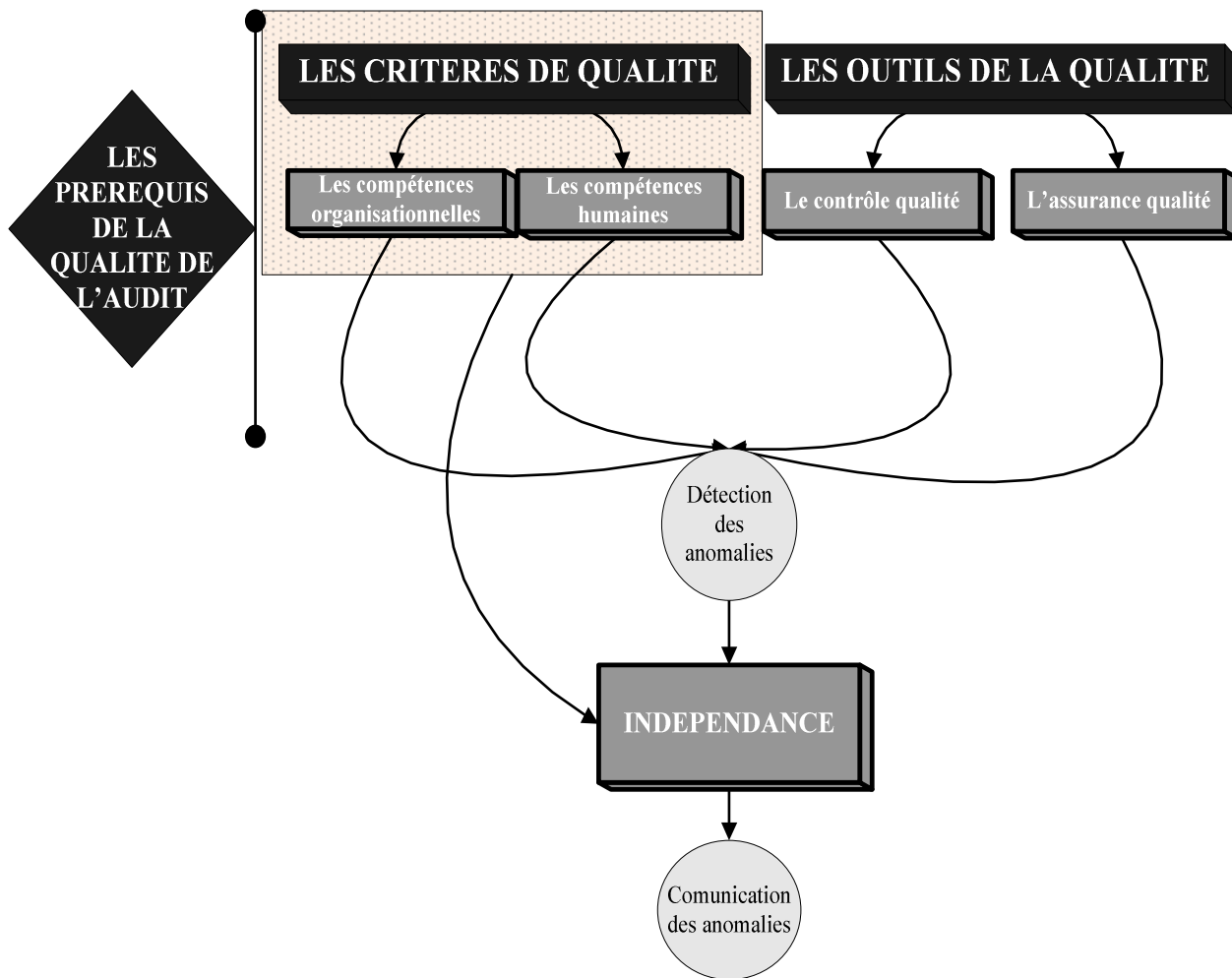
- Quels sont les outils et les procédures de contrôle et d'assurance qualité ?
- Quelle est la perception des critères explicatifs de la qualité de l'audit par les acteurs de l'audit ? ¹⁸²

Pour représenter synthétiquement la politique qualité de l'audit financier avant de préciser l'approche en l'axant sur les critères explicatifs de la qualité de l'audit, le choix s'est porté sur les diagrammes d'événements de Miles et Huberman (2003, p. 210) qui préconisent de représenter les événements de façon distincte dans des rectangles par exemple et ensuite de les relier afin de construire le cheminement des événements¹⁸³. Le schéma ci-après permet donc de représenter graphiquement la politique qualité de l'audit en présentant les éléments de manière explicite.

¹⁸² Se rapporter à la présentation générale des questions de recherche en introduction générale pour une vision globale.

¹⁸³ « Le diagramme d'événements est un moyen simple et commode de saisir la signification d'un relevé d'événements ... Lorsqu'on arrive à la fin du relevé d'événements, on a habituellement développé une série de généralisation implicite sur le pourquoi des événements » (Miles et Huberman, 2003, p. 213).

Schéma 25: Présentation synthétique de la politique qualité de l'audit financier



Cette représentation reprend l'approche fondatrice de DeAngelo (1981) qui distingue les compétences et l'indépendance comme la dichotomie constituant la qualité de l'audit permettant de détecter les anomalies et de les communiquer. Autour de cette approche fondatrice, sont organisés les deux points centraux de notre étude de cas, les outils de la politique qualité et les critères explicatifs issus de l'étude de la perception des acteurs (les entretiens) et de l'étude de la documentation interne et des pratiques. Ces deux points représentent « les pré-requis de la qualité » selon la vision de la qualité axée sur le processus et utilisée tout au long de la recherche. Les outils de la qualité se subdivisent en deux catégories qui correspondent au découpage de la politique qualité par les normes internationales d'audit : le contrôle et l'assurance qualité¹⁸⁴. Les critères de qualité sont catégorisés selon une typologie des compétences directement issue du traitement des

¹⁸⁴ La section 3 du chapitre 1 détaille les composantes de la politique qualité autour des deux piliers utilisés dans cette représentation : le contrôle qualité et l'assurance qualité.

entretiens. Ce point spécifique du schéma (encadré) est détaillé dans la section 2 tout au long de l'approche temporelle.

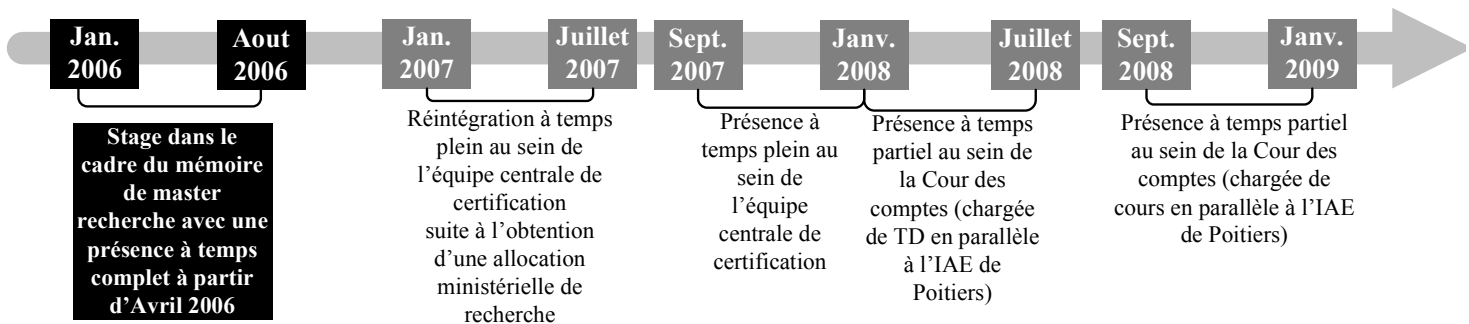
Le format de représentation retenu pour introduire les critères explicatifs de la qualité de l'audit est celui du diagramme contextuel proposé par Miles et Huberman (2003, p. 190)¹⁸⁵ et qui correspond à l'une des techniques fréquemment sollicitée suite à l'analyse par le modèle interactif de ces mêmes auteurs. Pour cette approche, le contexte est défini par Miles et Huberman (2003, p. 190) comme « l'ensemble d'aspects de la situation directement significatifs (la localisation physique de la personne, les autres personnes impliquées, l'histoire récente de leurs relations, et ainsi de suite), et l'ensemble des aspects significatifs du système social dans lequel fonctionne la personne ». Les critères explicatifs de la qualité sont ainsi associés aux « aspects significatifs » de Miles et Huberman (2003) et c'est l'ensemble de ces critères, qu'ils soient issus de la littérature ou non, que les schémas vont représenter dans cette section 2 pour chaque phase correspondant au découpage retenu suite à la présentation des outils et procédures de la politique qualité.

I. La préparation de l'exercice de certification

Le schéma suivant situe dans le temps la période étudiée (démarquée avec la couleur noire) pour laquelle les outils et procédures de la qualité ainsi que les critères explicatifs perçus vont être détaillés.

¹⁸⁵ « Un diagramme contextuel retrace sous forme graphique les relations entre les rôles, entre les groupes (le cas échéant, les organisations) qui vont constituer le contexte d'un comportement individuel » (Miles et Huberman, 2003, p. 190). L'application directe de ce type de schéma permet de retracer graphiquement les relations entre les différents rôles (ici, les critères explicatifs de la qualité de l'audit) qui constituent le comportement individuel qu'est la recherche de la qualité de l'audit (comportement fondé pour notre étude sur l'approche de DeAngelo (1981)).

Schéma 26: Situation de la première phase temporelle



I. 1) Une caractérisation de la structure

La caractérisation de la structure de l'audit financier ne s'applique pas à ce stade de la recherche car en 2006, il ne s'agissait que d'une phase de préparation pour la certification, le premier exercice d'audit devant avoir lieu sur les comptes 2006. La structure n'était donc pas totalement stabilisée. Cependant, il est possible d'ores et déjà d'identifier les grandes composantes de la structure de l'exercice de certification au sein de la Cour des comptes selon les configurations organisationnelles de Mintzberg (1986).

Le premier élément est le centre opérationnel qui rassemble les membres de l'organisation pour lesquels le travail est directement lié au travail d'audit. Il s'agit des équipes d'audit pour le cas de la Cour des comptes composées des experts contractuels issus du secteur privé, des rapporteurs et des responsables de sous-cycle. Le centre opérationnel procure les ressources nécessaires à la réalisation de l'audit et assure la réalisation des procédures d'audit.

Le deuxième élément d'une configuration organisationnelle selon Mintzberg (1998) est le sommet stratégique qui doit faire en sorte que l'organisation remplisse sa mission de façon efficace. Le sommet stratégique exerce des fonctions de supervisions directes comme l'allocation des ressources, le règlement des conflits, la diffusion de l'information ou encore une fonction de contrôle. Pour le cas de la certification des comptes, le sommet stratégique est composé de plusieurs formations. Il s'agit tout d'abord de la formation interchambres qui assure la validation des travaux régulièrement, puis de la Chambre du Conseil et du Comité du Rapport public et des programmes pour lesquelles l'action de supervision est axée sur le rapport de certification rendu public.

Le troisième élément est représenté par la ligne hiérarchique, une ligne d'autorité qui joint le sommet stratégique au centre opérationnel. Chaque membre de la ligne stratégique accomplit, à son niveau, le travail du sommet hiérarchique. Pour l'audit financier, la ligne stratégique comprend le contres-rapporteurs, le responsable de la certification et les responsables de cycles qui assurent tous des niveaux de supervision et de validation différents jusqu'au passage des documents afférents à la certification en formation interchambres.

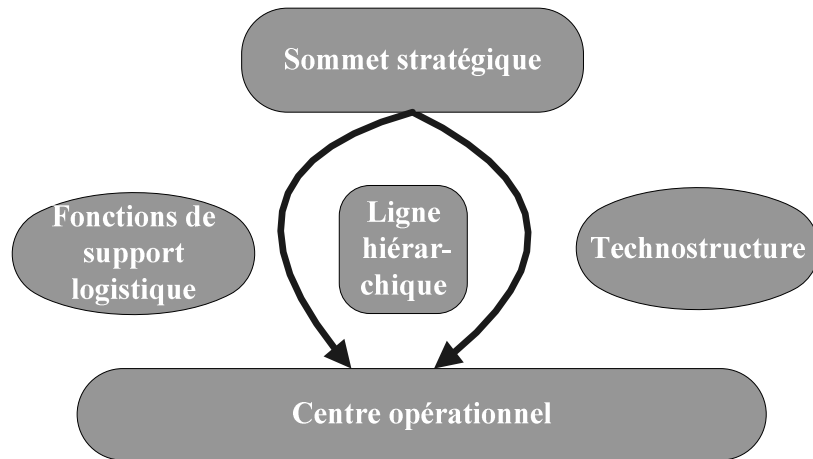
Finalement, le dernier élément est la technostucture qui, selon Mintzberg (1998), est composée d'analystes chargés de la conception et de l'adaptation de la structure agissant sur le flux de travail notamment par le biais de la standardisation. Cette technostucture correspond à l'équipe centrale de certification (des experts dont un méthodologue, le responsable de la certification et son adjoint), équipe spécifiquement imaginée et créée pour la certification qui a en charge l'adaptation et la formalisation de la méthode d'audit.

Le dernier élément d'une structure organisationnelle proposé par Mintzberg (1998), les unités fonctionnelles logistiques, ne semble pas s'appliquer au cas de la certification des comptes car ces unités sont spécialisées et remplissent des fonctions particulières ce qui n'existe pas à la Cour des comptes pour l'audit financier à l'exception de l'équipe centrale de certification.

Au sein de ces différents éléments de la configuration organisationnelle, Mintzberg (1998, 1984) pointe cinq mécanismes permettant d'expliquer les moyens fondamentaux par lesquels les organisations coordonnent leurs travaux et que l'on retrouvera dans les caractérisations de la structure de la certification présentée dans les phases suivantes. L'ajustement mutuel tout d'abord qui consiste en une coordination du travail par simple communication informelle. Ensuite, la supervision directe représentant un mécanisme de coordination par lequel une personne est responsable de travail des autres. Les trois autres mécanismes sont des modes de standardisation : standardisation des procédés, des résultats et des qualifications grâce à la spécification du contenu de chaque notion.

La vision de l'organisation par la structure selon Mintzberg (1998) permet de développer l'organisation structurelle de la certification et de pointer les évolutions entre les deux dernières phases temporelles de l'étude longitudinale à partir de trois des configurations développées par Mintzberg et présentées dans les schémas suivants (1998) : la structure simple, la structure divisionnelle et la bureaucratie professionnelle.

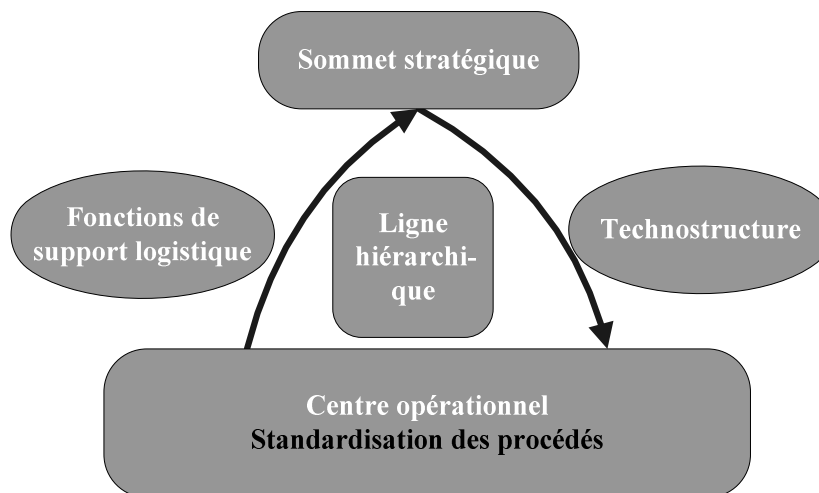
Schéma 27: La structure simple de Mintzberg



Source : Mintzberg (1998)

La structure simple est une organisation dans laquelle le sommet stratégique gère un maximum d'activité. La coordination des travaux est assurée par un mode de supervision directe. Les principales caractéristiques de ce type de structure sont : la supervision directe, la prédominance du sommet stratégique et une grande centralisation.

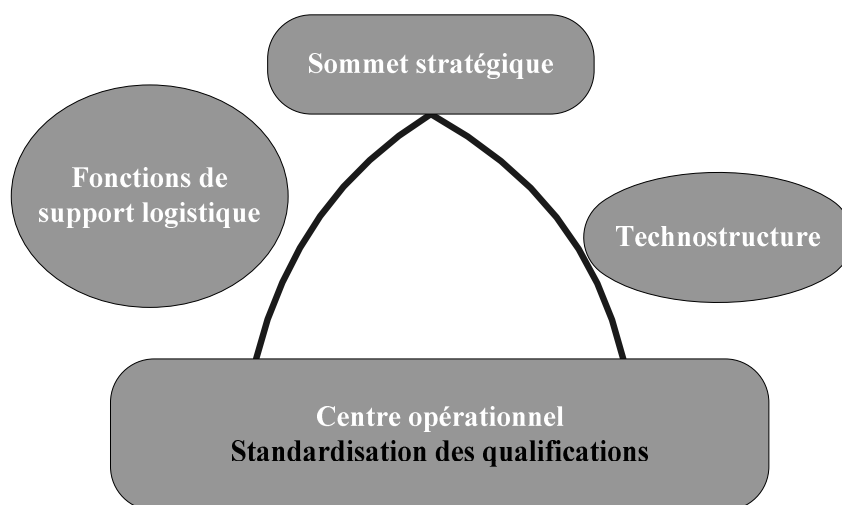
Schéma 28 : La structure divisionnelle de Mintzberg



Source : Mintzberg (1998)

La structure divisionnelle donne au centre opérationnel une place importante et intègre une standardisation des procédés tout en mettant en place une décentralisation verticale encadrée.

Schéma 29 : La bureaucratie professionnelle de Mintzberg



Source : Mintzberg (1998)

La bureaucratie professionnelle est un type d'organisation pour laquelle la partie essentielle est le noyau opérationnel et pour laquelle les principales caractéristiques sont la standardisation des qualifications et une forte décentralisation.

Les configurations organisationnelles présentées sont sollicitées et adaptées au cas de la Cour des comptes pour décrire la structure dédiée à la certification dans les deux phases temporelles suivantes.

1. 2) Les outils et procédures

Afin d'étudier les outils et procédures mis en place au sein de la Cour des comptes dans le cadre de sa politique qualité, il est utile de définir le cadre de l'approche longitudinale. En effet, pour pouvoir observer les évolutions et les changements, il est nécessaire d'établir une base commune de comparaison.

Les outils et procédures seront tout d'abord présentés au travers d'un document clé pour la préparation et la réalisation de la certification, l'instruction du Premier président qui fixe les grands axes de l'audit. Ensuite sont présentés les guides et manuels produits par la Cour en interne durant la phase étudiée. Finalement le dernier point sera consacré à l'étude des documents dédiés à la politique qualité de la Cour des comptes.

a Le document clé de la certification, l'instruction du Premier président

L'instruction du Premier président est un document annuel qui fixe les principes de l'organisation de la certification, le plan du rapport d'audit et le calendrier des travaux. La première instruction datant de 2006 portant sur la nouvelle mission de certification des comptes de l'État n'intègre pas la notion de politique qualité au sein de l'organisation de la mission de certification mais elle se positionne sur des points importants. Il s'agit tout d'abord de l'allocation des ressources, l'instruction précise l'importance des engagements d'effectifs¹⁸⁶ et stipule clairement qu'il ne doit pas diminuer. L'instruction fait ensuite le point sur un processus central pour la qualité de la certification de la Cour des comptes, la contradiction¹⁸⁷. Cette notion étant un point central de la tradition de la Cour, l'objectif de l'instruction est de concilier les exigences contenues dans le code des juridictions financières en matière de contradiction avec les exigences spécifiques (notamment temporelle) de la certification. La procédure de contradiction est donc adaptée à l'exercice de l'audit financier et peut ainsi constituer un processus clé de la politique qualité de la Cour.

Ce document clé ne comprend pas de développement spécifique à la politique qualité de la Cour des comptes permettant d'en saisir le contenu et la substance. En raison de l'aspect novateur de l'audit financier, l'accent a été mis sur la présentation et l'analyse de tous les nouveaux éléments nécessaires à la pratique de l'audit. On retrouve cependant des points importants pour la qualité de l'audit telles que l'importance des ressources ou encore l'adaptation de la procédure de contradiction à l'exercice d'audit financier même si ces éléments ne sont pas pointés comme des éléments de la politique qualité de l'institution.

b Les guides de certification

La préparation de la certification a été notamment dédiée à la réalisation de plusieurs guides de certification qui avaient comme objectif premier de situer la mission de certification par rapport aux autres missions de la Cour et de présenter les grands principes d'un tel audit plutôt que d'en dérouler la méthodologie.

¹⁸⁶ L'engagement d'effectifs dans l'exercice de certification s'effectue par chambre, l'exercice de certification étant un exercice transversal et intra-chambres.

¹⁸⁷ La procédure de contradiction telle que décrite dans l'article R.137-3 du chapitre VII du Code des juridictions financières prévoit que le projet de rapport en vue de la certification et le compte-rendu des vérifications soient adressés aux autorités administratives compétentes qui adressent une copie de leurs réponses directement aux directeurs chargés du budget et de la comptabilité publique, il s'agit ainsi d'un droit de réponse accordé de manière systématique et normée à l'audit.

Ainsi, le rapport de la Cour « Note de faisabilité sur la certification, premières questions, premières réponses » de 2002 posait déjà les grands points de la portée de la certification au regard des autres métiers de la Cour, le contrôle juridictionnel et le contrôle de gestion. L'objectif de ce type de document était alors de développer la réflexion sur les normes qui pouvaient être applicables au certificateur ainsi que les liens à mettre en œuvre avec la chaîne des contrôles internes que la Cour connaissaient déjà. Dans cette note on retrouve déjà un énoncé des conséquences pratiques pour la Cour de la mise en place de la certification des comptes, à savoir les problèmes d'organisation, le besoin de synergie, l'importance de la spécialisation de la certification, (doit-elle ou non être confiée à une structure unique ?), ou encore la question des effectifs et des méthodes.

C'est en 2004 que la Cour produit un premier guide de la certification, « Guide de la certification des comptes de l'État » qui est en fait un recueil des informations nécessaires à une première approche de la certification : contexte comptable, définitions et principes et les différentes phases du processus de certification. D'utilité plus théorique que pratique ce guide est le seul à être produit avant le premier guide pratique et complet de la Cour en 2007. On n'y retrouve pas alors encore la notion de qualité de la certification même si des notions importantes de la qualité y sont abordées telles que les effectifs, les méthodes ou encore l'organisation interne.

c Les documents dédiés à la politique qualité

La politique qualité de la Cour si elle n'est pas représentée dans les documents et guides généraux se retrouve dans un document qui présente sous forme de note une synthèse des prescriptions des normes internationales (ISA et ISQC1) en matière de contrôle et d'assurance qualité¹⁸⁸. Cette note, si elle n'est pas adaptée au cas de la Cour et ne constitue pas telle quelle la politique qualité de la Cour, est un signe de la prise en compte des considérations de la notion de qualité pour l'audit financier. Elle s'appuie de plus sur une démonstration des pratiques les plus fréquentes des cabinets d'audit dans un but d'illustration. Les grandes rubriques de cette note sont celles de la norme internationale, ISQC1 à savoir les composantes du système de contrôle qualité avec le rôle des personnes responsables de la qualité, les ressources humaines, la réalisation de la mission et le suivi du système de contrôle qualité. Pour conclure, elle pointe les grandes conséquences en termes d'organisation qui pourraient

¹⁸⁸ Rédigée en 2006, l'objet de cette note est le suivant : « la fonction « contrôle qualité » dans le cadre de la certification des comptes ».

être applicables à la Cour des comptes, la mise en place d'une équipe dédiée à la qualité et à la méthodologie rattachée au plus haut niveau hiérarchique de l'organisation.

En phase de préparation de la certification des comptes, on note un autre document qui traite du contrôle qualité, cette fois dans le cadre de l'organisation des missions finales d'audit¹⁸⁹. Il y est question d'un point spécifique du contrôle qualité, la revue des missions. L'objectif est de préparer les acteurs de la certification à cette procédure, le rapport détaille donc les documents devant être inclus dans les dossiers de travail qui seront revus.

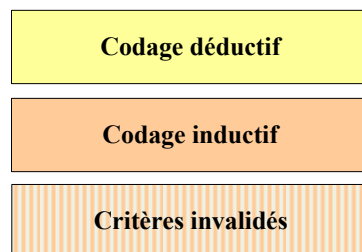
Les outils et procédures de la politique qualité de la Cour tels qu'ils sont présentés dans les documents ayant trait à la certification ne constituent pas à ce stade une politique globale mais permettent de pointer quelques éléments centraux de la qualité qui sont tous des éléments de contrôle qualité au sens des normes internationales : les ressources humaines, les revues de travaux et la procédure de contradiction.

1. 3) Les critères explicatifs de la qualité de l'audit

Suite à la première série d'entretiens menée avec des acteurs de la certification des comptes, membres de la Cour des comptes, il a été possible de dégager les critères explicatifs de la qualité de l'audit tels qu'ils étaient perçus en phase de préparation de la certification, avant la première campagne d'audit.

La légende présentée dans le schéma suivant donne les premiers éléments de compréhension.

Schéma 30 : Légende du schéma sur les critères explicatifs de la qualité de l'audit à la Cour des comptes issus de la première série d'entretien



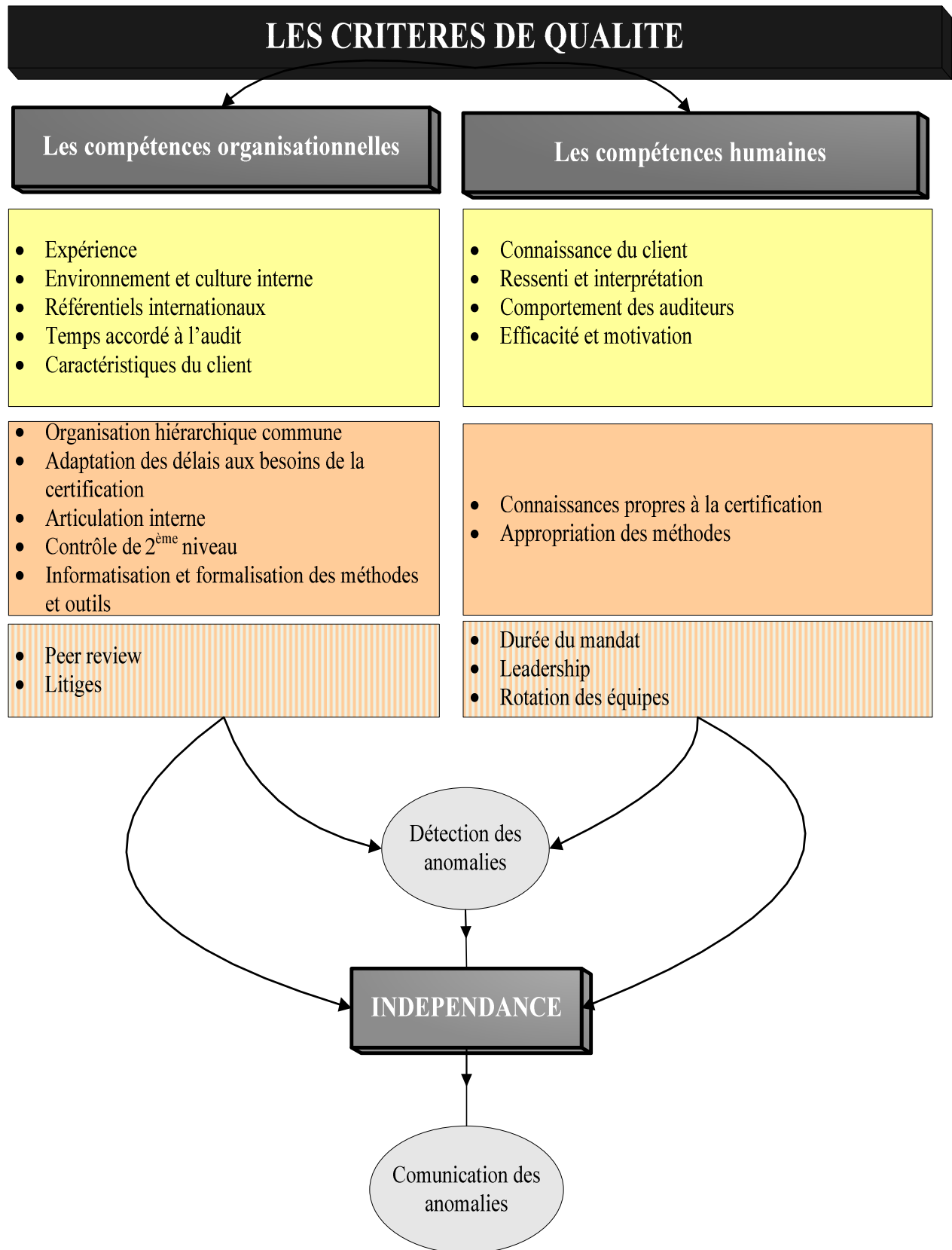
¹⁸⁹ « Organisation des missions finales », 2006, Cour des comptes.

On y distingue deux approches différentes mais complémentaires. Il s'agit tout d'abord de l'approche déductive qui permet la validation de certains critères explicatifs de la qualité de l'audit retenus par la littérature présentée en chapitre 3 et qui ont été abordés lors des entretiens. Ensuite, l'approche inductive complète l'approche déductive en prenant en compte certains critères explicatifs de la qualité de l'audit que l'on ne retrouve pas dans la littérature mais qui ont été cités lors des entretiens et qui sont donc spécifiques à la Cour des comptes et l'audit financier des comptes de l'État. Enfin, certains critères explicatifs de la qualité issus de la littérature n'ont pas été cités lors des entretiens et ont été considérés comme des critères invalidés.

Pour élaborer les schémas présentant les critères explicatifs de la qualité de l'audit perçus par les acteurs de l'audit, il a été nécessaire de mettre en place un ordonnancement de ces critères. L'approche de la qualité de l'audit étant basée sur la dichotomie développée par DeAngelo (Schéma 25: Présentation synthétique de la politique qualité de l'audit financier), les critères ont été répartis selon une typologie basée sur les compétences et distinguant les compétences organisationnelles des compétences humaines.

Le schéma suivant représente les critères explicatifs de la qualité de l'audit pour la première phase de l'étude longitudinale, la préparation du premier exercice de certification des comptes.

Schéma 31 : Les critères explicatifs de la qualité de l'audit pour la Cour des comptes issus de la première série d'entretiens



a Les compétences organisationnelles

i. Une approche déductive

Concernant les compétences organisationnelles, la première catégorie liée à l'approche déductive est constituée des critères explicatifs suivants : le temps accordé à l'audit, l'expérience, les caractéristiques du client, les référentiels internationaux et l'environnement et la culture de l'institution. Tous ces critères trouvent leur origine dans la littérature et ont été abordés par les acteurs de la certification interviewés.

Le temps accordé est considéré comme un premier critère explicatif de la qualité par la Cour et représente également une contrainte selon les membres de la Cour : « (...) il y a un problème de temps, il faut dégager le temps nécessaire et ça ce n'est pas tout à fait acquis ».

Le deuxième critère relevé grâce à l'approche déductive est celui de l'expérience. En effet, selon un membre de la Cour : « La qualité sera approchée lorsque nous serons dans un rythme de croisière » et encore : « Il faut une période minimale de plusieurs années pour rentabiliser l'investissement ».

Le troisième critère explicatif est celui des caractéristiques du client, en d'autres termes, de l'audité. Pour la Cour, les caractéristiques de l'audité qui peuvent impacter la qualité de l'audit correspondent tout d'abord à sa complexité comme le souligne un membre de la Cour : « On constate une multiplicité d'applications informatiques (...) c'est particulièrement complexe ». La seconde caractéristique est la dépendance que crée cet audité pour la Cour. En effet, un membre de la Cour explique que : « La préparation de la Cour à la certification est elle-même tributaire de deux facteurs. Le premier est l'avancement de l'administration elle-même dans la préparation de ses comptes puisque c'est aussi quelque chose de nouveau pour l'administration ».

Les deux derniers critères explicatifs de la qualité obtenus par l'approche déductive sont l'environnement, la culture interne de la Cour et les référentiels internationaux. Lors des entretiens et des multiples situations d'observation rencontrées lors de la recherche, l'un des points prégnants était l'importance de la culture interne de l'institution. Vieille de 200 ans, c'est tout naturellement que le passé et la tradition de la Cour resurgissent encore aujourd'hui sur ses méthodes de travail : « (...) il faut une petite révolution interne, la Cour reste très marquée par son histoire et son indépendance des magistrats. ». La certification n'y fait pas

exception comme le souligne l'un des acteurs : « (...) on prend position, culturellement c'est quelque chose de nouveau (...) » ou encore : « (...) les changements sont profonds, fondamentaux, on change de nature dans l'exercice de nos fonctions (...) ». La certification interagit même avec cette forte culture et tradition car selon l'un des membres de la Cour : « (...) la certification c'est une modification très profonde des méthodes et de la culture, elle est en train de s'opérer et elle s'opère progressivement. ». La culture interne est ainsi un critère explicatif de la qualité de l'audit dans le sens où elle doit être prise en compte lors de la mise en œuvre des procédures d'audit ou des procédures de contrôle qualité. Enfin, le dernier critère, l'influence des référentiels internationaux, a été rapproché de la culture et l'environnement interne car ils semblent jouer le même rôle. Les référentiels internationaux représentent tous les référentiels normatifs ou même les guides de bonnes pratiques relatif à l'audit et utilisés par les institutions supérieures de contrôle étrangères et les cabinets d'audit. La certification étant un exercice nouveau et nécessitant des méthodes comme nous l'avons vu, des membres de la Cour ont montré l'importance selon eux des référentiels et de leur influence : « (...) il faut intégrer l'idée en certification comptable qu'il existe des normes internationales (...) » ; « (...) c'est un nouveau métier spécifique que celui de la certification, avec des règles inspirées très largement des règles internationales ISA. ». La qualité de la certification est donc également liée aux pratiques étrangères et à la normalisation représentée par les référentiels internationaux.

ii. *Une approche inductive*

La deuxième catégorie des critères explicatifs de la qualité de l'audit est constituée des critères propres à la situation et à l'avancée des travaux de la Cour des comptes car issus d'une approche inductive et non déductive. Il s'agit de l'informatisation et formalisation des méthodes, de l'adaptation des délais, de la mise en place d'un contrôle de deuxième niveau¹⁹⁰, de l'articulation interne et de l'organisation hiérarchique commune.

Ces nouveaux critères explicatifs de la qualité et spécifiques à la Cour sont représentatifs de l'aspect novateur de l'exercice de la certification pour l'institution. L'informatisation¹⁹¹, la formalisation et l'adaptation des délais peuvent être rattachées à l'effet d'expérience

¹⁹⁰ Le contrôle de deuxième niveau correspond à une revue des travaux organisée dans le cadre du contrôle qualité tel qu'il est prévu dans les normes ISA (*International Standards on Auditing*) détaillées dans le chapitre 3.

¹⁹¹ L'informatisation correspond notamment à l'utilisation d'un logiciel d'audit spécifique *TeamMate* qui permet la numérisation des dossiers de travail.

nécessaire selon les acteurs de la certification pour améliorer la qualité. En effet, lors des entretiens, le besoin de professionnalisation a été largement abordé pour définir la qualité de l'audit, un des acteurs de la certification énonce à ce sujet : « (...) il faut une rigueur et une uniformisation des méthodes qui ne mettent pas en cause l'indépendance (...) ». L'effet d'expérience doit ainsi permettre d'améliorer la gestion des délais, les connaissances et les méthodes car comme le souligne un membre de la Cour : « (...) il y a une obligation de méthode dans la certification beaucoup plus présente que dans les autres travaux de la Cour où il y avait une notion plus artisanale. ». Le critère explicatif suivant, celui de l'adaptation des délais est également perçu comme une contrainte : « (...) la deuxième chose c'est que la mission est encadrée par des délais très stricts. Historiquement, la Cour n'avait pas l'habitude, ce n'est pas la même chose et cela suppose un changement d'organisation. Il faut travailler à rebours pour respecter les dates. ». Cette contrainte impose donc un changement pour la Cour comme le précise un autre membre de la Cour : « Les procédures de la Cour actuellement ne sont pas du tout adaptées à un exercice fortement contraignant en terme de calendrier (...). Il faut des délais pour tout ce qui est observations d'audit, les délais sont trop longs ».

Selon un membre de la Cour : « Il faut organiser une revue de second niveau des travaux importante pour avoir une harmonie ». La mise en place d'un contrôle de second niveau est donc un autre critère qui concourt à la qualité de l'audit pour la Cour en participant à la création d'une harmonie pour les différents travaux. Un acteur interviewé précise : « Pour le contrôle qualité, ce qui est prévue actuellement c'est un retour sur procédures des travaux. ». Le contrôle de second niveau est donc bien perçu comme un mécanisme permettant d'avoir du recul sur les travaux de certification.

Les critères d'organisation hiérarchique commune et d'articulation interne semblent caractéristiques d'une évolution importante de l'organisation du travail à la Cour pour prétendre à la qualité de ses travaux de certification comme l'explique un acteur de la certification : « (...) je crois que les plus grands changements sont d'ordre méthodologique (...) et cela repose beaucoup mais pas seulement sur une coordination. ». La Cour étant organisée en Chambre ayant chacune des compétences spécifiques, la certification se définit alors comme un exercice inter-chambre qui nécessite une uniformisation des méthodes et une organisation nouvelle, un point nécessaire à la qualité des travaux qui n'est pas sans rencontrer certains obstacles selon l'un des acteurs : « (...) il y a une obligation de coordination phénoménale, pour l'instant cela ne fonctionne pas bien car l'indépendance de chacun est telle qu'il tient à la conserver. ». L'articulation interne devient donc un pilier

important pour la mise en œuvre des procédures de travail, cette articulation doit être voulue et reconnue par un maximum de personnes selon l'un des membres de la Cour : « (...) il faut qu'il y ait suffisamment de gens qui aient une vision transversale pour pouvoir cibler les efforts à effectuer (...) je pense que l'échelon transversal est important. ».

iii. *Les critères non retenus*

Concernant les critères issus de la littérature et invalidés, on relève tout d'abord le critère de la *peer-review*¹⁹². Cette pratique se heurte à la Cour à un barrage politique et culturel car l'institution est souveraine et sa culture marquée par l'indépendance et la tradition orale qui sont autant d'obstacles à la mise en place d'une telle pratique. De plus, le modèle juridictionnel de la Cour des comptes française diverge du modèle anglo-saxon qui est davantage tourné vers le modèle des cabinets d'audit et cela semble constituer un autre type d'obstacle comme le souligne l'un des acteurs : « (...) il y a quand même une résistance culturelle assez forte qui est renforcée par le fait qu'on est une juridiction, le modèle juridictionnel est complètement différent du modèle anglo-saxon. ». Pour la Cour des comptes, l'absence de revue par les pairs s'explique également par le secret d'instruction qui couvre les rapports d'instruction et par le mécanisme de contradiction qui ne permet pas à la Cour de communiquer ses observations provisoires avant la fin du cycle de contradiction. La réalisation d'une revue par les pairs imposerait alors d'ouvrir les dossiers de travail à une institution supérieure de contrôle en brisant ainsi le secret d'instruction ou le mécanisme de contradiction ce qui créerait alors un précédent, vis-à-vis du juge d'instruction.

L'influence des litiges avec les clients est différente de celle développée dans la littérature car pour la Cour, le client est l'État et ce mandat constitutionnel ne peut être remis en cause même en cas de litiges importants. Les acteurs de la certification peuvent s'appuyer sur l'indépendance de la Cour des comptes pour marquer un peu plus leur distanciation par rapport aux litiges avec le client. Cela explique l'exclusion de ce critère dans la définition de la qualité pour la certification, les acteurs ne l'ayant pas perçu comme un critère explicatif.

¹⁹² La *peer-review* ou revue par les pairs correspond à un ultime stade de revue des travaux d'audit lors de la deuxième étape de la politique qualité défini dans les normes internationales d'audit, l'assurance qualité (se référer au chapitre1).

b Les compétences humaines

i. Une approche déductive

L'approche déductive a tout d'abord permis de dégager le critère explicatif de la connaissance du client (ou l'audité, l'État) comme compétence des acteurs comme l'explique un membre de la Cour : « Une autre spécificité de la Cour et un atout est l'expérience qu'elle a de l'État depuis des années, la connaissance de l'État et des ministères et du terrain est très importante ». Cette connaissance de l'État n'a, selon la perception des acteurs, pas besoin d'être complète comme le souligne un membre de la Cour : « Avoir déjà une expérience de l'État, c'est positif car effectivement le fait d'avoir une bonne connaissance même si elle est partielle, ne peut qu'aider à le découvrir ensuite totalement ».

Le second critère relevé par l'approche déductive correspond aux notions de ressenti et d'interprétation mises en avant par les acteurs de la certification lors des entretiens : « (...) le ressenti de l'auditeur est parmi les critères importants qui participent à la qualité de l'audit » et « Il y a un rôle important d'une certaine part d'intuition pour détecter les risques (...) ». Plus direct, un autre acteur de la certification précise : « En aucun cas on ne se rapprochera du modèle anglo-saxon où là il n'y a quasiment plus aucun esprit critique ».

Le troisième critère introduit par l'approche déductive est celui du comportement des auditeurs. Selon la perception des acteurs de la Cour, le comportement d'un auditeur doit aboutir à : « (...) un grand bon sens et un esprit critique aiguisé et une grande rigueur et le soucis de rendre compte mais pas toujours de manière hiérarchique » et également : « Il faut avoir l'honnêteté de revenir sur soi même sur son propre travail pour revoir ce qui n'a pas pu être fait au niveau des diligences ».

Le quatrième et dernier critère issu de l'approche déductive est lié à l'efficacité et la motivation des acteurs de la certification. Résultant directement du comportement des auditeurs tels qu'il est perçu par les membres de la Cour, la motivation et l'efficacité ont été également retenues comme critère explicatif : « Il faut mettre des mesures en place pour que les magistrats s'engagent sur la durée et restent motivé » ; « Il faut que les auditeurs respectent les délais et soient donc efficaces ».

ii. *Une approche inductive*

Grâce à l'approche cette fois inductive, deux nouveaux critères explicatifs sont venus enrichir la perception de la qualité par les acteurs de la certification.

Il s'agit tout d'abord du critère des connaissances propres à la certification classé parmi les compétences humaines. En effet selon un membre de la Cour : « Les auditeurs doivent avoir des qualités techniques et il faut des compétences en ce qui concerne les statistiques, les estimations, les projections et l'échantillonnage ». Plus catégorique, un membre de la Cour précise : « Un auditeur pourrait arriver et prendre des nouvelles fonctions sans rien connaître encore au sous-cycle car il l'apprendra dans les guides à sa disposition mais par contre il faudrait qu'il sache ce qu'est le travail de certificateur, je pense que c'est ça le plus important ».

Le deuxième critère issu d'un raisonnement inductif est celui de l'appropriation des méthodes par les acteurs qui reste une difficulté selon un membre de la Cour : « La difficulté c'est qu'il faut construire suffisamment les structures pour que ensuite il y ait une acclimatation rapide. Il faut que les gens s'approprient les méthodes ».

iii. *Les critères non retenus*

Les critères liés aux compétences humaines correspondant à la rotation des auditeurs, à la durée du mandat et au *leadership* n'ont pas été retenus. A l'image des critères organisationnels, la tradition, la culture et le statut spécifique de la Cour en sont la cause. En effet, la rotation des auditeurs existe déjà à la Cour mais est tellement ancrée dans les habitudes qu'elle n'est pas considérée comme un critère propre à la qualité. Les magistrats ne restent presque jamais à la Cour tout au long de leur carrière, ils sortent de la Cour pour travailler dans des cabinets ministériels ou des grandes entreprises avant de revenir quelques années plus tard. On assiste donc à un phénomène de rotation « naturelle » profondément inscrit dans les mentalités et qui n'est pas ressenti comme un mécanisme de qualité pour la certification. Cette rotation « naturelle » peut même devenir un obstacle à la qualité de la certification comme le relève l'un des acteurs : « Concernant la rotation, il faut avoir des équipes stables pendant au moins un ou deux ans car c'est complexe sinon cela serait une perte de temps ». L'existence d'une procédure assurant la rotation des auditeurs n'entre ainsi pas en compte dans le cas particulier de la Cour des comptes selon nos observations et les entretiens menés.

L'exclusion du critère de durée du mandat est cohérente avec l'origine de la mission de certification de la Cour qui n'est pas un contrat mais un mandat constitutionnel. La notion de mandat ne prend ainsi pas la même signification que celle utilisée dans les cabinets d'audit. De plus, les magistrats de la Cour des comptes ne ressentent pas cette durée non définie comme un obstacle pour la qualité de la certification. Il s'agit d'un fait établi par la loi qui n'entre pas en considération dans la mise en œuvre des procédures de certification des comptes mais qui peut constituer un avantage comme le souligne l'un des membres de la Cour : « (...) la connaissance de l'État et des ministères et du terrain est très importante. » et seul l'expérience déjà ancienne de la Cour et un mandat de longue durée peuvent permettre de répondre à ce besoin de connaissances ».

Enfin, l'exclusion du critère de *leadership* peut se justifier par la culture d'indépendance des magistrats qui ne travaillent pas en fonction d'une structure hiérarchisée comme en cabinet d'audit. Comme l'explique l'un des acteurs « (...) certains des magistrats estiment qu'ils sont indépendants et ils font ce que bon leur semblent sans trop de cadrage ». Un autre membre de la Cour précise également : « (...) le travail en équipe est très mal organisé et mal vécu à la Cour (...) ». La mise en place d'un mode de *leadership* efficace ne semble donc représenter un critère influant sur la qualité de l'audit. Selon nous, il s'agirait plutôt de mettre en œuvre une coordination des travaux et des modes de fonctionnement. Cela rejoint les critères d'organisation hiérarchique commune et d'articulation interne.

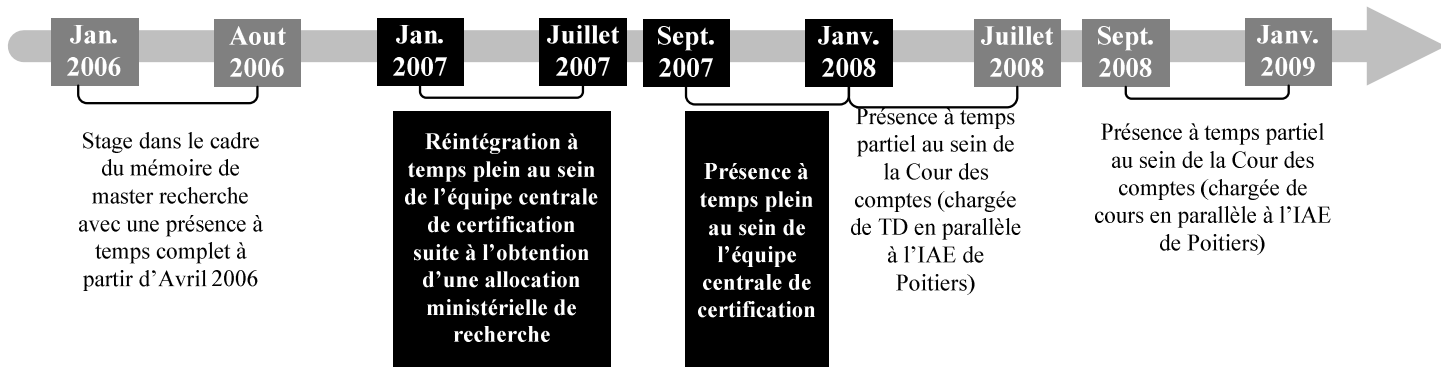
Cette première construction du schéma représentant les critères explicatifs de la qualité de l'audit a permis de dégager les critères spécifiques à la Cour des comptes tels qu'ils sont perçus par les acteurs de l'audit. On note, pour cette approche spécifique, une forte prépondérance de la volonté et de la nécessité de s'adapter et d'acquérir de l'expérience. En effet les critères suivants ont été relevés : l'organisation commune, l'adaptation des délais, l'articulation interne, une formalisation des méthodes et l'appropriation des connaissances.

La deuxième phase temporelle de l'étude de la politique qualité de la Cour des comptes est ensuite l'occasion d'observer les évolutions concernant la perception de ces critères explicatifs de la qualité et concernant également les outils et procédures mises en œuvre pour le contrôle et l'assurance qualité.

II. La première campagne de certification

Le schéma suivant situe dans le temps la période étudiée (démarquée avec la couleur noire) et pour laquelle les outils et procédures de la qualité ainsi que les critères explicatifs perçus vont être détaillés.

Schéma 32 : Situation de la deuxième phase temporelle



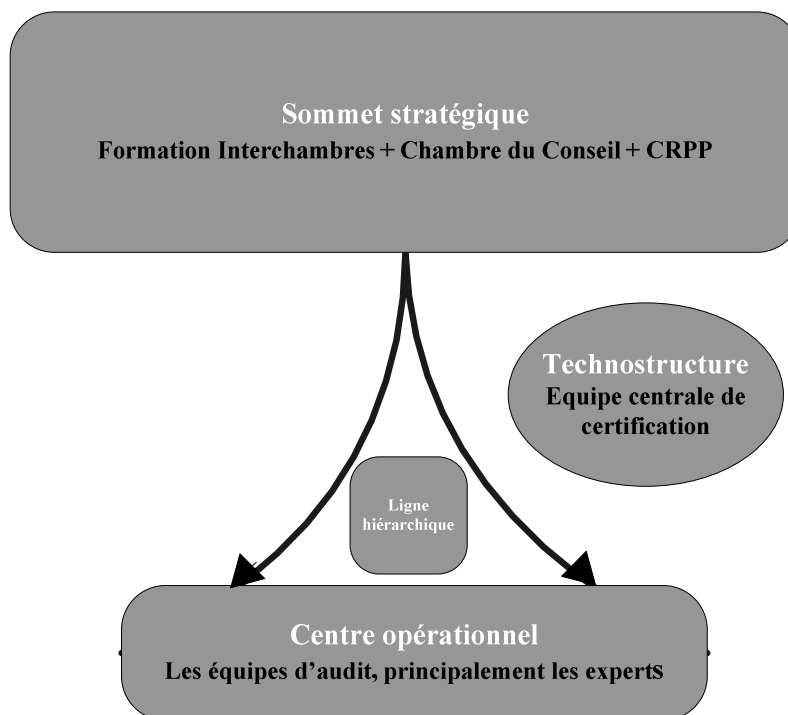
II. 1) Une caractérisation de la structure

Les principales composantes de la structure réservée à l'exercice d'audit financier au sein de la Cour des comptes sont les suivantes (se référer au point I.1 de la section 2 pour plus de détails) :

- le sommet stratégique : la formation interchambres, le comité du rapport public et des programmes et la Chambre du conseil ;
- le centre opérationnel : les équipes d'audit ;
- la ligne hiérarchique : le contre-rapporteur, le responsable de la certification et les responsables des cycles ;
- la technostructure : l'équipe centrale de certification.

La structure organisationnelle de l'exercice de certification pour le premier exercice se caractérise par la structure simple de Mintzberg (1998) représentée par le schéma suivant :

Schéma 33 : Caractérisation de la structure organisationnel de la certification des comptes de l'État en 2008



Source : Schéma adapté de la configuration de Mintzberg « structure simple »

La structure simple est une organisation assez aplatie pour laquelle le sommet stratégique gère la plus grande partie des activités. Pour ce type de structure l'éventail de contrôle est très large et le degré de centralisation élevé¹⁹³. On remarque ainsi sur le schéma la place importante laissée aux organisations s'assurant de la validité des travaux : la formation interchambres, la Chambre du conseil et le comité du rapport public et des programmes. La formation interchambres est en effet responsable de la revue et de la validation de tous les documents afférents à la certification, ce qui lui confère un rôle prépondérant pour la certification. La ligne hiérarchique est également importante car elle relie le sommet hiérarchique aux équipes d'audit grâce au travail de la technostructure représentée par l'équipe centrale de certification. S'agissant du premier exercice d'audit financier, la notion de standardisation des résultats et des procédés n'est pas encore très présente dans ce type de caractérisation organisationnelle.

¹⁹³ La coordination des travaux est assurée par un mode de supervision directe. Les principales caractéristiques de ce type de structure sont la supervision directe, la prédominance du sommet stratégique et une grande centralisation.

II . 2) *Les outils et procédures*

Toujours dans l'objectif de proposer une analyse longitudinale, les outils et procédures sont présentés tout d'abord au travers du document clé puis des guides et enfin grâce aux documents dédiés à la qualité de l'audit.

a Le document clé de la certification, l'instruction du Premier président

L'instruction 2007 du Premier président fixe l'organisation et le déroulement des travaux de certification avant de détailler le déroulement de ses travaux en présentant les trois principales étapes. L'objectif est de préciser les types de travaux et la répartition des tâches. Même s'il n'est pas fait mention de la qualité, cela correspond à l'une des exigences de la norme internationale ISQC1, la définition des responsabilités. Une des annexes de cette instruction présente en effet les différentes fonctions pour la certification en distinguant les fonctions générales des fonctions par chambre. L'instruction précise également clairement dans cet énoncé de répartition des tâches le rôle du Procureur Général et donc du Parquet dans la politique qualité. C'est en effet à lui qu'il revient de « s'assurer de la conformité du contrôle qualité mis en œuvre dans les travaux de certification aux dispositions du code des juridictions financières et de la norme international de contrôle qualité ISQC1 »¹⁹⁴. Cet extrait de l'instruction démontre bien la prise en compte de la notion de la qualité au sein de la Cour et son internalisation.

b Les guides de certification

Suite à son premier exercice de certification sur les comptes 2006, la Cour a publié en interne seulement son premier guide complet de certification « Guide d'exercice de la certification, comptes de l'État ». Ce guide, qui s'appuie notamment sur un *benchmark* des meilleures pratiques relevées dans les institutions supérieures de contrôle, comporte quatre volets.

La partie « Généralités » est une partie introductive qui a pour vocation de présenter la notion de certification et l'organisation générale de la Cour pour cette mission afin de mettre en avant les concepts fondamentaux qui sont détaillés dans la suite du guide d'exercice.

¹⁹⁴ Instruction n°621, Objet : Certification des comptes de l'État de 2007 en application de l'article 58-5° de la LOLF, p. 2.

La première partie intitulée « Le déroulement de la certification » a pour objectif de présenter la certification de façon chronologique en distinguant la préparation des missions, leur réalisation et leur conclusion.

La deuxième partie « Les concepts transversaux de la certification » décrit les outils et les connaissances qui ne sont pas propres à une étape de la certification mais au processus dans son ensemble. Elle distingue les concepts de base et les concepts techniques.

Enfin, la troisième partie est dédiée à la présentation de la politique qualité de la Cour. Elle en propose les fondements en application de la norme ISQC 1 du recueil des normes ISA. Contrairement aux autres parties, celle-ci est davantage prescriptive que descriptive. Elle traite des différentes composantes d'une démarche de qualité et propose des actions à mener pour que la Cour applique les meilleures pratiques dans ce domaine. Elle distingue le contrôle de la qualité et l'assurance de la qualité, les deux pans complémentaires de la démarche de qualité.

Le schéma ci-après présente l'organisation du guide de la certification de la Cour des comptes et permet ainsi de positionner la politique qualité.

Schéma 34 : Plan synthétique du guide de la certification de la Cour des comptes

GENERALITES		I - Le guide d'exercice II - La notion de certification III - L'organisation de la certification			
PARTIE I - LE DEROULEMENT DE LA CERTIFICATION		PARTIE II - LES CONCEPTS TRANSVERSAUX		PARTIE III - LA QUALITE	
I - LA PREPARATION DES MISSIONS	Les connaissances requises La planification des missions La mobilisation des ressources internes	I - LES CONCEPTS DE BASE	Les acteurs La communication La documentation des diligences	I - LE CONTRÔLE DE LA QUALITE	Définition Les éléments constitutifs La documentation
II - LA REALISATION DES MISSIONS	La phase intermédiaire La phase finale Les observations d'audit	II - LES CONCEPTS TECHNIQUES	Les seuils de signification Les techniques de contrôle La prise en compte de l'informatique	II - L'ASSURANCE DE LA QUALITE	Définition La mise en œuvre La documentation
III - LA CONCLUSION DES MISSIONS	Les rapports de synthèse des missions La préparation du rapport de certification L'adoption du rapport de certification La publication et la communication du rapport				
ANNEXES		Table des abréviations, glossaire, liste des textes réglementaires, liste des annexes			

Source : Portal et Zérah dans « rapport présentant la première version du guide d'exercice de la certification et les modalités de mise à jour » (2007) ¹⁹⁵

La politique qualité représente une partie à part entière du guide et ne se confond pas avec les parties propres au déroulement de la certification ou aux concepts transversaux.

À l'image des prescriptions des normes internationales d'audit, le guide de la certification découpe la politique qualité selon les deux piliers présentés dans le chapitre 3, le contrôle qualité et l'assurance qualité. Pour chacune de ces notions le guide débute par un rappel des définitions et principaux concepts¹⁹⁶. On note lors de ce passage plutôt descriptif le focus fait sur l'importance de la qualité pour la Cour : « La bonne qualité des travaux de certification accroît la confiance accordée aux résultats de ces travaux, ce qui facilite notamment la mise en œuvre des recommandations émises par la Cour. Elle concourt en outre à la réputation et à la crédibilité de l'institution. Un contrôle qualité assorti d'une assurance qualité est censé garantir que les travaux de certification satisfont aux attentes des citoyens, des audités et des normes et pratiques professionnelles. » (p. 312 du guide).

Chacun des concepts d'une politique qualité énoncés dans les normes internationales fait l'objet d'une présentation des pratiques de la Cour à ce sujet puis d'une présentation des

¹⁹⁵ Les schémas issus des rapports et documents de la Cour des comptes ayant comme auteur Portal ont été réalisés dans le cadre des différentes missions confiées dans le cadre du stage au sein de l'équipe centrale de certification.

¹⁹⁶ Ces concepts sont le rôle des personnes responsables de la qualité, les règles d'éthique, le maintien d'une bonne relation avec les audités, les ressources humaines, la réalisation de la mission, le suivi du système d'assurance qualité.

bonnes pratiques. En effet, comme énoncé en début de cette sous-partie, le guide de la certification est davantage prescriptif que descriptif pour la partie correspondant à la politique qualité. L'objectif est donc clairement de présenter la politique qualité de la Cour telle qu'elle est au moment de la rédaction du guide mais également de présenter ce qu'elle devrait être pour être en accord avec les normes internationales d'audit.

Concernant l'éthique, la Cour met en avant sa charte de déontologie, son comité de déontologie et le code des juridictions financières comme outils de la qualité. Pour les ressources humaines les principaux outils sont des grilles d'évaluation et la formation. Pour la notion d'indépendance la Cour met en avant le statut constitutionnel de sa mission de certification. Finalement la définition des rôles et des procédures est principalement réalisée par la description des rôles contenue dans l'instruction du Premier président et grâce à la notification des contrôles par la Cour à l'audité qui comporte également le détail des rôles et responsabilités.

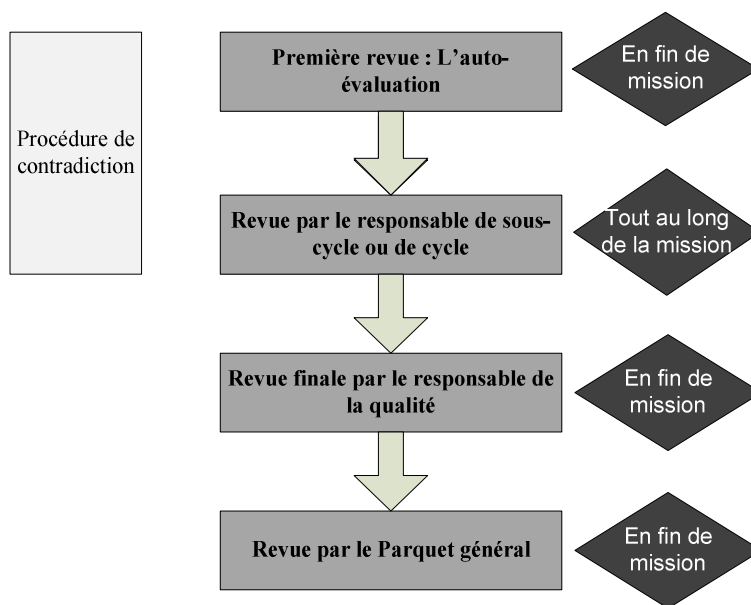
Concernant le contrôle qualité de la politique qualité de la Cour, la première partie dédiée aux définitions est l'occasion de présenter les premiers outils mis en place. La deuxième partie est plus spécifiquement dédiée aux outils car elle présente les éléments constitutifs du contrôle qualité : le questionnaire d'auto-évaluation, les revues des travaux et la documentation.

Le questionnaire d'auto-évaluation représente finalement la première étape des revues des travaux pour le contrôle qualité et est structuré en sections qui permettent de distinguer les étapes suivantes :

- planification et administration de la mission d'audit ;
- documentation normalisée de la mission d'audit ;
- documentation normalisée de la mission d'audit, étendue des vérifications ;
- évaluation des résultats de la mission, conclusion et rapports.

Les revues des travaux s'appuient pour la Cour sur deux principes fondamentaux de son mode de fonctionnement : la contradiction¹⁹⁷ avec l'audit et la collégialité¹⁹⁸. Les différentes étapes successives des revues des travaux sont synthétisées dans le schéma ci-après.

Schéma 35: Étapes successives des revues des travaux pour la Cour des comptes



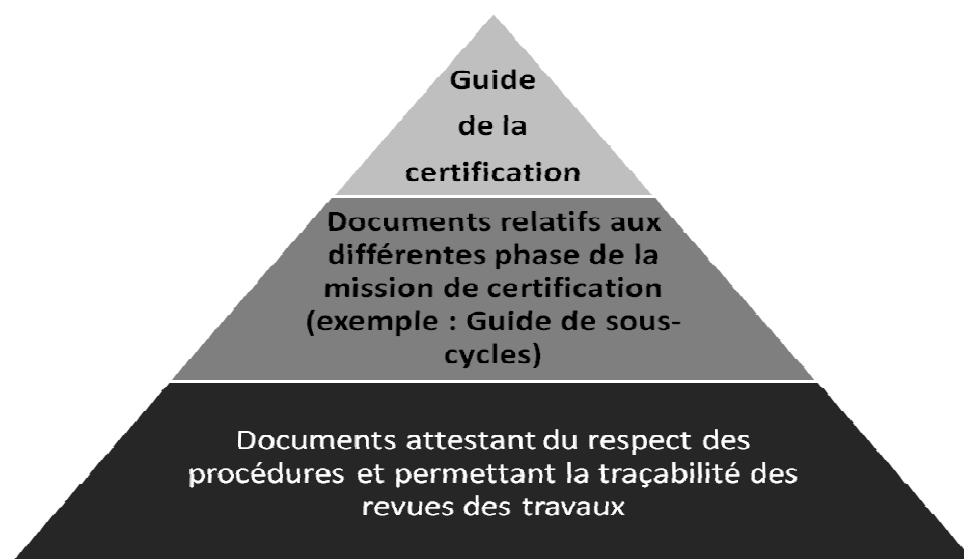
Source : Portal dans « Guide de la certification » (2007, p. 359)

Finalement le dernier outil au service du contrôle qualité pour la Cour est la mise en place d'une documentation détaillée tout au long de la mission d'audit comme le prévoient les normes d'audit selon une hiérarchie prédéfinie et représentée par le schéma suivant :

¹⁹⁷ La procédure de contradiction telle que décrite dans l'article R.137-3 du chapitre VII du Code des juridictions financières prévoit que le projet de rapport en vue de la certification et le compte-rendu des vérifications sont examinés par la formation compétente puis ils sont adressés aux autorités administratives compétentes qui adressent une copie de leurs réponses directement aux directeurs chargés du budget et de la comptabilité publique. Ensuite, les projets éventuellement modifiés sont transmis au comité du rapport public conformément à l'article R 136-1.

¹⁹⁸ Le principe de collégialité joue un rôle dans la revue des travaux et plus généralement dans le contrôle qualité de la mission de certification car il prévoit que la mise au point des observations se fasse sur la base de la délibération de plusieurs membres de la Cour en une formation délibérante.

Schéma 36: Hiérarchisation de la documentation pour le contrôle qualité de la Cour des comptes



Source : Portal (2007), *Guide de la certification* (p. 362)

La dernière partie du guide relative à la politique qualité de la Cour en décrit l'assurance qualité. Après un rappel des définitions normatives, le guide présente les bonnes pratiques d'une assurance qualité en interne et en externe ainsi que la nécessité de prendre en compte les conclusions de l'assurance qualité pour en assurer son suivi mais ne présente pas les pratiques de la Cour qui ne sont pas stabilisées au moment de l'écriture du guide. Cette partie est principalement l'occasion de présenter les principes de l'assurance qualité et d'en montrer les avantages : « L'assurance de la qualité est une notion complémentaire de celle du contrôle de la qualité qui lui donne une crédibilité face aux destinataires de l'acte de certification et aux membres de la Cour. Elle assure également le suivi du contrôle de la qualité et permet son amélioration continue. Elle est essentielle pour obtenir la garantie que les procédures et pratiques mises en œuvre sont correctement appliquées et qu'elles atteignent leurs objectifs » (Guide de la certification, p. 366).

Enfin, la politique qualité de la Cour, si elle est largement formalisée et présentée au travers du guide de la certification, présente un déséquilibre entre l'application des deux notions centrales : le contrôle qualité et l'assurance qualité.

c Les documents dédiés à la politique qualité

Même si on ne recense pas de documents spécifiquement dédiés à la présentation de la politique qualité de la Cour en dehors du guide de la certification, on retrouve des points sur la notion de la qualité dans des documents plus génériques.

Le rapport de 2007 sur l'application des normes internationales d'audit¹⁹⁹ pointe notamment les concepts clés développés dans les normes et parmi eux, l'existence d'un contrôle qualité. Ce rapport précise les attentes des normes ISQC1 et ISA 220 et insiste sur l'importance de la mise en place d'un contrôle qualité comme outil de maîtrise des risques.

De même, une note relative à la stratégie de formation des acteurs²⁰⁰ traite de la politique qualité de la Cour en mettant en avant l'importance des ressources humaines pour l'exercice d'audit, les formations nécessaires et les compétences que doivent posséder les acteurs de la certification. Elle distingue de plus les besoins de formation (besoins théoriques et méthodologiques) selon la typologie des acteurs de la certification et selon les comptes ou cycles d'audit.

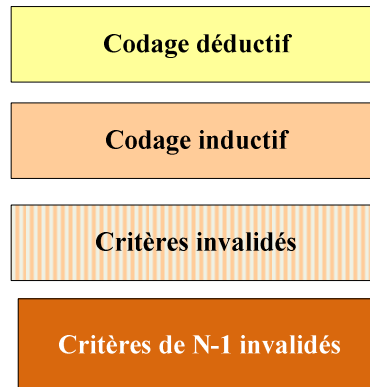
II . 3) *Les critères explicatifs de la qualité de l'audit*

Le schéma représentant les critères explicatifs de la qualité de l'audit pour cette deuxième phase temporelle de l'étude de cas reprend la même légende que la phase précédente et intègre une nouvelle typologie de critères, les critères utilisés lors de la phase précédente qui n'ont de nouveau pas été validés comme le présente le schéma de légende ci-après.

¹⁹⁹ « Rapport sur l'application par la Cour des normes internationales d'audit pour la certification des comptes de l'État » (2007).

²⁰⁰ « Note relative à la stratégie de formations des acteurs de la certification des comptes de l'État 2007 » (2007).

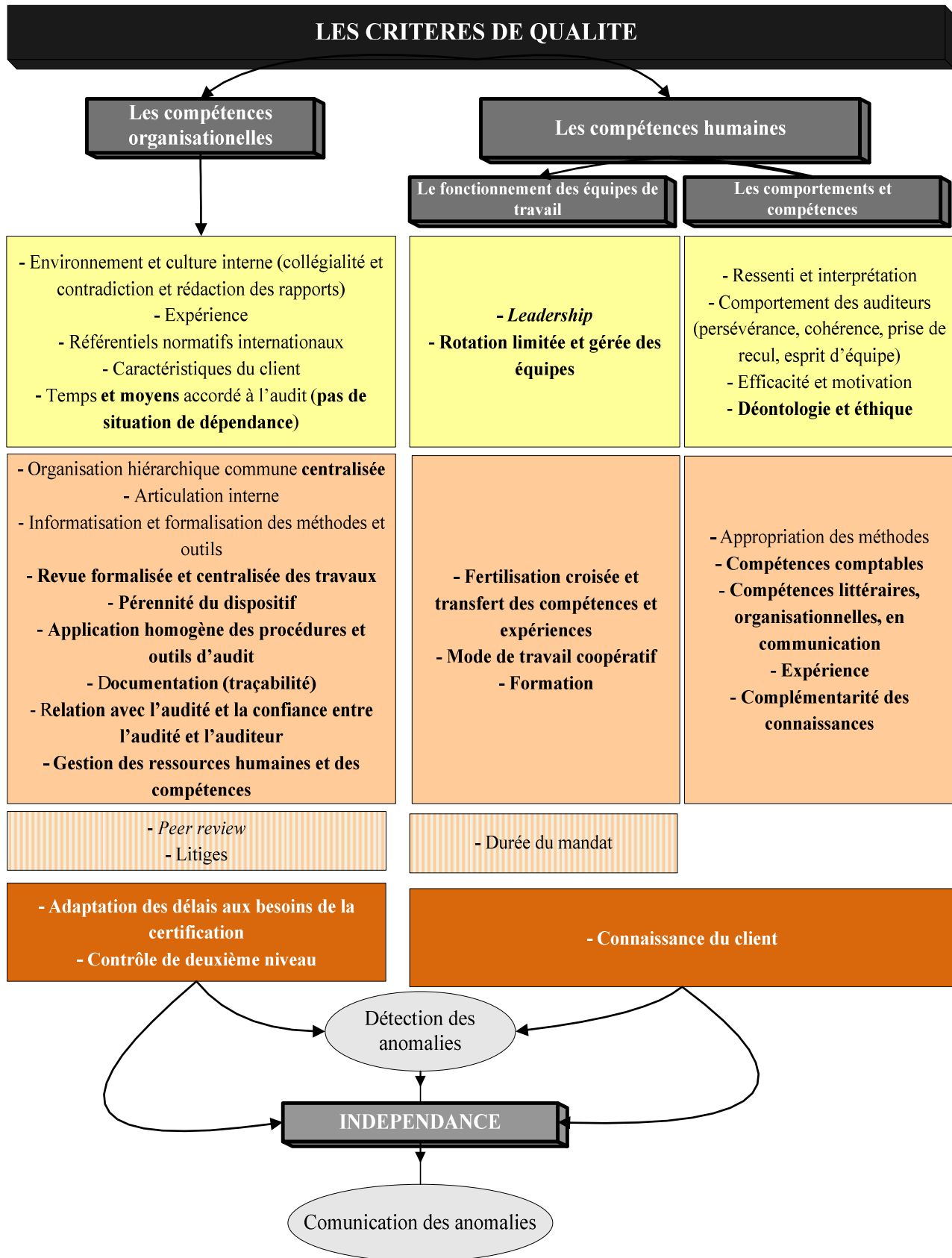
Schéma 37 : Légende du schéma sur les critères explicatifs de la qualité de l'audit pour la Cour des comptes issus de la deuxième série d'entretiens



Le schéma explicatif conserve une structure identique à celle de la phase précédente. Cependant, suite au traitement des entretiens avec des grilles catégorielles, les compétences humaines ont été scindées en deux sous catégories pour plus de lisibilité : les compétences liées au fonctionnement des équipes de travail et les compétences liées aux comportements.

Afin d'assurer la continuité dans le temps et la comparaison de la représentation des critères explicatifs de la qualité de l'audit, le schéma distingue les nouveaux critères apparus par rapport à la phase précédente grâce à un marquage en gras plus accentué.

Schéma 38: Les critères explicatifs de la qualité de l'audit pour la Cour des comptes issus de la deuxième série d'entretiens



a Les compétences organisationnelles

i. Une approche déductive

La perception des membres de la Cour semble stable à l'exception de l'ajout d'un critère quantitatif, les moyens accordés à l'audit, qui lors des entretiens s'est révélé cette fois lié à la notion de dépendance vis-à-vis des ressources comme le précise un acteur de la certification : « Le risque majeur est la dépendance par rapports aux ressources internes car les experts sont considérés comme des éléments de passage. ».

ii. Une approche inductive

L'approche inductive a été largement amendée avec cette nouvelle série d'entretiens. Le premier ajout concerne l'organisation hiérarchique commune qui doit être centralisée selon la perception des acteurs : « Le mode d'organisation retenu est un bon compromis. En amont l'organisation est centralisée ainsi qu'en aval ».

Les autres évolutions concernent des aspects organisationnels diversifiés avec par exemple le critère de revue formalisée et centralisée des travaux. La notion de contrôle de deuxième niveau relevé lors des entretiens précédents n'est plus citée par les acteurs mais remplacée par la revue des travaux, un des éléments du contrôle qualité qui représente une application directe et pratique de la politique qualité ce qui peut expliquer sa perception comme critère de la qualité : « la revue est primordiale dans le fonctionnement des équipes. La revue est utile à la communication d'où l'importance de la matérialisation ». Selon les membres de la Cour, cette revue doit être formalisée et centralisée : « La revue des travaux est importante et doit s'effectuer en désignant un responsable qui redescend point par point les diligences. Il faut revoir tous les travaux à la fin de la mission ».

Les entretiens ont ensuite fait émerger trois critères liés aux procédures d'audit : la pérennité du dispositif, l'application homogène des outils et procédures et la documentation. Ces trois critères de qualité indiquent une volonté d'inscrire la méthodologie dans la durée. L'effet d'expérience de la première campagne de certification semble avoir fait évoluer la perception de la qualité vers la notion de durabilité et de stabilité comme les citations suivantes le montrent : « La Cour est dans une situation de permanence, les gestionnaires et méthodologues doivent être plus pérennes », « Il y a deux risques majeurs. D'une part il s'agit de la pérennité du dispositif au regard des spécialisations de connaissance qu'il exige (...) »,

« (...) les procédures doivent être claires, comprises par tous, assimilées et appliquées sur l'ensemble des sous-cycles de façon homogène », « Il faut une gestion documentaire. Les documents doivent être validés ».

Cette perception de la qualité pérenne est complétée par une vision plus relationnelle. En effet, la relation avec l'audit et la confiance ont été largement citées comme un critère explicatif de la qualité : « La confiance est révélatrice de qualité », « Il est important qu'il y ait un bon échange pour les informations d'où l'importance des réunions entre les sous-cycles et les responsables de la certification pour une bonne remontée des informations vers la DGCP (...) s'il y a rupture pour la communication, cela générera des problèmes pour mener les missions. La relation avec le client est primordiale ». Les relations avec l'audit sont donc directement dépendantes des bonnes relations et d'une bonne communication en interne selon la perception des acteurs de la certification.

Finalement, le dernier nouveau critère issu de l'approche inductive est celui de la gestion des ressources humaines et des compétences : « Le deuxième enjeu important de la certification est la gestion des ressources humaines (...) Il faut une gestion prévisionnelle qualitative et individuelle. » ; « (...) il faut une passation des connaissances au sein de l'équipe ».

iii. Les critères non retenus

L'adaptation des délais à la certification et le contrôle de second niveau sont des critères explicatifs de la qualité de l'audit cités lors des précédents entretiens qui n'ont pas été validés (pour ce critère les entretiens ont révélé qu'il avait été remplacé par la notion de revue des travaux dans la perception des acteurs). L'effet d'expérience de la première campagne ainsi que la formalisation des procédures constituent les principales postes retenues pour expliquer cette évolution.

b Les compétences humaines

On remarque qu'à la lecture de ce schéma, les évolutions les plus importantes concernent les compétences humaines pour lesquelles les critères explicatifs de la qualité sont beaucoup plus nombreux. On note ainsi une évolution de la perception de la qualité à la Cour davantage rattachée à la notion d'humain. La distinction de ces critères explicatifs selon leurs liens avec le fonctionnement des équipes ou les compétences individuelles apporte une plus grande lisibilité.

i. Une approche déductive

Le premier critère issu de la revue de la littérature qui a été validé par cette nouvelle série d'entretiens est celui du *leadership*. Un acteur de la certification précise : « (...) le *leadership* est primordial, c'est une qualité nécessaire car il faut s'imposer par rapport à l'audit » et un autre ajoute : « (...) la certification associe toutes les chambres donc il faut un *leadership* global pour tenir les fils » : « Il faut du *leadership* pour défendre ses idées vis-à-vis de la collégialité ». Le *leadership* est donc un critère de qualité en interne mais également en externe pour les relations avec l'audit. Concernant les modalités du *leadership* mis en œuvre, les membres de la Cour précisent : « Le *leadership* est en place actuellement, il faut simplement s'assurer de sa continuité » ; « Pour une situation optimale, il faudrait un mode de *leadership* plus souple et formalisé ».

Le deuxième critère issu de l'approche déductive est la notion de rotation limitée et gérée par des équipes différentes. En effet, malgré des avis divergents sur la notion de rotation, cette nouvelle série d'entretiens a fait apparaître une évolution des perceptions sur la notion de rotation qui apparaît maintenant comme un critère explicatif de la qualité mais seulement si elle demeure limitée. Selon un membre de la Cour : « (...) la rotation doit être assurée entre des gens avec des compétences, connaissances et motivations équivalentes (...) cela apporterait un regard neuf » ou encore, lors d'un autre entretien : « (...) Cela peut-être un problème au niveau des sous-cycles si l'on change trop rapidement mais il faut pourtant changer les équipes. Cela doit obliger la Cour à bien piloter son taux de renouvellement ».

Finalement le dernier critère issu de la littérature et est celui de la déontologie et de l'éthique individuelle. Non abordée lors de la première série d'entretien, cette notion semble maintenant davantage intégrée au sein de la Cour et tout spécialement lorsqu'elle est en relation avec le client ainsi que le précise un membre de la Cour : « (...) on peut citer le problème de déontologie et d'éthique lorsque les acteurs de la certification ont déjà travaillé pour l'administration ».

ii. Une approche inductive

Les critères explicatifs de la qualité liés aux comportements et compétences ont ensuite été enrichis par l'approche inductive. Tout d'abord concernant l'importance du critère de compétences individuelles, les plus abordées lors des entretiens touchant le domaine comptable, littéraire, organisationnel et de la communication. Comme le cite des membres de

la Cour : « Un bon auditeur doit avoir du bon sens, être cohérent, avoir une gymnastique intellectuelle, avoir une bonne compétence littéraire » ou encore « L'auditeur doit pouvoir communiquer pour faire part de ses remarques et suggestions s'il y a des divergences ». Un autre membre de la Cour ajoute : « Il faut des compétences organisationnelles, la personne doit établir des outils pour analyser » et un autre plus critique : « Il reste à acquérir des compétences comptables, c'est-à-dire une connaissance des normes, de l'articulation entre la comptabilité budgétaire et comptable et une connaissance des comptes ».

Ces connaissances doivent de plus être renforcées par l'expérience et une complémentarité effective selon la perception de la qualité par les membres de la Cour : « le phénomène d'apprentissage est normal, les clients t'apprennent énormément. Avec de l'expérience, tu dépases un peu les méthodes, tu prends du recul et des nouveaux mécanismes et donc tu peux aider les autres » ou encore « (...) l'acquisition des compétences et expériences grâce à la capitalisation est également très importante ». La complémentarité des connaissances est perçue au sein de la Cour comme nécessaire entre les différents membres mais également entre les différents types de compétences : « Il est très important de faire des couples dans les équipes avec des compétences comptables et de l'État équilibrées », « Les tâches sont identifiées et nécessitent une complémentarité des compétences (...) ».

L'approche inductive des critères explicatifs de la qualité a également permis de densifier les critères liés au fonctionnement des équipes de travail. La notion de fertilisation croisée et de transfert des compétences et expériences tout d'abord, est apparue lors des entretiens : « (...) il nous faudra voir comment nous pourrons gérer le cas des experts dans le futur, le point central restant la fertilisation croisée. ». Concernant la notion de transfert des compétences, les acteurs de la Cour l'identifient bien comme un critère explicatif de la qualité : « Il y a un réel effort de communication interne pour lier le plus possible les acteurs de la certification, condition indispensable. » mais certains acteurs sont plus critiques. En effet, selon les membres de la Cour : « D'un point de vue managérial, l'interaction entre magistrats et experts n'a pas évolué. Les experts restent cantonnés à un rôle avec un responsable attitré. (...) En externe j'ai le sentiment que la compétence des experts a été reconnue mais en raison de problème de statuts il est difficile de s'exprimer au-delà de sa mission. Cela entraîne des difficultés dans la mise en œuvre et le transfert des compétences. » ; « ce qui me frappe c'est la distinction des deux corps, les experts et les magistrats. Il y a en fait deux corps au sein d'une même entité. Ces corps n'ont pas le même background, la même formation. Les experts sont mis à part et c'est marquant. ».

Ensuite, les acteurs de la certification entendus ont insisté sur les critères de travail coopératif et de formation : « Ce que l'on recherche c'est un travail d'équipe et non un partage manichéen des tâches », « (...) les compétences sont très importantes et on constate que la formation à l'organisation générale reste nécessaire. » ou encore «...L'articulation et la division du travail donne l'assurance d'une bonne revue ».

iii. Les critères non retenus

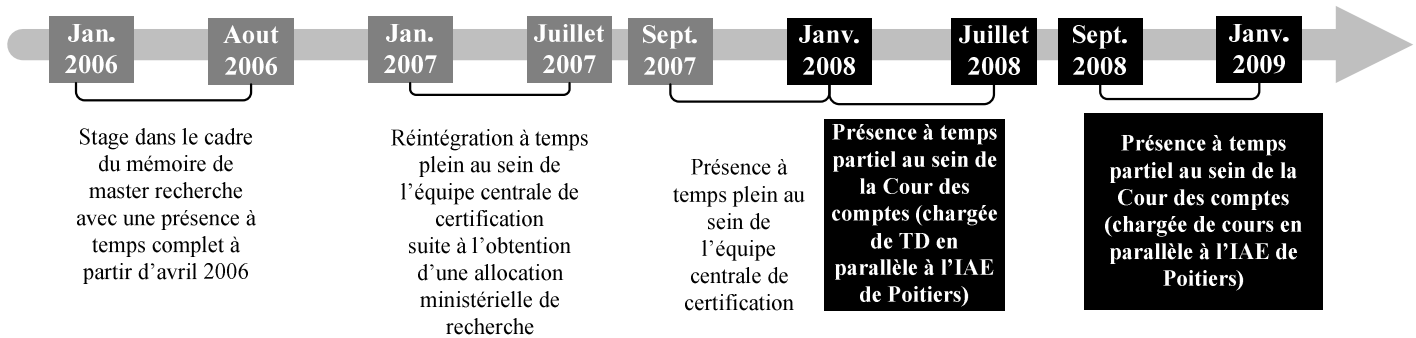
La dernière évolution des critères explicatifs de la qualité liés aux compétences humaines est l'exclusion d'un critère cité lors de la série d'entretiens précédente, la connaissance du client en tant que compétences individuelles. Même si la connaissance de l'État reste centrale pour la qualité de la certification des comptes, l'absence de ce critère dans l'image de la qualité perçue suite au premier exercice démontre certainement l'acquisition de cette même compétence par les acteurs de l'audit.

L'approche de la qualité perçue par les acteurs de la certification s'est considérablement enrichie avec cette deuxième série d'entretiens à l'issue de la première campagne de certification. L'effet d'expérience cité tout au long de cette étude du schéma et la réalisation d'un premier audit expliquent ces évolutions. La qualité telle qu'elle est perçue par les membres de la Cour s'oriente vers des notions de pérennité, de formalisation (documentation, revue des travaux, ressources suffisantes, gestion des ressources humaines), d'homogénéité (organisation centralisée, application homogène des outils et procédures), d'anticipation (gestion des ressources humaines, expérience, rotation limitée et gérée, formation, complémentarité des connaissances) et de communication (relation avec l'audit, *leadership*, mode de travail coopératif).

III. La deuxième campagne de certification

Le schéma suivant situe dans le temps la période étudiée (démarquée avec la couleur noire) pour laquelle les outils et procédures de la qualité ainsi que les critères explicatifs perçus vont être détaillés.

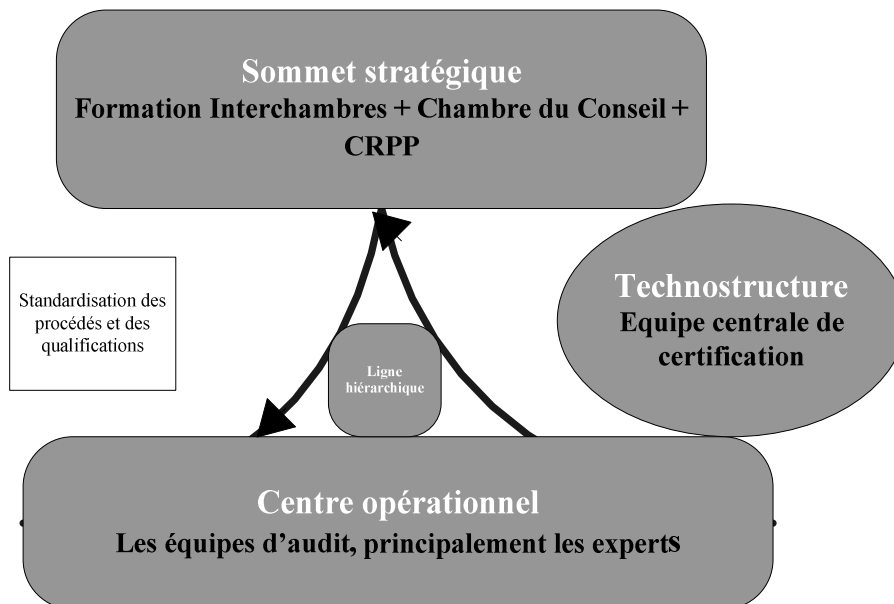
Schéma 39: Situation de la troisième phase temporelle



III . 1) Une caractérisation de la structure

A cette étape de la recherche, on constate une évolution de la structure organisationnelle en charge de la certification.

Schéma 40 : Caractérisation de la structure organisationnelle de la certification des comptes de l'État en 2009



Source : Schéma adapté de la configuration mixte de Mintzberg « bureaucratie professionnelle et structure décisionnelle »

Cette nouvelle caractérisation est une adaptation de la bureaucratie professionnelle et de la structure divisionnelle de Mintzberg (1998)²⁰¹.

L'effet d'expérience de deux exercices de certification a permis à la Cour de mettre en place les méthodes et outils de l'audit financier ce qui a conduit à une standardisation des qualifications mais également des procédés. Ces modes de standardisations sont à la fois présentés dans une bureaucratie professionnelle et une structure décisionnelle (ces points sont étudiés dans la sous partie III.3 de cette section 2). Le centre opérationnel a pu également profiter de cet effet d'expérience et prendre ainsi une place prépondérante dans le processus de certification. La décentralisation des tâches est ainsi plus opérationnelle mais reste limitée car le sommet stratégique conserve son pouvoir de revue et de validation des travaux ce qui explique la volonté de mixer la structure bureaucratie professionnelle et la structure simple. Finalement, pour relier ces évolutions, la technostructure représentée par l'équipe centrale de certification devient également plus visible sur la caractérisation de la structure.

III . 2) *Les outils et procédures*

Pour cette troisième phase temporelle de l'étude de cas qui correspond au deuxième exercice de certification, les documents recensant les outils et procédures de la politique qualité actualisent des documents présentés dans la phase précédente.

a Le document clé de la certification, l'instruction du Premier président

L'instruction du Premier président fixant les conditions de réalisation pour la certification 2008 des comptes 2007 fait explicitement référence à la politique qualité de la Cour dès le premier point abordé, l'organisation et les moyens de la Cour pour les travaux de certification. L'instruction aborde la question de l'attribution des moyens, notion importante pour la qualité, et fait le point sur ce qu'elle qualifie de « système de contrôle qualité ». La dénomination évolue dans cette nouvelle instruction avec ce nouveau terme qui peut être rapproché de celui de politique qualité et ne doit pas être confondu avec le contrôle qualité qui n'en est qu'une étape. L'instruction fait référence au guide de la certification pour situer le

²⁰¹ La bureaucratie professionnelle est un type d'organisation pour laquelle la partie essentielle est le noyau opérationnel et pour laquelle les principales caractéristiques sont la standardisation des qualifications et une forte décentralisation. La structure divisionnelle donne au centre opérationnel une place importante et intègre une standardisation des procédés tout en opérationnalisant une décentralisation verticale encadrée.

système de contrôle qualité et précise le rôle du Procureur général qui « est en charge de s'assurer de la conformité du système de contrôle qualité mis en œuvre dans les travaux de certification aux dispositions du code des juridictions financières et des normes internationales d'audit. Il présente ses observations sur l'efficacité du contrôle qualité en chambre du conseil. Le contre-rapporteur de l'acte de certification assure une revue de contrôle qualité avant le délibéré final de la formation interchambres sur le projet de position de la Cour. A l'issue de la campagne 2008-2009, une revue du système de contrôle qualité sera effectuée en interne » (Instruction n°627 Objet : Certification des comptes de l'État de 2008 en application de l'article 58-5° de la LOLF, 2008). Les rôles sont ainsi définis pour cette troisième instruction et l'assurance qualité se voit confier à la responsabilité du Procureur général qui assume également de facto le rôle de responsable qualité.

b Les guides de la certification

La version 2008 du guide de la certification²⁰² change d'appellation, le guide s'intitule désormais « Méthodologie pour la certification des comptes de l'État. Livre I – Guide d'exercice ». Parmi les actualisations réalisées (listées en début de guide) figurent les développements correspondant à la politique qualité de la Cour. La vision globale de la politique qualité s'intitule désormais « système de contrôle qualité de la certification des comptes de l'État » et cette nouvelle appellation fait l'objet d'une fiche précisant que ce système qualité inclut le contrôle qualité et l'assurance qualité.

Les développements concernant le contrôle qualité sont sensiblement les mêmes que dans la version précédente et présente d'abord les notions centrales avec leur application au sein de la Cour puis les principaux outils : revue des travaux²⁰³, questionnaire d'auto-évaluation et documentation. On note cependant que les rôles sont maintenant clairement définis comme le précisait l'instruction du Premier président pour la fonction d'assurance qualité et de responsable qualité :

- le responsable de la certification est un acteur du système de contrôle qualité tout au long des missions par son rôle de supervision et de revue des dossiers de travail et des différents documents produits ;

²⁰² Lors de la rédaction du premier guide de la certification en 2007, la formation interchambres avait statué sur le mode d'actualisation consistant en une réédition annuelle.

²⁰³ Les revues des travaux font l'objet d'une nouvelle présentation synthétique en fin de cette partie III de la section 1 du chapitre 4 et sont également présentées dans le chapitre 1 en section 3.

- le contre-rapporteur de l'acte de certification intervient en fin de campagne, en tant qu'acteur du système de contrôle qualité, par la réalisation d'une revue de contrôle qualité dont il présente les résultats dans son contre-rapport devant la formation interchambres ;
- le Parquet général est un acteur central du contrôle qualité tout au long de la campagne de certification, compte tenu des observations qu'il formule sur les différents documents émis et des conclusions qu'il rend lors de l'examen en FIC des rapports. Le Parquet général, dont les procédures sont certifiées ISO 9001 depuis février 2002, remplit également la fonction de responsable qualité ;
- le responsable de cycle constitue un échelon du système de contrôle qualité, compte tenu de son rôle de supervision des travaux et de revue des dossiers et documents produits ;
- le responsable de sous-cycle assure une responsabilité dans le dispositif de contrôle qualité car il revoit les observations d'audit et les rapports de synthèse ;
- enfin, l'expert de sous-cycle constitue lui aussi un échelon du système de contrôle qualité car il constitue et veille à la mise à jour des procédures nécessaires à l'organisation des travaux dans le cadre du sous-cycle.

Le guide contient également un outil supplémentaire pour le contrôle qualité, la présentation des guides d'audit par sous-cycle qui font maintenant partie de la formalisation du contrôle qualité au même titre que le questionnaire d'auto-évaluation. En matière de certification des comptes de l'État, la formalisation des connaissances et des procédures et leur documentation sont des étapes considérées comme essentielles dans la réalisation du contrôle de la qualité.

Concernant le deuxième pan du système de contrôle qualité, l'assurance qualité, on note une nouvelle formulation car l'assurance qualité devient : « le suivi du contrôle qualité ». Les développements concernant cette notion insistent sur le fait qu'il est complémentaire du contrôle qualité. Pour détailler sa mise en œuvre, le guide reprend l'instruction du Premier président de 2008 pour situer le rôle du Procureur général et fait le point sur son double rôle : « Au sens d'ISQC1 appliquée à une organisation de droit commun, le suivi du contrôle qualité ne pourrait être réalisé que par une instance n'ayant pas pris part au contrôle qualité :

- en première analyse, rendant ses conclusions à plusieurs étapes intermédiaires de la certification et ses observations orales en chambre du conseil, le Procureur général ne pourrait, après l'acte de certification, être le responsable du suivi du contrôle qualité ;
- néanmoins, la solution du « croisement » de deux collaborateurs différents paraît satisfaire aux exigences de la norme.

En sens inverse, les responsabilités qui incombent au ministère public en application du code des juridictions financières, et notamment de son article R. 112-9 et de l'article R. 112-3 lui confèrent une double fonction de conseil et de surveillance ; dès lors, le ministère public doit donner son avis, après le déroulement de la mission de certification, sur la qualité du dispositif et les améliorations qui peuvent être apportées ».

La dernière évolution du guide concernant la politique qualité porte sur la revue par les pairs. La partie la concernant est davantage développée et présente les différents objets et approches possibles. Elle précise également la position de la Cour : « Le Parquet général a indiqué dans sa note du 14 mars 2008 au Premier président que « le souci de consolider la démarche de professionnalisation et de convergence avec les standards d'audit internationaux, et de renforcer son crédit et son image dans son environnement professionnel, pourrait conduire la Cour à souhaiter se soumettre à une revue externe ». Une telle revue devra intervenir au moment où le dispositif aura acquis une maturité qui le rendra auditable sans craindre un trop fort « choc de culture », mais ne sera pas pour autant déjà entré dans un « régime de croisière » qui obérerait son évolutivité.

c Les documents dédiés à la politique qualité

Pour ce deuxième exercice de certification, deux documents internes présentent la politique qualité de la Cour. Le premier est une note de réflexion préparée par le Parquet général à l'attention du Premier président intitulée « Certification des comptes de l'État – note de réflexion sur le contrôle qualité et l'assurance qualité ». L'objectif est de dégager les grands enjeux de la qualité suite à la première campagne.

Les notions de ressources humaines et de structuration des fonctions de contrôle qualité sont retenues comme éléments centraux dans cette note. De plus, le Parquet fait le point sur les politiques et procédures en place en relevant qu'elles sont formalisées et diffusées grâce à

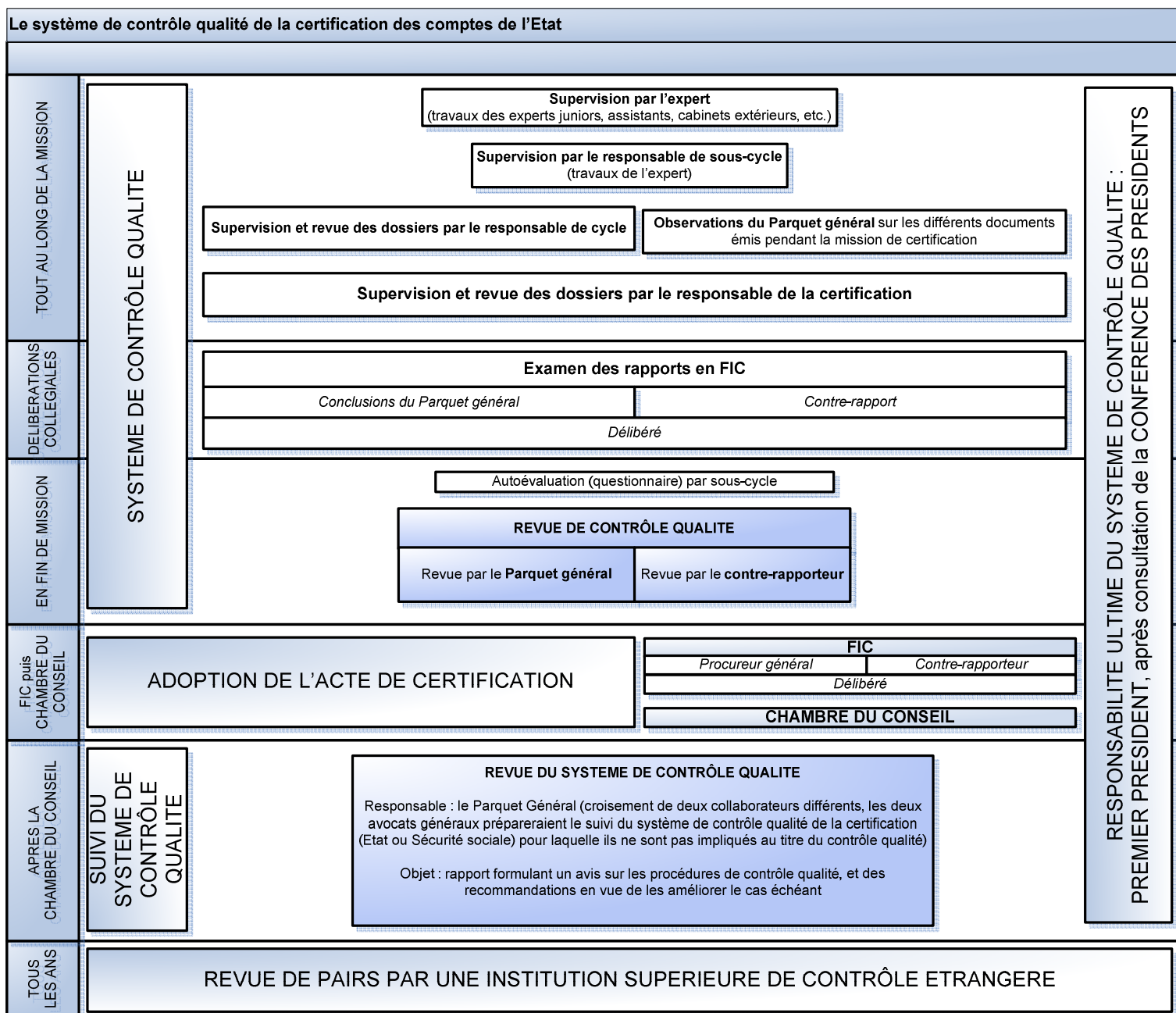
l'ensemble de la documentation²⁰⁴ et des modalités de diffusion de cette documentation (intranet, formations, réunions régulières et serveur spécifique à l'audit financier). Le Parquet pointe également le bon respect des règles d'éthique tout en insistant sur l'importance d'être vigilant et anticipatif pour assurer l'indépendance de la Cour. Il précise ensuite que le sujet de l'acceptation et du maintien de la relation client qui peut directement affecter cette indépendance, selon les normes internationales, ne constitue pas un sujet immédiat pour la Cour qui est un auditeur organique et non contractuel. Au sujet des ressources humaines la note insiste sur l'importance de leur gestion de ces ressources et l'identifie comme « un enjeu majeur avec des risques potentiels élevés ». La pérennité doit être une préoccupation centrale pour la Cour. Concernant la structuration des fonctions de qualité, la note indique que l'intervention de certains acteurs n'est pas encore suffisamment « traçable » concernant leurs interventions lors des différentes revues des travaux. De plus, le responsable qualité au sens de la norme ISQC1 n'a pas encore été formellement nommé même si le Parquet remplit ce rôle en tant que responsable de l'assurance qualité. La note étudie les différents scénarii possibles pour le choix d'un responsable qualité avec un Parquet concentré sur l'assurance qualité ou sur le contrôle qualité. Le Parquet conclue cette note en avançant le sujet de la *peer-review* ou revue par les pairs qui, à son sens, devrait intervenir pour boucler le système de contrôle qualité de la Cour dans un délai raisonnable permettant à la Cour de stabiliser sa méthodologie.

Le deuxième document qui démontre l'intérêt croissant de la Cour pour le développement de son système de contrôle qualité ou politique qualité est un document de formation. Préparé et présenté par le Parquet général dans le cadre des sessions de formation en début d'exercice de certification, il s'intitule « Certification des comptes, le contrôle qualité ». La première partie de cette formation est dédiée classiquement aux normes et définitions telles qu'elles sont prévues dans les normes internationales et présente les principes applicables à la politique qualité de la Cour qui préexistaient à la certification. Il s'agit de l'indépendance, de l'éthique de la preuve, de la délibération collégiale et du processus de contradiction. La deuxième partie de la formation est consacrée à la présentation des enjeux spécifiques pour la Cour : la définition des rôles en matière de qualité, la définition et le respect des règles d'éthique et d'indépendance, l'acceptation et le maintien de la relation client et la gestion des ressources humaines. Finalement la formation comporte une synthèse des enseignements de la première

²⁰⁴ La documentation se compose principalement des instructions du Premier président, des guides de la certification et du code des juridictions financières.

campagne portant sur des points précis du processus de certification comme le bon usage des rapports de missions intermédiaires, le bon usage des logiciels ou encore des observations d’audit. Pour conclure sur la présentation des outils et procédures de cette troisième phase de l’étude de cas, le schéma ci-après préparé en interne synthétise la politique qualité de la Cour suite à la mise en œuvre de deux exercices de certification.

Schéma 41 : Le système de contrôle qualité de la certification des comptes de l’État



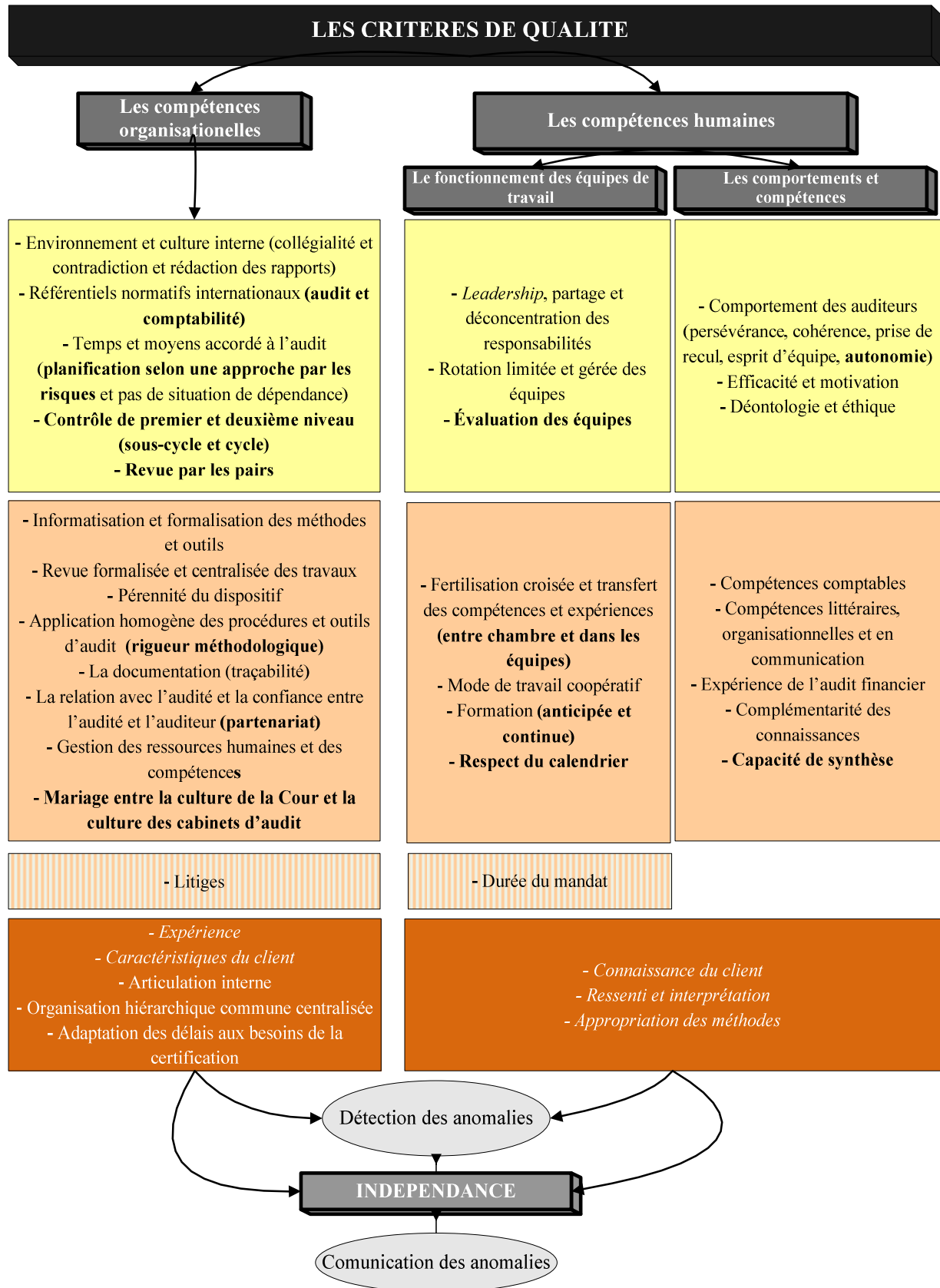
Source : Portal et Zerah dans « Méthodologie pour la certification des comptes de l’État Livre I - Guide d’exercice » (2008)

On retrouve dans ce schéma les deux éléments principaux de la politique qualité, le contrôle qualité et l'assurance qualité présentés selon un découpage temporel de la mission de certification. Le contrôle qualité est composé des étapes successives des revues des travaux incluant la collégialité et la contradiction. L'assurance qualité intitulée « Suivi du contrôle qualité » est composée d'une revue interne et inclut la revue par les pairs même si elle n'est effectivement pas encore mise en œuvre.

III . 3) Les critères explicatifs de la qualité de l'audit

Le schéma représentant les critères explicatifs de la qualité de l'audit pour cette troisième et dernière phase temporelle de l'étude de cas est construit selon la même légende que les phases précédentes (se référer au Schéma 37 : Légende du schéma sur les critères explicatifs de la qualité de l'audit pour la Cour des comptes issus de la deuxième série d'entretiens). Ce schéma intègre également de nouveau les critères utilisés lors de la phase précédente et distingue les nouveaux critères avec un marquage en gras. De plus, pour cette dernière étape de l'étude longitudinale des critères explicatifs perçus de la qualité de l'audit, les compétences humaines sont réparties de nouveau entre les compétences organisationnelles et les compétences humaines.

Schéma 42 : Les critères explicatifs de la qualité de l'audit pour la Cour des comptes issus de la troisième série d'entretiens



a Les compétences organisationnelles

i. Une approche déductive

Le premier critère qui présente une évolution est celui des référentiels normatifs internationaux, les entretiens ayant permis de le préciser en l'associant à la fois aux référentiels normatifs d'audit et aux référentiels normatifs comptables : « On relève une place plus importante donnée aux normes d'audit et normes comptables ».

Le schéma comporte une autre précision pour un critère issu de la littérature, le temps et les moyens accordés à l'audit qui, selon cette nouvelle série d'entretiens, doivent être déterminés selon une approche par les risques : « Au moment de la planification, pour moi, c'est le moment important de l'analyse des risques qui va devoir guider les travaux de missions intermédiaires et qui appellerait à être vraiment musclé d'autant plus que les travaux de missions intermédiaires qui en sont issus sont amenés à être communiqués de manière beaucoup plus structurée qu'avant ».

Finalement, l'approche déductive pour les critères liés aux compétences organisationnelles a permis l'ajout de deux critères bien connus, le contrôle de deuxième niveau et la revue par les pairs ou *peer review*. Déjà présentés dans les phases précédentes, ces critères correspondent aux différents niveaux de revues des travaux préconisés par les normes internationales d'audit pour justifier de la mise en œuvre d'un contrôle qualité et d'une assurance qualité. La réalisation de cette dernière série d'entretiens suite à la deuxième campagne de certification a révélé la prise en compte effective de ces différents stades de revue des travaux.

La revue par les pairs est maintenant envisagée comme un critère explicatif de la qualité comme le souligne les membres de la Cour : « La revue par les pairs est souhaitable, envisageable (...) La revue par les pairs n'a cependant un intérêt que si nous avons les moyens de mettre en œuvre les exigences, si nous avons les moyens, la revue par les pairs est un moyen de conférer à ces sujets un caractère prioritaire et c'est indispensable. » ; « Il faut voir la revue par les pairs de façon positive car cela accroît la légitimité (...) On a regardé ce que font les autres, maintenant il faut passer à l'étape suivante », Si une revue par les pairs est reconnue comme un critère explicatif de la qualité de l'audit, elle n'est pas pour autant plébiscitée par tous les acteurs de la certification comme le précise un acteur de la certification interviewé : « Une revue par les pairs n'aura aucun intérêt, c'est irréaliste ». Selon les membres de la Cour, la revue par les pairs est confrontée à plusieurs

obstacles : « C'est la cerise sur le gâteau et quand le gâteau n'est pas prêt ce n'est pas le moment de penser à la cerise » ou encore « Elle est possible, souhaitable et indispensable mais elle n'a d'intérêt que si nous avons les moyens de mettre en œuvre les exigences ». La revue par les pairs nécessite donc du temps et des moyens qui ne sont pas encore suffisants selon ces acteurs de la certification. Certains membres de la Cour mettent également en avant d'autres barrières comme celle du langage ou de la stratégie : « Sur le principe je dirais oui mais en pratique non car ce n'est pas le même langage, les mêmes pratiques entre les différentes institutions supérieures de contrôle. L'audit a plusieurs significations selon l'institution supérieure de contrôle concernée » ; « La situation actuelle ne plaide pas trop pour une revue qui doit être pensée stratégiquement, être conscient et voulue. Elle ne doit pas être subie ou être un pur élément de communication ». Les explications mises en avant pour justifier cette réserve de l'application d'une revue par les pairs à la Cour des comptes concernent le choix des pairs car une telle revue nécessite une grande compréhension du modèle français, elle nécessite également de dépasser les problèmes linguistiques ou encore les différences culturelles liées aux différents champs d'intervention et aux différentes méthodologies utilisées par les ISC pour l'audit financier. En effet selon un membre de la Cour : « La revue par les pairs est une très bonne chose encore fait-il identifier ce qu'est un pair. Pour une institution supérieure de contrôle, la difficulté est d'en avoir une du niveau de compétences techniques de la Cour. Ensuite il y a la barrière linguistique

Il faut des gens francophones ». Au sein de la Cour des comptes s'opposent ainsi deux courants celui du choix d'une institution supérieure de contrôle comme pairs ou celui du choix d'un cabinet d'audit comme l'illustrent les propos suivants : « La revue par une ISC pourrait porter sur des questions mécaniques qui seraient alors un peu idiotes ou sur des questions politiques impossibles à gérer car elles nécessiteraient une compréhension en profondeur de la France. En revanche une revue par un grand cabinet d'audit serait intéressante » ; « La Cour doit s'ouvrir, il faut se remettre en question et donc une revue par les pairs est intéressante. Faire passer de nouvelles idées n'est pas simple, culturellement le plus simple est de faire intervenir une ISC. »

ii. Une approche inductive

L'approche inductive utilisée pour déterminer les critères explicatifs liés aux compétences organisationnelles a également engendré des évolutions, la spécification de certains critères et l'apparition de nouveaux critères.

Le premier de ces critères est la notion de rigueur méthodologique lors de l'application des procédures d'audit comme le démontre les citations suivantes : « Ce qui est important c'est la rigueur, une honnêteté intellectuelle sans faille » ; « Je retrouve dans la méthodologie de la certification, la rigueur qui manque ailleurs ».

Le deuxième critère concerne la relation de la Cour avec l'audit qui doit être une relation de partenariat : « Il faut se réunir avec l'audit pour définir les cibles d'amélioration des comptes à divers horizons, il faut se mettre d'accord sur des axes de progrès et allouer nos ressources dessus », « Nous sommes « coresponsables » de l'État et nous ne pouvons pas être indifférents au message donné. Ce n'est pas une difficulté ou une lacune mais une spécificité ».

Le dernier critère concerne cette fois les relations de la Cour avec le secteur privé puisque les acteurs de la certification considèrent la possibilité de marier la culture de la Cour avec celle des cabinets comme un critère explicatif de la qualité comme le soulignent les citations suivantes : « L'intérêt c'est de casser ce cloisonnement qui ne se justifie plus aujourd'hui en raison des politiques ministérielles et qui nécessite de travailler avec le privé », « Il faut marier la culture des cabinets d'audit et la culture de la Cour dans ce qu'elle a d'exigeant (...)».

iii. Les critères non retenus

La dernière évolution affectant la perception des critères explicatifs liés aux compétences organisationnelles est l'invalidation de critères retenus dans les phases précédentes : l'expérience, les caractéristiques du client, l'articulation interne et l'organisation hiérarchique interne et centralisée. Le moindre intérêt accordé à l'expérience et aux caractéristiques du client s'expliquent facilement grâce à l'effet d'expérience acquis par les acteurs de la certification suite à deux exercices de certification qui impliquent une prise de confiance et une capitalisation des connaissances. L'invalidation des deux critères d'articulation interne et d'organisation hiérarchique implique un désintérêt des acteurs de la certification pour ces notions organisationnelles et pourrait être révélatrice d'une acceptation de la structure actuelle.

b Les compétences humaines

i. Une approche déductive

L'approche déductive a fait émerger deux nouveaux critères, l'évaluation des équipes et la notion d'autonomie comme élément de comportement : « ce qui est important c'est l'évaluation des acteurs et dans la fonction publique cela est difficile. Il faut reconnaître ses forces et ses faiblesses », « Il faut de l'autonomie même s'il faut également se partager les missions ».

ii. Une approche inductive

L'approche inductive a entraîné davantage d'évolutions dont la spécification de certains critères.

Il s'agit en premier lieu de la fertilisation croisée des compétences qui doit être effective à la fois au sein des équipes mais également entre les différentes chambres de la Cour : « Les sept chambres de la Cour qui fonctionnaient en tunnel, chacune dans leur domaine, sont obligées maintenant de partager leurs ressources et de ce fait des passerelles se créent ».

Ensuite, le critère de formation est détaillé en incluant les notions d'anticipation et de continuité : « Il faut anticiper les besoins de formation ce qui est difficile avec le turn-over à la Cour », « Les compétences, nous devons en acquérir dans tous les domaines. Il faut être toujours à l'état de l'art des cabinets d'audit (...) ».

La deuxième évolution relevée dans cette approche de la qualité par les compétences humaines est l'ajout de nouveaux critères, le respect du calendrier et la capacité de synthèse comme en témoignent les citations suivantes : « la certification implique des processus à dates fixes qui imposent eux-mêmes une discipline de calendrier », « Une autre compétence est celle du pilotage et de la synthèse. Il y a maintenant une vision beaucoup plus claire, c'est le rôle de la synthèse, faire remonter l'information et la contrôler ».

iii. Les critères non retenus

L'approche de la qualité par les critères liés aux compétences humaines voit de nouveaux critères invalidés en comparaison avec la phase précédente : la connaissance du client, le ressenti et l'interprétation et l'appropriation des méthodes. La suppression de ces trois critères est étroitement liée à l'effet d'expérience et à la capitalisation des connaissances suite à deux

exercices de certification qui ont engendré un sentiment de confort et une meilleure connaissance des méthodes et du client. Ces nouvelles connaissances expliquent alors la suppression du ressenti et de l'interprétation comme critère de la qualité, remplacés par un recours plus systématique à la méthodologie mieux maîtrisée et aux connaissances capitalisées.

Cette troisième représentation de la perception des critères explicatifs de la qualité de l'audit est marquée par une plus grande stabilité. La majorité des évolutions sont des précisions de critères explicatifs présentés lors de la période précédente. On note principalement l'effet d'expérience et la capitalisation des connaissances présents à la fois pour les critères liés aux compétences humaines et aux compétences organisationnelles. Les critères liés à la méthode et connaissance du client sont invalidés et de nouveaux critères tels que la relation de partenariat avec l'audit, le mariage des cultures ou encore l'importance de la capacité de synthèse de l'autonomie apparaissent, démontrant de nouveaux enjeux pour la Cour qui ne sont envisageables que lorsque la méthodologie et les compétences sont en phase de stabilisation et en fin de phase d'acquisition. Enfin, le critère de pérennité relevé dans la phase précédente perdure avec le critère de formation en continu.

* * *
*

Cette section 2 sur l'étude de cas longitudinale de la politique qualité permet de répondre aux deux questions de recherche proposées en introduction de section :

- Quelles sont les outils et les démarches de la politique qualité (assurance et contrôle qualité) de la Cour ?
- Quelle est la perception des critères explicatifs de la qualité de l'audit pour les acteurs de l'audit ?

Les outils et les procédures de la politique qualité de la Cour n'apparaissent pas durant la première phase de l'étude, la préparation de la certification. Même si des éléments importants de la qualité comme les ressources, la revue des travaux ou le processus de contradiction sont abordés dans les documents clés de la certification, la notion de qualité n'est pas développée dans les guides alors disponibles. On note cependant une prise en compte de l'environnement normatif de la qualité avec une note explicative et descriptive des normes internationales s'y rapportant, la norme ISQC1 et la norme ISA 220.

Il faut attendre la deuxième phase de notre étude se situant après la première campagne pour voir apparaître les premiers développements sur la qualité. L'instruction du Premier président y fait alors référence et le guide de la certification la décompose selon les deux piliers normatifs, le contrôle qualité et l'assurance qualité en présentant les étapes successives des revues des travaux, les procédés de contradiction et de collégialité, la documentation des travaux et enfin les notions importantes de la qualité développées dans les normes avec leur adaptation au cas de la Cour : l'indépendance, les ressources humaines, la définition des responsabilités, la relation avec l'audit et l'éthique. Concernant cette première déclinaison de la politique qualité de la Cour on note une nette prépondérance du contrôle qualité par rapport à l'assurance qualité, cette dernière notion n'étant présentée que de manière théorique. La distinction entre les deux piliers de la qualité, le contrôle et l'assurance de la qualité, n'est également pas toujours évidente. De plus, pour cette deuxième étape de l'étude de cas longitudinale, on ne relève pas de documents spécifiquement dédiés à la politique qualité, à l'exception de la partie qualité du guide de la certification. En effet, même si la qualité est citée dans des documents portant sur l'application du référentiel normatif international par exemple, aucun document ne précise l'approche de la Cour. Cette remarque renforce le sentiment diffus concernant la politique qualité de la Cour qui, même si elle est formalisée, détaillée et utilisée pour l'exercice de certification, ne semble pas encore complètement structurée.

C'est durant la troisième phase de l'étude longitudinale que l'on observe une évolution importante pour la politique qualité de la Cour. En effet, dès l'étude de l'instruction du Premier président on note une prise en compte plus approfondie de la qualité avec une organisation de la politique qualité plus détaillée (notamment avec la définition des responsabilités concernant l'assurance qualité confiée au Parquet général). L'instruction du Premier président fait également directement référence au guide de la certification pour situer la politique qualité, ce qui implique une bonne synergie et organisation entre les différents documents références de la Cour. Le guide de la certification, dans sa deuxième version, est également révélateur d'une réorganisation et d'une appropriation de la politique qualité par la Cour car les principaux termes de la qualité évoluent vers une appellation spécifique de la politique qualité pour la Cour. La politique qualité devient le système de contrôle qualité composé du contrôle qualité et du suivi du contrôle qualité (assurance qualité). Cette nouvelle version du guide propose une définition claire des rôles et développe davantage la notion d'assurance qualité. Finalement, cette appropriation et diffusion de la politique qualité par la

Cour est confirmée par la réalisation de documents d'études dédiés à la qualité (dont une étude réalisée par le Parquet général sur les différents scénarii d'évolutions possibles) et par la mise en place d'une formation spécifique à la qualité lors de la session générale de formation en septembre 2008.

Concernant la question de la perception des critères explicatifs de la qualité, il est possible de présenter les éléments de réponses par phase selon la synthèse suivante :

- première phase, préparation de la certification : le traitement des entretiens fait ressortir le besoin d'adaptation et d'acquisition d'expérience comme critères explicatifs de la qualité et démontre le ressenti de chocs culturels avec les critères de revue par les pairs, de *leadership* ou de rotation des équipes. Le schéma des critères explicatifs permet également de faire ressortir l'importance donnée aux référentiels normatifs et aux pratiques étrangères ;
- deuxième phase, suite au premier exercice de certification : le schéma des critères explicatifs pointe l'importance de l'effet d'expérience et fait ressortir les notions de pérennité, de formalisation, d'homogénéité, d'anticipation et de communication comme critères de la qualité ;
- troisième phase, suite au deuxième exercice de certification : le schéma des critères explicatifs démontre que les évolutions sont principalement constituées de précisions et non d'ajouts ou suppressions de critères. L'effet d'expérience et la capitalisation des connaissances sont également mis en avant et de nouveaux enjeux apparaissent pour la qualité comme le mariage de la culture de la Cour avec la culture des cabinets ou la relation de partenariat avec l'audit alors que le critère de pérennité subsiste.

Les réponses aux deux questions centrales de cette section touchant les outils et la perception de la qualité pour la Cour conduisent à la caractérisation des trois phases composant l'approche longitudinale de l'étude de cas :

- la préparation du premier exercice de certification : une place marginale de la politique qualité ;
- la première campagne de certification : un déploiement détaillé de la politique qualité mais un déficit de structuration et de prise en compte ;

- la deuxième campagne de certification : une adaptation et une appropriation de la politique qualité.

SECTION 3 – D’UNE ÉTUDE LONGITUDINALE À L’ÉTUDE DES CHANGEMENTS ET ÉVOLUTIONS

La deuxième section du chapitre 4 a été l’occasion de dérouler l’étude de cas avec la description de l’évolution de la structure, des outils et procédures mis en œuvre et de la perception des critères explicatifs de la qualité. Cette troisième et dernière section est dédiée à la compréhension des changements et évolutions constatés.

Le changement est un « Nom masculin singulier – Action, fait de changer, de modifier quelque chose, passage d’un état à un autre. Fait d’être modifié, changé ; modification, transformation. Modification profonde, rupture de rythme, tout ce qui rompt les habitudes, bouleverse l’ordre établi » (Larousse, 2009). Cette définition n’est qu’un exemple parmi un important panel. Beriot définit le changement comme « un processus dynamique qui crée une différence dans un système entre un instant t et un instant $t+1$ » (1992, p. 103). Le changement en tant que processus, selon l’approche de l’école de Palo Alto, est défini ainsi : « le processus de changement dans un contexte socioculturel est le passage de l’état présent à l’état désiré par l’ajout de ressources » (Nouiga, 2003, p. 85). L’approche sociologique du changement de Crozier et Friedberg apporte une toute autre définition « Le changement n’est ni une étape logique d’un développement humain inévitable, ni l’imposition d’un modèle d’organisation sociale meilleur parce que plus rationnel, ni même le résultat naturel de lutte contre les hommes et de leurs rapports avec de forces. Il est d’abord la transformation d’un système d’action » (Crozier et Friedberg, 1977, p. 332). Finalement le changement organisationnel peut être défini comme : « un processus de transformation radicale ou marginale des structures et des compétences qui ponctue le processus d’évolution des organisations et qui naît de la différence entre un état vécu et un état désiré dont la prise de conscience provient d’un surcroît d’information externe ou interne » (Fayaud, 2008, p. 331). La diversité des définitions du changement implique de définir la position retenue pour l’étudier et l’analyser.

I. Le changement de la politique qualité de la Cour des comptes : approche, champ du questionnement et cadre théorique

Afin de dérouler le positionnement adopté pour l'étude du changement de la politique qualité, cette partie I déroule l'approche du changement retenue, les délimitations du champ de questionnement et le cadre théorique en découlant.

I. 1) L'approche du changement retenue

Van de Ven et Poole (1995) identifient quatre logiques de changement synthétisées par Grenier et Josserand (2007, p. 133 dans Thiétart, 2007) dans le tableau suivant :

Tableau 12: Les quatre logiques de changement

Groupes	Logiques de changement	Progression des événements
Cycle de vie	Le changement est compris comme un phénomène continu ; le changement, l'évolution sont des états habituels des systèmes vivants.	Les événements suivent des séquences d'étapes se succédant naturellement au cours du temps : l'enchaînement des phases est logique, linéaire.
Téléologie	Le changement est dirigé en fonction d'une vision de l'état final qu'un système veut atteindre ; c'est un processus volontariste, possible parce que le système est capable de s'adapter.	Les événements suivent des séquences cumulatives, multiples, où des moyens alternatifs sont mis en œuvre afin d'atteindre un état final recherché.
Dialectique	Le changement se déroule selon une dialectique entre thèse et antithèse, ordre/désordre, stabilité/instabilité... Ce sont de telles forces contraires qui expliquent le déroulement dans le temps du processus.	De nombreux événements contradictoires se confrontent, résistent ou disparaissent à l'issue de cette confrontation et convergent finalement vers un nouvel état du système étudié.
Évolution	Le changement est un processus de sélection et de rétention d'une solution par l'environnement.	Le système varie, de nombreux événements sont sélectionnés puis retenus dans une nouvelle configuration du système.

Source : Van de Ven et Poole (1995), tiré de Grenier Josserand (2007, p. 1333 dans Thiétart, 2007)

L'approche retenue dans le cas de la Cour des comptes est clairement une approche évolutionniste qui permet d'observer les évolutions et la sélection des événements. L'étude de cas ne portant que sur une étape du changement correspondant au développement de la politique qualité (et ne portant pas sur l'apparition de la nouvelle mission de certification des comptes impliquant la mise en place d'une politique qualité), il n'est pas possible d'y appliquer une approche dialectique qui se concentre sur les conducteurs du changement et plus précisément les conducteurs de l'apparition du changement (Thrane, 2007, p. 254).

L'étude du changement appliquée au cas de la politique qualité de la Cour des comptes pour la mission de certification porte ainsi sur le développement de cette politique au sein de l'institution et les solutions retenues représentées par les outils et procédures mis en œuvre. Ces outils et procédures sont, selon l'approche évolutionniste, issus d'une sélection par l'environnement et créent une nouvelle configuration du système, le système de contrôle qualité de la Cour des comptes présenté dans la deuxième version du guide d'exercice de la certification²⁰⁵.

Le changement peut ensuite être perçu selon quatre visions directrices présentées par McNulty et Ferlie (2004). Il s'agit de la vision « contextualiste » (Pettigrew, 1990), de la vision structurationniste (Giddens, 1984), de la vision co-évolutionniste et de la vision néo-institutionnaliste (Dacin *et al.*, 2002)²⁰⁶. La vision néo-institutionnaliste s'opérationnalise directement sur le niveau de l'organisation étudiée pour expliquer les stabilités et également les changements en reconnaissant les interactions au niveau macro et micro. Cette approche est ainsi la plus adaptée à cette étude, centrée sur le seul champ de la Cour des comptes. Malgré des divergences portant notamment sur le champ d'application, la synthèse des différentes approches proposées par McNulty et Ferlie (2004, p. 1393) dégage un point consensuel, l'importance du contexte qui agit directement sur la forme du changement et également sur la signification et la dynamique du changement.

L'utilisation de la théorie institutionnelle pour l'étude du changement dans le cadre de cette étude est également préconisée par Dent *et al.*, (2007) qui développent la théorie néo-institutionnelle comme cadre de référence pour examiner les évolutions dans le secteur public, en particulier grâce à une attention accrue portée sur l'environnement et les acteurs internes et externes (2007, p. 3). L'étendue des recherches de la théorie néo-institutionnelle couvre en fait la diffusion des stratégies de contrôle, les changements structurels et l'adoption de l'audit ou de tout système de contrôle (Hasselbladh et Kallinikos, 2000, p. 698).

Dacin *et al.* (2002), dans leur article portant sur la théorie institutionnelle en tant que forum de recherche montrent qu'il est possible d'aborder la question du changement par l'institutionnalisme de diverses manières. En effet, pour eux la théorie institutionnelle porte sur les conducteurs du changement, les facteurs d'influence du changement ou les facteurs qui

²⁰⁵ « Méthodologie pour la certification des comptes de l'État, Livre I, Guide d'exercice » 2008

²⁰⁶ Les trois premières visions du changement promeuvent une compréhension du changement qui prend en compte les interfaces entre la structure et la dynamique d'agence et se positionne sur de multiples niveaux d'analyse (McNulty et Ferlie, 2004, p. 1393).

influencent la réponse des organisations au changement (légitimité, résistance, intérêt, pouvoir, agence) et les processus de changement. Cette typologie sources / réponses / processus conduit à percevoir le changement au travers de l'institutionnalisme selon deux approches principales axées autour des questions : comment ? et pourquoi ?

1. 2) Le champ du questionnement

Tout d'abord avec la question du comment ? Comment l'objet étudié change, comment l'objet s'institutionnalise ? Ce type de question mène alors le chercheur à comprendre le changement grâce à un découpage par phase et à une caractérisation du changement. La recherche porte alors sur le processus du changement, ses phases, ses facteurs d'influence.

Ensuite avec la question du pourquoi, pourquoi l'objet étudié change ? Quels sont les facteurs d'influence qui ont déterminé le choix du changement ? Ce type d'approche porte davantage sur le déterminisme du changement. Toute l'approche réside dans la volonté de comprendre quels sont les facteurs qui ont agi positivement ou négativement pour le changement. Le prolongement de cette démarche porte sur la compréhension en profondeur du changement, jusqu'où y a-t-il changement ? Prend-il place ou non ?

Une telle approche dualiste conduit à distinguer trois principales conceptions de l'étude du changement :

1. L'étude portant sur le seul mécanisme de choix du changement, quels facteurs, forces ou pressions permettent d'expliquer le choix ou non du changement ? (Conception centrée sur la question du pourquoi).
2. **L'étude du processus de changement avec ses déterminants, ses facteurs d'influence, sa caractérisation (par exemple son niveau d'institutionnalisation ou non)... lorsque le choix du changement a déjà été acté (conception centrée sur la question du comment).**
3. L'étude portant sur la compréhension d'une institutionnalisation ou non du changement (Dambrin *et al.*, 2007). Ce type d'étude intervient après la deuxième conception présentée car il s'agit de comprendre pourquoi un changement n'a pas été institutionnalisé par exemple, ou pourquoi tel aspect de l'objet étudié a été institutionnalisé et pas un autre ? Il peut également être question de l'étude de l'étendue du changement. La notion de l'agence est centrale à cette conception du

changement, l'article de Greenwood et Hinings (1996) en est une excellente illustration en proposant une analyse du changement fonction de l'interaction des dynamiques endogènes et exogènes (les valeurs, le pouvoir de dépendance, la dynamique des intérêts). Ce type d'étude nécessite de disposer de plusieurs champs organisationnels pour permettre une approche comparative ou d'un processus de changement terminé pour déterminer s'il y a bien eu une institutionnalisation (conception centrée sur la question du pourquoi).

On remarque que ces trois conceptions de l'étude du changement respectent une chronologie temporelle. Notre étude portant sur la politique qualité au sein de la Cour des comptes doit donc être resituée dans une approche temporelle plus large que les trois phases dégagées pour l'étude de cas afin de situer quelle conception de l'étude du changement est la plus appropriée. L'étude du développement de la politique qualité de la Cour des comptes pour l'audit des comptes publics intervient a posteriori du choix de réaliser l'audit financier des comptes de l'État et également a posteriori du choix d'adopter un référentiel normatif impliquant la mise en œuvre d'une politique qualité spécifique. L'étude ne se situe donc plus sur la première conception de l'étude du changement (l'explication du choix du changement) et ne porte pas sur la troisième conception présentée. En effet, l'étude ne se situant que sur les deux premiers exercices de certification, elle ne peut prétendre couvrir une étendue des changements suffisante. Dans leur article sur l'interprétation de la nature et du changement en comptabilité, Busco *et al.* (2007), introduisent toutes les questions importantes²⁰⁷. La réponse à la question du comment (la deuxième conception de l'étude du changement) est interprétée comme un élément nécessaire à la question du pourquoi (la troisième conception de l'étude du changement). Même si l'étude du changement abordée dans cette section se concentre sur la question du comment, il est important de la lier avec la question du pourquoi. Ce lien ne s'entend pas au sens de la troisième conception de l'étude du changement qui nécessite un champ d'étude plus élargi avec plusieurs champs organisationnels par exemple ou un processus de changement terminé. La conception de l'étude du changement utilisée dans cette étude s'attache ainsi à lier les questions du comment et du pourquoi ontologiquement²⁰⁸ pour conceptualiser la nature du changement ainsi que le préconise Busco *et al.* (2007) mais en se

²⁰⁷ Ces questions sont organisées sous quatre topiques : Comment et pourquoi ? Qui et quoi (les sujets du changement) ? Qui et quoi (l'objet du changement) ? Quand et où ? (Busco *et al.*, 2007, p. 127).

²⁰⁸ C'est-à-dire en structurant dans un ensemble les termes et concepts représentant le sens du champ du pourquoi et du comment.

concentrant seulement sur les facteurs et mécanismes permettant d'expliquer le processus de changement (les phases).

Le choix de centrer l'étude sur une conception basée sur l'étude du processus de changement avec ses déterminants, ses facteurs d'influence ou encore sa caractérisation (par exemple son niveau d'institutionnalisation) peut-être sujet à de nombreuses critiques car il ne couvre pas tout le spectre du changement.

En effet, selon Hasselbladh et Kallinikos (2000), une des questions importantes non couverte par la théorie néo-institutionnelle porte sur la rationalisation ; pourquoi certains objets sont diffusés sans changement et d'autres nécessitent une renégociation et une réinterprétation ? La théorie néo-institutionnelle n'est pas suffisante, selon ces chercheurs, car une telle question demande une délimitation d'un domaine d'action plus large, une objectivation des aspects du monde, une étude de la construction des rôles organisationnels et sociaux et donc ne permet pas de se limiter à un domaine d'action ou un champ organisationnel. Selon Hasselbladh et Kallinikos (2000) la théorie néo-institutionnelle élude la question de la construction sociale de la rationalisation. L'étude de la politique qualité portant sur le seul champ de la Cour des comptes ne permet pas effectivement d'analyser un champ d'action suffisamment vaste mais présente l'avantage de proposer une étude du changement basée sur la conceptualisation et la caractérisation du changement sur un champ précis et surtout novateur. Cette caractéristique de l'étude correspond à la critique centrale formulée par Lounsbury (2008) qui plaide pour un rapprochement entre les recherches focalisées sur l'analyse des pratiques à l'intérieur des organisations et les recherches étudiant des processus institutionnels plus larges.

1. 3) Le cadre théorique

Si la théorie néo-institutionnelle n'adopte pas ou peu le point de vue constructiviste (Hasselbladh et Kallinikos, 2000, p. 704), il est possible de solliciter d'autres cadres d'analyse pour la compléter. La théorie néo-institutionnelle est en effet parfois liée à la théorie de la structuration de Giddens (1984) notamment par Barley et Tolbert (1997) en raison de leurs similitudes²⁰⁹. Cette association utilisée pour étudier le changement dans le temps porte principalement sur la compréhension du lien entre les institutions et les actions et nécessite

²⁰⁹ La principale similitude proposée par les auteurs est le champ de ces deux théories qui s'appliquent à des actions individuelles et collectives et étudient la production de contraintes qui évoluent dans le temps (Barley et Tolbert, 1997, p. 94).

une analyse diachronique du système social. Cette modélisation « structurationniste » permettant de préciser les modalités de passage entre les institutions et les actions a également été investie par Greenwood *et al.* (2002) qui mettent en évidence les mécanismes en œuvre à chaque étape du changement. C'est cette approche dynamique de la perspective institutionnelle par Greenwood *et al.* (2002) qui est retenue pour l'étude du changement présentée dans cette section pour répondre à la question centrale : comment caractériser et conceptualiser les changements pour la politique qualité de la Cour des comptes ?

Afin de renforcer le cadre théorique sollicité par cette étude du changement, l'approche dynamique et « structurationniste » de la théorie néo-institutionnelle est complétée par une approche contingente du changement. À l'image de l'article de Gupta *et al.* (1994), l'association de la théorie institutionnelle et de la théorie de la contingence permet d'approfondir l'analyse du changement. Selon la théorie de la contingence, les facteurs d'influence du changement se situent principalement dans l'environnement et dans la nature technique de l'objet étudié alors que pour la théorie institutionnelle, les facteurs d'influence du changement se situent davantage dans la démonstration de la conformité avec les attentes institutionnalisées (Gupta *et al.*, 1994). Les approches de l'environnement externe sont différentes pour les deux théories mais complémentaires. La perspective contingente considère l'environnement externe comme un élément source de perturbations (Drazin et Van de Ven, 1985) et se concentre ainsi sur le rôle de l'environnement et des acteurs (Lüder, 1992, 1994, 2002)²¹⁰ alors que la perspective néo-institutionnelle le considère comme une source de légitimité lorsqu'il y a conformité avec les attentes externes (Meyer et Rowan 1977 ; DiMaggio et Powell, 1983). La combinaison des deux perspectives néo-institutionnelle et contingente permet d'obtenir un meilleur pouvoir explicatif lors de l'étude du changement (Scott, 1987, p. 507-509).

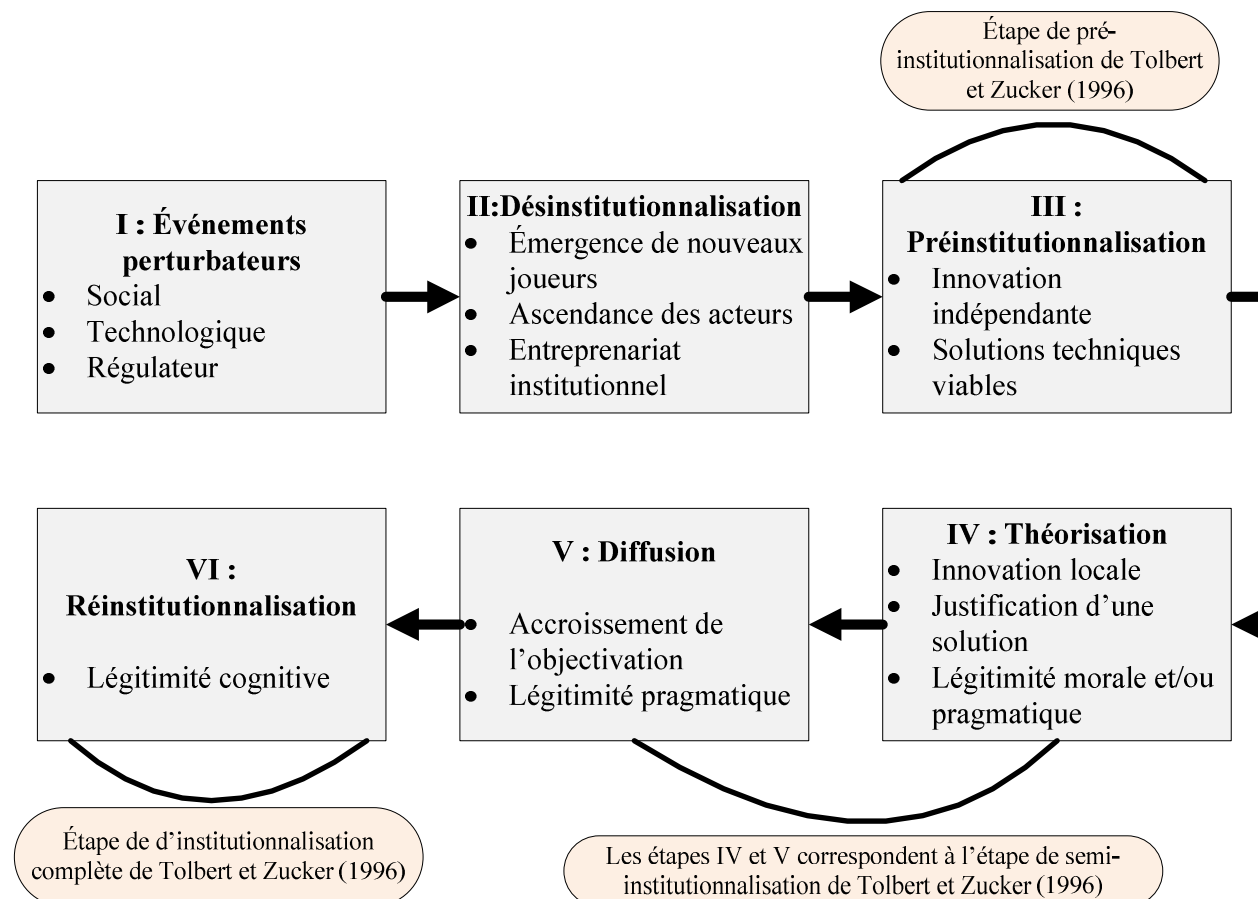
Les développements pour répondre à cette question seront organisés autour de la partie II présentant la caractérisation du changement selon les trois phases utilisées dans la section 2 de ce chapitre et de la partie III présentant l'analyse du changement (les déterminants) selon le cadre néo-institutionnel et le cadre de la contingence.

²¹⁰ Le modèle de Lüder présente une approche contingente du processus de réforme comptable en intégrant des variables contextuelles (l'existence de stimuli et l'organisation institutionnelle), des variables comportementales (promoteurs et personnes impliquées, parties prenantes), ainsi que des variables instrumentales (réforme du concept, stratégie de mise en œuvre). Ce modèle ainsi que ces principales évolutions seront présenté dans la section 3 du chapitre 4.

II. La caractérisation du changement

La caractérisation du changement de la politique qualité de la Cour des comptes est développée selon l'approche « structurationniste » de Greenwood *et al.* (2002). Découpé en six étapes, le changement institutionnel suit le déroulement présenté dans le schéma suivant :

Schéma 43 : Les étapes du changement institutionnel selon l'approche « structurationniste » de Greenwood *et al.* (2002)



Source : Schéma adapté et traduit de Greenwood *et al.* (2002, p. 60)

La première étape se produit lorsqu'un événement déstabilise les pratiques établies qu'il soit d'ordre technologique, social ou régulateur (Powell, 1993). Ce changement entraîne le début de la deuxième étape, la désinstitutionnalisation avec l'apparition de nouveaux acteurs ou la prise d'ascendance d'acteurs déjà présents (DiMaggio, 1988). L'entrée dans le « jeu » de nouveaux acteurs précipite la désinstitutionnalisation du champ organisationnel établi (Greenwood *et al.*, 2002, p. 60) et introduit ainsi l'ouverture d'un champ du possible pour le changement. Ces deux premières étapes constituent une phase que l'on pourrait qualifier de

phase préparatoire. La troisième étape, la pré-institutionnalisation, également évoquée par Tolbert et Zucker (1996), consiste, pour l'organisation, à concevoir des innovations ou des solutions techniques viables qui pourront constituer la base du changement. La quatrième étape, la théorisation est fondamentale pour pouvoir atteindre la complète institutionnalisation du changement. Il s'agit du développement et de la spécification d'une chaîne de cause à effet comme une chaîne documentaire par exemple. Tolbert et Zuker (1996, p. 183) suggèrent que la théorisation nécessite deux points majeurs : la spécification d'un nouveau contexte organisationnel et la justification de la solution technique développée en étape trois afin de montrer l'existence d'une légitimité normative ou pragmatique²¹¹. La théorisation réussie permet d'atteindre l'étape cinq, la diffusion qui nécessite une objectivation, c'est-à-dire la création d'un consensus autour de la nouvelle technique pour que la diffusion au sein de l'organisation soit réalisable. Les deux étapes de théorisation et de diffusion constituent la phase de semi-institutionnalisation de Tolbert et Zucker (1996). Le passage à la dernière étape, la ré-institutionnalisation²¹² (ou institutionnalisation complète selon Tolbert et Zucker, 1996) est possible lorsque l'adoption du changement procure une légitimité cognitive. La légitimité cognitive est atteinte lorsque le changement est reconnu comme approprié, interprétable, compréhensible et cohérent pour l'environnement interne et externe de l'organisation (Suchman, 1995). Cette dernière étape permet au changement d'être accepté sans critique (Tolbert et Zucker, 1996, p. 184).

L'adaptation du modèle de caractérisation du changement selon une approche institutionnelle dynamique et « structurationniste » au cas de la Cour des comptes consiste à repositionner au sein de cette approche les trois phases temporelles utilisées dans la section 2.

²¹¹ Définie comme une congruence entre les valeurs sociales associées avec les activités organisationnelle et les normes comportementales d'un système social large (Dowling et Pfeffer, 1975 cité dans Suchman, 1995, p. 573) la légitimité est développée dans l'étude référence de Suchman (1995). Elle peut prendre trois formes : pragmatique, morale ou cognitive. La légitimité pragmatique est une légitimité basée sur l'influence car elle implique des échanges directs entre l'organisation et son audience. La légitimité morale est davantage fondée sur un jugement reflétant les croyances sociales de l'organisation selon un système de valeur construit. La légitimité cognitive n'est plus fondée sur la notion d'intérêt ou d'évaluation mais plutôt sur l'importance de la compréhensibilité et de la cohérence. Ces différentes approches de la légitimité sont développées dans la partie II de cette section 3 du chapitre 4.

²¹² L'institutionnalisation est à la fois « un processus phénoménologique par lequel certaines relations sociales et actions deviennent évidentes » et un état de chose dans lequel des connaissances partagées deviennent évidentes » et un état de chose dans lequel des connaissances partagées définissent « ce qui a du sens et les actions qui sont possibles » (Zucker 1983).

II . 1) La préparation du premier exercice de certification, une place marginale de la politique qualité – la désinstitutionnalisation de la notion de qualité

La première phase temporelle de l'étude de cas correspond aux deux premières étapes de l'approche de Greenwood *et al.* (2002) présenté dans le Schéma 43 : Les étapes du changement institutionnel selon l'approche « structurationniste » de Greenwood *et al.* (2002). En effet, la LOLF en 2001 crée le premier stade de l'étape d'événement perturbateur en instituant la mission de certification des comptes de l'État pour la Cour des comptes et par la suite le choix de la Cour de se conformer aux normes internationales d'audit crée l'obligation pour l'institution de mettre en œuvre un système de contrôle et d'assurance qualité comme prévu dans la norme ISQC1. Cette première étape a donc lieu avant la première phase d'étude débutant en 2006, la préparation du premier exercice de certification.

L'étape de désinstitutionnalisation²¹³ se déroule durant la phase étudiée, elle consiste selon Greenwood *et al.* (2002) à l'apparition de nouveaux acteurs et également au bouleversement de l'ordre social par l'introduction de nouvelles idées créant une ouverture pour le changement. La mission de certification implique le bouleversement de l'ordre social et remet en question pour la Cour sa conception de la qualité car les recommandations du référentiel normatif international d'audit nécessite la mise en place de procédures et de mécanismes spécifiques à l'audit financier comme les différentes étapes des revues des travaux ou encore la réalisation d'un suivi du contrôle qualité. Les mécanismes traditionnels de la qualité pour la Cour, la contradiction, la collégialité, le rôle du Parquet, s'ils peuvent être réintégrés dans la politique qualité dédiée à la certification, voient tout de même leur rôle bouleversé car ils doivent intégrer une politique qualité plus vaste. Les nouveaux acteurs qui interviennent alors suite à l'émergence d'un événement perturbateur sont principalement des acteurs normatifs, l'organisme régulateur en termes de normes internationales d'audit, l'IFAC et ses normes ISAs comme le présente le cadre de la politique qualité de la Cour développé dans le chapitre 2. Un des acteurs de l'environnement de la Cour des comptes voit son rôle évoluer et prendre de l'ascendance comme le prévoit Greenwood *et al.* (2002). Il s'agit des institutions supérieures de contrôle précurseurs, ayant déjà réalisé un audit financier des comptes publics. Elles sont ainsi des exemples pour la Cour qui étudie leurs pratiques avant de définir sa propre

213 La désinstitutionnalisation peut également être entendue au sens donné notamment par Oliver (1992) qui définit cette notion comme un processus par lequel la légitimité établi est érodée et plus spécifiquement comme la « délégitimation » d'une pratique ou procédure établie résultant d'un nouveau challenge organisationnel ou de l'échec de l'organisation à reproduire la légitimité acquise (p. 564).

méthodologie. À ce stade du changement institutionnel présenté par Greenwood *et al.* (2002) on ne constate pas encore de changement concernant les outils et les procédures de la politique qualité de la Cour. Comme le montre la section 2 du chapitre 4, la place de la qualité est encore marginale dans la documentation et la méthodologie. Il s'agit donc d'une phase de préparation au changement.

Pour approfondir la définition cette phase temporelle de l'étude dans le processus global de changement institutionnel, Townley (2002) préconise d'étudier la nature de la rationalité²¹⁴ accordée à l'objet étudié. A ce stade de la désinstitutionnalisation, la rationalité accordée à la politique qualité de la Cour peut être rapprochée de la rationalité substantielle de Townley (2002, p. 165) qui attribue à cette typologie de la rationalité donnée à l'objet étudié la volonté de toujours faire référence aux valeurs du passé (les mécanismes traditionnels de la Cour et sa vision de la qualité). La politique qualité pour la Cour ne peut donc pas afficher pour le moment sa rationalité propre ce qui explique sa place marginale à ce stade de l'étude.

**II . 2) *La première campagne de certification : un déploiement
détaillé de la politique qualité mais un déficit de structuration et de prise
en compte - la pré-institutionnalisation***

La deuxième phase temporelle de notre étude correspond à l'étape de pré-institutionnalisation consistant au choix de solutions techniques viables. Suite au premier exercice de certification, la Cour des comptes a défini ce qui composait sa politique qualité et l'a détaillé et formalisé notamment dans son guide de la certification comme le détaille la section 2 du chapitre 4.

Cette phase s'arrête à l'étape de pré-institutionnalisation et ne se propage pas jusqu'à l'étape de théorisation, car l'étude des documents retranscrivant cette politique qualité a montré un déficit de structuration et un déséquilibre entre la mise en œuvre de solutions techniques pour le contrôle qualité et pour l'assurance qualité. Ces deux points permettent de conclure à l'absence de justification de la politique qualité de la Cour et de légitimité nécessaire pour atteindre l'étape de théorisation du changement institutionnel.

214 Depuis Scott (1995), il y a une reconnaissance du lien entre le processus institutionnel et le rôle de la rationalité. La rationalité, vue comme un processus universel historique impliquant l'émancipation de la tradition par Townley (2002, p. 164) permet de défendre un ensemble de valeurs et d'actions. La reconnaissance de l'existence de multiples rationalités a fait émerger une question touchant la dimension de la rationalité. Selon les ensembles de valeurs ou les actions étudiés, quelle dimension de la rationalité est nécessaire pour permettre le changement ? La définition de la dimension de la rationalité donnée à l'objet étudié permet donc d'apporter des éléments de réponse pour l'étude du changement.

La rationalité est alors plus proche de la rationalité pratique développée par Townley (2002) qui consistent à donner à l'objet étudié une rationalité permettant de gérer au quotidien et épisodiquement les problèmes rencontrés lors du changement. L'objectif avec une rationalité pratique est de guider l'action pour le changement vers une routine quotidienne permettant une gestion des difficultés pratiques immédiates.

S'il est possible de caractériser cette phase temporelle comme une étape du changement institutionnel, il est également possible de la caractériser selon une typologie de réponses aux tensions créées par l'introduction de cette nouvelle mission de certification et plus précisément par l'introduction de nouvelles recommandations normatives. Étudiant les différentes réponses possibles d'une organisation à l'apparition d'une réforme sous une perspective institutionnelle, Hernes (2005) identifie quatre modes de réponse possibles : la paralysie, de découplage ritualiste, le couplage perdant (*loose coupling*) et l'adaptation organique²¹⁵. La seconde phase temporelle de l'étude de cas ou la pré-institutionnalisation du changement est en fait une réponse de la Cour des comptes à la nécessité de mettre en place une politique qualité, une réponse caractérisée par un *loose coupling*²¹⁶. Cela consiste à résister pour une partie au changement imposé en sous optimisant la performance possible de l'organisation à répondre ou à s'adapter au changement (Hernes, 1995). La Cour des comptes a en effet, comme souligné en section 2, mis en place des outils et procédures pour la qualité mais la politique qualité manque de structuration et présente des déséquilibres. Ce type de réponse au changement implique ainsi un couplage ou une connexion floue et un peu

²¹⁵ La paralysie correspond à l'incapacité de réaliser une action ou d'implanter de nouvelles procédures. Un découplage ritualiste est réalisé lorsque les actions réalisées simplement pour obtenir une légitimité sont distinguées des pratiques opérationnelles de l'organisation. L'adaptation organique a lieu lorsque les pratiques et l'organisation sont caractérisées par une coordination informelle, la discrétion et acceptent l'improvisation et le changement (Hernes, 1995).

²¹⁶ Il n'est pas possible de parler de paralysie à ce stade car cela nécessite alors une incapacité totale à mettre en place des actions ou à implémenter de nouvelles procédures (Hernes, 2005, p. 10) ce qui n'est pas le cas pour la Cour qui a déjà mis en œuvre et décliné dans un guide une partie de sa politique qualité. L'étape de désinstitutionnalisation n'est également pas caractérisée par un découplage ritualiste défini par Meyer et Rowan (1977). On constate un découplage entre les pratiques ritualisées (dans le but d'accéder à une légitimité) et les pratiques opérationnelles lorsque cela crée une sorte de double vie pour l'organisation. En fait, l'adoption de structures formelles institutionnalisées peut survenir indépendamment de l'existence de problème de coordination et de contrôles spécifiques immédiats, ce qui explique alors un découplage entre les pratiques légitimées à l'extérieur et les pratiques opérationnelles (Meyer et Rowan, 1977). Cette situation ne semble pas transposable à la Cour des comptes qui a un réel problème de contrôle, l'adoption du référentiel international d'audit imposant la mise en place de contrôles non existants au sein de la Cour. De plus, le découplage correspond au fait que les structures formelles affichées ont une fonction de « vitrine symbolique » (Carruthers, 1995) qui n'induit pas forcément des pratiques effectives et complètement cohérentes avec cet affichage. Pour le cas de la Cour des comptes, il n'a pas été constaté l'existence de pratiques « vitrine » ou de pratiques (outils et procédure de la qualité) non cohérentes avec les préconisations des normes d'audit.

décousue entre les différentes pratiques mises en œuvre. Selon Dambrin *et al.* (2007), le *loose coupling* apparaît lorsque le changement débute sa phase d'internalisation.

II. 3) La deuxième campagne de certification : une adaptation et une appropriation de la politique qualité - la théorisation de la qualité

Cette dernière phase temporelle de l'étude de cas est celle de la théorisation selon l'approche de Greenwood *et al.* (2002). En effet, l'étude de la documentation, des entretiens et des pratiques présentée en section 2 a montré une évolution de la politique qualité de la Cour vers une adaptation plus importante à l'institution et ainsi vers une appropriation de cette politique par la Cour. Les solutions techniques proposées dans l'étape de pré-institutionnalisation acquièrent ainsi une justification, légitimité morale qui permet de passer à l'étape de la théorisation.

Toujours en évolution, la rationalité accordée à l'évolution de la politique qualité devient théorique (Townley, 2002) car le changement de la politique qualité est davantage fonction d'une construction plus précise de concepts abstraits reliés par les liens de causalité. Cette rationalité permet de définir clairement l'ensemble des connaissances théoriques liées à la politique qualité de la Cour et semble bien correspondre avec l'étape de théorisation dans le processus de changement institutionnel.

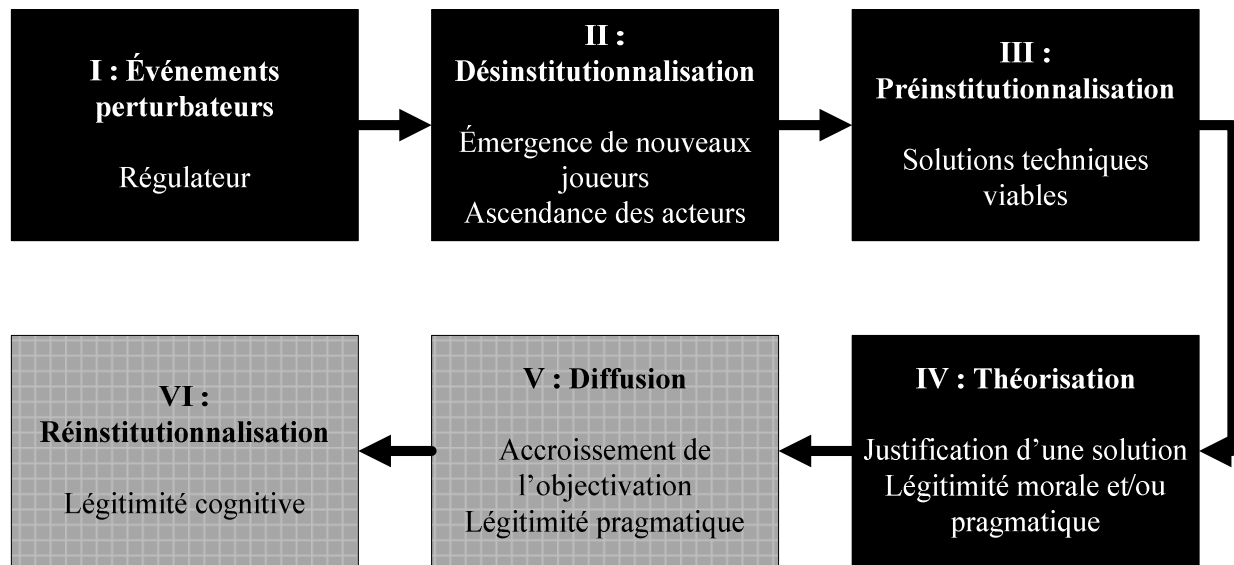
A ce stade du changement institutionnel, la réponse de la Cour des comptes à l'introduction d'une nouvelle mission, la certification, et donc de nouvelles pratiques concernant la qualité, se rapproche de l'adaptation mécanique développée par Hernes (1995). L'adaptation mécanique représente un premier pas vers l'adaptation organique car il s'agit alors de mettre en place des règles formelles, une hiérarchie, des routines et une stabilité dans le changement en cours. L'adaptation organique est formalisée lorsque les pratiques sont complètement coordonnées et de façon informelle en laissant place à la discrétion, à l'improvisation et à de nouveaux changements (Burns et Stalker, 1961). L'étude de la documentation, des pratiques et de la perception des acteurs révèle une stabilisation de la politique qualité pour la Cour des comptes ainsi qu'une meilleure définition des rôles et des responsabilités (hiérarchie) permettant de caractériser l'adaptation mécanique. L'adaptation organique, même si elle est abordée notamment lors des entretiens qui révèlent une évolution de la perception de la qualité vers de nouveaux enjeux, n'est pas encore effective et pourrait alors prendre place lors

des dernières étapes du changement institutionnel de Greenwood *et al.* (2002) non encore approchées par la Cour, la diffusion et la ré-institutionnalisation.

À cette étape du changement, il est possible de qualifier le changement subi par la politique qualité tout au long des trois phases étudiées selon deux principales typologies. La première oppose le changement évolutionnaire au changement révolutionnaire (Greenwood et Hinings, 1996). Le changement évolutionnaire (qui corrobore notre approche évolutionniste du changement présenté en introduction de la section 3) se réalise lentement et graduellement alors que le changement révolutionnaire affecte toutes les composantes d'une organisation simultanément (Greenwood et Hinings, 1996). Ce qui distingue également le changement évolutionnaire du changement révolutionnaire est l'échelle d'ajustement (McNulty et Ferlie, 2004). Le changement évolutionnaire, illustré par le cas de la politique qualité de la Cour, est ainsi caractérisé par une progression lente et graduelle privilégiant l'ajustement à l'organisation (le cas de la définition du rôle du Parquet général est une illustration de l'ajustement de la politique qualité de la Cour à l'institution). La qualification du changement s'établit ensuite selon l'opposition entre changement radical et changement convergent (Greenwood et Hinings, 1996). Alors que le changement radical s'opérationnalise lorsqu'une organisation abandonne une procédure par exemple pour en adopter une autre, le changement convergent réside dans la modification de plusieurs paramètres de cette procédure. Le changement de la politique qualité de la Cour peut ainsi être rapproché d'un mode convergent puisque le contrôle qualité et l'assurance qualité pour l'audit financier intègrent des paramètres déjà présents au sein de l'institution comme la collégialité ou la contradiction. Même si le processus de changement institutionnel représenté par les différentes étapes le constituant est moins visible lorsqu'il est évolutif, il modifie fortement à terme les rôles et la bureaucratie au sein de l'organisation (Caccia et Steccolini, 2006).

Pour conclure sur la caractérisation du changement de la politique qualité de la Cour, le schéma suivant illustre l'avancée de la politique qualité de la Cour des comptes dans les étapes du changement institutionnel en mettant en avant en noir les étapes franchies.

Schéma 44 : Les étapes du changement institutionnel selon l'approche institutionnelle « structurationniste » adapté au cas de la politique qualité de la Cour des comptes



Source : Schéma adapté et traduit de Greenwood et al. (2002, p. 60)

Concernant le rôle de la rationalité accordé à la politique qualité de la Cour, celui-ci a évolué tout au long des trois phases étudiées en passant d'une nature substantielle, à une nature pratique puis à une nature théorique, permettant une définition claire des concepts (outils, procédures, rôles, responsabilités) ayant traits à la politique qualité de la Cour²¹⁷.

III. L'étude du changement

Le cadre théorique institutionnel sollicité jusqu'alors pour caractériser les différentes étapes du changement est maintenant développé pour étudier les déterminants du changement. La question de recherche qui lie cette section 3 du chapitre 4 requiert une conceptualisation et une caractérisation du changement, ce qui a été réalisé pour partie dans la partie II avec une caractérisation par étape, par type de réponse et également par nature de rationalité. Cette partie III est un prolongement de la caractérisation et propose une étude des principaux mécanismes et déterminants du changement pouvant constituer un cadre explicatif à la caractérisation du changement présentée en partie II. L'objectif est de lier ontologiquement les questions du comment et du pourquoi (présentées en partie I de la section 3) pour conceptualiser la nature du changement ainsi que le préconise Busco *et al.* (2007) mais en se

²¹⁷ La dernière nature de la rationalité présentée par Townley est théorique et implique une pleine conscience de la réalité par la construction de concepts propres à l'organisation. Ces concepts sont alors extrêmement précis et permettent d'informer les acteurs sur les fondamentaux et les bases de chaque action.

concentrant sur les facteurs et les mécanismes permettant d'en expliquer le processus de changement (les phases).

III . 1) Une perspective néo-institutionnelle

L'ensemble de l'analyse institutionnelle comporte trois branches :

- le néo-institutionnalisme économique développé par Williamson (1975) et reposant sur les théories des coûts de transaction. Ce courant s'intéresse aux institutions du capitalisme c'est-à-dire le marché, les contrats, les firmes etc. et ne s'applique donc pas à l'étude de cas de la Cour des comptes ;
- le néo-institutionnalisme sociologique développé par Powell, DiMaggio et Scott qui porte sur l'analyse des évolutions des formes structurelles au travers de la conformité aux règles, valeurs et attentes institutionnalisées, une approche adaptée au cas de la Cour des comptes ;
- le vieil institutionnalisme qui étudie les activités quotidiennes et la production et reproduction des opérations avec une institution selon une approche de l'unité pertinente d'analyse économique en rejetant toute idée de règles de décisions optimales et l'individualisme méthodologique des néo-classiques (Nelson et Winter, 1982), une approche qui n'est pas retenue par la Cour en raison du manque de recul sur l'audit financier pour la Cour.

L'approche néo-institutionnelle notamment développée par Scott (1987) distingue quatre formulations spécifiques décrites par Carpenter *et al.*, (2006, p. 8). La théorie institutionnelle définit d'abord l'organisation comme :

- un processus de création de valeur ;
- un lieu de création d'une réalité sociale indépendante de la vue des acteurs ;
- une institution pouvant faire référence à plusieurs modèles dans le cadre d'une recherche de légitimité, de ressources ou de la capacité de survivre ;
- un mélange de systèmes normatifs et cognitifs.

Au sein de l'approche néo-institutionnelle, il est possible de centrer davantage l'approche retenue grâce au découpage en six « vignettes » de Lowndes (1996). Une vignette est une

illustration qui ne représente pas une frontière nette mais plutôt un caractère, une description, une vision de la théorie néo-institutionnelle (1996, p. 184, Lowndes). Une vignette procure ainsi une « boîte à outils » pour étudier l'organisation. La vignette retenue est celle de l'institution mythique²¹⁸. Cette « boîte à outils » intègre le pouvoir de l'environnement institutionnel, l'impact de la légitimité et le pouvoir des mythes institutionnels par le biais des isomorphismes. Même si l'environnement, la notion de légitimité et le mécanisme des isomorphismes prennent une place importante dans cette vision de la théorie néo-institutionnelle, une organisation dispose d'une certaine liberté et travaille activement pour influencer et manipuler les évaluations des parties prenantes. En effet, une structure formelle (la politique qualité en est une illustration), n'est pas toujours imposée à l'organisation, elle peut résulter d'un choix (Carruthers, 1995, p. 323).

a La légitimité : une notion centrale

L'approche néo-institutionnelle du changement par la légitimité permet de dresser un état des lieux des valeurs, intérêts et des parties prenantes de l'organisation afin d'avoir une vision claire des déterminants ou des leviers pouvant aider à la compréhension de la caractérisation du changement. La légitimité est une perception généralisée que l'action est désirée, propre ou appropriée dans un système construit socialement de normes, valeurs, croyances et définitions (Suchman, 1995, p. 574).

Avec la théorie néo-institutionnelle, la légitimité est considérée comme un *input* à part entière dans le processus de transformation organisationnelle (Hatch, 2000). L'une des difficultés liées à la recherche de légitimité par les organisations est la création d'un découplage en incorporant des pratiques légitimées en externe sans pour autant qu'elles soient en rapport avec leur efficacité au sein de l'organisation (Weick, 1976, Meyer et Rowan, 1977). Le découplage tel qu'il est ainsi décrit ne peut s'intégrer dans le cadre de l'étude de la politique de la qualité pour la Cour des comptes qui se focalise sur la caractérisation du changement (comment) et non sur l'apparition du changement (pourquoi).

²¹⁸ Les cinq autres vignettes détaillées par Lowndes (1996) sont celle de :
l'institution efficace (faisant référence à l'approche de Williamson) ;
l'institution stable (incorporant à la fois les éléments de l'institution mythique et de l'institution efficace) ;
l'institution manipulée (importance de l'intérêt individuel, du pouvoir des politiciens et bureaucrates et aucune notion de l'intérêt public) ;
l'institution désagrégée (faisant référence à la relation entre les acteurs Gouvernementaux et non-Gouvernementaux et dressant une image de l'institution informelle et relativement stable dans le temps) ;
l'institution appropriée (l'institution produit de l'ordre pour la vie politique et accroît sa capacité en réduisant la compréhension des acteurs et privilégiant la logique de l'*appropriateness*).

La légitimité reste cependant un concept central pour la caractérisation du changement car elle dispose d'un fort pouvoir explicatif. La légitimité peut d'abord être approchée d'un point de vue global en considérant la légitimité institutionnelle qui concerne la validité et l'autorité d'un système public de règles qui définissent les différentes structures et positions, les droits, les devoirs, les pouvoirs et les immunités qui les accompagnent (Rawls, 1971). Ensuite, il existe plusieurs dimensions attribuables à la légitimité. Une des typologies les plus usitées distingue la légitimité réglementaire de la légitimité cognitive et de la légitimité normative (Scott, 1995 ; Ruef et Scott, 1998). Pour acquérir une légitimité réglementaire, les organisations doivent mettre en place des structures formelles de contrôle et de réglementation, des mécanismes coercitifs qui permettent d'assurer l'ordre et la stabilité. La légitimité cognitive nécessite de se conformer aux compréhensions culturelles tacites partagées par l'environnement (Meyer et Rowan, 1977). Finalement, la légitimité normative introduit une dimension prescriptive, évaluative et obligatoire dans la vie sociale des organisations.

D'après Suchman (1995) la légitimité peut suivre trois courants distincts. Elle peut être liée à l'évaluation de l'organisation par les parties prenantes et être ainsi pragmatique. La légitimité peut ensuite être fondée sur une évaluation normative de la propriété morale, une légitimité normative. Enfin, la légitimité peut être associée aux définitions cognitives de l'appropriation et de l'interprétation, une légitimité cognitive. La légitimité pragmatique est une légitimité basée sur l'influence car elle implique des échanges directs entre l'organisation et son public. La légitimité morale est davantage fondée sur un jugement reflétant les croyances sociales de l'organisation selon un système de valeurs construit. La légitimité cognitive n'est plus fondée sur la notion d'intérêt ou d'évaluation mais plutôt sur l'importance de la capacité de compréhension et sur la cohérence. Afin de mieux définir cette typologie de la légitimité, le tableau suivant retrace les différentes stratégies pour gagner une légitimité, la conserver et la réparer.

Tableau 13 : Les stratégies de légitimation

	Obtention	Maintien	Réparation
Légitimité générale	Se conformer à l'environnement, le sélectionner et le manipuler	Percevoir les changements, et se protéger en communiquant subtilement en « stockant » de la légitimité	Normaliser et restructurer

Légitimité pragmatique	Se conformer à la demande, sélectionner les marchés et communiquer	Consulter l'opinion des leaders et se protéger en communiquant subtilement et en « stockant » de la légitimité	Renier
Légitimité morale	Se conformer aux idées, sélectionner un domaine et persuader (démonstration du succès)	Gérer l'éthique de l'organisation	S'excuser, se justifier et dissocier (les acteurs, les pratiques)
Légitimité cognitive	Se conformer aux modèles, sélectionner des labels et institutionnaliser	Gérer les regards extérieurs	Expliquer

Source : Adaptation du tableau de synthèse présenté par Suchman (1995, p. 600)

Ces différentes visions de la légitimité nourrissent la compréhension de la caractérisation du changement de la politique qualité de la Cour des comptes. En effet, lors de la première phase temporelle étudiée, la qualité n'occupe qu'une place marginale et la politique qualité se trouve alors à l'étape de désinstitutionnalisation et n'est donc pas encore développée ou formalisée. Ce stade dans l'avancée du changement institutionnel peut s'expliquer par la recherche d'une légitimité d'abord normative ou pragmatique de la part de la Cour des comptes. En effet, l'événement perturbateur qu'est la certification implique de profonds bouleversements (comme l'ont révélé les entretiens) et la première recherche de la Cour est de répondre à l'influence de son environnement représenté par l'environnement normatif et les normes internationales d'audit. La légitimité nécessaire pour l'institution ne revêt à ce stade qu'un caractère prescriptif, évaluatif et surtout obligatoire. La Cour des comptes ne peut à ce stade adapter sa propre politique qualité mais seulement prendre connaissance des prescriptions normatives et n'a donc que des considérations normatives ou pragmatiques pour sa légitimité. Elle va ainsi se conformer à la demande (l'exercice de certification inscrit dans la LOLF 2001) et sélectionner un marché, celui du référentiel normatif d'audit développé par l'IFAC, les ISAs, impliquant la nécessité de développer sa politique qualité comme l'étude de la documentation l'a révélée.

Pour la phase temporelle liée au premier exercice de certification, la recherche de légitimité de la Cour évolue. En effet, elle est plus à même maintenant de mieux cerner son environnement et les croyances sociales qui le composent. Sa recherche va donc s'orienter vers une légitimité morale ou cognitive qui nécessite de se conformer aux idées de l'environnement (la mise en place d'un contrôle qualité et d'une assurance qualité décrits par l'environnement réglementaire et normatif présenté dans le chapitre 2) et de persuader son

environnement²¹⁹. C'est pour cela que la Cour développe à ce stade sa politique qualité selon les prescriptions des normes et la formalise dans le guide de la certification.

Finalement, la dernière phase temporelle de l'étude, le deuxième exercice de certification ou l'étape de la théorisation de la politique qualité correspond à la recherche d'une légitimité réglementaire. Après avoir compris son environnement, ses attentes et ses croyances, la Cour des comptes a besoin de mettre de l'ordre dans la structure de sa politique qualité (un manque de structuration et d'équilibre ayant été noté lors de la phase précédente). Elle recherche donc une légitimité réglementaire et cognitive pour faire la démonstration de sa cohérence et compétence en termes de qualité. C'est pour ces raisons que la politique qualité de la Cour évolue, se développe et se voit attribuer de nouvelles appellations pour une meilleure appropriation et voit également ses rôles et responsabilités plus clairement définis. La Cour des comptes se conforme davantage au modèle des normes internationales d'audit.

La recherche de légitimité par la Cour et spécifiquement l'évolution de la légitimation permet ainsi de mettre en avant pour chacune des étapes du changement institutionnel dégagée, des déterminants du changement.

b La caractérisation du changement en lien avec les mécanismes d'isomorphismes et le mimétisme

Selon DiMaggio et Powel (1983), les isomorphismes institutionnels sont les processus par lesquels les organisations ont tendance à adopter les mêmes pratiques et les mêmes structures en réponses à des pressions institutionnelles communes qui peuvent exister selon trois niveaux d'analyse :

- les isomorphismes normatifs font référence à l'insertion culturelle de l'organisation dans son environnement. L'objectif est de partager un savoir commun pour faire émerger un sentiment d'appartenance qui oriente les comportements. L'isomorphisme normatif introduit la profession et les associations professionnelles comme une force de socialisation (Fogarty, 1992). Il est défini par Dimaggio et Powell (1983) comme l'ensemble des efforts collectifs par lesquels les membres d'une profession définissent

²¹⁹ Cet environnement se compose à la fois de l'environnement réglementaire et normatif mais également des acteurs à convaincre introduits dans le chapitre 2 : les ISC étrangères, les citoyens, les normalisateurs et associations professionnelles et l'audit.

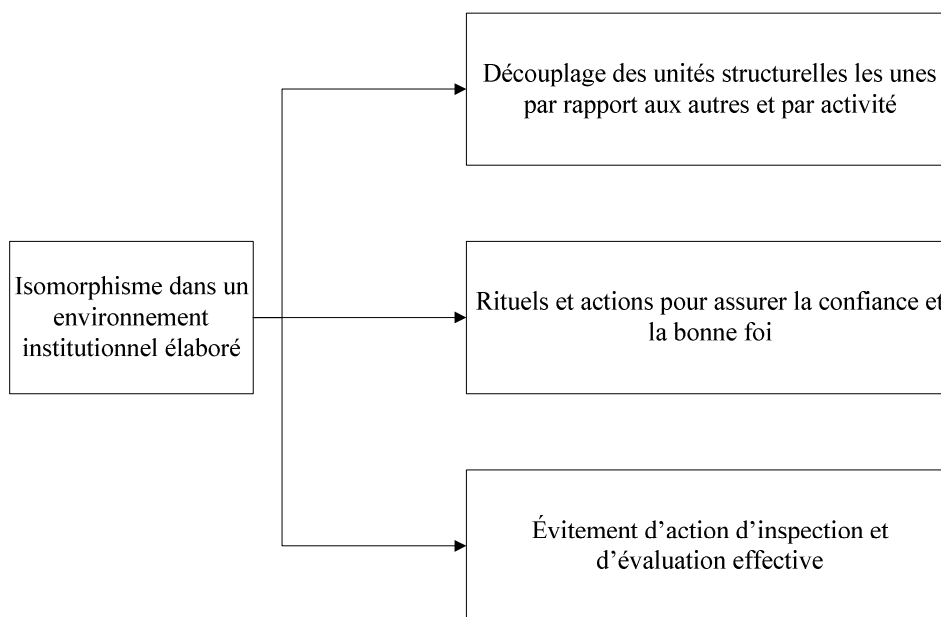
les conditions et les méthodes de travail afin d'établir une base cognitive légitime à leurs activités et en procurer un degré d'autonomie suffisant ;

- les isomorphismes mimétiques résultent de l'imitation entre organisations et sont liés à des situations pour lesquelles les choix d'action sont peu clairs et nécessitant alors le mécanisme de mimétisme. Le mimétisme intervient au niveau de la définition des rôles et également au niveau de la modélisation des relations (Fogarty, 1992). La socialisation par l'isomorphisme mimétique s'accomplit lorsque les actions et croyances de l'organisation correspondent à celles de l'environnement ;
- les isomorphismes coercitifs sont les mécanismes par lesquels des acteurs extérieurs imposent des solutions utilisables par l'organisation dans sa quête de légitimité et d'appartenance à un environnement. Selon DiMagigio et Powell (1983), l'isomorphisme coercitif résulte non seulement des pressions formelles et informelles exercées sur l'organisation par d'autres organisations desquelles elle dépend, mais également des attentes de la société dans laquelle elle exerce ses activités. Cet isomorphisme sert la vision de la production au niveau individuel dans un objectif collectif (Fogarty, 1992, p. 133). Les efforts imposés par cet isomorphisme sont centrés autour de la coercition économique, de la coercition bureaucratique et la légitimation organisationnelle (Fogarty, 1992).

Le mimétisme et l'apparition d'un isomorphisme sont réalisables lorsque les contacts entre l'organisation et son environnement sont nombreux ou lorsque l'organisation reflète directement son environnement mais l'isomorphisme dans un environnement institutionnel n'est pas toujours le résultat d'une connexion avec d'autres organisations (Dacin, 1997).

Le schéma ci-après représente les effets de l'isomorphisme institutionnel sur les organisations.

Schéma 45 : Les effets de l'isomorphisme institutionnel sur l'organisation



Source : Meyer et Rowan, 1977, p. 360, 1977

Ne retenant pas l'action de découplage pour l'étude de la politique qualité de la Cour des comptes, les effets de l'isomorphisme institutionnel se concentrent sous la forme de rituels et actions mis en œuvre pour assurer la confiance et la bonne foi.

Lors de la première phase temporelle de l'étude de la politique qualité de la Cour des comptes, la notion de qualité n'est pas développée mais l'institution en quête de légitimité normative se retrouve en plein cœur d'un isomorphisme normatif car elle cherche à s'insérer culturellement dans son nouvel environnement créé par l'apparition de la mission d'audit des comptes de l'État²²⁰. Le choix d'adopter les normes internationales d'audit conduisant à la mise en œuvre d'une politique qualité est donc pleinement inscrit dans cet isomorphisme normatif en raison de la pression normative exercée par le normalisateur et les associations professionnelles qualifiée également de pression globale²²¹ par Welch et Wong (2001).

Rapidement, lors du premier exercice de certification, cet isomorphisme normatif génère un isomorphisme coercitif. En effet, si la mise en œuvre d'une politique qualité était déjà fortement influencée par la recherche de légitimité normative et le poids du normalisateur

²²⁰ Se référer au chapitre 2 pour la présentation détaillée de l'environnement de la Cour des comptes

²²¹ Une pression globale est exercée par une institution internationale (ici le normalisateur l'IFAC ou encore les associations professionnelles comme l'INTOSAI) qui a l'autorité ou le pouvoir suffisant pour influencer les choix d'une organisation (Welch et Wong, 2001, p. 374).

(auquel s'ajoute également le poids des associations professionnelles), elle est encore plus influencée par la pression informelle exercée cette fois par les institutions supérieures de contrôle étrangères, un autre acteur de son environnement et par les attentes de la société dans laquelle la Cour évolue (les citoyens et l'audit). En effet, lors de la deuxième phase de l'étude de cas, la Cour des comptes doit se conformer aux pratiques de son environnement pour acquérir une légitimité morale ou cognitive et pour cela sa politique qualité doit être identique à celle des institutions supérieures de contrôle étrangères qui ont toutes adapté leurs pratiques au référentiel normatif international. Le développement et la formalisation de la politique qualité lors de l'étape de pré-institutionnalisation répond donc à un isomorphisme coercitif concomitant à un isomorphisme normatif.

Finalement, lors de l'étape de théorisation dans son changement institutionnel, la politique qualité se développe et évolue (cf. section 2 du chapitre 4) pour répondre aux pressions exercées par un isomorphisme mimétique. En effet, après avoir adapté et développé sa politique qualité pour répondre à des pressions coercitives et normatives, la politique qualité nécessite plus de structuration, une définition plus claire des rôles et des responsabilités ainsi que la création d'un meilleur équilibre entre le contrôle qualité et l'assurance qualité. C'est donc au travers d'un isomorphisme mimétique permettant de définir les rôles et de modéliser les relations du contrôle et de l'assurance qualité (Fogarty, 1992) que la Cour des comptes va obtenir une légitimité réglementaire et faire correspondre ses actions et croyances à celles de l'environnement. On note cependant qu'à ce stade l'isomorphisme mimétique semble limité en raison de la volonté de la Cour des comptes de s'approprier sa politique qualité en renommant les principaux constituants. Il s'agit donc d'un mimétisme portant davantage sur la structure globale du contrôle et de l'assurance qualité.

Cette conceptualisation du changement liant ontologiquement la question du comment et du pourquoi s'enrichit par une approche différente mais complémentaire de la perspective institutionnelle, la perspective contingente.

III . 2) Une perspective contingente

Le cadre théorique de la recherche selon une perspective contingente se décompose en deux principaux cadres, l'approche cartésienne qui étudie les crises entre le contexte et la structure et l'approche « configurationnelle » qui sur les grands mouvements organisationnels (Gerdin et Greve, 2004). L'approche cartésienne est axée sur un déterminisme de la contingence qui

implique un changement structurel de l'organisation à l'apparition d'un changement concernant une variable de contingence (le contexte interne comme la taille ou le facteur technologique et l'ensemble de l'environnement) (Donaldson, 1987). L'approche cartésienne se concentre sur peu de variables et perçoit le changement comme continu et incrémental alors que l'approche « configurationnelle » permet d'intégrer plusieurs contextes et perçoit le changement comme épisodique en adoptant une vue holiste. L'approche « configurationnelle » retenue pour cette étude, permet de déterminer quels sont les éléments consistants et inconsistants pour une structure organisationnelle (Drazin et Van de Ven, 1985, p. 521).

a Le développement du modèle de contingence de Lüder

Mettant en avant un grand nombre de variables explicatives du changement, les modèles de contingence présentent une limite rapidement identifiable. Les variables mobilisées n'ont pas toutes le même impact au même moment et certaines peuvent n'avoir aucun impact (Lüder, 2002). De plus, les recherches contingentes montrent une grande hétérogénéité des résultats et la prise en compte de la dimension de la liberté dont dispose l'organisation n'est pas réalisée dans les modèles contingents. On parle même de « boîte noire » pour définir le modèle de contingence de Lüder (Ouda, 2009). Les modèles de contingence ne se penchent que trop peu sur une perspective pratique de l'innovation comptable et traitent davantage de la phase d'initiation et peu de la phase de transition ou de mise en œuvre (Ouda, 2009). Finalement les modèles de contingence sont plutôt considérés comme explicatifs que prescriptif.

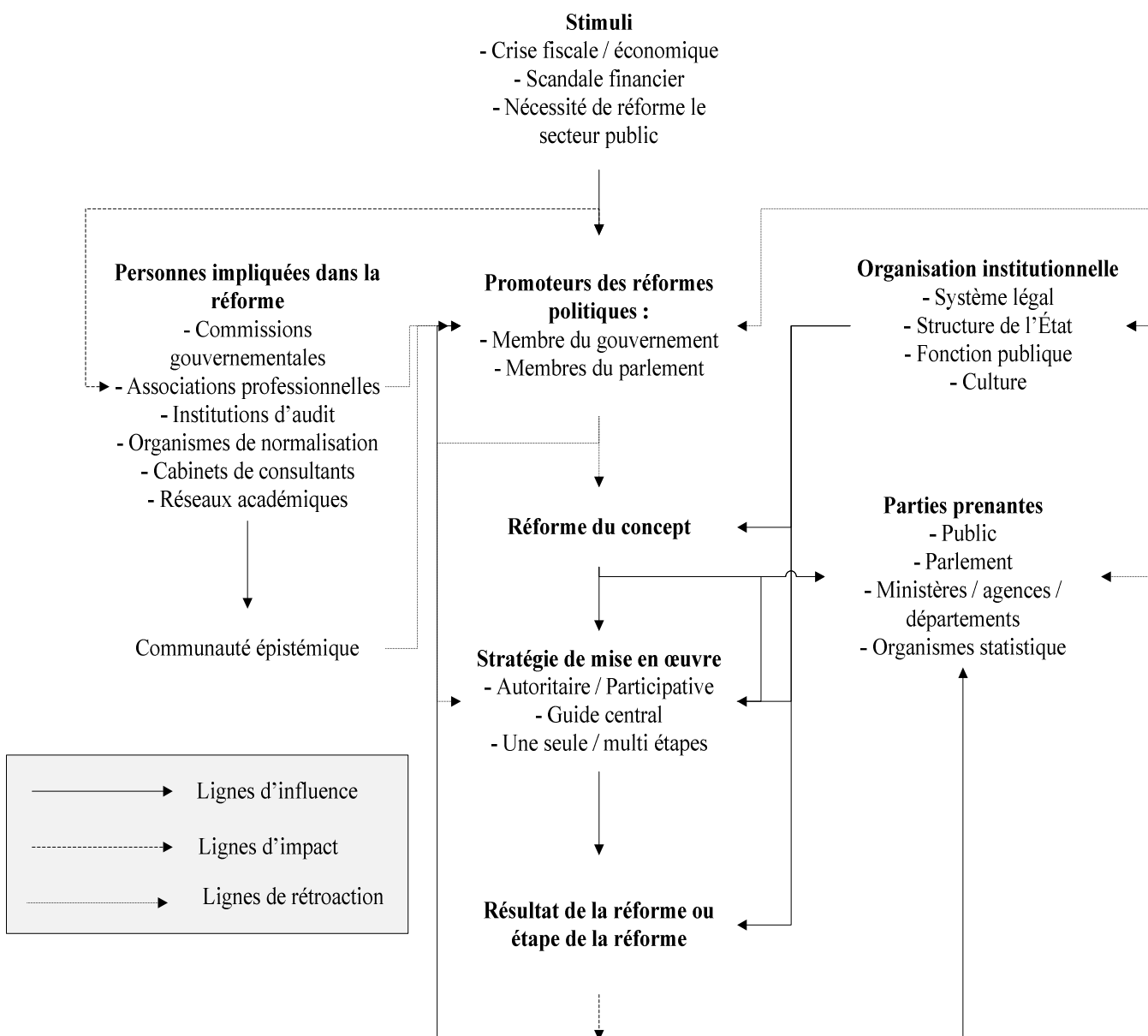
Ces critiques, même si elles limitent les apports de la perspective contingente pour l'étude du changement de la politique qualité de la Cour des comptes, permettent également de cibler ces apports. La perspective contingente constitue ainsi un support explicatif supplémentaire permettant d'apporter plus de précisions à la caractérisation du changement, plus particulièrement sur le contexte du changement. La perspective institutionnelle est concentrée sur le contenu du changement pour la Cour alors que la perspective contingente permet de s'axer sur le contexte.

S'inscrivant dans le cadre de travaux relatifs au secteur public, le modèle de Lüder (1992,1994, 2002) permet de mettre en valeur le rôle de l'environnement et des différents acteurs pour la caractérisation du changement. Il s'agit en fait d'un modèle développé pour étudier l'innovation comptable dans le secteur public (Lüder 1992, 1994, 2002 ; Pallot, 1995 ;

Jaruga et Nowak, 1996 ; Godfrey *et al.*, 2001). On distingue les recherches s'intéressant à l'étude des facteurs explicatifs développant comment et pourquoi le changement prend place des recherches se concentrant sur les facteurs d'implantation requis pour créer un climat propre à la mise en œuvre du changement. L'étude des facteurs explicatifs est l'approche contingente retenue pour la caractérisation du changement pour la Cour des comptes.

Le schéma suivant présente la grille d'analyse proposée par Lüder au travers de son modèle général de contingence.

Schéma 46 : Une approche contingente du processus de réforme comptable



Source : Lüder (2002, p. 18) traduit par Lande (2005, p. 92)

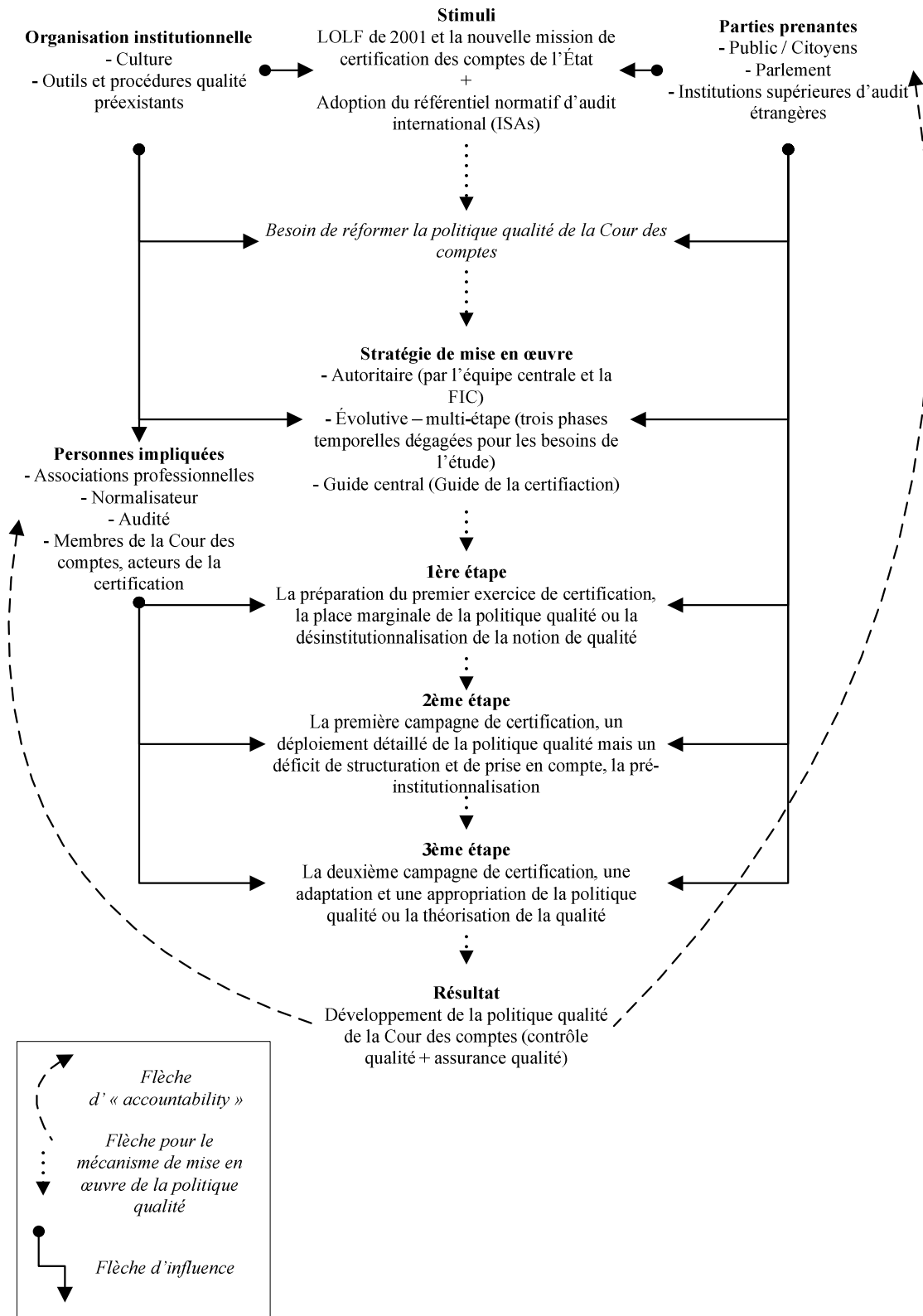
Ce modèle de contingence introduit des variables contextuelles (les stimuli et l'organisation institutionnelle), des variables comportementales (personnes impliquées dans la réforme, promoteurs des réformes, parties prenantes) et des variables instrumentales (réforme du concept et stratégie de mise en œuvre).

Le schéma de Lüder présenté ci-avant n'est qu'un modèle parmi une grande diversité de modèles en raison des caractéristiques propres à chaque pays étudié (Jaruga et Nowak, 1996 ; Godfrey *et al.*, 2001). Le modèle de Lüder permet de présenter un schéma de synthèse intégrant tous les modules et variables de l'approche contingente (Lande et Rocher, 2008) afin de l'adapter au cas de la Cour des comptes.

b Les constituants du modèle de contingence pour la Cour des comptes

Le schéma suivant présente l'adaptation du modèle synthétique de Lüder au cas du changement de la politique qualité de la Cour des comptes.

Schéma 47 : Une approche contingente de la caractérisation du changement de la politique qualité de la Cour des comptes



Source : Schéma adapté de Lüder (2002)

La perspective contingente permet de mettre en évidence l'organisation temporelle du changement pour la Cour des comptes avec les stimuli ayant fait émerger le besoin de mettre en place une politique qualité pour la mission de certification, la LOLF 2001 et la décision d'adopter les normes internationales d'audit. Il définit ensuite l'implication des différents acteurs :

- les parties prenantes (public de l'audit financier (citoyens et Parlement) et les institutions supérieures d'audit étrangères, les pairs, qui exercent une pression pour la mise en place d'une politique qualité afin d'être en conformité avec les normes d'audit adoptées ;
- et les personnes directement impliquées (associations professionnelles et organisme normalisateur (IFAC)) qui imposent les composants de la politique qualité et l'audité et les membres de la Cour des comptes.

Le schéma de l'approche contingente de la caractérisation du changement détaille également le déroulement des différentes étapes identifiées et étudiées dans ce chapitre 4 et permet de positionner l'organisation institutionnelle de la Cour avec son impact sur le changement institutionnel (représentée principalement par les outils et mécanismes de qualité préexistants à la mise en place d'une politique qualité dédiée à la mission de certification).

Le schéma présente enfin les différentes relations entre les parties prenantes, les personnes impliquées dans la mise en œuvre de la politique qualité :

- il s'agit tout d'abord des relations qui lient le mécanisme de mise en œuvre de la politique qualité et qui permettent ainsi de mettre en avant la séquence d'événements (les trois étapes dégagées en chapitre 4) qui ont permis d'obtenir le résultat, la politique qualité de 2008 ;
- il s'agit ensuite des relations montrant les différents liens d'influence. L'organisation institutionnelle a ainsi une influence directe sur la stratégie de mise en œuvre et les différentes étapes. L'organisation institutionnel a également une influence sur les personnes impliquées qui doivent tenir compte de la culture mais également des outils et mécanismes préexistants. Les parties prenantes exercent ensuite une influence sur la stratégie et les différentes étapes de la mise en œuvre de la politique qualité de la Cour. Finalement ce sont les personnes impliquées elles mêmes qui ont une influence sur la stratégie et les différentes étapes de la mise en œuvre de la politique qualité. Les

membres de la Cour et l'audit ont une influence directe en tant qu'actant de la certification, le normalisateur et les associations professionnelles ont une influence normative sur cette mise en œuvre ;

- finalement, il s'agit des relations de la Cour avec les personnes impliquées et les parties prenantes liées à sa volonté de rendre compte (les flèches d'*accountability*) sur la mise en œuvre de la politique qualité.

La perspective contingente, si elle n'apporte pas d'éléments supplémentaires pour la compréhension du changement de la politique qualité de la Cour des comptes, permet de caractériser contextuellement le changement institutionnel et propose ainsi une vision synthétique.

* * *

*

L'étude du changement dans cette section 3 du chapitre 4 adopte une approche évolutionniste (Grenier et Josserand, 2007) qui permet d'étudier les variations, les évolutions et également la stabilité.

Elle adopte également une vision néo-institutionnaliste qui peut conduire à étudier les conducteurs du changement, les facteurs influençant les réponses des organisations (légitimité, résistance, intérêt, pouvoir agence) ou le processus du changement. Ces différentes approches ont été regroupées sous deux questions centrales : comment le changement (axée sur le processus) et pourquoi le changement ? (axée sur la détermination du changement).

Finalement trois conceptions du changement ont été présentées pour positionner l'étude du changement de la politique qualité de la Cour. Il s'agit de :

- l'étude des mécanismes de changement ;
- l'étude du processus de changement et de ses déterminants ;
- la compréhension des raisons d'une institutionnalisation ou non d'une pratique au sein d'une organisation.

Le positionnement utilisé est centré sur l'étude du processus de changement (la question du comment) dans le but d'en conceptualiser et d'en caractériser la nature pour le cas politique

qualité de la Cour en liant ontologiquement les questions du comment et du pourquoi, tout en se concentrant sur les facteurs et les mécanismes explicatifs.

Finalement c'est une approche néo-institutionnaliste dynamique et « structurationniste » complétée par le cadre théorique de la contingence (Lüder, 1992, 1994, 2002) qui est sollicitée comme cadre théorique principal. Le choix de mettre en œuvre un cadre théorique mixant l'approche néo-institutionnelle et le cadre de la contingence pour aborder les changements et évolutions de la politique qualité de la Cour a conduit à écarter plusieurs approches théoriques présentées en **Annexe 10** : l'étude de la diffusion des innovations, la théorie de la dépendance des ressources, le cadre de la théorie de l'agence et enfin la théorie de la traduction.

Ces orientations stratégiques ont conduit à caractériser le changement comme le présente le Schéma 44 : Les étapes du changement institutionnel selon l'approche institutionnelle « structurationniste » adapté au cas de la politique qualité de la Cour des comptes. Cette caractérisation touche les trois phases temporelles développées dans la section 2 du chapitre 4 (Greenwood *et al.*, 2002) :

- la préparation du premier exercice de certification, une place marginale de la politique qualité ou la désinstitutionnalisation de la notion de qualité ;
- la première campagne de certification, un déploiement détaillé de la politique qualité mais un déficit de structuration et de prise en compte, la pré-institutionnalisation ;
- la deuxième campagne de certification, une adaptation et une appropriation de la politique qualité ou la théorisation de la qualité.

Pour chacune de ces phases la rationalité de la politique qualité est différente (Greenwood et Hinings, 1996). Elle est d'abord substantielle puis pratique et enfin théorique.

Le changement observé tout au long de cette étude est alors qualifié de changement évolutionnaire et convergent (Greenwood et Hinings, 1996). Il s'agit plus particulièrement d'un changement de doctrine et non pas seulement de méthodologie puisque lors de la troisième phase, la Cour « théorise » sa politique qualité en développant la méthodologie mais également en s'appropriant par le biais d'une nouvelle terminologie cette politique qualité.

Finalement l'étude de ce changement caractérisé conduit à dégager une évolution dans la recherche de légitimité qui est d'abord normative (conduisant à la mise en place

d'isomorphisme normatif) puis morale et cognitive avec un isomorphisme coercitif et enfin réglementaire avec un isomorphisme mimétique (Suchman, 1995, Di Maggio et Powell, 1983).

L'apport final du cadre de contingence de Lüder à cette étude consiste à catégoriser les parties prenantes, personnes impliquées, stimuli et stratégie de mise en œuvre pour ainsi mettre en évidence les liens entre ces différentes composantes comme le montre le Schéma 47 : Une approche contingente de la caractérisation du changement de la politique qualité de la Cour des comptes.

SYNTHÈSE DU CHAPITRE 4

L'étude de la politique qualité de la Cour des comptes est faite à partir d'une étude de cas approfondie longitudinale (Pettigrew, 1990) et exploratoire (Wacheux, 1996). Cette étude de cas est instrumentalisée par trois séries d'entretiens correspondant aux trois phases temporelles présentées dans le chapitre 4 qui permettent d'étudier dans le temps la mise en œuvre de la politique qualité de la Cour des comptes. L'étude de cas est menée par observation participante (David, 2000, Baumard *et al.*, 2007) selon un positionnement manifeste de la participation (Karlsen, 1991).

Les données obtenues de nature expérimentale, bibliographique et résultante de l'observation sont traitées par une analyse de contenu selon le processus itératif de Miles et Huberman (2003) par le biais de grilles catégorielles.

Le tableau suivant présente les résultats obtenus suite au traitement des données. Il distingue ces résultats selon les trois phases temporelles dégagées pour les besoins de l'étude :

- la préparation à l'exercice de certification, 2006 (phase présentée en I de la section 2) ;
- la première campagne de certification et le début de la deuxième campagne 2007-2008 (phase présentée en II de la section 2) ;
- la deuxième campagne de certification et le début de la troisième campagne 2008-2009 (phase présentée en III de la section 2).

Le tableau présente également les résultats en fonction des trois questions de recherche posées pour ce chapitre²²².

- Quels sont les outils et les procédures du contrôle et de l'assurance qualité ?
- Quelle est la perception des critères explicatifs de la qualité de l'audit par les acteurs de l'audit ?

²²² Se rapporter à la présentation générale des questions de recherche en introduction générale pour une vision globale.

- Comment caractériser et conceptualiser les changements de la politique qualité de la Cour ?

L'étude du changement présentée dans ce tableau de synthèse adopte une approche évolutionniste (Grenier et Josserand, 2007) et un cadre théorique néo-institutionnel dynamique et « structurationniste » complété par le cadre théorique de la contingence. Cette approche permet d'étudier les conducteurs du changement, les facteurs influençant les réponses des organisations (légitimité, résistance, intérêt, pouvoir, agence) ou le processus du changement.

Le positionnement utilisé pour étudier le changement de la politique qualité de la Cour est centré sur l'étude du processus de changement (la question du comment) dans le but de conceptualiser et caractériser la nature du changement de politique qualité de la Cour en liant ontologiquement les questions du comment et du pourquoi, mais en se concentrant seulement sur les facteurs et mécanismes permettant d'expliquer le changement.

Le tableau suivant présente une synthèse de cette caractérisation et conceptualisation du changement.

Tableau 14 : Synthèse présentant les résultats de l'étude de la politique qualité de la Cour des comptes

<p>Les étapes du changement institutionnel (Greenwood et al., 2002)</p>	<p>La préparation du premier exercice de certification, la place marginale de la politique qualité ou la désinstitutionnalisation de la notion de qualité</p>	<p>La première campagne de certification, un déploiement détaillé de la politique qualité mais un déficit de structuration et de prise en compte, la pré-institutionnalisation</p>	<p>La deuxième campagne de certification, une adaptation et une appropriation de la politique qualité ou la théorisation de la qualité</p>
<p>Observations de la mise en œuvre de la politique qualité <i>Quels sont les outils et les procédures du contrôle et de l'assurance qualité ?</i></p>	<p>La démarche et les outils de la politique de la Cour n'apparaissent pas ou peu durant la première phase de l'étude (certains éléments comme les ressources, la revue des travaux ou la contradiction sont abordés).</p>	<p>L'instruction du Premier président fait clairement référence à la politique qualité de la Cour et le guide de la certification la décompose selon les deux piliers normatifs, le contrôle qualité et l'assurance qualité. On note une nette prépondérance du contrôle qualité par rapport à l'assurance qualité, la distinction entre les deux notions n'étant également pas évidente.</p>	<p>On dénote une prise en compte plus approfondie de la qualité avec une organisation de la politique qualité plus détaillée et une bonne synergie et organisation entre les différents documents références de la Cour. Le guide de la certification est également révélateur d'une réorganisation et d'une appropriation de la politique qualité par la Cour car les principaux termes de la qualité évoluent vers une appellation spécifique de la politique qualité pour la Cour.</p>
<p>Les critères explicatifs perçus de la qualité de l'audit <i>Quelle est la perception des critères explicatifs de la qualité de l'audit par les acteurs de l'audit ?</i></p>	<p>Le traitement des entretiens fait ressortir le besoin d'adaptation et d'acquisition d'expériences comme critères explicatifs de la qualité et démontre le ressenti de chocs culturels avec les critères de revue par les pairs, de leadership ou de rotation des équipes. Le schéma des critères explicatifs permet également de faire ressortir l'importance donnée aux référentiels normatifs et aux pratiques étrangères.</p>	<p>Le schéma des critères explicatifs pointe l'importance de l'effet d'expérience et fait ressortir les notions de pérennité, de formalisation, d'homogénéité, d'anticipation et de communication comme critères de la qualité.</p>	<p>Le schéma des critères explicatifs démontre que les évolutions sont principalement constituées de précisions et non d'ajout ou suppression de critères. L'effet d'expérience et la capitalisation des connaissances sont également mis en avant et de nouveaux enjeux apparaissent pour la qualité comme le mariage de la culture de la Cour avec la culture des cabinets ou la relation de partenariat avec l'audit alors que le critère de pérennité subsiste.</p>
<p>Rationalité accordée à la politique qualité (Townley, 2002)</p>	<p>Rationalité substantielle</p>	<p>Rationalité pratique</p>	<p>Rationalité théorique</p>

Les étapes du changement institutionnel (Greenwood et al., 2002)	La préparation du premier exercice de certification, la place marginale de la politique qualité ou la <i>désinstitutionnalisation</i> de la notion de qualité	La première campagne de certification, un déploiement détaillé de la politique qualité mais un déficit de structuration et de prise en compte, la <i>pré-institutionnalisation</i>	La deuxième campagne de certification, une adaptation et une appropriation de la politique qualité ou la <i>théorisation</i> de la qualité
<p>Étude du changement (DiMaggio et Powell, 1983) (Suchman, 1995) <i>Comment caractériser et conceptualiser les changements de la politique qualité de la Cour ?</i></p>	<p>L'étude du changement fait ressortir la recherche d'une légitimité normative et pragmatique menant à la mise en œuvre d'un isomorphisme normatif.</p>	<p>L'étude du changement fait ressortir la recherche d'une légitimité morale ou cognitive menant à la mise en œuvre d'un isomorphisme coercitif.</p> <p>Cette phase est également une réponse aux tensions créées par la certification qualifiée de <i>loose coupling</i> (Hernes, 2005)</p>	<p>L'étude du changement fait ressortir la recherche d'une légitimité réglementaire menant à la mise en œuvre d'un isomorphisme mimétique.</p> <p>Cette phase est également une réponse aux tensions créées par la certification qualifiée d'adaptation mécanique (Hernes, 2005).</p>
<p>Le changement observé tout au long de cette étude est qualifié de changement évolutionnaire et convergent (Greenwood et Hinings, 1996).</p> <p>L'apport final du cadre de contingence de Lüder à cette étude consiste à catégoriser les parties prenantes, personnes impliquées, stimuli et stratégie de mise en œuvre pour ainsi mettre en évidence les liens entre ces différentes composantes comme le montre le schéma présentant l'approche contingente de la caractérisation du changement pour la politique qualité de la Cour des comptes.</p>			

PARTIE II – CONCLUSION

Fondée sur une grille de lecture de la qualité de l'audit proposée en chapitre 3, le chapitre 4 adopte une approche néo-institutionnaliste dynamique et « structurationniste » complétée par le cadre théorique de la contingence (Lüder, 1992, 1994, 2002) qui agit comme une médiation entre l'organisation et son environnement en sollicitant les mécanismes d'isomorphisme et les notions de rationalité et légitimité pour dégager une évolution de la politique qualité de la Cour des comptes en trois phases : la désinstitutionnalisation de la qualité, sa pré-institutionnalisation et enfin sa théorisation.

Cette caractérisation de l'évolution de la politique qualité de la Cour des comptes met tout d'abord en avant une influence de la politique qualité issue des pratiques normées sur la politique qualité de la Cour des comptes qui doit adopter les outils et procédures préconisés par les normes et qui s'attache donc à les retranscrire. Cette première étape représentée par les deux premières phases temporelles étudiées fait ressortir le choc culturel vécu par la Cour, le besoin d'appropriation des méthodes ou encore le besoin d'expérience. La Cour subit l'influence de la politique qualité et recherche une légitimité morale ou cognitive pour se conformer à son environnement normatif.

Dans un deuxième temps, en phase de théorisation, la politique qualité de la Cour influence à son tour le modèle de politique qualité issue des pratiques normées et anglo-saxonnes. En effet, la politique qualité de la Cour est renommée selon sa propre terminologie et intègre complètement des outils et méthodes propres à la Cour des comptes (collégialité et contradiction par exemple). La Cour des comptes recherche alors une légitimité réglementaire et veut faire la démonstration de sa cohérence. Elle va ainsi avoir un impact important sur sa politique qualité.

On relève donc une double influence qui s'exerce sur la politique qualité de la Cour des comptes. La première influence est celle du modèle anglo-saxon développé en chapitre 1 qui infléchit la construction de la politique qualité notamment par le biais de la zone de contrainte

révélée, c'est-à-dire les éléments imposés (le formalisme et la distinction entre le contrôle et l'assurance de la qualité). La deuxième influence est celle des spécificités liées au contexte, à l'histoire, aux modalités de fonctionnement de la Cour des comptes (présentées en chapitre 2) qui vont permettre à l'institution de s'approprier et d'adapter sa politique qualité pour l'audit des comptes publics.

La mise en place d'une politique qualité pour la Cour et son exercice de certification des comptes engage donc une modification des pratiques qui infléchissent à leur tour la politique qualité mise en place. Cette influence réciproque correspond à la logique institutionnelle (Townley, 1997) de la Cour construite par les pratiques institutionnelles et l'expérience et l'histoire de l'institution. Cette logique institutionnelle a conduit à mettre en œuvre, tout au long de la période observée, des « supra-normes » ou règles générales²²³ qui ont dicté le degré et l'évolution d'appropriation des pratiques constituant une politique qualité selon les normes d'audit et les pratiques des institutions supérieures de contrôle anglo-saxonnes.

L'adoption d'une politique qualité normée selon les pratiques anglo-saxonnes engendre ainsi la création d'un syncrétisme pour la politique qualité de la Cour entre ses outils traditionnels (comme la collégialité et la contradiction) et de nouveaux outils issus des pratiques normées anglo-saxonnes (les étapes successives des revues des travaux ou la structuration du travail en équipe par exemple)²²⁴. Ce syncrétisme permet à la Cour de prendre en compte les éléments imposés ou la zone de contrainte mis en avant dans le chapitre 1 (formalisme et distinction entre le contrôle et assurance qualité) tout en intégrant les éléments spécifiques de son environnement développés dans le chapitre 2.

²²³ Les règles générales ou « supra-normes » de la Cour procurent une source normative pour l'institution en ce qui concerne sa politique qualité et sont matérialisées par la politique qualité de la Cour définie dans les deux éditions du guide de la certification (édition 2007 et 2008). Ce concept de logique institutionnelle présente des similitudes avec le concept d'archétype organisationnel (Greenwood et Hinings, 1988). La logique institutionnelle s'établit cependant à un niveau plus large que l'archétype organisationnel qui ne reconnaît qu'un nombre limité de configurations et de structures organisationnelles pour une organisation. La logique institutionnelle permet ainsi de créer des archétypes organisationnels en fonction des intérêts, des valeurs, des motivations et de l'environnement à l'image de la Cour des comptes qui développe son propre archétype organisationnel pour sa politique qualité. Cet archétype est influencé d'abord par les pratiques normées et anglo-saxonnes avant d'évoluer vers un archétype propre à la Cour.

²²⁴ Ce syncrétisme observé permet de répondre à la question de recherche posée en introduction : quelle est l'évolution de la structure de la politique qualité de la Cour des comptes et met-elle en avant une adoption du modèle anglo-saxon par la Cour ou un syncrétisme entre traditions et modèle anglo-saxon²²⁴ ?

CONCLUSION GENERALE

Cette étude novatrice sur la qualité du processus de certification au sein du secteur public contribue à éclairer et porter un jugement critique sur le mouvement international des réformes dans le secteur public. Se fondant sur une étude comparative internationale des politiques qualité et une étude de cas approfondie, cette recherche apporte un éclairage sur les aspects théoriques, normatifs et pratiques.

Cette étude s'inscrit plus généralement dans la continuité des recherches en Sciences de Gestion sur l'étude du changement en management public selon une perspective institutionnelle et contingente.

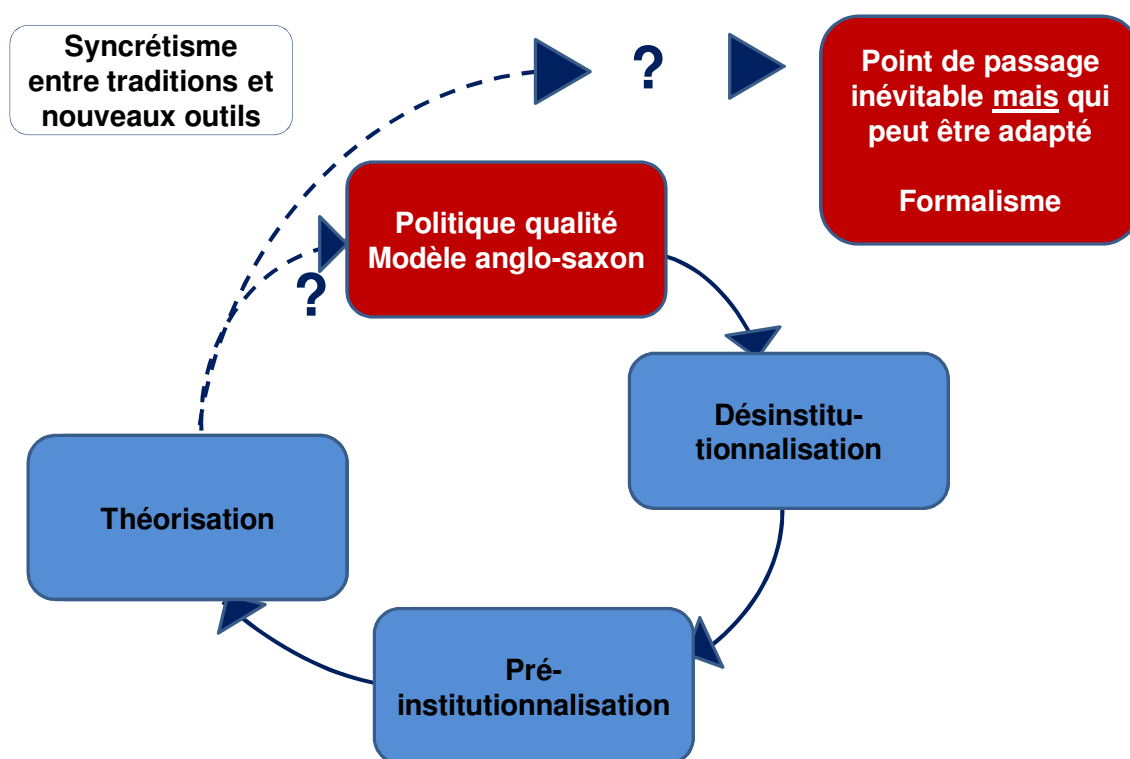
L'objet de cette étude est de déterminer si le formalisme et la nouvelle terminologie introduits par l'importation d'outils issus des politiques qualité anglo-saxonnes améliorent réellement les pratiques liées à la politique qualité de la Cour des comptes pour la certification ou ne représentent qu'un point de passage inévitable. Cette question s'inscrit dans l'objectif d'apporter un élément de réponse à un enjeu plus large, à savoir : les pratiques et la terminologie issues du secteur privé et importées dans les organisations publiques améliorent-elles les pratiques ou ne représentent-elles qu'une contrainte ?

La première partie distingue et présente les deux modèles d'institutions supérieures de contrôle dans une étude comparative internationale fondée sur une analyse des approches théorique et normative et également sur une analyse des pratiques. Cette étude comparative réalisée à la demande de la Cour des comptes permet de dégager une convergence au niveau des grandes thématiques couvertes par les politiques qualité des institutions supérieures de contrôle tout en faisant apparaître des spécificités liées au contexte de ces institutions. Cette convergence représente la zone de contrainte ou les éléments imposés pour la mise en place de la politique qualité de la Cour des comptes qui doit alors être repositionnée dans son contexte, deuxième objet de la première partie.

La seconde partie se focalise plus spécifiquement sur l'évolution de la politique qualité de la Cour des comptes. Il s'avère à l'issue de la recherche qu'un jeu d'influence se met en place modifiant le contenu de la politique qualité en raison de l'impact des politiques qualité issues du modèle anglo-saxon et des spécificités liées au contexte, à l'histoire, aux modalités de fonctionnement de la Cour des comptes. Ces influences se traduisent par des phases d'ajustements mutuels tout au long des trois années de l'étude de cas réalisée. En conséquence, si l'on observe un syncrétisme entre les outils traditionnels de la Cour et les outils importés du modèle anglo-saxon, on ne peut conclure à une convergence entre le modèle anglo-saxon et le modèle collégial qui ne pourrait se réaliser que sur un laps de temps nettement plus long que les trois ans de cette étude. Le syncrétisme mis en évidence permet de pointer le fait que l'adoption d'outils et terminologies issus du modèle anglo-saxon constituent bien un point de passage inévitable pour la Cour des comptes et la mise en place de sa politique qualité. On peut néanmoins apporter une nuance à cette conclusion car ce syncrétisme prouve que le point de passage a tout de même pu être adapté au cas spécifique de la Cour des comptes.

Le schéma suivant présente une synthèse de l'étude de l'évolution de la politique qualité de la Cour des comptes :

Schéma 48 : L'évolution de la politique qualité de la Cour des comptes



Le premier apport de cette recherche est de nature théorique. L'étude de cas de la politique qualité de la Cour s'appuie sur une approche comparative internationale recensant à la fois les pratiques, les normes et également les critères explicatifs de la qualité. Cette première partie de la recherche a ensuite été appliquée à l'étude de la politique qualité de la Cour selon une approche déductive et inductive qui a permis d'enrichir le cadre théorique sollicité. En effet, l'étude de la perception de la qualité par les acteurs de la certification a fait émerger de nouveaux critères explicatifs de la qualité de l'audit liés aux compétences organisationnelles (comme la pérennité du dispositif, l'appropriation des outils ou encore la gestion des ressources humaines), au fonctionnement des équipes (comme la formation, la fertilisation croisée ou la coopération) et aux comportements et compétences individuels (comme l'expérience et la complémentarité des connaissances).

Le second apport est également théorique puisque la réalisation de l'étude comparative en première partie de cette recherche a permis de développer et d'analyser deux modèles

distincts d'institutions supérieures de contrôle, le modèle managérial anglo-saxon et le modèle constitutionnaliste et collégial.

Le troisième apport est mixte, tout à la fois managérial et méthodologique. La réalisation de la première partie, commanditée par la Cour des comptes, a permis de réaliser un support complet et contextualisé pour la politique qualité. Cette partie de la recherche permet une meilleure prise en compte par la Cour de son environnement composé des normes d'audit et normalisateurs, des institutions supérieures de contrôle et de leurs politiques qualité et des critères explicatifs théoriques de la qualité de l'audit. Cette prise en compte s'inscrit directement par la suite dans le processus de mise en place de la politique qualité au travers des différents choix effectués par la Cour.

De plus, basée sur une étude de cas encadrée par une observation participante, cette recherche montre l'intérêt de fonder une étude de cas sur une étude comparative préalable. En effet, l'étude de la mise en œuvre et du développement de la politique qualité de la Cour des comptes n'a de sens que si elle est repositionnée dans son environnement pour déterminer si elle améliore réellement les pratiques de la Cour des comptes pour la certification ou ne représente qu'un point de passage inévitable. Cette approche méthodologique met également en avant la qualité heuristique de la recherche qui utilise les critères explicatifs de la politique qualité déterminés lors de l'approche comparative et lors de la construction de la grille de lecture pour :

- déterminer quels sont a priori les critères explicatifs à mettre en place lors de la définition de la politique qualité pour la Cour des comptes (politique qualité « idéalisée ») ;
- et analyser a posteriori l'évolution de cette politique qualité idéalisée confrontée à la réalité du terrain.

Cette recherche présente également plusieurs limites :

- **La première limite est liée au terrain.** Le design de recherche a conduit à privilégier une étude de cas longitudinale (2006-2009) observant la politique qualité de la Cour des comptes. Elle a nécessité un investissement impliquant un manque de distanciation avec le terrain et les acteurs en raison d'une présence très fréquente et d'une intégration complète au sein de l'institution. Elle a également eu pour conséquence

l'adoption d'un point de vue unilatéral sur la politique qualité de l'audit ayant conduit à l'exclusion du point de vue de l'audité et du citoyen. Le manque de distanciation avec le terrain a été pris en compte dans le processus global de la recherche en programmant un retrait du terrain un an avant la soutenance afin de pouvoir se concentrer sur la rédaction de l'étude sans être encore immergé dans le terrain.

- **La deuxième limite est liée à l'approche de l'étude du changement.** Le positionnement utilisé pour l'étude de la politique qualité de la Cour des comptes est centré sur l'étude du processus de changement pour le conceptualiser et le caractériser pour le cas de la politique qualité de la Cour. Cette délimitation de l'objectif de l'étude en pose les limites puisque le changement est alors perçu selon une approche relativement déterministe et ne prend pas en compte les conditions à partir desquelles les acteurs peuvent se retrouver en convergence autour d'un changement ou le processus d'implication des acteurs autour d'un changement. Ce déterminisme présente cependant l'avantage de centrer l'étude du changement de la politique qualité de la Cour des comptes sur son objectif premier : le caractériser et le conceptualiser. Cet objectif s'inscrit dans une conception plus large de l'étude, la détermination de l'évolution de la structure globale et de la politique qualité de la Cour des comptes avec les influences respectives entre les spécificités de l'institution et la politique qualité.
- **La dernière limite pose la question de la validité externe de la recherche** et la généralisation des résultats. Firestone (1993, cité dans Miles et Huberman, 2003) suggère trois niveaux de généralisation : une généralisation de l'échantillon à la population mère (très peu utilisé en méthodes qualitatives), une généralisation analytique (lié à la théorie), et une généralisation par le transfert d'un cas à un autre cas. Le niveau de généralisation de cette étude se limite au transfert d'un cas à un autre cas. En effet, l'approche comparative et l'étude du changement pour la politique qualité de la Cour peuvent être transposables à la politique qualité d'une autre institution supérieure de contrôle. La dépendance contextuelle de cette recherche est donc élevée car elle propose une interprétation à des phénomènes décrits et observés et

resitués dans leur contexte mais qui lui permet tout de même d'atteindre un degré de complétude qualifié par le niveau explicatif (Miles et Huberman, 2003)²²⁵.

Cette recherche avait comme objectif de déterminer si l'adoption d'une politique qualité selon des pratiques normées engendrait une amélioration des pratiques liées à la politique qualité ou ne représentait qu'un point de passage inévitable. Les deux parties de la recherche ont permis de conclure à une modification de la structure organisationnelle de la politique qualité de la Cour sous la forme d'un syncrétisme entre ses pratiques traditionnelles (collégialité, contradiction) et de nouvelles pratiques issues des modèles anglo-saxons (les étapes successives de revue des travaux, la revue par les pairs par exemple). Si l'adoption des outils issus des politiques qualité anglo-saxonnes (introduisant un formalisme et une nouvelle terminologie) a bien constitué un point de passage inévitable, on ne peut pour autant conclure à une absence d'amélioration réelle des pratiques. En effet, la mise en place de la politique qualité de la Cour des comptes a engendré des changements institutionnels et des changements individuels au sein de l'organisation. L'introduction de la certification et de sa politique qualité a amené la Cour à repenser son mode de fonctionnement et à adopter de nouveaux outils qui ont conduit à modifier la structure institutionnelle et les comportements individuels avec une plus grande importance accordée au travail d'équipe ou au *leadership* par exemple. L'introduction de la nouvelle mission de certification et plus spécifiquement de la politique qualité de la certification a ainsi mis en œuvre un processus d'amélioration continue issu de l'émergence d'un questionnement de la part des membres de la Cour des comptes. La certification et la mise en œuvre de sa politique qualité ont généré le passage d'une situation stable à une situation évolutive en raison des remises en question et des interrogations soulevées.

Cette recherche donne une image des évolutions observées sur une période donnée mais cette évolution est continue. Il serait donc intéressant d'observer et d'étudier la suite des évolutions. Plusieurs prolongements pour cette recherche sont alors envisageables.

- étudier la politique qualité et plus spécifiquement la perception de la qualité (à l'image du chapitre 4) en adoptant cette fois le point de vue des acteurs de l'environnement de

²²⁵ Les trois niveaux de complétude d'une recherche présenté par Miles et Huberman (2003, p. 165) sont le niveau descriptif, le niveau explicatif et le niveau prescriptif et l'ambition de la recherche peut être considérée croissante lorsque l'on passe du stade descriptif au stade explicatif et descriptif.

la Cour des comptes : l'audit, le citoyen ou le parlement, la qualité de l'audit sera-t-elle alors expliquée par des critères différents ? quels seraient les points communs ? ;

- poursuivre l'étude des changements pour la politique qualité de la Cour pour observer si les étapes de diffusion et ré-institutionnalisation présentées par Greenwood *et al.* (2002) sont franchies ;
- étudier l'évolution de l'étude comparative en répercutant les évolutions réglementaires, pratiques et normatives dans le temps ;
- analyser de façon plus approfondie le cas d'une institution supérieure de contrôle basée sur le modèle managérial type anglo-saxon pour pouvoir être à même ensuite de comparer avec le modèle collégial les structures dédiées à la politique qualité, les perceptions des critères explicatifs de la qualité ou encore l'évolution des outils et procédures.

Ces prolongements de la recherche envisagés pourraient enfin être conduits dans l'objectif d'observer un rapport ambigu qui découle de cette recherche, le rapport de la légitimation par la science, symbolisée dans cette recherche par les pratiques issues du modèle anglo-saxon. Quel est alors le poids social de ce qui constitue la science dans le processus de changement ?

BIBLIOGRAPHIE

Abernethy, M. A., Chua, W. F. (1996). A field study of control system "Redesign": The impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research* 13 (2): 569-606.

AICPA (2008). *Quality control standards*.

Akrich, M., Callon, M., Latour, B. (2002). The key to success in innovation part ii: The art of choosing good spokespersons. *International Journal of Innovation Management* 6 (2): 207-225.

Akrich, M., Callon, M., Latour, B. (2002). The key to success in innovation part i: The art of interressement. *International Journal of Innovation Mangement* 6 (2): 187-2006.

Alventoza, J.R (2002) La certification des comptes de l'État une mission considérable, *Article 15*

Allard-Poesi, F., Maréchal, G. (2007). *Construction de l'objet de recherche*. In *Méthodologie de recherche en management* (Eds, Thiétart, R.-A.). Paris: Dunod, 34-58.

Amblard, H., Bernoux, P., Herreros, G., Livian, Y. F. (2004). *Les nouvelles approches sociologiques des organisations*. Paris: Editions du seuil.

APB. (2006). *Audit of financial statements of public sector bodies in the united kingdom, practice note.*

APB. (2006). *Audit of financial statements of public sector bodies in the united kingdom, practice note.*

Arrunada, B. (2000). Audit Quality; Attributes, Private Safeguards and the Role of Regulation. *European Accounting Review* 9(2): 205-224.

Ax, C., Bjornenak, T. (2005). Bundling and diffusion of management accounting innovations - the case of the balanced scorecard in Sweden. *Management Accounting Research* 16: 1-20.

Baker, R., Bédard, J., Hauret, C. P. d. (2008). *Une approche de la théorie institutionnelle à la réglementation de l'audit légal et statutaire*. AFC, ESSEC Cergy.

- Baligh, H.** (1994). Components of culture: Nature, interconnections and relevance to the decisions on the organizations structure. *Management Sciences* 40 (1): 14-27.
- Bardin, L.** (1993). *L'analyse de contenu*. Paris: PUF.
- Barley, S. R., Tolbert, P. S.** (1997). Institutionalization and structuration: Studying the links between action and institution. *Organization Studies* 18 (1): 93-117.
- Baumard, P., Ibert, J.** (2007). Quelles approches avec quelles données ? In *Méthodes de recherche en management*, Vol. 3ème édition (Ed, coll., R.-A. T. e.). Dunod, 84-106.
- Baumard, P., Donada, C., Ibert, J., Xuereb, J. M.** (2007). La collecte des données et la gestion de leurs sources In *Méthodes de recherche en management*, Vol. 3ème édition (Eds, Thiétart, R.-A.). Dunod, 223-256.
- Beattie, V. A., Goodacre, A., Pratt, K. C., Stevenson, J. E.** (2000) *The Determinants of Audit Fees - Evidence from the Voluntary Sector* University of Stirling, Department of Accounting, Finance & Law, Discussion Paper No. 00/04.
- Beattie, V. and S. Fearnley** (1995). The Importance of Audit Firm Characteristics and the Drivers of Auditor Change in UK Listed Companies. *Accounting and Business Research* 25(100): 227-239.
- Becker, H. S.** (1958). Problems of inference and proof in participant observation. *American Sociological Review* 23 (6): 652-660.
- Becour, J.-C. and H. Bouquin** (1996). *Audit opérationnel*, Economica.
- Behn, B. K., Carcello, J. V., Hermanson, D. R.** (1997). The determinants of audit clients satisfaction among client of big 6 firms. *Accounting Horizons* 11 (1): 7-24.
- Ben Saad, E., Lesage, C.** (2009). Indépendance de l'auditeur. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (Ed, Colasse, B.). Paris: Economica.
- Bertrand, Y., Guillemet, P.** (1989). *Les organisations, une approche systémique*. Paris: Chotard et Associés Éditeurs.
- Bethoux, R., Kremper, F., Poisson, M.** (1986). *L'audit dans le secteur public*. Paris: ATH Collection
- Blanchet, A., Gotman, A.** (2006). *L'enquête et ses méthodes: L'entretien*. Armand Colin.
- Boitier, M., Rivière, A.** (2008). *Vers une perspective étendue de l'analyse néo-institutionnelle : Quels apports pour la recherche en comptabilité-contrôle ?* AFC, ESSEC Cergy.

- Bonner, S. E. and B. L. Lewis** (1990). Determinants of Auditor Expertise. *Journal of Accounting Research* 28(Supplement): 1-28.
- Boritz, J. E.** (1992). Discussion of Expert and Novice Problem-Solving Behavior in Audit Planning. *Auditing : A Journal of Practice & Theory* 11: 21-32.
- Brignall, S., Modell, S.** (2000). An institutional perspective on performance measurement and management in the new public sector. *Management Accounting Research* 11: 281-306.
- Brown, D. B. and K. Raghunandan** (1995). Audit Quality in Audits of Federal Programs by non Federal Auditors. *Accounting Horizons* 9: 61-68.
- Buisson, M.-L.** (2005). *Comment gérer les raisons multiples ? La légitimation de l'organisation en question.* Raisons et Décision, Lille.
- Burns, T., Stalker, G. M.** (1961). *The management of innovation.* Oxford University Press.
- Busco, C., Quattrone, P., Riccaboni, A.** (2007). Management accounting issues on interpreting its nature and change. *Management Accounting Research* 18: 125-149.
- Caccia, L., Steccolini, I.** (2006). Accounting change in italian local governments: What's beyond managerial fashion? *Critical Perspective on Accounting* 17: 154-174.
- Callon, M., Lascoumes, P., Barthe, Y.** (2001). *Agir dans un monde incertain, essai sur la démocratie technique.* Paris: Editions du Seuil.
- Cameran, M., Prencipe, A., Trombetta, M.** (2008). *Auditor tenure and auditor change: Does mandatory auditor rotation really improve audit quality ?* Workshop on Audit Quality Milan.
- Caperchione, E.** (2006). *The new public management, a perspective for finance practitioners.* Federation des Experts Comptables Européens.
- Carcello, J. V., Hermanson, R. H., McGrath, N. T.** (1992). Audit quality attributes: The perception of audit partners, preparers and financial statement users. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 11 (1): 1-15.
- Cardinal, P., Morin, A.** (2008). *La modélisation systémique peut-elle se concilier avec la recherche-action intégrale ?* ERE Montréal
- Carey, P. and R. Simnett** (2006). Audit Partner Tenure and Audit Quality. *The Accounting Review* 81(3): 653-676.
- Carpenter, V., Feroz, E.** (2001). Institutional theory and accounting rule choice: An analysis of four us state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting Organizations and Society* 26: 565-596.

Carpenter, V. L., Cheng, R. H., Feroz, E. H. (2006). *Toward an empirical institutional governance theory: Analyses of the decisions by the 50 us state government to adopt generally accepted accounting principles*. AAA Consortium.

Carruthers, B. G. (1995). Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organization and Society* 20 (4): 313-328.

Casta, J.-F. and A. Mikol (1999). Vingt ans d'audit: de la révision des comptes aux activités multiservices. *Comptabilité-Contrôle-Audit*: 107-121.

Castellane, B. (2008). Droit civil - droit coutumier ("Common law"), schéma d'un face à face. *Societal* 59.

CCE (1998), *Manuel d'audit*.

CCE. (2000). *Politiques et normes d'audit de la cour*.

CCRC. (2008). *Cinquième rapport public sur les inspections de la qualité des vérifications effectuées par les cabinets d'experts-comptables participant au programme de surveillance du conseil canadien de la réédition des comptes*.

Chalmers, A. (1955). Blueprint for a theory of accounting. *Accounting research*: 17-25.

Chalmers, A. (1987). *Qu'est ce que la science ?*, Paris: La Découverte.

Chemangui, M. (2004). *Conceptualisation et validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne*. Thèse de Doctorat: Université de Franche-Comté

Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review* LXI (4): 601-632.

CNCC. (2004). *Présentation de l'organisation du contrôle de qualité*.

Colasse, B. (2005). *Les grands auteurs en comptabilité*. EMS "Management & Société".

Colasse, B., Saboly, M., Turillo, B. (2001). De la scientificité des théories issues de la recherche en comptabilité financière. In *Faire de la recherche en comptabilité financière* (Ed, Teller, P. D. R.). FNEGE: Vuibert, 2-18.

Conchoy, F. and G. DeTerssac (1999). Les enjeux organisationnels de la qualité : une mise en perspective. *Sciences de la Société* 46: 3-18.

Cooper, D. J., Morgan, W. (2008). Case study research in accounting. *Accounting Horizons* 22 (2): 159-178.

Copley, P. A., Doucet, M. S., Gaver, K. M. (1994). A simultaneous equation analysis of quality control review outcomes and engagement fees for audit of recipients of federal financial assistance. *The Accounting Review* 69 (1): 244-256.

Cooper, D., Puxty, T., Robson, K., Willmott, H. (1996). Changes in the international regulation of auditors: (in)stalling the eighth directive in the UK. *Critical perspectives on Accounting* 7: 589-613.

Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W. (1988). An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget category. *Administrative Science Quarterly* 33: 562-587.

Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W. (1990). Dialectic tension, double reflexivity and the everyday accounting researcher on using qualitative methods *Accounting, Organization and Society* 6: 543-310.

Croizat, M. (1992). *Le fédéralisme dans les démocraties contemporaines*. Paris: Montchrestien.

Crozier, M., Friedberg, E. (1977). *L'acteur et le système*. Editions du Seuil.

Dacin, M. T. (1997). Isomorphism in context: The power and prescription of institutional norms. *Academy of Management Journal* 40 (1): 46-81.

Dacin, M. T., Goodstein, J., Scott, W. R. (2002). Institutional theory and institutional change: Introduction to the special research forum. *Academy of Management Journal* 45 (1): 45-57.

Dambrin, C., Lambert, C., Sponem, S. (2007). Control and change - analysing the process of institutionalisation. *Management Accounting Review* 18: 172-208.

Dassen, R. J. M. (1995). Audit Quality: An empirical study of the attributes and determinants of audit quality perceptions *University of Limburg*.

David, A. (2000). La recherche intervention, cadre général pour la recherche en management? In *Les nouvelles fondations des sciences de gestion. Éléments d'épistémologie de la recherche en management* (Eds, A. David, A. H., R. Laufer). FNEGE: Vuibert.

Davis, L., Ricchiute, D., Trompeter, G. (1993). Audit effort, audit fees, and the provision of non-audit services. *The Accounting Review* 68 (1): 135-150.

DeAngelo, L. E. (1981a). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3: 183-199.

DeAngelo, L. E. (1981b). Auditor Independence, "Low Balling", and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economics* 3: 113-127.

- Deis, D. R. and G. A. Giroux** (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review* 67(3): 462-479.
- Deis, D. R., Giroux, G.** (1996). The effect of auditor changes on audit fees, audit hours, and audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy* 15: 55-76.
- Demorgon, J.** (2000). *L'interculturalisation du monde*. Paris: La découverte
- Dent, M., Gestel, N. V., Teelken, C.** (2007). Symposium changing modes of governance in public sector organizations: Action and rhetoric. *Public Administration* 85 (1): 1-8.
- DiMaggio, P.** (1988). Interest and agency in institutional theory. In *Institutional patterns and organizations: Culture and environment* (Ed, Zucker, L.). Cambridge: Ballinger, 3-22.
- DiMaggio, P. J., Powell, W.** (1983). "The iron cage revisited" Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review* 48: 147-160.
- DiMaggio, P. J., Powell, W. W.** (1997). Le néo-institutionnalisme dans l'analyse des organisations. *Politix* 40: 113-154.
- Dirsmith, M. and M. Covalski** (1985). Informal Communication, Non Formal Communications and Mentoring in Public Accounting. *Accounting Organization and Society* 10(2): 149-169.
- Donaldson, L.** (1987). Strategy and structural adjustment to regain fit and performance in defense of contingency theory. *Journal of Management Studies* 24 (1): 0022-2380.
- Drazin, R., VandeVen, A. H.** (1985). Alternative forms of fit in contingency theory. *Administrative Science Quarterly* 30: 514-539.
- Dreveton, B., Rocher, S.** (2008). "Lost in translation", étude de la mise en place d'un tableau de bord dans une région française. AFC, ESSEC Cergy.
- Duff, A.** (2004). *AUDIQUAL: Dimension of Audit Quality*. The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Dumontier, P., Teller, R.** (2001). *Faire de la recherche en comptabilité financière*. Vuibert.
- Edelman, L., Suchman, M.** (1997). The legal environments of organizations. *Annual Review of Sociology* 23: 479-515.
- EGAOB.** (2008). *Commission recommendation of 6 may 2008 on external quality assurance statutory auditors and audit firms auditing public interest entities*.
- Eisenhardt, K. M.** (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review* 14 (4): 532-550.

- Elder, R. J.** (1997). A Comment on "Audit Quality in Audits of Federal Programs by Non-Federal Auditors. *Accounting Horizons* 11(1): 67-71.
- Elitzur, R. and H. Falk** (1996). Planned Audit Quality. *Journal of Accounting and Public Policy* 15: 247-269
- EUROSAI.** (2004). *Guidelines on audit quality.*
- EUROSAI.** (2005). *Report on a certification scheme in public-sector auditing.*
- FEE.** (2006). *Quality arrangement accross Europe.*
- Fayaud, A.** (2008). *Le management par la qualité au sein des organisations publiques.* Doctorat en Sciences de Gestion. IAE de Poitiers.
- Flint, D.** (1988). *The Philosophy and Principles of Auditing,* Macmillan.
- Flizot, S. (2008).** *Certification des comptes et rôle des ISC.* Colloque : L'importance des systèmes de contrôle dans la réussite des réformes comptables des États.
- Fogarty, T. J.** (1992). Organizational socialization in accounting firms: A theoretical framework and agenda for future research. *Accounting Organizations and Society* 17 (2): 129-149.
- Fogarty, T. J.** (1996). The imagery and reality of peer review in the US: Insights from institutional theory *Accounting, Organizations and Society* Feb/Apr: 243-267.
- Forgues, B., Vandangeons-Derumez, I.** (2007). Analyses longitudinales. In *Méthodes de recherche en management,* Vol. 3ème édition (Ed, coll, R. A. T. e.). Dunod, 422-448.
- Fortin, J. and L. Martel** (1997). Enjeux éthique de la réalité environnementale dans un contexte d'audit financier : une étude empirique. *Comptabilité Contrôle Audit* 2(3): 59-75.
- Fortin, J., Martel, L.** (1997). Enjeux éthique de la réalité environnementale dans un contexte d'audit financier : Une étude empirique. *Comptabilité Contrôle Audit* 2 (3): 59-75.
- Francis, J. R.** (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review* 36: 345-368.
- Francis, J. R.** (2006). Are Auditors Compromised by Nonaudit services? Assessing the Evidence. *Contemporary Accounting Research* 23(3): 747-760.
- Francis, J. R. and D. Wang** (2008). The Joint Effect of Investor Protection and Big 4 Audits on Earnings Quality around the World. *Contemporary Accounting Research* 25(1): 157-191.

- Francis, J. R., Reichelt, K., Wang, D.** (2005). The pricing of national and city-specific reputations for industry expertise in the US audit market. *The Accounting Review* 81 (1): 113-136.
- Frantz, P.** (1999). Auditor's Skill, Auditing Standards, Litigation, and Audit Quality. *British Accounting Review* 31: 151-183.
- FRC.** (2005). *Audit inspection unit 2004 / 2005 audit quality inspections. Public Report.*
- FRC.** (2006). *Promoting audit quality discussion paper.*
- FRC.** (2008). *The audit quality framework.*
- Fuerman, R. D.** (2004). Accountable Accountants. *Critical Perspective of Accounting* 15: 911-926.
- GAO** (2007), *Financial audit manual: Exposure draft.*
- Garvin, D. A.** (1987). Competing on the Eight Dimensions of Quality. *Harvard Business Review* 65(6): 101-109.
- Gerdin, J., Greve, J.** (2004). Forms of contingency fit in management accounting research - a critical review. *Accounting, Organizations and Society* 29: 303-326.
- Giauque, D.** (2003). New public management and organizational regulation: The liberal bureaucracy. *International Review of Administrative Sciences* 69: 567-592.
- Giddens, A.** (1984). *The constitution of society* Cambridge: UK : Polity Press.
- Gigler, F. and M. Penno** (1995). Imperfect competition in Audits Markets and its Effect on the Demand for Audit-Related Services. *The Accounting Review* 70: 317-336
- Godelier, M.** (1998). *La culture d'entreprise est-elle naturelle ?* (Eds, A. Ducros, Ducros, J., Jouliau, F.). Errance, 217-222.
- Godelier, E.** (2006) *La culture d'entreprise* Paris : Éditions La Découverte.
- Godelier, E.** (2009). La culture d'entreprise, source de pérennité ou source d'inertie ? *Revue Française de Gestion* 35 (192): 95-111.
- Godfrey, A. D., Devlin, P. J., Merrouche, M. C.** (2001). A diffusion-contingency model for government accounting innovations. In *International comparative issues in government accounting* Boston et al: Kluwer, 279-296.

Gonzales, B., Lopez, A., Garcia, R. (2007). *How supreme audit institutions measure the impact of their work?* CIGAR, Coimbra.

Goodenough, W. (1971). *Culture, language and society*. MA : Addison - Wesley.

Greenwood, R., Hinings, R. (1988). Organizational design types, tracks and the dynamics of strategic change. *Organization Studies* 9 (3): 293-316.

Grenwood, R., Hinings, C. R. (1996). Understanding radical organizational change: Bringing together the old and the new institutionalism. *Academy of Management Review* 21 (4): 1022-1054.

Greenwood, R., Suddaby, R., Hinings, C. R. (2002). Theorizing change: The role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. *Academy of Management Journal* 45 (1): 58-80.

Grenier, C., Josserand, E. (2007). Recherches sur le contenu et recherches sur le processus. In *Méthodes de recherche en management*, Vol. 3ème édition (Ed, Thiétart, R. A.). Paris: Dunod.

Groot, T., Budding, T. (2008). New public management's current issues and future prospects. *Financial Accountability & Management* 24 (1): 0267-4424.

Grumet, L. (2005). Rethinking the "Peer" In peer review. *Accounting Today* 26: 6

Gupta, P. P., Dirsmith, M. W., Fogarty, T. J. (1994). Coordination and control in a government agency: Contingency theory and institutional theory perspective on GAO audits. *Administrative Science Quarterly* 39: 264-284.

Hansson, F. (2006). Organizational use of evaluation, governance and control in research evaluation. *Evaluation* 12 (2): 159-178.

Hasselbladh, H., Kallinikos, J. (2000). The project of rationalization: A critique and reappraisal of neo-institutionalism in organization studies. *Organization Studies* 21 (4): 697-720.

Hatch, M. J. (2000). *Théorie des organisations, de l'intérêt de perspectives multiples*. Paris, Bruxelles: Boeck Université.

Hatchuel, A. (1994). Les savoirs de l'intervention en entreprise. *Entreprise et Histoire* 7: 59-75.

Hernes, T. (2005). Four ideal-type organizational responses to new public management reforms and some consequences. *International Review of Administrative Sciences* 7 (1): 5-17.

Herrbach, O. (2000). *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audits financiers : Une approche par le contrat psychologique* Thèse de doctorat : Toulouse : Université Toulouse 1.

Herrbach, O. (2001). Audit Quality, auditor behaviour and the psychological contract. *The European Accounting Review* 10(4): 787-802

Herrbach, O. (2001). Approche positive et approche interprétative de la recherche en comptabilité financière. In *Faire de la recherche en comptabilité financière* (Eds, Teller, P. D. R.). FNEGE: Vuibert, 19-27.

Hilary, G. and C. Lennox (2005). The Credibility of self-regulation: Evidence from the accounting profession's peer review program. *Journal of Accounting and Economics* 40: 211-229.

Hofstede, G. (1980). Motivation, leadership and organizations: Do American theories apply abroad? *Organizational Dynamics Summer*: 42-63.

Hood, C. (1995). The "New public management" In the 1980s: Variations on a theme. *Accounting Organizations and Society* 20 (2/3): 93-109.

Hood, C., James, O., Jones, G., Scott, C., Travers, T. (1998). Regulation inside government: Where new public management meets the audit explosion. *Public Money & Management* April-June.

Hopwood, A. G. (1978). Towards an organisational perspective for the study of accounting and society. *Accounting Organizations and Society* 3 (1): 3-14.

Hopwood, A. G. (1983). On trying to study accounting in contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society* 8 (2/3): 287-305.

Hopwood, A. G. (2002). If only there were simple solutions, but there aren't: Some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research. *The European Accounting Review* 11 (4): 777-785.

ICAEW. (2002). *Audit quality*.

ICAEW. (2006). *Audit quality: Fundamentals - audit purpose*. The Institute Chartered Accountants in England and Wales Audit and Assurance Faculty.

ICAEW. (2006). *Audit quality: Fundamentals - auditor reporting*. The Institute Chartered Accountants in England and Wales Audit and Assurance Faculty.

ICAEW. (2006). *Audit quality: Fundamentals - principles - based auditing standards*. The Institute Chartered Accountants in England and Wales Audit and Assurance Faculty.

ICAEW. (2007). *Fundamentals - auditor reporting*.

IFAC. (2001). *Governance in the public sector International Public Sector Study, Public Sector Committee IFAC.*

IFAC. (2003). *Quality control, exposure draft.*

IFAC. (2006). *Handbook of international auditing, assurance and ethics pronouncements.*

Jaruga, A., Nowak, W. (1996). Towards a general model of public sector accounting innovations. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting* 9 (21-31).

Jeanjean, T. (1999). La théorie positive de la comptabilité: Une revue des critiques. *Cahiers du CEREG* 99 (12).

Jensen, M. C., Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behaviour, agency cost and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3 (4): 305-360.

Jodelet, D. (2003). Aperçus sur les méthodologies qualitatives. In *Les méthodes des sciences de gestion*: Puf, 140 - 162.

Johnson, V., Khurana, L., Reynolds, J. K. (2002). Audit firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research* (Winter): 637-660.

Kallunki, J.-P., Nilsson, H., Sahlström, P., Zerni, M. (2008). *Do the leading audit partner characteristics affect audit quality?* Workshop on Audit Quality Milan.

Karrer, P. (2008). The civil law and common law divide: An international arbitrator tells it likes he sees it *International* February/April: 72-81.

Karlsen, J. I. (1991). Action research as method. Reflecting from a program for developing methods and competence. In *Participatory action research* (Ed, Whyte, W. F.). SAGE.

Knapp, M. C. (1985). Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure. *The Accounting Review* 60(April): 202-211

Knapp, M. C. (1991). Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 10 (1): 35-52.

Knechel, W. R. and A. Vanstraelen (2007). The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinion. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 26(1): 113-131.

Kostova, T., Roth, K. (2002). Adoption of an organizational practice by subsidiaries of multinational corporations: Institutional and relational effects. *Academy of Management Journal* 45 (1): 215-233.

Kourilsky-Belliard, F. (1995). *Du désir au plaisir de changer.* Paris: Inter-Editions.

- Krishnan, J. and P. Schauer** (2000). The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit Sector. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 19(2): 9-24.
- Labelle, R., Touron, P.** (2001). Le potentiel de l'étude de cas comme méthode de recherche en comptabilité financière. In *Faire de la recherche en comptabilité financière* (Ed, FNEGE, V.).
- Labro, E., Tuomela, T.-S.** (2003). On bringing more action into management accounting research: Process considerations based on two constructive case studies. *European Accounting Review* 12 (3): 409-442.
- Lande, E.** (2000). Comptabilité de l'État. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (Ed, Colasse, B.). Paris: Economica, 194-208.
- Lande, E.** (2004). *L'autonomie de la comptabilité publique de l'état français passe-t-elle par la définition d'un cadre conceptuel ?* Congrès AFC.
- Lande, E.** (2004). La réforme de l'État français: Un champ de recherche pour les gestionnaires comptables. *La Revue du Trésor* 11: 665-666.
- Lande, E., Rocher, S.** (2008). *Consolidation et secteur public local : Genèse et évolutions des pratiques.* AFC, ESSEC Cergy.
- Lasphey, L., Pong, C. K.** (2000). Modernization versus problematization: Value-for-money audit in public services. *The European Accounting Review* 9 (4): 541-567.
- Lapsley, I., Wright, E.** (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: A research agenda. *Management Accounting Research* 15: 355-374.
- Lapsley, I.** (2008). The NPM agenda : Back to the future. *Financial Accountability & Management* 24 (1): 0267-4424.
- Latour, B.** (2005). *La science en action.* Paris La découverte / Poche
- Lee, T. and M. Stone** (1995). Competence and independence: the congenial twins of auditing? *Journal of Business Finance et Accounting* 22(8): 1169 - 1177.
- Lefebvre, F.** (2007). *Audit et commissariat aux comptes.*
- Lemoigne, J.-L.** (1992). Les formalismes de la modélisation systémique. *Université d'Aix Marseille.*
- Lemoigne, J.-L.** (1999). *La modélisation des systèmes complexes.* Dunod.
- Lemoigne, J.-L.** (2005). Les formalismes de la modélisation systémique *Note de recherche GRASCE, Université d'Aix Marseille.*

- Lesage, C., Wechlter, H.** (2007). *Typology of research topics in audit: A content analysis*. AFC 2007, Poitiers.
- Lessard-Hébert, M., Goyette, G., Boutin, G.** (1997). *La recherche qualitative, fondements et pratiques*. De Boeck Université.
- Libby, R. and J. Luft** (1993). Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment. *Accounting, Organizations and Society* 18(July): 425-450.
- Lindeberg, T.** (2007). The ambiguous identity of auditing. *Financial Accountability & Management* 23 (3): 336-350.
- Lounsbury, M.** (2008). Institutional rationality and practice variation: New directions in the institutional analysis of practice. *Accounting Organizations and Society* 33: 349-361.
- Lowndes, V.** (1996). Varieties of new institutionalism: A critical appraisal. *Public Administration* 74 (Summer): 181-197.
- Lowensohn, S., Johnson, L. E., Helder, R. J., Davis, S. P.** (2007). Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market. *Journal of accounting and Public Policy* 26 (6): 705-732.
- Lüder, K. G.** (1992). A contingency model of governmental accounting innovations in the political administrative environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting* 7: 99-127.
- Lüder, K. G.** (1994). The contingency model' reconsidered: Experience from Italy, Japan and Spain. In *Perspective on performance measurement and public sector accounting* E. Buscher K. Schelder, 1-15.
- Lüder, K.** (2002). *Research in comparative governmental accounting over the last decade achievements and problems*. Innovations in Governmental Accounting Kluwer Academic Publishers.
- Magee, R. and M. Tseng** (1990). Audit Pricing and Independence. *The Accounting Review* 65: 315-336.
- Magne, L.** (2008). *Modèles et management : Pratiques scientifiques et sciences pratiques*. Congrès des IAE, Lille.
- Malone, C. F. and R. W. Roberts** (1996). Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviours. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 15(2): 49-64.
- Martinez, R. J., Dacin, M. T.** (1999). Efficiency motives and normative forces : Combining transactions costs and institutional logic. *Journal of Management* 25 (1): 75-96.

- Mattessich, R.** (2006). La diversité des courants de recherche en comptabilité, évaluation et représentation. *Cahiers électronique du CRECCI*, IAE de Bordeaux IV Cahier 17.
- Mazur, J., Revesz, J., Vella, B., Havens, H.** (2005). Lignes directrices sur la qualité de l'audit. *Revue internationale de la vérification des comptes publics* Avril: 11-16.
- McNair, C. J.** (1991). Proper Compromise: The Management Control Dilemma in Public Accounting and its Impact on Auditor Behaviour. *Accounting, Organization and Society* 16(7): 635-653.
- McNulty, T., Ferlie, E.** (2004). Process transformation: Limitations to radical organizational change within public service organizations. *Organization studies* 25 (8): 1389-1412.
- Meade, N., Islam, T.** (2006). Modeling and forecasting the diffusion of innovation - a 25 year review. *International Journal of Forecasting* 22: 519-545.
- Menard, C.** (2003). *L'approche néo-institutionnelle: Des concepts, une méthode, des résultats*. Cahiers d'économie politique n°44: L'Harmattan.
- Meyer, J. W., Rowan, B.** (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology* 83: 340-363.
- Meyer, J., L. Meyers, T. Omer** (2003). Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: a Case for Mandatory Auditor Rotation? *The Accounting Review* July: 779-799.
- Meyer, J., Rowan, B.** (1983). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology* 83 (2): 310-363.
- Mikol, A.** (2000). Formes d'audit. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (Ed, Economica). 733-742.
- Miles, M. B., Huberman, A. M.** (2003). *Analyse des données qualitatives*. Bruxelles: DeBoeck.
- Mintzberg, H., Sager, P.** (1986). *Le pouvoir et les organisations*. Les Éditions d'Organisation.
- Mintzberg, H.** (1998). *Structure et dynamique des organisations*. Paris: Editions d'Organisation.
- Mitchell, R., Agle, B., Wood, D.** (1997). Toward a theory of stakeholder identification and salience: Defining the principle of who and what really account. *Academy of Management Review* 22 (4): 853-886.

Moisdon, J.-c. (1984). La recherche en gestion et intervention *Revue Française de Gestion* Septembre-Octobre: 61-73.

Moizer, P. (1997). Auditor Reputation: the International Empirical Evidence. *International Journal of Auditing* 1(1): 61-74.

NAO (1995), *Financial audit manual*.

NAO (2006), *The audit manual*.

NAO. (2004). *State in the European Union*.

Nelson, R., Winter, S. (1982). *An evolutionary theory of economic change*. Harvard Press.

Nils, F., Rimé, B. (2003). L'interview. In *Les méthodes de sciences humaines* (Eds, Moscovici, S., Buschini, F.). Paris: Puf Fondamental, 165-185.

Nouiga, M. (2003). *La conduite du changement par la qualité dans un contexte socioculturel, essai de modélisation systémique et application à l'entreprise marocaine*. Doctorat en Sciences de Gestion : Centre d'Enseignement et de Recherche de Paris.

Norton, S. D., Smith, L. M. (2008). Contrast and foundation of the public oversight roles of the U.S. Government accountability office and the U.K. National audit office. *Public Administration Review* September/October: 921-931.

OAG (2003), *Manual on annual audit*.

OAG (2003), *Manuel de la vérification annuelle*.

Oliver, C. (1992). The antecedents of deinstitutionalization. *Organization Studies* 13 (4): 563-588.

Osborne, D., Gaebler, T. (1992). *Reinventing government: How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector* Addison-Wesley Publishing.

Otley, D. T., J.Pierce, B. (1995). The control problem in public accounting firms: An empirical study of the impact of leadership style. *Accounting, Organization and Society* 20 (5): 405-420.

Ouda, H. A. G. (2009). *A practical approach model for successful transition to accrual accounting in the public sector*. CIGAR, Modena.

Oyen, E. (1990). *The imperfection of comparisons*. In Comparative methodology (Ed, Oyen, E.). SAGE.

- Palmrose, Z.-V.** (1986). Auditor fees and auditor size: further evidence. *Journal of Accounting Research*: 97-110.
- Palmrose, Z.-V.** (1988). An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. *The Accounting Review* LXIII(1): 55-73.
- Palmrose, Z.-V.** (1989). The Relation of Audit Contract Type to Audit Fees and Hours. *The Accounting Review* LXIV(3): 488-499.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V., Berry, L.** (1985). A conceptual model of service quality and its implications for future research. *Journal of Marketing* 49 (Fall): 41-50.
- PCAOB.** (2006). *The process for board determinations regarding firm's efforts to address quality control criticisms in inspection reports.*
- PCAOB.** (2008). *Report on the PCAOB's 2004, 2005, 2006 and 2007 inspections of domestic annually inspected firms.*
- Perks, R. W.** (1993). *Accounting and society* Chapman & Hall
- Pesqueux, Y.** (2008). *Qualité et Management, Une analyse critique*, Economica.
- Petit, S., Durieux, F.** (2007). Explorer et tester : Les deux voies de la recherche. In *Méthodes de recherche en management* (Ed, Thiétart, R.-A.). Paris: Dunod, 58-83.
- Pettigrew, A. M.** (1990). Longitudinal field research on change: Theory and practice. *Organization Science* 1 (3): 267-292.
- Pettigrew, A. M.** (1997). What is a processual analysis? *Journal of Management* 13 (4): 337-348.
- Pierce, B. and B. Sweeney** (2005). Management control in audit firms-Partners' perspectives *Management Accounting Research* 16: 340-370.
- Pigé, B.** (2000). Qualité de l'audit et gouvernement d'entreprise: Le rôle et les limites de la concurrence sur le marché de l'audit. *Comptabilité Contrôle Audit* 2: 133-151.
- Pillard, S.** (2003). *La certification, leurre ou nécessité pour l'obtention de la qualité orientée client, le cas du Crédit Agricole Anjou-Maine.* Mémoire CNAM d'ingénieur en organisation. Paris.
- Piot, C.** (2001). Agency costs and audit quality: evidence from France. *European Accounting Review* 10(3): 461-499.

- Pollitt, C., Bouckaert, G.** (2000). *Public management reform: A comparative analysis*. Oxford: Oxford University Press.
- Pollitt, C., Summa, H.** (1997). Comparative and international administration, reflexive watchdogs? How supreme audit institution account for themselves. *Public Administration* 75: 313-336.
- Powell, W. W.** (1993). Institutional effects on organization structure and performance In *Institutional patterns and organizations* (Ed, Zucker, L. G.). Cambridge: 115-136.
- Power M.** (1995). Auditing, expertise and the sociology of technique. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 6, No. 4, pp. 317-339.
- Power, M.** (1994). *The audit explosion*. Demos.
- Power, M.** (2003). Evaluating the audit explosion. *Law & Policy* 25 (3): 185-202.
- Power, M.** (2003). *La société de l'Audit, L'Obsession du Contrôle*.
- Prat dit Hauret, C.** (2003). L'indépendance du commissaire aux comptes : une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement. *Comptabilité Contrôle Audit* 2(9): 31-58.
- PricewaterHouseCoopers.** (2005). *Benchmark États & cours des comptes. Mission audit stratégique*.
- Puxty, A. G., Willmott, H. C., Cooper, D. J., Lowe, T.** (1987). Modes of regulation in advanced capitalism: Locating accountancy in four countries. *Accounting, Organizations and Society* 12 (3): 273-291.
- Rawls, J.** (1971). *A theory of justice*. Cambridge: Mass : Harvard.
- Reitter, R., Chevalier, F., Larcohe, H., Mendoza, C., Pulicani, P.** (1991). *Cultures d'entreprise*. Paris: Vuibert gestion.
- Reynolds, J. K. and J. R. Francis** (2000). Does Size Matter? The Influence of large Clients on Office Level Auditor Reporting Decisions. *Journal of Accounting and Economics* 9: 375-400.
- Richard, C.** (2006). Why an Auditor can't be Competent and Independent: A French Case Study. *European Accounting Review* 15(2): 153-179.

- Richard, C. and R. Reix** (2002). Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit: le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 8(1): 151-174.
- Rocher, S.** (2008). *La consolidation des risques dans le secteur local. Du processus de création par la direction générale de la comptabilité publique à l'implantation dans une communauté urbaine française*. Doctorat en Gestion : Université de Limoges.
- Rogers, E. M.** (1995). *Diffusion of innovations*. Fourth edition: The Free Press.
- Royer, I., Zarlowski, P.** (2007). Le design de la recherche. In *Méthodes de recherche en management* (Ed, Collectif, R. A. T.). Paris: Dunod, 143-172.
- Ruddock, C., Taylor, S. J., Taylor, S. L.** (2006). Nonaudit services and earnings conservatism: Is auditor independence impaired? *Contemporary Accounting Research* 23 (3): 701-746.
- Ruef, M., Scott, R.** (1998). A multidimensional model of organizational legitimacy: Hospital survival in changing institutional environment. *Administrative Science Quarterly* 43: 877-904.
- Ruffner, M., Sevilla, J.** (2004). Public sector modernization: Modernizing accountability and control. *OCDE Journal on Budgeting* 4 (2): 123-141.
- Savall, H., Zardet, V.** (2004). *Recherche en sciences de gestion: Approche qualimétrique, observer l'objet complexe*. Economica.
- Schandl, C. W.** (1978). *Theory of Auditing*, Scholars Book Co.
- Scott, W. R.** (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly* 32: 493-511.
- Scott, W. R.** (1995). *Institutions and organizations*. Thousand Oaks : Sage.
- Schwartz, R. and J. Mayne** (2005). Assuring the quality of evaluative information: theory and practice *Evaluation and Program Planning* 28: 1-14.
- Simunic, D. and M. Stein** (1987). *Product Differentiation in Auditing: Auditor Choice in the Market for Unseasoned New Issues*. The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.
- Suchman, M.** (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review* 20 (3): 571-610.
- Sutton, S. G. and J. C. Lampe** (1991). A Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagement. *Accounting and Business Research* 21(83): 275-288.

- Sztompka, P.** (1988). Conceptual frameworks in comparative inquiry: Divergent or convergent? *International Sociology* 3 (3): 207-218.
- Tézenas du Montcel, H.** (1972). *Dictionnaire des sciences de la gestion*. Paris, Maison Mame.
- Thiéart, R. A.**, collectif. (2007). *Méthodes de recherche en management*. Paris: Dunod.
- Thrane, S.** (2007). The complexity of management accounting change: Bifurcation and oscillation in schizophrenic inter-organizational systems. *Management Accounting Research* 18: 248-272.
- Tolbert, P. S., Sucker, L. G.** (1996). Institutionalization of institutional theory. In *The handbook of organization studies* Thousand Oaks: Sage, 175-190.
- Tondeur, H.** (2003). *Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes*. 24ème congrès de l'AFC Louvain.
- Toscer, G. and O. Toscer** (1990). *Gestion de la qualité*, Vuibert Entreprise.
- Touron, P.** (2002). *Apports et limites de la théorie institutionnelle des organisations : Étude de trois cas d'adoption de normes comptables internationales en France*. Congrès de l'AFC, Toulouse.
- Townley, B.** (1997). The institutional logic of performance appraisal. *Organization Studies* 18 (2): 261-285.
- Townley, B.** (2002). The role of competing rationalities in institutional change. *Academy of Management Journal* 45 (1): 183-179.
- Trombetta, M.** (2003). International regulation of audit quality: full harmonization or mutual recognition? An economic approach. *European Accounting Review* 12(1): 3-27.
- Trompenaars, F.** (1994). *Riding the waves of culture*. London: Nicholas Brealey.
- Usunier, J.-C.** (1998). *International & cross-cultural management research* SAGE Publications.
- Usunier, J. C., Easterby-Smith, M., Thorpe, R.** (2000). *Introduction à la recherche en gestion*. 2ème édition: Economica.
- Van Buuren, J. P. and H. P. A. J. Langendijk** (2008). *Audit Quality, Information Dynamics and the Partner Effect*. Workshop on Audit Quality. Milan.
- Van Caneghem, T.** (2004). The impact of Audit Quality on Earning Rounding-up Behaviour: Some UK Evidence. *European Accounting Review* 13(4): 771-786.

- Van Der Plaats, E.** (2000). Regulating auditor independence. *European Accounting Review* 9(4): 625-638.
- Van de Ven, A. H.** (1992). Suggesting for studying strategy process: A research note. *Strategic Management Journal* 13: 169-188.
- Van de Ven, A. H., Poole, M.** (1995). Explaining development and change in organizations. *Academy of Management Review* 20 (3): 510-540.
- Van Helden, G. J., Northcott, D.** (2007). *How practically oriented is public sector management accounting research?* 11th CIGAR, Portugal, Coimbra.
- VanMaanen, J.** (1988). *Tales of the fields. On writing ethnography.* Chicago: University of Chicago Press.
- Van Maanen, J., Laurent, A.** (1992). The flow of culture: Some notes on globalization and the multinational cooperation In *Organization theory and the multinational corporation* (Ed, Press, S. M.). New York: S. Ghoshal E. Westney, 275-312.
- Van Meter, K. M.** (1990). Sampling and cross-classification analysis in international social research. In *Comparative methodology* (Ed, Oyen, E.). SAGE.
- Vanstraelen, A.** (2000). Impact of Renewable Long-term Audit Mandates on Audit Quality. *The European Accounting Review* 9(3): 419-442.
- Wacheux, F.** (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion* Paris: Economica.
- Wallace, W. A.** (1991). Peer Review filings and their implications for evaluating self-regulation. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* Spring: 53-68.
- Warming-Rasmussen, B. and L. Jensen** (1998). Quality dimensions in external audit - an external user perspective. *The European Accounting Review* 7(1): 65-82.
- Watts, R., Zimmerman, J.** (1983). Agency problems, auditing, and the theory of the firm: Some evidence. *Journal of Law and Economics* October: 613-633.
- Watts, R., Zimmerman, J.** (1990). Positive accounting theory: A ten year perspective *The Accounting Review* 65 (1): 131-156.
- Weber, M.** (1930). *The protestant ethic and the spirit of capitalism*, New York: Routledge.
- Weets, K.** (2008). *Accountants, lawyers, performance auditors, Close relatives or casual acquaintances? Analysing concepts used within the field of performance auditing.* 9th Biennial CIGAR Workshop, Tilburg.

- Weick, K. E.** (1976). Educational organizations as loosely coupled systems. *Administrative Science Quarterly* 21 (1): 1-19.
- Welch, E. W., Wong, W.** (2001). Effects of global pressures on public bureaucracy, modelling a new theoretical framework. *Administration & Society* 33 (4): 371-402.
- Wilding P.,** (1994), Maintaining quality in human services, *Social Policy and Administration*, 28(1): 57-72
- Willekens, M. and D. A. Simunic** (2007). Precision in auditing standards: effects on auditor and director liability and the supply and demand for audit services. *Accounting and Business Research* 37(3): 217-232.
- Willekens, M., Steele, A., Miltz, D.** (1996). Audit standards and auditor liability: A theoretical model. *Accounting and Business Research* 26 (3): 249-264.
- Williamson, O.** (1975). *Markets and hierarchies. Analysis and antitrust implications.* Macmillan: Free Press.
- Wooten, T.** (2003). Research about quality audit. *The CPA Journal* (January): 48-51.
- Wright A.** (1988). The impact of prior working papers on auditor evidential planning judgments. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 6, pp. 595-605.
- Yin, R. K.** (1981). The case study crisis: Some answers. *Administrative Science Quarterly* 26: 58-65.
- Yin, R. K.** (1994). *Case study research, design and methods.* Sage Publication.
- Zhang, P.** (2007). The Impact of the Public's Expectations of Auditors on Audit Quality and Auditing Standards Compliance. *Contemporary Accounting Research* 24(2): 631-654.
- Zilber, T.** (2002). Institutionalization as an interplay between actions, meanings, and actors: The case of a rape crisis in Israel. *Academy of Management Journal* 1: 234-254.
- Zucker, L.** (1983). Organizations as institutions In *Research in the sociology of organizations* (Ed, Bacharach, S. B.). Greenwich: JAI Press, 1-47.

DOCUMENTATION INTERNE

I. Rapports internes

(1999). Présentation des réflexions sur la révision de l'ordonnance de 1959 relative aux lois de finances. Cour des Comptes.

(2002). La certification des comptes de l'État une mission considérable. *Article 15: 5*. Comptes

(2002). Note de faisabilité sur la certification, premières questions et premières réponses. Cour des Comptes.

(2003). Note présentant une analyse comparée de la certification et du contrôle juridictionnel. Cour des comptes.

(2003). *Audit quality assurance, keys points in the french Cour des comptes system*. Cour des Comptes.

(2003). *Quality Control (QC) in the French Regional Courts of Accounts*. Cour des comptes.

(2004). La certification des comptes de l'État, dossier documentaire volume ii. Cour des Comptes.

(2004). Guide de la certification des comptes de l'État. Cour des Comptes.

(2004). Intervention du Premier président CRPP du 9 novembre 2004. Cour des Comptes.

(2005). La certification des comptes de l'État, dossier documentaire volume ii. Cour des Comptes.

(2006). Note sur la fonction « contrôle qualité » dans le cadre de la certification des comptes. Cour des comptes.

(2006). Organisation des missions finales. Cour des comptes

(2006). La certification des comptes de l'État, dossier documentaire volume ii. Cour des Comptes.

(2006). Mémento destiné aux rapporteurs des notes d'évaluation de la comptabilité dans les ministères, 3^{ème} édition. Cour des comptes.

- (2006). Rapport sur l'évolution des NEC, Cour des comptes.
- (2006). Rapport sur l'organisation des dossiers de travail type dans le cadre de la certification des comptes de l'État. Cour des comptes.
- (2006). Instruction du Premier président n°613. Objet : Rapport sur les comptes de l'État – exercice 2006 (présenté en application de l'article 58-5° de la LOLF). Cour des comptes.
- (2006). Rapport pour une orientation de la certification 2006. Cour des comptes.
- (2006). Rapport pour une orientation de la certification 2006. Cour des comptes.
- (2006). Discours du Premier président au séminaire des secrétaires généraux. Cour des Comptes.
- (2007). Instruction du Premier président n°621. Objet : Certification des comptes de l'Etat de 2007 en application de l'article 58-5° de la LOLF. Cour des comptes
- (2007). Note relative à la stratégie des formations des acteurs de la certification des comptes de l'État 2007. Cour des comptes.
- (2007). Certification des comptes de l'État exercice 2006. Cour des comptes.
- (2007). La certification des comptes de l'État, dossier documentaire volume ii. Cour des Comptes.
- (2007). Guide d'exercice de la certification – Comptes de l'État. Cour des comptes.
- (2007). Rapport sur une orientation de la certification 2007. Cour des comptes.
- (2007). Mémento destiné aux rapporteurs des notes d'évaluation de la comptabilité dans les ministères, 4^{ème} édition. Cour des comptes.
- (2007). Rapport sur l'application par la cour des normes internationales d'audit pour la certification des comptes de l'État. Cour des comptes.
- (2007). Rapport présentant la première version du guide d'exercice de la certification et les modalités de mise à jour. Cour des comptes.
- (2008). Certification des comptes de l'État exercice 2007. Cour des comptes.
- (2008). Instruction n°627 du Premier président Objet : Certification des comptes de l'État de 2008 en application de l'article 58-5° de la LOLF. Cour des comptes

(2008). Méthodologie pour la certification des comptes de l'État. Livre I – Guide d'exercice. Cour des comptes.

(2008). Mémento destiné aux rapporteurs des notes d'évaluation de la comptabilité dans les ministères, 5^{ème} édition. Cour des comptes.

(2008). Note du Parquet général, le Procureur général près la Cour des comptes à Monsieur le Premier président de la Cour des comptes. Objet : Certification des comptes de l'État – Note de réflexion sur le contrôle qualité et l'assurance qualité. Cour des comptes.

(2008). Parquet général, Certification des comptes, le contrôle qualité, formation campagne 2008. Cour des comptes.

(2009). Certification des comptes de l'État exercice 2008. Cour des comptes.

(2009). Chartre de déontologie

II. Textes de droit interne

Code des juridictions financières

Partie législative, Livre Ier, Titres Ier et II (ainsi que l'article L. 140-3)

Partie réglementaire, Livre Ier, Titres I et II

Articles R112-3

Article R135-2

Articles R137-1 à 137-4

Articles R141-1 à 8

Loi constitutionnelle n° 2008-724 du 23 juillet 2008 de modernisation des institutions de la Vème République

Loi organique no 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances (LOLF)

Décision n° 2001-448 DC du Conseil Constitutionnel du 25 juillet 2001 relative à la LOLF

III. Textes internes à la Cour des comptes

Arrêté n° 95-0056 du 1er avril 1995 créant une formation interchambres permanente « exécution du budget et comptes de l'État » modifié par l'arrêté n° 02-013 du 5 mars 2002

Arrêté du 21 mai 2004 portant adoption des règles relatives à la comptabilité générale de l'État et son annexe (le recueil des normes comptables de l'État)

Arrêté n° 04-197 du 1er juillet 2004 portant organisation des travaux de la Cour

Arrêté n° 04-193 du 15 juillet 2004 relatif à la création d'un groupe de travail sur la certification des comptes de l'État

Arrêté n° 05-270 du 11 octobre 2005 relatif à la programmation des travaux de la Cour pour les années 2006-2007

Arrêté n° 06-057 du 31 janvier 2006 modifiant la composition de la formation interchambres permanente « exécution du budget et comptes de l'État »

Arrêté 06-346 du 10 octobre 2006 relatif à la création et la composition des sections au sein de la Première chambre

Arrêté 07-029 du 2 juillet 2007 portant nomination des membres du collège de déontologie

Arrêté n° 07-285 relatif à la programmation des travaux de la Cour pour les années 2008-2010

Instruction n° 545 du 12 juillet 1984 portant dispositions à observer pour garantir le secret des informations et documents détenus par la Cour

Instruction n° 559 du 26 février 1988 relative aux précautions et procédures de protection des rapports de la Cour (recommandations no1 et 2)

Instruction no 616 du 16 novembre 2006 relative aux procédures préalables à la formulation des observations de la Cour

Instruction n° 627 du 25 juillet 2008 relative à la certification des comptes de l'État de 2008 en application de l'article 58-5° de la LOLF

Charte de déontologie commune à la Cour et aux CRTC

GLOSSAIRE

Assurance qualité : définie comme le suivi du système de contrôle qualité, elle désigne un processus permanent de surveillance et d'évaluation du système de contrôle qualité (le contrôle du contrôle). Le suivi du contrôle qualité doit permettre de vérifier si les procédures nécessaires et pertinentes sont mises en œuvre, si elles ont été correctement exécutées pour fournir l'assurance raisonnable que le système de contrôle qualité fonctionne (*source : ISQC1*).

Audit financier : il s'agit d'une mission d'audit des états financiers qui a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié » (*source : ISA 200*).

Caractériser : marquer le caractère distinctif de quelqu'un, de quelque chose, en indiquer le caractère, mettre en relief leurs traits dominants (*source : Larousse 2009*). L'action de caractériser répond donc à la volonté de définir un objet en distinguant ce qui le compose mais également ce qui le distingue des objets similaires.

Certifications des comptes de l'État : il s'agit de l'opinion écrite et motivée que formule un organisme indépendant sur la conformité des états financiers d'une entité, dans tous ses aspects significatifs, à un ensemble donné de règles comptables (*source : Acte de certification des comptes de l'État 2007*).

Collégialité : selon ce principe la mise au point des observations se fait sur la base de la délibération de plusieurs conseillers maîtres réunis en une formation délibérante (chambre ou section de chambre, formation interchambres, chambres réunies, chambre du conseil).

Conceptualiser : élever au niveau du concept des pratiques empiriques ; organiser en concepts (*source : Larousse, 2009*). L'action de conceptualiser permet donc de développer la compréhension d'un objet en le présentant sous la forme d'un ou plusieurs concepts, c'est-à-dire en organisant les idées concrètes et abstraites permettant de comprendre cet objet.

Contradiction : les procédures de la Cour obéissent au principe du contradictoire selon lequel elle reçoit les remarques des organismes contrôlés sur ses observations provisoires avant d'établir ses observations définitives.

Contrôle qualité : il désigne les outils mis en place pour évaluer les appréciations portées par les acteurs de l'audit et les conclusions ayant conduit à la formulation du rapport d'audit (*source : ISQC 1*). Le système de contrôle qualité repose notamment sur les composantes suivantes : la définition du rôle des personnes responsables de la qualité ; l'existence et le respect des règles d'éthique ; le maintien de la relation avec les audités ; la gestion des ressources humaines ; la réalisation de la mission et le suivi du système de contrôle qualité.

Critères explicatifs de la qualité de l'audit : la notion de critère utilisée pour la qualité de l'audit notamment pour développer la qualité perçue au sein de la Cour des comptes correspond à : un principe, élément de référence qui permet de juger, d'estimer, de définir quelque chose (*source : Larousse 2009*).

Démarche qualité : elle comporte la présentation des principes de ces deux principaux composants ; le contrôle qualité et l'assurance qualité. La démarche qualité associée aux outils du contrôle et de l'assurance qualité constitue la politique qualité.

EUROSAI : créé en 1990, il s'agit d'un groupe régional de l'INTOSAI concernant la zone Europe, cette organisation publie des guides et rapports notamment sur l'audit financier et poursuit les mêmes objectifs que l'INTOSAI, à savoir développer la coopération professionnelle entre les ISC,

promouvoir les échanges d'informations et de documentation, avancer dans l'étude du contrôle du secteur public et œuvrer en vue de l'harmonisation de la terminologie relative au domaine de l'audit public. L'EUROSAI exerce son activité au moyen de trois organes, à savoir le Congrès, le Comité directeur et le Secrétariat. Les cinq langues officielles de l'Organisation sont l'allemand, l'anglais, l'espagnol, le français et le russe.

Heuristique : il s'agit d'une technique consistant à apprendre petit à petit pour tendre vers la solution d'un problème ou d'une problématique. Il s'agit également d'un terme dialectique qui signifie l'art d'inventer et de faire des découvertes.

IFAC : Les travaux normalisateurs de l'IFAC ne se limitent pas à un ensemble de normes pour l'audit. En effet, l'IFAC comporte plusieurs comités normalisateurs ayant chacun un périmètre d'action délimité :

- le Conseil des normes internationales de la fonction comptable (*International Accounting Education Standards Board*) qui édite les « *International Education Standards* » ;
- le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (*International Auditing and Assurance Standards Board*) qui édite les normes ISA (*International Standards on Auditing*) ;
- le Conseil des normes internationales de déontologie comptable (*International Ethics Standards Board for Accountants*) qui édite « *the Code of Ethics for Professional Accountants* » ;
- et enfin, le Conseil des normes internationales du secteur public (*International Public Sector Accounting Standards Board*) qui édite les normes IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*).

La gouvernance de l'IFAC est organisée autour de ces conseils normalisateurs ou *Board* qui sont supervisés par des comités (*the IFAC Council*) et par un *Board* (*IFAC Board*) qui est également responsable de la politique de l'IFAC.

Institutions supérieures de contrôle : Une institution internationale est une organisation créée ou non par un traité qui compte comme membres au moins deux États ou organismes gouvernementaux ou organismes subventionnés par l'État et dont les intérêts financiers communs sont surveillés par un organe directeur. Une telle institution internationale peut avoir comme objectif d'obtenir une collaboration à l'échelle internationale pour régler des questions à caractère économique, technique, social, culturel ou humanitaire. Cette collaboration pourrait s'effectuer dans les domaines de la gouvernance, de la sécurité, des finances, de la recherche scientifique, de l'environnement ou de l'exécution de projets mixtes à caractère technique, économique, financier ou social (*source* : INTOSAI).

INTOSAI : Créé en 1953, elle assure un cadre institutionnel depuis plus de 50 ans aux institutions supérieures de contrôle des finances publiques pour le transfert des connaissances, la multiplication des connaissances et l'amélioration des compétences professionnelles, de l'image et de l'influence des institutions supérieures de contrôle dans les pays respectifs. L'INTOSAI fonctionne grâce à différents organes qui sont un congrès, un comité directeur, un secrétariat général et des groupes de travail régionaux. De plus, l'INTOSAI compte sept groupes de travail :

1. Organisation des institutions supérieures de contrôle des finances publiques d'Amérique latine et des Caraïbes (OLACEFS), fondée en 1965 ;
2. Organisation africaine des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (AFROSAI), fondée en 1976 ;
3. Organisation arabe des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ARABOSAI), fondée en 1976 ;
4. Organisation asiatique des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ASOSAI), fondée en 1978 ;

5. Association des institutions supérieures de contrôle des finances publiques du Pacifique (PASAI), fondée en 1987 ;
6. Organisation des institutions supérieures de contrôle des finances publiques des Caraïbes (CAROSAI), fondée en 1988 ;
7. Organisation des institutions supérieures de contrôle des finances publiques d'Europe (EUROSAI), fondée en 1990.

LOLF 2001 : loi organique discutée entre le 7 février et le 28 juin 2001, la LOLF a été validée par le Conseil constitutionnel le 25 juillet 2001 et promulguée le 1er août 2001 pour entrer pleinement en application le 1er janvier 2006. Il s'agit d'une loi organique qui détermine le cadre juridique des lois de finances et que l'on peut assimiler à une nouvelle constitution financière. Les principaux objectifs de la LOLF 2001 sont les suivants (source : <http://www.performance-publique.gouv.fr>) :

- mieux décider des crédits affectés à chaque politique publique. Auparavant les deux approches – budgétaire et politique publique – étaient largement dissociées. Aujourd'hui, l'État définit d'abord ses missions et ses objectifs, puis décide des crédits à y consacrer (dans le cadre de la LOLF, le budget n'est plus présenté par nature de dépenses mais par politiques publiques désormais appelées missions) ;
- la recherche des résultats et de la performance. L'action de l'État est suivie et évaluée, grâce à des indicateurs concrets et un rapport annuel de performance ;
- apporter plus de clarté et de transparence au débat (tous les crédits, quelle que soit la nature des dépenses concernées, sont votés, d'une part, en autorisations d'engagement (capacité d'engager juridiquement l'État) et, d'autre part, en crédits de paiement (volume de trésorerie nécessaire dans l'année, pour couvrir les engagements pris ou à prendre), Ce décalage entre autorisations d'engagement et crédits de paiement favorise une vision pluriannuelle de la dépense) ;
- offrir au Parlement des informations (les administrations expliquent désormais dans leur projet annuel de performances comment elles prévoient d'utiliser les crédits et les personnels mis à leur disposition, dès le premier euro, elles expliqueront la réalité de l'exécution dans leur rapport annuel de performances en fin d'exercice et des pouvoirs étendus (contrôle, investigation...)) et de nouveaux pouvoirs (avec la LOLF, les modalités de vote du budget par le Parlement ont profondément changé : les parlementaires se prononcent à présent sur l'intégralité des crédits, de plus, un parlementaire, grâce à l'article 47 de la LOLF, peut désormais prendre l'initiative de majorer les crédits d'un programme, à la condition de ne pas augmenter le total de ceux de la mission dont il relève, il peut également créer, supprimer ou modifier un programme) ;
- mieux responsabiliser les gestionnaires publics. Ces derniers doivent s'engager sur des objectifs. En contrepartie, la gestion quotidienne des crédits est simplifiée.

L'article 27 de la LOLF introduit une comptabilité à trois dimensions pour l'État. « L'État tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de ses opérations. En outre, il met en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes ».

New Public Management : Courant de recherche apparu dans les années 80, le NPM consiste à rationaliser la gestion publique en important notamment des outils de gestion privés dans les organisations publiques dans le but d'orienter la sphère publique vers une culture de résultats, d'efficacité et de d'efficience. Le NPM représente un ensemble d'idées et de méthodes permettant de combiner le fait de rendre compte et l'efficacité dans le secteur public.

Nomothétique : l'approche nomothétique correspond à la recherche de lois générales en étudiant l'aspect général, régulier et récurrent.

Politique qualité : il s'agit de l'ensemble des outils et procédures de contrôle qualité et d'assurance qualité mis en œuvre au sein d'une organisation et qui constitue les orientations et objectifs

généraux concernant la qualité. La politique qualité est également associée au terme d'approche de la qualité et englobe à la fois la notion de démarche qualité et d'outils de la qualité.

Praxéologie : discipline qui a pour objectif l'étude de l'action.

Procédure : règle d'organisation qui décrit avec des spécifications la manière d'accomplir une activité ou une tâche. Une procédure sert de guide pour éviter les erreurs et sert de référence pour les audits.

Processus : enchaînement d'action dans le temps réalisées par des acteurs selon des règles, des moyens, un résultat attendus et dans un environnement spécifique.

Revue de contrôle qualité : elle désigne le processus mis en place pour évaluer de façon objective, avant l'émission du rapport, les appréciations significatives portées par les membres de l'équipe affectée à la mission et les conclusions auxquelles ils sont parvenus dans la formulation du rapport (*source : ISQCI*).

Revue par les pairs (*peer review*) : il s'agit d'une revue de contrôle qualité pouvant porter sur mission des travaux, sur l'ensemble des travaux ou sur la méthodologie et l'approche de l'audit effectué par une institution supérieure de contrôle.

Syncrétisme : il s'agit d'un mélange d'influence ou de la fusion de plusieurs doctrines qui coexistent au sein d'un nouvel ensemble grâce à la création d'une cohérence commune.

Taxinomie : il s'agit d'une science utilisant une méthode de classification et qui a été développée pour les sciences du vivant afin de pouvoir classer et nommer les organismes vivant. La taxinomie est un système hiérarchique permettant de mettre en avant des relations entre des groupes d'individus.

Typologie : il s'agit d'un instrument utilisé dans les sciences sociales pour comprendre et interpréter le monde complexe en réduisant les informations ou catégories d'informations et en définissant un certain nombre de types pour faciliter l'analyse et la compréhension d'un objet.

Annexes

ANNEXE 1 – LA RÉFORME COMPTABLE	399
ANNEXE 2 – OPINIONS CONTENUES DANS LES RAPPORTS D’AUDIT DES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES DE CONTRÔLE & ILLUSTRATIONS DES RÉSERVES ÉMISES.....	407
ANNEXE 3 - LES OUTILS DU CONTRÔLE ET DE L’ASSURANCE QUALITÉ POUR LES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES DE CONTRÔLE.....	431
ANNEXE 4 – SYNOPSIS DE LA COMPARAISON DES ISC	447
ANNEXE 5 – CALENDRIER DE LA CAMPAGNE DE CERTIFICATION 2008 (SOURCE : GUIDE DE LA CERTIFICATION 2008, P65).....	465
ANNEXE 6 – SYNOPSIS DE LA MISSION DE CERTIFICATION.....	467
ANNEXE 7 – GUIDES D’ENTRETIENS.....	471
ANNEXE 8 – RETRANSCRIPTIONS DES ENTRETIENS	481
ANNEXE 9 – GRILLES CATÉGORIELLES POUR LE TRAITEMENT DES DONNÉES.....	499
ANNEXE 10 – LA DÉLIMITATION DU CADRE THÉORIQUE SOLlicitÉ POUR LE CHAPITRE 4	503

ANNEXE 1 – La réforme comptable

La réforme comptable en France comprend deux volets :

- Le premier volet porte sur la transparence. Il s'agit d'appliquer de nouvelles normes comptables pour fournir une information comptable plus riche et plus lisible car élaborée selon les principes comptables applicables aux entreprises tout en tenant compte des spécificités de l'État.
- Le deuxième volet est la fiabilité car la LOLF s'accompagne de la certification des comptes de l'État par la Cour des comptes à partir de l'exercice 2006.

La réforme comptable peut être également présentée succinctement à partir de ses trois objectifs principaux.

1. Le premier objectif de la réforme comptable est d'accompagner les réformes budgétaires. En effet, les gestionnaires ne sont plus l'objet de contrôles a priori et s'engagent sur des résultats, il est donc important de pouvoir suivre les comptes en temps réel, par produits et destination, et d'avoir des informations comptables fiables sur les résultats.
2. Le second objectif est d'aboutir à la « sincérité budgétaire et comptable ». Il s'agit de mettre en évidence les charges certaines - mêmes futures - de l'État (par exemple des dettes à long terme). Cela revient à avoir une appréciation des risques que certains choix peuvent emporter (par exemple lors de partenariats publics-privés). Il s'agit donc de dépasser une vision à court terme des comptes et du budget, ce qui oblige les gestionnaires à prévoir les conséquences futures de leurs choix. Cet objectif s'accompagne également d'une évolution normative au niveau comptable avec le recueil des normes de l'État. Le recueil des normes comptables a été publié le 21 mai 2004 pour être applicable aux comptes de l'année 2006 et traite des états financiers. Il est constitué d'un cadre conceptuel et de 15 normes et a d'ores et déjà fait l'objet de deux mises à jour (2007 et 2008).
3. Finalement, le troisième objectif est de mettre en place et d'obtenir la certification des comptes.

La réforme comptable en France implique ainsi de nombreuses modifications portant sur le système comptable public qui ont trait à :

1. la dimension comptable,
2. les fonctions comptables,
3. le système comptable.

I. La nouvelle dimension de la comptabilité publique

Comme prévu par la loi organique (LOLF 2001 article 27), l'État tient deux comptabilités :

- l'une budgétaire, retraçant conformément à l'article 8, la gestion et la consommation des autorisations d'engagements et des crédits de paiement ainsi que l'exécution des recettes et des dépenses budgétaires, conformément à l'article 28 et au décret en conseil d'État n°2007-687 du 4 mai 2007 ;

- et l'autre générale, comprenant l'ensemble de ses opérations, y compris celles touchant à son patrimoine, notamment ses immobilisations corporelles et incorporelles, ses stocks, ses immobilisations financières, ses dettes financières et non financières, ses provisions, ses créances et ses engagements hors bilan. La comptabilité d'exécution des dépenses et des recettes est étroitement articulée avec la comptabilité générale, mais la comptabilité des engagements ne l'est pas encore.

La comptabilité de l'État est donc duale puisqu'elle distingue le budget de la comptabilité.

1. 1) La comptabilité budgétaire

La comptabilité budgétaire de l'État a été profondément rénovée en raison de l'utilisation des notions de programme et de BOP (Budget Opérationnel de Programme) et de fongibilité des crédits mais elle est toujours fondée sur une logique de « caisse ». Le Budget Opérationnel de Programme regroupe la part des crédits d'un programme mise à la disposition d'un responsable identifié pour un périmètre d'activité (une partie des actions du programme par exemple) ou pour un territoire (une région, un département,...). Le BOP a les mêmes attributs que le programme : c'est un ensemble globalisé de moyens associés à des objectifs mesurés par des indicateurs de résultats. Les objectifs du budget opérationnel de programme sont définis par déclinaison des objectifs du programme. La fongibilité est la liberté offerte à chaque gestionnaire d'utiliser librement les crédits et de modifier leur répartition afin de mettre en œuvre le programme de manière performante. C'est le contraire de la spécialisation des crédits qui consiste à détailler l'autorisation budgétaire afin que chaque crédit ait une affectation définitive. La LOLF permet de modifier la destination des crédits au sein d'un même programme (source : <http://www.performance-publique.gouv.fr/>).

1. 2) La comptabilité générale

La comptabilité générale de l'État s'aligne ainsi sur le droit commun comptable grâce à une logique de « droits constatés ».

Cela signifie que les opérations doivent être prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent. Cela permet d'avoir une vision globale des droits et obligations de l'État au travers de leur traduction financière et comptable.

La comptabilité de l'État s'aligne ainsi sur la comptabilité des entreprises également au travers des apports d'organismes et de référentiels comme le CRC (Comité de la réglementation comptable), le CNC (Conseil national de la comptabilité), la CNCC (Compagnie nationale des commissaires aux comptes), les normes IFRS, IAS, IPSAS de l'IFAC (International Federation of Accountants).

Ensuite, la nouvelle dimension de la comptabilité publique se définit au travers des notions de fidélité, sincérité et régularité. Selon le cadre conceptuel du recueil des normes comptables de l'État, le principe de régularité « énonce que la comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur ». Le cadre conceptuel du recueil des normes comptables de l'État énonce également que « les règles et procédures en vigueur sont appliquées de manière à traduire avec sincérité la connaissance que les responsables de l'établissement ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés ». La notion d'image fidèle a été introduite notamment par le plan comptable général en 1982 qui présentait l'objectif de la

comptabilité dans les termes suivants : « À effet de présenter des états reflétant une image fidèle de la situation et des opérations de l'entreprise, la comptabilité doit satisfaire, dans le respect de la règle de prudence, aux obligations de régularité et de sincérité ».

Le recueil des normes présente enfin les 15 normes comptables pour l'État :

- Norme n° 1 : Les états financiers
- Norme n° 2 : Les charges
- Norme n° 3 : Les produits régaliens
- Norme n° 4 : Les produits de fonctionnement, les produits d'intervention et les produits financiers
- Norme n° 5 : Les immobilisations incorporelles
- Norme n° 6 : Les immobilisations corporelles
- Norme n° 7 : Les immobilisations financières
- Norme n° 8 : Les stocks
- Norme n° 9 : Les créances de l'actif circulant
- Norme n° 10 : Les composantes de la trésorerie de l'État
- Norme n° 11 : Les dettes financières et les instruments financiers à terme
- Norme n° 12 : Les provisions pour risques et charges, les dettes non financières et les autres passifs
- Norme n° 13 : Les engagements à mentionner dans l'annexe
- Normes n° 14 : Les méthodes comptables, les changements d'estimations comptables et erreurs,
- Normes n° 15 : Évènements postérieurs à la clôture des comptes

II. Les nouvelles fonctions de la comptabilité publique

La réorganisation des fonctions des comptables publics et des gestionnaires a comme objectif de concourir à la qualité comptable et au respect de l'autorisation budgétaire.

Le comptable jusqu'ici avait un rôle de contrôleur qui relevait de sa fonction de « payeur » selon la loi de finances du 23 février 1963. Avec la réforme les comptables sont amenés à effectuer des vérifications qui vont au-delà de la finalité comptable. Ces contrôles doivent préserver la responsabilité de chacun des acteurs de la gestion publique et ils ne doivent plus avoir un caractère systématique et exhaustif mais plutôt un caractère partenarial.

En ce sens, la LOLF accentue la participation des gestionnaires et des ordonnateurs dans les opérations de nature comptable dans deux directions : la passation d'écritures relatives aux

droits et obligations de l'État et les opérations d'inventaires. Le comptable public reste seul responsable des tâches touchant la qualité comptable, il est responsable de la tenue et de la production des comptes et doit maintenant assurer la qualité des comptes.

Il s'agit donc d'un contrôle hiérarchisé de la dépense et d'un contrôle allégé en partenariat permettant au comptable public d'adapter ses contrôles au fur et à mesure que les gestionnaires renforcent la maîtrise de leurs risques. La réforme privilégie en fait l'évaluation de processus pour faire des contrôles modulés en fonction des risques, des enjeux et de la qualité de gestion. La réforme permet de passer d'une culture de correction ex post d'erreurs à une culture de prévention des risques en intégrant les contrôles dans les processus.

III. La nouvelle organisation de la comptabilité publique

La direction générale des Finances publiques (DGFIP) a été créée lors du deuxième Conseil de modernisation des politiques publiques (CMPP) qui s'est tenu le 4 avril 2008. Elle scelle la fusion de la direction générale des Impôts (DGI) et de la direction générale de la Comptabilité publique (DGCP). Elle est placée sous l'autorité du ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique. La création de la DGFIP participe à la réforme de l'État menée dans le cadre de la révision générale des politiques publiques (RGPP). Les principales missions de la DGFIP sont les suivantes : établir les impôts, contrôler les déclarations fiscales, recenser le patrimoine foncier et conserver les actes relatifs aux immeubles, recouvrer les recettes publiques, contrôler et exécuter les dépenses publiques, produire l'information budgétaire et comptable, offrir des prestations d'expertise et de conseil financier, gérer la clientèle des dépôts de fonds au Trésor, piloter la stratégie immobilière de l'État.

L'organigramme de la DGFIP est structuré autour de trois grandes directions :

1. la direction chargée du pilotage du réseau et des moyens ;
2. la direction chargée de la gestion publique ;
3. la direction chargée de la fiscalité.

La DGFIP correspond au niveau national du réseau du Trésor public qui suit l'organisation suivante :

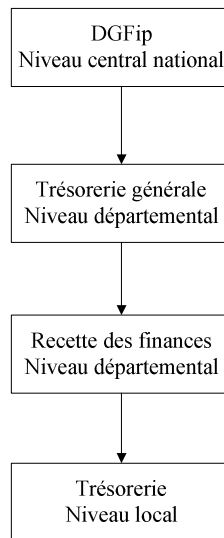


Figure 1, Schéma de l'organisation du Trésor Public

La centralisation comptable se faisait avant la réforme à deux niveaux. Tout d'abord au niveau des Trésoreries Générales pour les opérations des comptables non centralisateurs puis au niveau de l'ACCT (Agence Comptable Centrale du Trésor) qui était à la fois un des 120 Trésoreries Générales et également le centre technique de centralisation des comptes de l'État. L'ACCT n'effectuait de véritable centralisation comptable qu'en fin de gestion en vue de produire le CGAF (Compte Général de l'Administration des Finances).

La nouvelle organisation comptable prévue par la LOLF ne change pas au niveau déconcentré, mais on distingue tout de même, la création du « pôle comptable » des TG. Ces pôles sont chargés de tenir les comptes déconcentrés des services extérieurs de l'État et d'en garantir la qualité.

Au niveau central, la DGFIP établit le plan des comptes, édicte les instructions comptables, apporte des solutions à tous les problèmes d'interprétation et s'assure que toutes les opérations d'inventaires ont été correctement réalisées.

Les nouveautés se situent surtout au niveau central avec la création d'emplois supports, les CBCM (contrôleurs budgétaires et comptables ministériels) qui sont à la tête de services unifiés pour chaque ministère. Il s'agit de placer un interlocuteur unique, représentant du MINEFI, dans chaque ministère. Chaque CBCM a le statut d'un trésorier-payeur général. Chaque nouveau service ayant à sa tête un CBCM est composé d'un département comptable ministériel (DCM) et d'un département de contrôle budgétaire (DCB). Le positionnement du DCM était auparavant très différent puisqu'il devait être indépendant de son ordonnateur principal, le ministre. Cette situation prévalait avant la décision de créer des CBCM. L'ACCT, responsable de la centralisation pour les comptes de l'État est ainsi devenu le CBCM MINEFI.

De plus, les deux arrêtés du 3 avril 2008 détaillent l'organigramme de la DGFIP : l'un des sept services est consacré aux collectivités locales et comprend deux sous-directions (celle de la Gestion comptable et financière des collectivités locales et celle du Conseil fiscal, financier et économique), et une mission Doctrine comptable et Contrôle interne comptable rattachée au service comptable de l'État.

A partir de 2009, en attendant le plan de déploiement qui s'étalera jusqu'en 2012, la direction des services fiscaux et la trésorerie générale sont progressivement fusionnées dans chaque département.

**ANNEXE 2 – Opinions contenues dans les
rapports d’audit des institutions supérieures de
contrôle & illustrations des réserves émises.**

LE GAO (SOURCE : GAO. (2008). GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE STATEMENT).



United States Government Accountability Office
Washington, DC 20548

Comptroller General
of the United States

December 15, 2008

The President
The President of the Senate
The Speaker of the House of Representatives

The need for reliable, high-quality financial information has never been greater. However, our report illustrates that much work remains to be done on improving the state of federal financial management. Continued improvement needs to be a top priority of the new administration and Congress to help provide the financial accountability the public deserves and the information decision makers need to help evaluate government programs and manage the government in a cost-effective manner.

Our report on the U.S. government's consolidated financial statements for fiscal years 2008 and 2007 is enclosed. In summary we found the following:

- Certain material weaknesses in financial reporting and other limitations on the scope of our work resulted in conditions that prevented us from expressing an opinion on the financial statements other than the 2008 and 2007 Statements of Social Insurance. About \$847 billion, or 43 percent, of the federal government's reported total assets as of September 30, 2008, and approximately \$833 billion, or 23 percent, of the federal government's reported net cost for fiscal year 2008 relate to four of the Chief Financial Officers (CFO) Act agencies' fiscal year 2008 financial statements that, as of the date of our report, received disclaimers of opinion or were not audited.¹
- The 2008 and 2007 Statements of Social Insurance are presented fairly, in all material respects, in conformity with U.S. generally accepted accounting principles; we disclaim an opinion on the 2006 Statement of Social Insurance.²
- The federal government did not maintain effective internal control over financial reporting (including safeguarding assets) and compliance with significant laws and regulations as of September 30, 2008.

¹Of the 24 CFO Act agencies, the agencies that, as of the date of our report, received disclaimers of opinions on all of their fiscal year 2008 financial statements were the Department of Defense, Department of State, and the National Aeronautics and Space Administration. For the Department of Homeland Security for fiscal year 2008, only the Consolidated Balance Sheet and the Statement of Custodial Activity were subjected to audit; the auditor was unable to express an opinion on these two financial statements.

²Beginning in fiscal year 2006, the Statement of Social Insurance became a principal financial statement and was audited as part of the applicable federal agencies' financial statements. We disclaimed an opinion on the fiscal year 2006 consolidated financial statements, including the Statement of Social Insurance.

- Our work to test compliance with selected provisions of significant laws and regulations in fiscal year 2008 was limited by the material weaknesses and scope limitations discussed in our report.

While significant progress has been made in improving financial management since the federal government began preparing consolidated financial statements 12 years ago, three major impediments have continued to prevent us from rendering an opinion on the accrual basis consolidated financial statements over this period of time:³ (1) serious financial management problems at the Department of Defense, (2) the federal government's inability to adequately account for and reconcile intragovernmental activity and balances between federal agencies, and (3) the federal government's ineffective process for preparing the consolidated financial statements. In addition to the material weaknesses underlying these major impediments, we noted three material weaknesses involving the federal government's inability to (1) determine the full extent to which improper payments occur and reasonably assure that appropriate actions are taken to cost-effectively reduce improper payments, (2) identify and resolve information security control deficiencies and manage information security risks on an ongoing basis, and (3) effectively manage its tax collection activities. Until the problems outlined in our audit report are adequately addressed, they will continue to have adverse implications for the federal government and American taxpayers.

The material weaknesses discussed in our report continued to (1) hamper the federal government's ability to reliably report a significant portion of its assets, liabilities, costs, and other related information; (2) affect the federal government's ability to reliably measure the full cost as well as the financial and nonfinancial performance of certain programs and activities; (3) impair the federal government's ability to adequately safeguard significant assets and properly record various transactions; and (4) hinder the federal government from having reliable financial information to operate in an efficient and effective manner.

The federal government is taking unprecedented actions to restore stability to financial markets, including specific actions in fiscal year 2008 to address capital and liquidity problems at the Federal National Mortgage Association (Fannie Mae) and the Federal Home Loan Mortgage Corporation (Freddie Mac), which together held or guaranteed approximately \$5 trillion of mortgages and mortgage-backed securities as of September 30, 2008. In addition, legislation enacted early in fiscal year 2009 authorized the creation of the Troubled Asset Relief Program (TARP) that enables the federal government to purchase or insure certain troubled assets that it deems necessary to promote financial

³The accrual basis consolidated financial statements for the fiscal years ended September 30, 2008 and 2007 consist of the (1) Statements of Net Cost, (2) Statements of Operations and Changes in Net Position, (3) Reconciliations of Net Operating Cost and Unified Budget Deficit, (4) Statements of Changes in Cash Balance from Unified Budget and Other Activities, and (5) Balance Sheets, including the related notes to these financial statements. Most revenues are recorded on a modified cash basis. The 2008 and 2007 Statements of Social Insurance, including the related notes, are also included in the consolidated financial statements. The Statements of Social Insurance do not interrelate to the accrual basis consolidated financial statements.

whole. This report would include, among other things, key outcome-based national indicators (e.g., economic, security, social, and environmental), which could be used to help assess the nation's and other governmental jurisdictions' position and progress.

- - - -

This report would not be possible without the commitment and professionalism of Inspectors General throughout the federal government who are responsible for annually auditing the financial statements of individual federal agencies. We also appreciate the cooperation and assistance of the Department of the Treasury and Office of Management and Budget officials, as well as the federal agencies' CFOs. We look forward to continuing to work with these individuals, the new administration, and the Congress to achieve the goals and objectives of financial management reform.

Our audit report begins on page 165. Our guide¹⁰ to the *Financial Report of the United States Government* is intended to help those who seek to obtain a better understanding of the *Financial Report*. In addition, our guide¹¹ on *Understanding Similarities and Differences between Accrual and Cash Deficits* provides a useful perspective on the different purposes cash and accrual measures serve in providing a comprehensive picture of the federal government's fiscal condition today and over time. These guides are available on GAO's Web site at www.gao.gov.

Our report was prepared under the direction of Robert F. Dacey, Chief Accountant, and Gary T. Engel, Director, Financial Management and Assurance. If you have any questions, please contact me on (202) 512-5500 or them on (202) 512-3406.



Gene L. Dodaro
Acting Comptroller General
of the United States

cc: The Majority Leader of the Senate
The Minority Leader of the Senate
The Majority Leader of the House
The Minority Leader of the House

(198521)

¹⁰GAO, *Understanding the Primary Components of the Annual Financial Report of the United States Government*, GAO-05-958SP (Washington, D.C.: September 2005).

¹¹GAO, *Understanding Similarities and Differences between Accrual and Cash Deficits*, GAO-07-117SP (Washington, D.C.: December 2006). In January 2007 and 2008, we issued updates to this guide for fiscal years 2006 and 2007, GAO-07-341SP (Washington, D.C.: January 2007) and GAO-08-410SP (Washington, D.C.: January 2008).

A titre d'illustration, les réserves pour l'exercice 2006-2007 ayant conduit à l'expression d'une impossibilité de certifier étaient les suivantes :

1. Incapacité à déterminer que les immobilisations corporelles et incorporelles du département de la Défense sont correctement comptabilisées dans les états financiers
2. Incapacité à déterminer que les immobilisations corporelles et incorporelles du département de la Défense sont correctement comptabilisées dans les états financiers
3. Incapacité à estimer certains passifs comme les passifs environnementaux ou à justifier les montants comptabilisés
4. Incapacité à contrôler et justifier le coût des activités du gouvernement, principalement pour le département de la Défense
5. Incapacité à comptabiliser et réconcilier l'activité intergouvernementale et les soldes des différentes agences fédérales
6. Inefficacité du processus de préparation des comptes consolidés de l'Etat
7. Incapacité à identifier et résoudre les différences matérielles existant entre les enregistrements comptables du Trésor utilisés pour la réconciliation et les soldes correspondants reportés dans les états financiers des agences fédérales.
8. Le GAO a également émis une opinion défavorable sur le contrôle interne en raison des insuffisances relevées.

Les systèmes de contrôle interne ne permettent pas d'obtenir une assurance raisonnable quant à la prévention ou la détection des erreurs susceptibles d'avoir un impact sur les états financiers.

LE NAO (SOURCE : NAO. (2009). FINANCIAL AUDITING AND REPORTING, GENERAL REPORT OF THE COMPTROLLER AND AUDITOR GENERAL 2007-08).

1.5 Figure 1 illustrates the number and type of qualifications year on year for the last four years and further details of each of the qualifications is shown at Appendix 2.

Qualified opinions – Other entities

1.6 During the period covered by this report, the Comptroller and Auditor General qualified his audit opinion on a further nine accounts. Further details on these qualified opinions are included at Appendix 2.

Reports on accounts by the Comptroller and Auditor General

1.7 Where there are significant matters associated with the financial statements which the Comptroller and Auditor General believes should be brought to Parliament's attention, he will report accordingly to Parliament alongside his audit opinion, even in circumstances where the opinion has not been qualified. Further details of these reports are shown at Appendix 2.

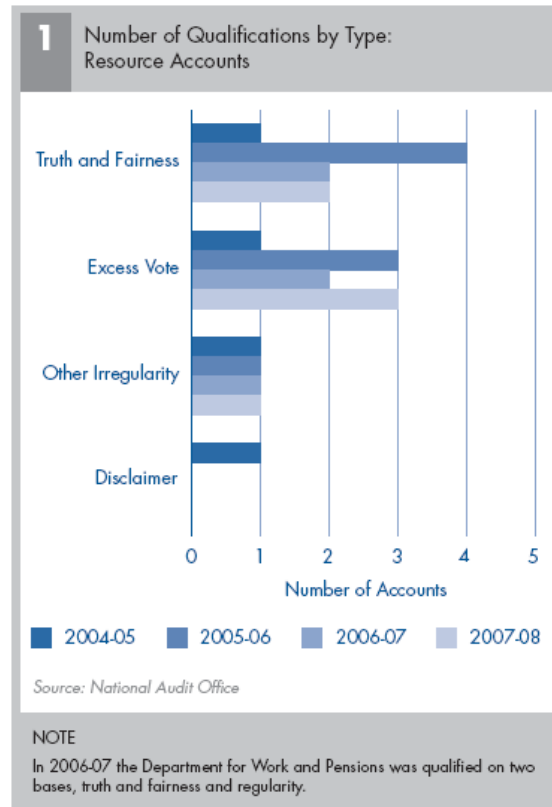
Conclusion

1.8 The majority of departments and other public bodies falling within the remit of the Comptroller and Auditor General are producing good quality, unqualified accounts, but there are still a small number that need to do more to prepare accounts for which there is adequate audit evidence to enable the Comptroller and Auditor General to express an unqualified opinion. Qualified accounts are indicative of weaknesses in internal control, and compromise a body's ability to provide sound accountability to Parliament.

Departmental Resource Accounts – Timeliness for Rendering Accounts for Audit

1.9 Over the last few years, departments have made good progress in improving the timeliness of the submission of their accounts for audit. For the third year running, all departments submitted their resource accounts for audit well in advance of the statutory deadline of 30 November.

1.10 In 2008, 48 out of the total of 56 bodies producing resource accounts, including departments and pension schemes, managed to achieve the summer recess deadline, compared to 52 out of 56 last year. Figure 2 illustrates the progress over the last four years. Five of the eight resource accounts which did not achieve the Summer Recess deadline in 2008 were accounts for pension schemes, for which there was a common reason for the delay in laying the accounts. Excluding pension schemes, 46 out of 49 bodies producing resource accounts achieved the summer recess deadline (46 out of 49 in 2007).



1.11 In December 2008, in a written ministerial statement,¹ the Minister for the Cabinet Office gave notification of an historic problem with overpayments to an estimated five per cent of public service pensioners, with an estimated value of £126 million. The work required to establish the full extent of the issues and the steps needed to rectify them led to a delay in the delivery of the resource accounts for the affected pension schemes: the Armed Forces Pension Scheme; the Principal Civil Service Pension Scheme; the Judicial Pension Scheme; the NHS Pension Scheme; and the Teachers' Pension Scheme. The National Audit Office will be carrying out a review of the process which led to the overpayments.

1.12 Two departments, the Department for Environment Food and Rural Affairs and the Home Office, managed to prepare audited accounts prior to the summer recess for the first time in 2007-08. Each of these represents a notable achievement given the recent history of financial reporting in these departments. In 2007-08 the Department of Health was the only major Whitehall Department to miss the summer recess deadline, laying their accounts in October. The remaining two bodies which did not have their accounts certified and laid before the summer recess were the Export Credit Guarantee Department and the Parliamentary and Health Service Ombudsman. The Ombudsman is not subject to the Treasury target of laying accounts in advance of the summer recess.

1.13 The challenge for 2008-09 and beyond is to maintain and improve on these results, particularly during a period where resource accounts are moving to preparation on the basis of International Financial Reporting Standards.

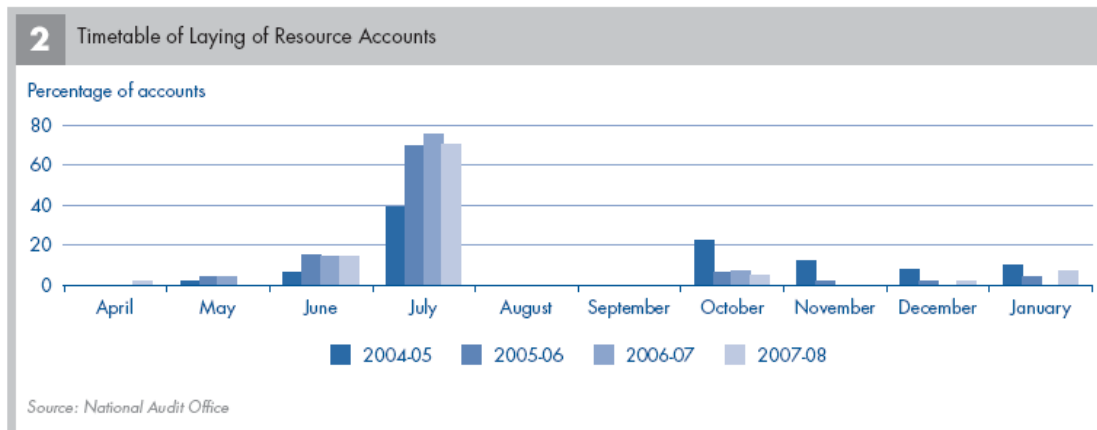
The National Audit Office will work with the remaining departments to help them to meet the Treasury timetable, but it is important that the achievement of a summer recess timetable for the laying of accounts is not met at the expense of the quality of the accounts submitted for audit.

Losses, Special Payments and Fraud

The reporting of losses and special payments by departments

1.14 The requirements for reporting losses and special payments to Parliament are set out in 'Managing Public Money' issued by the Treasury. Direction is provided as to how transactions Parliament has not authorised such as cash and store losses, fruitless payments and abandoned claims, are subject to special control procedures and notation arrangements. Departments are required to report to Parliament on their losses and special payments, specifically disclosing where the total value of those losses exceeds £250,000. Departments are required to report separately those individual losses, which on their own exceed the threshold. Typically this is achieved through a note to the Departmental Resource Account.

1.15 During the past year, accounts certified by the Comptroller and Auditor General contained significant levels of losses and special payments, amounting to over £1.1 billion in 2007-08 (2006-07 £1.3 billion) of reported losses and special payments. **Figure 3 overleaf** summarises the value of losses and special payments from major departments.



¹ Written Ministerial Statement by the Chancellor of the Duchy of Lancaster: Guaranteed Minimum Pension Calculations. Hansard; 16th December 2008; column 111WS.

1.16 The majority of losses and special payments occurred in three departments: the Ministry of Defence, the Department for Work and Pensions and the Department of Health.

1.17 Losses and special payments reported by the Ministry of Defence included:

- write-off of unsupported asset balances of £51 million, following a merger of entities;
- write-off of unsupported asset balances of £72 million following asset verification exercises;
- write-off of £112 million relating to munitions taken out of service early following commitments made under the Oslo Declaration on dumb cluster munitions; and
- special payments comprising ex-gratia elements of Northern Ireland Royal Irish Regiment and Northern Ireland civilian redundancy payments, relating to Normalisation arrangements in the Province, totalling £46 million.

1.18 Losses and special payments reported by the Department for Work and Pensions included:

- an overpayment of £167 million of Income Support and Jobseeker's Allowance payments, where the claimant's good faith was not in doubt, and where recovery action was not practical. There was a large increase to that reported in the previous year due to a one-off exercise that wrote off debts from claimants who are now deceased; and
- duplicate payments of Disability Living Allowance and Attendance Allowance totalling £31 million, relating to administrative error.

1.19 For the Department of Health, there has been a significant upward trend in the total value of losses and special payments over the past 3 years. The Department's resource accounts note large increases in: the value of stocks held for use in the event of a natural emergency or terrorist attack written off at the end of their shelf life (£47.8 million written off in 2007-08); and special payments made by the Department, including, in 2007-08, £19.2 million relating to the termination of contracts or wasted bid costs for Independent Sector Treatment Centres.

3 Value of Losses and Special Payments by major departments

	2005-06 £000s	2006-07 £000s	2007-08 £000s
Ministry of Defence	400,450	499,958	392,219
Department for Work and Pensions	236,462	376,656	372,594
Department of Health ¹	122,156	175,807	199,435
Department of Constitutional Affairs/Ministry of Justice	8,884	61,239	70,729
HM Revenue and Customs	61,600	45,700	47,700
Department for Environment, Food and Rural Affairs	7,833	8,613	31,673
Home Office	25,084	97,819	13,315
Department for Transport	15,880	13,097	9,989
Foreign and Commonwealth Office	1,132	1,777	3,339
Office of the Deputy Prime Minister/Dept for Communities and Local Government	1,848	42,044	2,146
Department for Education and Skills/Dept for Children, Schools and Families	12,180	18,774	869
Total	893,509	1,341,484	1,144,008

Source: Departmental Resource Accounts

NOTE

¹ The Department of Health figures have been adjusted to exclude book losses relating to the cancellation of public dividend capital arising from NHS Trust mergers or reorganisations.

1.20 Other reported losses included uncollectible fines of £47 million written off during the year by the Ministry of Justice.

1.21 Losses and special payments are non-standard transactions and can vary over years due to large one-off instances. However, the high value of the losses and special payments in some departments suggest that controls could be enhanced to reduce the risk of further loss. Where departments have written off significant amounts of public money as a result of error or poor controls, the National Audit Office will seek to assist the department to enhance internal controls to reduce the risk of further loss.

Fraud

1.22 Last year we reported on the National Audit Office's involvement in the consultation which took place as part of the Attorney General's Fraud Review, and how the Office drew on its cross-government experience to offer recommendations as part of the process. This year saw the implementation of the Government's response to the Fraud Review, and the establishment of the National Fraud Strategic Authority (NFSA) as an Executive Agency of the Attorney General's Office with effect from 1 October 2008.

1.23 The National Audit Office continues to participate in the NFSA's stakeholder groups, tasked with contributing to the development of a National Fraud Strategy for the UK. The Office also provides the Chairman of the steering group which is tasked with setting up a basis for fraud measurement and analysis that will provide a better picture of the true cost of fraud to the UK and where fraud poses the most significant risk.

1.24 Recently, the National Audit Office has been working closely with colleagues in the Audit Commission, now that government departments may request that their payroll and other data be used as part of the National Fraud Initiative data matching exercise. Staff will join the Commission's National Fraud Initiative team, and the results of any data matching exercises will be provided to the National Audit Office to inform our audit work. In due course, the Office will be seeking a legislative opportunity to provide data matching powers to the Comptroller and Auditor General, so that the Office can carry out National Fraud Initiative work in central government directly.

The Introduction of International Financial Reporting Standards

1.25 The 2008 Budget announced that the move to International Financial Reporting Standards (IFRS) for central government departments and other public sector entities was to be postponed until 2009-10. One effect of the delay is to enable bodies to stage the work required for the transition to IFRS by preparing 'dry-run' IFRS-based accounts for 2008-09, and adopting the UK Financial Instrument Standards, which are broadly equivalent to the corresponding international standards, for 2008-09 accounts.

1.26 The Treasury has introduced a 4-stage 'Trigger Point' process, as shown in **Figure 4**, to manage the transition to the first set of statutory IFRS based accounts for 2009-10.

Trigger Point 1 – timeliness and quality of IFRS information presented for audit

1.27 The completion of Trigger Point 1 has been a significant challenge for the central government sector, with some entities performing well, while others have struggled. Two major departments, the Ministry of Defence and Department of Health negotiated exemptions from the requirements of Trigger Point 1 and will perform the necessary work to a later time scale. Of the remaining 47 resource accounts subject to the Trigger Point requirements, around half were able to provide reasonably complete and accurate information by the 30 September deadline, but in some cases audit work under Trigger Point 2 identified further information requirements. A number of further returns were submitted in the following months.

4 The Trigger Point Process

	Action required	Target Date
Trigger Point 1	Restatement of the 31 March 2008 balance sheet on an IFRS basis	30 September 2008
Trigger Point 2	Completion of the audit of the restated balance sheet by the NAO	31 December 2008
Trigger Point 3	Restatement of the 2008-09 resource accounts on an IFRS basis	10 September 2009
Trigger Point 4	Completion of the audit of the restated 2008-09 resource accounts by the NAO	31 December 2009

Summary of dry-run opinions under Trigger Point 2

1.28 The overall quality of the returns submitted for the NAO 'dry run' audit was of a variable standard. Some entities adopted a robust management process including impact assessments and checklists for completeness. Others appeared to underestimate the complexities and challenges of applying IFRS. Delays in receiving accounts and supporting schedules impacted on our ability to complete all the necessary audit work in advance of the Trigger Point 2 deadline of 31 December 2008. Of the resource accounts subject to the Trigger Point requirements, we have provided a clear audit opinion for 23 out of 47. For the remaining 24, either evidence to support the restated balance sheet remains substantially incomplete, or material disagreements arising from the IFRS restatement remain unresolved. Consequently, we could not give a clear opinion on the restated balance sheet and we will revisit the restatement audit work at Trigger Point 4.

1.29 The major adjustments required on adoption of IFRS, and those areas which have required the most work and given rise to delays in the completion of the Trigger Point process, have included:

- valuing and accounting for derivative financial instruments at fair value;
- recognising and categorising other financial instruments in accordance with the IFRS based Financial Instrument Standards;
- reconsidering the accounting treatment for Private Finance Initiative and other Public Private Partnership arrangements, with the result that more of the assets and liabilities associated with these arrangements are being recognised on the public sector bodies' balance sheets; and
- reconsidering the accounting treatment for leases to identify which party bears the bulk of the risks and rewards incidental to ownership of the leased assets.

1.30 In addition, we found the following areas to be significantly challenging for central government entities:

- reclassification of liquid assets between investments and cash and cash equivalents to meet the IFRS definitions;
- reclassification of computer software from Property, Plant, and Equipment to Intangible Assets as required by the IFRSs;
- recognition and measurement of intangible fixed assets;
- establishing a system and appropriate methodology to identify and calculate unpaid leave and other accrued employee benefits at the balance sheet date; and
- reviewing and updating accounting policies to be IFRS compliant.

1.31 Whilst many departments have a significant amount of work to do to ensure that their accounts can be prepared on an IFRS basis, in the NAO's view the work completed by departments represents significant progress and provides a good basis for the move to formal statutory IFRS based accounts to be achieved in time for the resource accounts for 2009-10.

Afin d'illustrer le contenu du rapport d'audit du NAO, les réserves émises sur les différents comptes peuvent être synthétisées comme suit.

« Departmental Ressource Accounts » faisant l'objet de réserves :

- Fond de retraite de l'armée : limitation de l'étendue de l'audit sur les méthodes d'évaluation des provisions ;
- Ministère des transports : réserve *Excess Vote*, cela signifie que des dépenses non budgétées et votées par le Parlement ont été engagées (concernant les chemins de fer) ;
- Ministère du travail : irrégularité en raison d'un grand nombre d'erreurs et de fraudes ;

- Ministère de la Défense : limitation de l'étendue de l'audit en raison d'une absence de piste d'audit pour le paiement allocations et indemnités ;
- Direction générale de la concurrence et de la répression des fraudes : *Excess vote*, engagements de dépenses non budgétées et votées par le Parlement ;
- Autorité de l'énergie atomique : dépenses engagées non budgétées et votées par le Parlement (*Excess vote*) en raison de faiblesses dans l'enregistrement et la gestion des factures.

Autres comptes faisant l'objet de réserves :

- Agence d'aide à l'enfance : irrégularité et désaccords concernant l'état de la dette ;
- Département des taxes et des douanes : irrégularité provenant d'erreurs et fraudes sur le paiement aux requérants ;
- Services nationaux de santé pour l'innovation : irrégularité concernant un excès de trésorerie ;
- Services légaux d'Irlande du Nord : désaccord (sur le traitement comptable des provisions), limitation de l'étendue de l'audit et irrégularités (sur l'attribution des aides) ;
- Fond d'assurance national d'Irlande du Nord : irrégularité en raison d'erreurs et fraudes pour plus de 3,5 millions de livres ;
- Institut géographique national : désaccord sur la non-comptabilisation d'une base de données comme un actif dans le bilan ;
- Conseil pour la formation et l'enseignement du troisième cycle : irrégularité concernant la surévaluation des provisions ;
- Fonds sociaux : irrégularité provenant d'erreurs sur des paiements discrétionnaires.

**L'OAG (SOURCE : EXTRAIT DE : OAG. (2008). RAPPORT
FINANCIER ANNUEL DU GOUVERNEMENT DU CANADA, EXERCICE
2007-2008).**



Auditor General of Canada
Vérificatrice générale du Canada

**RAPPORT DE LA VÉRIFICATRICE GÉNÉRALE
SUR LES
ÉTATS FINANCIERS DU GOUVERNEMENT DU CANADA**

À la Chambre des communes

J'ai vérifié l'état de la situation financière du gouvernement du Canada au 31 mars 2008 et les états des résultats et du déficit accumulé, de la variation de la dette nette et des flux de trésorerie de l'exercice clos à cette date. La responsabilité de ces états financiers incombe au gouvernement. Ma responsabilité consiste à exprimer une opinion sur ces états financiers en me fondant sur ma vérification, comme l'exige l'article 6 de la *Loi sur le vérificateur général*.

Ma vérification a été effectuée conformément aux normes de vérification généralement reconnues du Canada. Ces normes exigent que la vérification soit planifiée et exécutée de manière à fournir l'assurance raisonnable que les états financiers sont exempts d'inexactitudes importantes. La vérification comprend le contrôle par sondages des éléments probants à l'appui des montants et des autres éléments d'information fournis dans les états financiers. Elle comprend également l'évaluation des conventions comptables suivies et des estimations importantes faites par le gouvernement, ainsi qu'une appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

À mon avis, ces états financiers donnent, à tous les égards importants, une image fidèle de la situation financière du gouvernement au 31 mars 2008 ainsi que des résultats de son exploitation, de la variation de sa dette nette et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date selon les conventions comptables énoncées par le gouvernement et présentées dans la note 1 afférente aux états financiers, lesquelles sont conformes aux principes comptables généralement reconnus au Canada. Comme l'exige l'article 6 de la *Loi sur le vérificateur général*, je déclare qu'à mon avis ces conventions comptables ont été appliquées de la même manière qu'au cours de l'exercice précédent.

D'autres informations et commentaires sur les états financiers et sur le présent rapport sont présentés dans mes observations à la fin de la section 2 du volume I des *Comptes publics du Canada 2008*.

La vérificatrice générale du Canada,

Handwritten signature of Sheila Fraser in black ink.

Sheila Fraser, FCA

Ottawa, Canada
Le 17 septembre 2008

LA COUR DES COMPTES EUROPÉENNE (SOURCE : ECA. (2008). RAPPORTS ANNUELS RELATIFS À L'EXERCICE 2007).

LA DÉCLARATION D'ASSURANCE FOURNIE PAR LA COUR AU PARLEMENT EUROPÉEN ET AU CONSEIL

I. Conformément aux dispositions de l'article 248 du traité, la Cour a contrôlé:

- a) les «comptes annuels des Communautés européennes» ⁽¹⁾, constitués des «états financiers consolidés» ⁽²⁾ et des «états consolidés sur l'exécution du budget» ⁽³⁾ pour l'exercice clos le 31 décembre 2007;
- b) la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes à ces comptes.

Responsabilité de la direction

II. En vertu des articles 268 à 280 du traité, et du règlement financier, la direction ⁽⁴⁾ est responsable de l'établissement et de la présentation fidèle des «comptes annuels des Communautés européennes», ainsi que de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes à ces derniers:

- a) s'agissant des «comptes annuels des Communautés européennes», la responsabilité de la direction comprend: la conception, la mise en œuvre et le maintien d'un contrôle interne pertinent pour l'établissement et la présentation fidèle d'états financiers exempts d'inexactitudes significatives, qu'elles résultent d'une fraude ou d'une erreur; la sélection et l'application de politiques comptables appropriées, sur la base des règles comptables adoptées par le comptable ⁽⁵⁾ de la Commission; l'établissement d'estimations comptables raisonnables au regard de la situation du moment. Conformément aux dispositions de l'article 129 du règlement financier, la Commission approuve les «comptes annuels des Communautés européennes» après que le comptable de la Commission les a consolidés sur la base des informations présentées par les autres institutions ⁽⁶⁾ et organismes ⁽⁷⁾, et qu'il a établi une note, accompagnant les comptes consolidés, dans laquelle il déclare entre autres qu'il a obtenu une assurance raisonnable que ces comptes présentent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière des Communautés européennes;

⁽¹⁾ Les «comptes annuels des Communautés européennes» sont présentés dans le volume I des comptes annuels des Communautés européennes relatifs à l'exercice 2007.

⁽²⁾ Les «états financiers consolidés» comprennent le bilan, le compte de résultat économique (y compris l'information sectorielle), le tableau des flux de trésorerie, l'état de variation des capitaux propres, ainsi qu'une synthèse des principales politiques comptables et d'autres notes explicatives.

⁽³⁾ Les «états consolidés sur l'exécution du budget» comprennent les états consolidés sur l'exécution du budget, ainsi qu'une synthèse des principes budgétaires et d'autres notes explicatives.

⁽⁴⁾ En ce qui concerne les institutions et les organismes de l'UE, il faut entendre par «direction» les membres des institutions, les directeurs des agences, les ordonnateurs délégués et subdélégués, les comptables et l'encadrement supérieur des unités financières, d'audit et de contrôle. S'agissant des États membres et des pays bénéficiaires, il faut entendre par «direction» les ordonnateurs, les comptables ainsi que l'encadrement supérieur des organismes payeurs, des organismes de certification et des organismes chargés de la mise en œuvre des projets.

⁽⁵⁾ Les règles comptables adoptées par le comptable de la Commission sont fondées sur les normes comptables internationales pour le secteur public (IPSA), publiées par la fédération internationale des experts-comptables, ou, à défaut, sur les normes comptables internationales (IAS)/normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Conformément aux dispositions du règlement financier, les «états financiers consolidés» relatifs à l'exercice 2007 sont établis (comme ils le sont depuis l'exercice 2005) sur la base des règles comptables adoptées par le comptable de la Commission, qui adapte les principes de la comptabilité d'exercice au contexte spécifique des Communautés, tandis que les «états consolidés sur l'exécution du budget» continuent d'être principalement fondés sur les mouvements de trésorerie.

⁽⁶⁾ Avant l'adoption des comptes annuels par les institutions, le comptable de chacune d'entre elles signe ses propres comptes, certifiant ainsi qu'il a une assurance raisonnable que ceux-ci présentent une image fidèle de la situation financière de l'institution (article 61 du règlement financier).

⁽⁷⁾ Les comptes annuels sont établis par le directeur de chaque organisme et transmis au comptable de la Commission, accompagnés de l'avis du conseil d'administration. En outre, le comptable de chaque organisme signe ses comptes, certifiant ainsi qu'il a une assurance raisonnable que ceux-ci présentent une image fidèle de la situation financière de l'organisme en cause (article 61 du règlement financier).

- b) la manière dont la direction exerce sa responsabilité en matière de légalité et de régularité des opérations sous-jacentes dépend du mode d'exécution du budget. Dans le cadre de la gestion centralisée directe, les tâches d'exécution sont accomplies par les services de la Commission. En gestion partagée, les tâches d'exécution sont déléguées aux États membres, en gestion décentralisée, aux pays tiers et, en gestion centralisée indirecte, à d'autres organismes. Dans le cas de la gestion conjointe, les tâches d'exécution sont partagées entre la Commission et des organisations internationales (articles 53 à 57 du règlement financier). Les tâches d'exécution doivent être conformes au principe de bonne gestion financière, ce qui implique la conception, la mise en œuvre et le maintien d'un contrôle interne efficace et efficient, comprenant entre autres une surveillance adéquate et des mesures appropriées pour prévenir les irrégularités et les fraudes, ainsi que, le cas échéant, des procédures judiciaires en vue de recouvrer les montants indûment versés ou utilisés. Quel que soit le mode d'exécution, la Commission est responsable en dernier ressort de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes aux comptes des Communautés européennes (article 274 du traité).

Responsabilité de l'auditeur

III. La responsabilité de la Cour est de fournir au Parlement européen et au Conseil, sur la base de son audit, une déclaration d'assurance concernant la fiabilité des comptes, ainsi que la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes. La Cour a conduit son audit conformément aux normes internationales d'audit et aux codes de déontologie de l'IFAC, ainsi qu'aux normes internationales des institutions supérieures de contrôle, établies par l'INTOSAI, dans la mesure où ils sont applicables dans le contexte communautaire. En vertu de ces normes, la Cour est tenue de programmer et d'effectuer ses travaux d'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les «comptes annuels des Communautés européennes» sont exempts d'inexactitudes significatives et que les opérations sous-jacentes à ces comptes sont légales et régulières.

IV. Un audit comprend la mise en œuvre de procédures en vue d'obtenir des informations probantes relatives aux montants et aux informations qui figurent dans les comptes consolidés, ainsi qu'à la légalité et à la régularité des opérations qui leur sont sous-jacentes. Le choix des procédures dépend du jugement de l'auditeur, qui se fonde entre autres sur l'appréciation du risque que des inexactitudes significatives affectent les comptes consolidés et, s'agissant des opérations sous-jacentes, du risque de non-respect, dans une mesure significative, des obligations prévues par le cadre juridique des Communautés européennes, qu'il soit dû à des fraudes ou à des erreurs. Lorsqu'il apprécie ces risques, l'auditeur examine le contrôle interne concernant l'élaboration des comptes consolidés et la fiabilité de leur présentation, ainsi que les systèmes de contrôle et de surveillance visant à assurer la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes, afin de définir les procédures d'audit adaptées aux circonstances. Un audit comporte également l'appréciation de l'adéquation des politiques comptables et de la vraisemblance des estimations comptables, ainsi que l'évaluation de la présentation générale des comptes consolidés et des rapports annuels d'activité.

V. S'agissant des recettes, l'étendue des travaux d'audit de la Cour a été limitée. Premièrement, les ressources propres TVA et RNB résultent de statistiques macroéconomiques dont les données sous-jacentes ne peuvent être contrôlées directement par la Cour. Deuxièmement, l'audit des ressources propres traditionnelles ne saurait couvrir les importations qui n'ont pas été soumises à la surveillance des douanes.

VI. La Cour estime que les informations probantes obtenues sont suffisantes et adéquates pour étayer sa déclaration d'assurance.

Opinion relative à la fiabilité des comptes

VII. La Cour estime que les «comptes annuels des Communautés européennes» présentent fidèlement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière des Communautés au 31 décembre 2007, ainsi que les résultats des opérations et les flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux dispositions du règlement financier ainsi qu'aux règles comptables adoptées par le comptable de la Commission.

VIII. Sans remettre en cause l'opinion formulée au point VII, la Cour souligne que des faiblesses affectant les systèmes comptables, qui sont en partie dues à la complexité du cadre juridique et financier, compromettent toujours la qualité des informations financières de certaines directions générales de la Commission (en particulier en ce qui concerne les préfinancements, la séparation des exercices qui s'y rapportent, ainsi que les factures/déclarations de coûts) et d'organismes décentralisés dont les comptes font l'objet d'une consolidation (notamment les immobilisations de l'autorité européenne de surveillance GNSS ^(*)). Ces faiblesses ont entraîné un certain nombre de corrections après la présentation des comptes provisoires.

Opinion relative à la légalité et à la régularité des opérations sous-jacentes aux comptes

IX. La Cour est d'avis que les recettes, les engagements et les paiements relatifs aux dépenses administratives et autres, ainsi qu'aux affaires économiques et financières sont exempts d'erreurs significatives. Dans ces domaines, les systèmes de contrôle et de surveillance sont mis en œuvre d'une manière assurant une gestion satisfaisante des risques d'illégalité et d'irrégularité.

X. La Cour estime que, dans les autres domaines de dépenses, les paiements sont encore affectés de manière significative par des erreurs, bien qu'à des degrés divers. La Commission, les États membres et les autres pays bénéficiaires doivent intensifier leurs efforts pour mettre en œuvre des systèmes de contrôle et de surveillance efficaces afin de mieux maîtriser les risques d'illégalité et d'irrégularité. Ces domaines sont l'agriculture et les ressources naturelles, la cohésion, la recherche, l'énergie et les transports, l'aide extérieure, le développement et l'élargissement, ainsi que l'éducation et la citoyenneté.

- a) Dans le domaine de l'agriculture et des ressources naturelles, la Cour a constaté que les opérations sous-jacentes aux dépenses déclarées pour ce groupe de politiques sont, dans leur ensemble, affectées par un niveau significatif d'erreur concernant la légalité et/ou la régularité. Sur la base de ses travaux d'audit, la Cour conclut que les systèmes de contrôle et de surveillance ne sont que partiellement efficaces lorsqu'il s'agit de donner l'assurance que les règles de l'UE sont respectées. Toutefois, la Cour estime que le système intégré de gestion et de contrôle (SIGC) continue à limiter efficacement le risque de dépenses irrégulières lorsqu'il est correctement mis en œuvre et que les données enregistrées dans le système sont exactes et fiables.
- b) Dans le domaine de la cohésion, la Cour a constaté que le remboursement des dépenses relatives aux projets qui relèvent des politiques en la matière est affecté par un niveau significatif d'erreur concernant la légalité et/ou la régularité. Sur la base de ses travaux d'audit, la Cour estime, en conclusion, que, d'une manière générale, les systèmes de surveillance de la Commission et les systèmes de contrôle des États membres ne sont que partiellement efficaces lorsqu'il s'agit de prévenir les surdéclarations et les dépenses inéligibles.
- c) Dans le domaine de la recherche, de l'énergie et des transports, la Cour a constaté que les paiements relevant de ce groupe de politiques sont affectés par un niveau significatif d'erreur concernant la légalité et/ou la régularité. Sur la base de ses travaux d'audit, la Cour estime, en conclusion, qu'en dépit de quelques améliorations, les systèmes de contrôle et de surveillance de la Commission ne sont que partiellement efficaces pour atténuer le risque de remboursement de dépenses surestimées ou inéligibles.
- d) Dans le domaine de l'aide extérieure, du développement et de l'élargissement, la Cour a constaté que les opérations sous-jacentes aux dépenses relevant de ce groupe de politiques sont affectées par un niveau significatif d'erreur concernant la légalité et/ou la régularité, principalement au niveau des organismes chargés de la mise en œuvre. Sur la base de ses travaux d'audit, la Cour estime, en conclusion, qu'en dépit des améliorations apportées à la Commission, les systèmes de contrôle et de surveillance ne sont que partiellement efficaces pour donner l'assurance que les dépenses sont éligibles et étayées par des éléments probants adéquats.

(*) GNSS Global Navigation Satellite Systems (système global de navigation par satellite).

e) Dans le domaine de l'éducation et de la citoyenneté, la Cour a constaté que les paiements relevant de ce groupe de politiques sont affectés par un niveau significatif d'erreur concernant la légalité et/ou la régularité. Sur la base de ses travaux d'audit, la Cour estime, en conclusion, que les systèmes de contrôle et de surveillance ne sont que partiellement efficaces pour donner l'assurance que les dépenses sont éligibles et étayées par des éléments probants adéquats.

XI. La Cour souligne que:

- a) le développement rural représente une part disproportionnée élevée du taux estimatif d'erreur pour l'ensemble du domaine de l'agriculture et des ressources naturelles; s'agissant des dépenses du FEAGA, la Cour estime que le taux d'erreur est légèrement inférieur au seuil de signification, mais qu'il est largement supérieur à cette valeur pour les dépenses du Feader;
- b) des obligations juridiques compliquées ou imprécises (comme les règles d'éligibilité) ont une incidence considérable sur la légalité et/ou la régularité des opérations sous-jacentes aux dépenses dans les domaines de l'agriculture et des ressources naturelles, de la cohésion, de la recherche, de l'énergie et des transports, ainsi que de l'éducation et de la citoyenneté.

XII. La Cour a relevé de nouveaux progrès dans les systèmes de contrôle et de surveillance de la Commission, en particulier en ce qui concerne, d'une part, l'incidence des réserves sur l'assurance donnée dans les déclarations des directeurs généraux et, d'autre part, la cohérence accrue de celles-ci avec les constatations de la Cour. Toutefois, la Cour observe que la Commission n'est pas encore en mesure de démontrer que ses efforts en vue d'améliorer les systèmes de contrôle et de surveillance ont permis d'atténuer efficacement le risque d'erreur dans des domaines importants du budget.

24 et 25 septembre 2008

Vitor Manuel da SILVA CALDEIRA
Président

Cour des comptes européenne
12, rue Alcide De Gasperi, L-1615 Luxembourg

À titre d'illustration supplémentaire les réserves émises par la Cour des comptes européenne pour l'exercice 2006 étaient les suivantes.

Concernant la fiabilité des comptes :

- surestimation de la dette à court terme de 201 millions d'euros et des préfinancements à court et moyen terme de 656 millions d'euros.

Concernant la régularité des opérations sous-jacentes :

- dépenses pour la Politique agricole commune : non respect de la réglementation communautaire et manque de contrôle des demandes d'aides ;
- dépenses pour les actions structurelles : systèmes de contrôle inefficaces ;
- dépenses pour la politique structurelle : niveau significatif d'erreur concernant le paiement aux bénéficiaires ;

- Dépenses pour les actions extérieures : niveau significatif d'erreur concernant les organismes chargés de la mise en œuvre de ces actions.

**COUR DES COMPTES FRANÇAISE (SOURCE : COUR DES COMPTES
(2008). CERTIFICATION DES COMPTES DE L'ÉTAT, EXERCICE 2007.
LA DOCUMENTATION FRANÇAISE).**

CERTIFICATION DES COMPTES DE L'ÉTAT DE 2007

5

**I - Position de la Cour
sur les comptes de l'État de 2007**

A - Introduction

I.1. Dans le cadre général de sa mission d'assistance au Gouvernement et au Parlement pour le contrôle de l'exécution des lois des finances prévu par l'article 47 de la Constitution, la Cour doit, en application du 5° de l'article 58 de la loi organique du 1er août 2001 modifiée relative aux lois de finances, certifier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'État au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2007.

I.2. Le compte général de l'État comprend, conformément au 7° de l'article 54 de la loi organique précitée décliné dans la norme n°1 du recueil des normes comptables de l'État, la balance générale des comptes, le compte de résultat (composé du tableau des charges nettes, du tableau des produits régaliens nets et du solde des opérations de l'exercice), le bilan (ou tableau de la situation nette) et ses annexes, comprenant notamment une évaluation des engagements hors bilan de l'État, ainsi que le tableau des flux de trésorerie.

I.3. Le périmètre comptable de l'État comprend tous les services, établissements ou institutions d'État non dotés de la personnalité juridique, qu'ils reçoivent ou non une dotation du budget général de l'État. Toutes leurs opérations doivent être intégrées dans la comptabilité générale de l'État suivant les règles applicables à cette dernière, alors que les entités qui ont la personnalité juridique ne sont intégrées qu'à hauteur d'une valeur immobilisée correspondant aux droits que l'État détient sur elles.

I.4. Le compte général de l'État est établi, conformément à l'article 30 de la loi organique précitée, sur le fondement des principes et règles comptables applicables aux entreprises sous réserve des spécificités de l'État. Ces règles et principes ont été énoncés dans le recueil des normes comptables de l'État approuvé par arrêté du 21 mai 2004 et modifié par arrêtés du 17 avril 2007 et du 13 mars 2008 après avis du comité des normes de comptabilité publique. Deux nouvelles normes sont applicables pour la première fois au titre de l'exercice 2007, d'une part les méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs, d'autre part les événements postérieurs à la clôture des comptes.

I.11. Le choix des vérifications mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques inhérents et de contrôle, relève du jugement professionnel du certificateur.

I.12. Au terme de ses vérifications dont elle rend compte à la fin du présent acte (cf. infra, III), la Cour estime avoir collecté les éléments probants nécessaires pour fonder sa position sur les comptes de l'exercice 2007.

B - Position sur le compte général de l'État

I.13. Sur le compte général de l'Etat arrêté au 31 décembre 2006, la Cour avait énoncé un ensemble de limitations, de désaccords et d'incertitudes qui l'avaient conduite à formuler une certification assortie de treize réserves substantielles.

I.14. Compte tenu des actions engagées par l'administration pour mettre en œuvre la réforme comptable sans avoir bénéficié d'une période de transition, la Cour a accepté de tenir compte, dans l'élaboration de sa position, des engagements de moyens et de résultats pris en réponse aux réserves formulées par la Cour sur les comptes de l'exercice 2006. La Cour note que ces engagements ont été tenus, pour une large part, selon l'échéancier prévu et ont conduit à des progrès notables. Au vu des engagements actualisés pour les années 2008 et suivantes, pris à la suite d'échanges nombreux avec la Cour, la poursuite de ces progrès à un rythme plus rapide peut être escomptée mais nécessite une mobilisation renouvelée de l'ensemble de l'administration. En revanche, le constat prolongé de leur insuffisante effectivité, concernant des réserves qualifiées de substantielles par la Cour, pourrait conduire celle-ci à reconsidérer sa position.

1 - Exposé des motifs

a) Levée des limitations, désaccords et incertitudes ayant fondé trois des réserves substantielles formulées sur les comptes de 2006

I.15. La Cour considère tout d'abord que les limitations et désaccords qui justifiaient sur les comptes de 2006 la formulation de trois réserves substantielles concernant les contrats d'échange de taux d'intérêt, le réseau routier national et les comptes des Pouvoirs publics, ont disparu et que la part des incertitudes qui subsistent a été réduite à un niveau acceptable pour le certificateur.

b) Limitations

I.16. La Cour note qu'elle a été confrontée à plusieurs limitations à l'étendue de ses vérifications, les unes communes à l'ensemble des ministères, les autres spécifiques à certains domaines d'audit.

I.17. Les limitations communes à l'ensemble des ministères tiennent en premier lieu aux systèmes d'information financière et comptable de l'Etat, qui ne disposent pas encore de toutes les caractéristiques propres à en assurer la pleine auditabilité. En second lieu, les faiblesses de l'environnement informatique n'ont été que partiellement corrigées par les dispositifs de contrôle interne comptable et d'audit interne à l'administration, dont le déploiement se poursuit et sur lesquels la Cour ne peut que partiellement s'appuyer.

I.18. La Cour s'est aussi heurtée à des limitations spécifiques à certains domaines d'audit qui ont réduit l'étendue et la portée de ses vérifications compte tenu, notamment, de l'insuffisante justification des soldes de comptes de produits régaliens, de la date tardive de communication de la liste des contrats de concessions qui est mentionnée, pour la première année, en annexe au compte général de l'Etat et qui a vocation à se traduire par l'enregistrement d'immobilisations spécifiques, enfin de l'absence de formalisation des contrôles comptables concernant plusieurs comptes de trésorerie.

c) Désaccords et incertitudes

I.19. La Cour a également relevé un ensemble de désaccords sur les méthodes comptables retenues ou leur mode d'application et d'incertitudes sur les états financiers.

I.20. Un désaccord porte sur le montant des actifs du ministère de la défense, figurant au bilan de l'Etat pour une valeur de 165 Md €. Le recensement de ces actifs demeure incomplet. Par ailleurs, leurs règles de valorisation, qu'il s'agisse des actifs en service ou des programmes d'armement en cours, et les corrections d'erreurs imputées au bilan d'ouverture ne sont pas, pour une large part, conformes au référentiel comptable. Enfin, le processus de recensement des immobilisations et des charges à rattacher à l'exercice n'est toujours pas fiabilisé.

I.21. La Cour reconduit sur les comptes de 2007 le constat d'un désaccord portant sur la valeur des participations financières de l'Etat dans les « opérateurs » de politiques publiques (plus de 56 Md €) : leur recensement demeure déficient, leurs comptes ne donnent pas toujours une image fidèle de leur patrimoine et sont arrêtés dans un nombre encore important de cas après l'établissement du compte général de l'Etat.

I.22. L'absence de valorisation de l'effet des déficits fiscaux de droit commun susceptibles d'être reportés en avant constitue également un désaccord, qui se double d'une incertitude forte liée à l'application dégradée du référentiel comptable applicable aux flux et aux soldes des comptes de produits régaliens.

I.23. Les actifs spécifiques de l'Etat (biens remis en concession, droits associés à l'autorisation d'utilisation du domaine public) ne sont toujours pas comptabilisés conformément aux normes applicables et font l'objet d'un désaccord avec le producteur des comptes.

I.24. A la clôture de l'exercice 2007, les désaccords relevés au titre des comptes de 2006, concernant deux entités exclues à tort du bilan de l'Etat, n'ont pas été réglés. Le compte des procédures publiques gérée par la Compagnie française d'assurance du commerce extérieur (Coface), dont le total de bilan s'élève à près de 15 Md €, n'y est toujours pas intégré en dépit du contrôle effectif exercé par l'Etat. La section des fonds d'épargne de la Caisse des dépôts et consignations n'est toujours pas comptabilisée en tant que participation financière de l'Etat, ce qui a pour effet de minorer l'actif de son bilan de 7,6 Md €.

I.25. Des incertitudes demeurent concernant l'exhaustivité du recensement et la valorisation des passifs d'intervention, la comptabilisation de la part des impôts et taxes affectés à des tiers et la définition du fait générateur pour l'Etat de la charge liée aux prestations de solidarité qui ne résultent pas d'un accord entre les parties mais du cadre défini par la loi.

I.26. Des incertitudes entachent le recensement et la valorisation du parc immobilier (57,2 Md € au 31 décembre 2007), et se doublent d'un désaccord sur le traitement comptable des dépenses « ultérieures » effectuées par l'administration sur le parc en service pour en préserver ou en accroître le potentiel de service.

I.27. Une incertitude résulte du défaut de formalisation des contrôles internes comptables sur le solde des comptes de trésorerie des formations militaires.

I.28. Ni l'exhaustivité du recensement ni la correcte valorisation des risques inhérents à l'activité de l'Etat qui doivent donner lieu à la comptabilisation de provisions ne sont assurées au 31 décembre 2007.

I.29. La faiblesse des procédures d'inventaire et la mise en œuvre incorrecte des normes comptables sont à l'origine d'une incertitude concernant certains comptes d'actifs et de passifs (immobilisations dites « non ventilées », produits constatés d'avance par l'Etat au titre des cofinancements d'immobilisations, logiciels produits en interne).

2 - Conséquences sur la position

I.30. Au vu de l'exposé des motifs, la Cour lève, pour l'exercice 2007, trois des réserves substantielles qu'elle avait formulées sur les comptes de 2006, relatives aux contrats d'échange de taux pour la gestion de la dette, au réseau routier national et aux comptes des Pouvoirs publics.

I.31. Au vu de l'exposé des motifs, la Cour certifie qu'au regard des règles et principes comptables qui lui sont applicables, le compte général de l'Etat arrêté au 31 décembre 2007 est régulier et sincère et donne une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'Etat, sous douze réserves détaillées dans la partie II, dont les neuf premières revêtent un caractère substantiel.

C - Vérifications et informations spécifiques

I.32. Par ailleurs, la Cour a procédé à la vérification des informations données dans le compte général de l'État. Elle a également examiné le rapport sur le contrôle interne comptable établi par le producteur des comptes sans aller jusqu'à émettre un avis sur ce document non prévu par la LOLF. Les remarques et propositions de modification qu'elle a formulées ont été prises en compte et la Cour n'a plus d'observation à formuler sur leur sincérité et leur concordance avec le compte général de l'État.

I.33. La Cour a aussi vérifié les états budgétaires utiles à la bonne compréhension de l'articulation de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale.

I.34. En revanche, la Cour n'a pas conduit de vérifications sur le rapport de présentation du compte général de l'État qui, de par son statut de rapport de gestion, ne relève pas du champ de la certification ni sur le mémento sur les comptes de l'État qui est un document pédagogique.

A titre d'illustration, les réserves pour l'exercice 2007 sont les suivantes.

- les systèmes d'informations financières comportent des risques relatifs à leur fiabilité et présentent des limites concernant le chemin de révision ;
- faiblesses concernant les dispositifs de contrôle interne ;

- les actifs du ministère de la défense présentent de nombreuses faiblesses concernant le traitement des immobilisations ;
- les comptes des opérateurs de politique publique ont été présentés en retard et la Cour a émis des désaccords sur leurs valeurs immobilisées ;
- les immobilisations corporelles et incorporelles spécifiques ne sont pas toutes recensées ;
- les contrats d'échanges de taux pour la gestion de la dette ne répondent pas aux exigences de la norme 11 ;
- les comptes de la COFACE ne sont pas intégrés dans les comptes de l'État ;
- la section des fonds d'épargne centralisés à la Caisse des dépôts et consignations doit être classée parmi les entités non contrôlées de l'État ;
- le réseau routier présente des faiblesses concernant la fiabilité des méthodes de valorisation ;
- le parc immobilier accuse des faiblesses dans son processus d'inventaire et de valorisation ;
- les obligations fiscales n'ont pas fait l'objet d'un recensement fiable ;
- les passifs d'intervention présentent des incertitudes concernant leurs évaluations et leurs valorisations ;
- les comptes des pouvoirs publics ne sont que partiellement intégrés dans les comptes de l'État.

**ANNEXE 3 - Les outils du contrôle et de
l'assurance qualité pour les institutions supérieures
de contrôle**

**LE GAO ET LES « CHECKS LISTS » DU CONTRÔLE QUALITÉ
(SOURCE : FINANCIAL AUDIT MANUAL, 2007, GAO)**

1003 - Financial Statement Audit Completion Checklist

Section VI: GAO's Quality Control	N/A	Yes	No*	Ref.
1. Was the GAO report reviewed by the				
a. audit director (first partner),	—	—	—	—
b. engagement quality control reviewer (second partner),	—	—	—	—
c. Office of the General Counsel (form 124A),	—	—	—	—
d. Applied Research & Methods (form 124C), and	—	—	—	—
e. other stakeholders (form 124C).	—	—	—	—
2. Did the audit director (first partner) review the				
a. audit strategy (SAS 108.13-14) or equivalent, including sampling approach (FAM 290.05),	—	—	—	—
b. account risk analyses or equivalent for material areas with high or moderate risk of material misstatement (FAM 290.07),	—	—	—	—
c. audit summary memorandum (FAM 590.02-.03),	—	—	—	—
d. management representation letter (FAM 1001),	—	—	—	—
e. legal representation letter (FAM 1002),	—	—	—	—
f. schedule of uncorrected misstatements (FAM 595 C),	—	—	—	—
g. exit conference memorandum (FAM 590.10),	—	—	—	—
h. GAO report with entity financial statements and related disclosures,	—	—	—	—
i. referencing review sheet (GAO form 92),	—	—	—	—
j. GAO abbreviated audit documentation set (GAO form 419A), and	—	—	—	—
k. this audit completion checklist (FAM 1003)? (FAM 1301.17)	—	—	—	—

Reporting

1003 - Financial Statement Audit Completion Checklist

Section VI: GAO's Quality Control	N/A	Yes	No*	Ref.
3. Did the assistant director review the <ul style="list-style-type: none"> a. entity profile or equivalent (FAM 290.04), b. audit strategy (SAS 108.13-14) or equivalent, including sampling approach (FAM 290.05), c. account risk analyses or equivalent (FAM 290.07), d. initial audit plan with procedures (FAM 290.09), e. line item/account lead schedules, f. completed audit plan with procedures (FAM 290.09), g. specific control evaluations (FAM 330.07), h. audit summary memorandum (FAM 590.02-.03), i. Checklist for Federal Accounting (FAM 2010) and Checklist for Federal Reporting and Disclosures (FAM 2020) for statements using U.S. GAAP promulgated by FASAB, j. financial reporting and disclosure checklist for statements using GAAP promulgated by FASB, k. management representation letter (FAM 1001), l. legal representation letter (FAM 1002), m. schedule of uncorrected misstatements (FAM 595 C), n. exit conference memorandum (FAM 590.10), o. GAO report with entity financial statements and related disclosures, p. referencing review sheet (GAO form 92), q. GAO abbreviated audit documentation set (GAO form 419A), and r. this audit completion checklist (FAM 1003)? (FAM 1301.17) 	—	—	—	—
4. Did the assistant director determine that all significant review notes were resolved appropriately? (FAM 1301.27-.28)	—	—	—	—

Reporting

1003 - Financial Statement Audit Completion Checklist

Section VI: GAO's Quality Control	N/A	Yes	No*	Ref.
5. Did the assistant director indicate that all documentation was sufficiently reviewed? (FAM 1301.05)	___	___	___	___
6. Were review notes, superseded versions of documentation, and draft reports (except the referenced draft and the draft sent to the entity for comment), including review notes and superseded versions in electronic form, placed in a separate folder to be retained until the report is released, after which they may be destroyed or deleted electronically up to 60 days after the report release date? (FAM 1301.28)	___	___	___	___
7. Were review responsibilities documented and communicated to all individuals on the assignment? (FAM 1301.23)	___	___	___	___
8. Was documentation prepared by an IT specialist reviewed by an IT manager or IT assistant director for technical content and by a member of the audit team to determine that related audit objectives were achieved? (FAM 1301.24)	___	___	___	___
9. For areas that are both material and have high risk of material misstatement, did the audit director or assistant director perform secondary reviews of the documentation? (FAM 1301.12)	___	___	___	___
10. Was all documentation prepared by the audit director or assistant directors read by the auditor-in-charge to determine its consistency with any related documentation? (FAM 1301.15)	___	___	___	___
11. If the documentation indicated a difference of opinion between engagement personnel or between engagement personnel and a specialist or other person consulted, was the difference resolved appropriately and was the basis of the resolution documented? (FAM 1302)	___	___	___	___

Reporting

1003 - Financial Statement Audit Completion Checklist

Section IX: Engagement Quality Control Review (Second Partner¹ Review)

Objective of second partner review: To objectively review significant auditing, accounting, and reporting matters and to conclude, based on all facts the reviewer has knowledge of, that, except as discussed in the report, no matters were found that caused the second partner to believe that (1) the audit was not performed in accordance with GAGAS and OMB audit guidance (if applicable), (2) the financial statements are not, in all material respects, in conformity with U.S. GAAP, and (3) the report does not meet professional standards and the auditor's policies and core values.

Procedures: Before the report was issued, I performed the following procedures:

- Discussed significant auditing, accounting, and reporting issues with the audit director (first partner);
- Discussed the audit team's identification of high-risk balances and transactions and the audit of those balances and transactions;
- Reviewed documentation on the resolution of significant auditing, accounting, and reporting issues, including documentation of consultation with statisticians, IT specialists, and others;
- Reviewed the summary of uncorrected misstatements;
- Read the audit summary memorandum;
- Read the entity financial statements, audit report, and related disclosures; and
- Confirmed with the audit director (first partner) that there are no unresolved issues.

Conclusion:

Based on all the relevant facts of which I have knowledge, I found no matters, except as discussed in the report, that cause me to believe that (1) the audit was not performed in accordance with GAGAS and OMB audit guidance (if applicable), (2) the financial statements are not, in all material respects, in conformity with U.S. GAAP, and (3) the report is not in accordance with professional standards and the auditor's policies and core values.

In signing this form, I acknowledge that there have been no personal or external impairments to independence regarding my work on this engagement.

Engagement quality control reviewer name & title	Signature	Date

¹ For GAO financial audits this is the chief accountant or another director who is a CPA and an experienced financial statement auditor.

L'OAG ET SON SYSTÈME DE GESTION DE LA QUALITÉ (SOURCE : MANUEL DE LA VÉRIFICATION ANNUELLE, 2003, OAG)

Chapitre 9 — Système de gestion de la qualité (SGQ)

Éléments clés du système de gestion de la qualité de la pratique de vérification annuelle

Élément de gestion de la qualité	Cet élément du système de gestion de la qualité du Bureau devrait fournir l'assurance raisonnable que :	Instruments clés utilisés
Gestion de la vérification		
1. Autorisation	Le Bureau n'entreprend des vérifications que s'il a le pouvoir de le faire et, dans les rares circonstances où le Bureau peut décider d'accepter ou de refuser une mission, qu'elles ne posent pas de risque indu pour le Bureau.	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Loi sur le vérificateur général</i> • <i>Loi sur la gestion des finances publiques</i> et loi propre à l'entité • Politiques et orientation en matière de vérification annuelle • Avis et soutien de l'équipe des Services juridiques
2. Indépendance, objectivité et intégrité	Le personnel n'a aucune obligation ou intérêt dans les entités qu'il vérifie; il est honnête et franc en tout temps et assure la confidentialité des affaires des entités vérifiées; il manifeste un esprit impartial lorsqu'il exécute des vérifications.	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Loi sur le vérificateur général</i> • Code de déontologie du Bureau • Politiques et orientation en matière de vérification annuelle • Déclarations/nouvelle attestation en matière de conflit d'intérêt et orientation connexe • Avis et soutien de l'équipe des Services juridiques • Code régissant les conflits d'intérêts et l'après-mandat s'appliquant à la fonction publique du CT

Chapitre 9 — Système de gestion de la qualité (SGQ)

Élément de gestion de la qualité	Cet élément du système de gestion de la qualité du Bureau devrait fournir l'assurance raisonnable que :	Instruments clés utilisés
<p>3. Exécution de la vérification</p>	<p><i>Le Bureau utilise des méthodes de vérification appropriées, applique les procédés recommandés et se sert d'aides qui visent à assurer l'efficacité des méthodes de vérification qui lui permettent de recueillir des éléments probants suffisants et adéquats en temps voulu afin de s'acquitter de ses responsabilités en matière de rapport.</i></p> <p>Tout au long du processus de vérification, les équipes de vérification communiquent à la direction des entités vérifiées les questions d'importance.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Politiques de vérification annuelle et autres directives du Bureau • Manuel de la vérification annuelle • Directives figurant sur le site INTRAnet de la vérification annuelle du BVG • Outils de soutien logiciels (TeamMate, TeamStores et IDEA) • Avis du responsable de produit, Vérification annuelle (et, le cas échéant, du responsable de produit, Comptes publics) • Mécanismes d'examen et de mise à jour des méthodes concernant les politiques, les méthodes et les directives en matière de vérification annuelle • Cours annuel de mise à jour en comptabilité et en vérification

Chapitre 9 — Système de gestion de la qualité (SGQ)

Élément de gestion de la qualité	Cet élément du système de gestion de la qualité du Bureau devrait fournir l'assurance raisonnable que :	Instruments clés utilisés
4. Consultation	Pour les questions complexes, inhabituelles ou peu familières, les équipes de vérification consultent les publications qui font autorité et demandent le concours de spécialistes du Bureau et/ou de personnes de l'extérieur du Bureau qui ont la compétence, le jugement et l'autorité appropriés	<ul style="list-style-type: none"> • Politiques et orientation en matière de vérification annuelle • Examineurs de la qualité • Spécialistes, comme les équipes des instruments financiers, des technologies de l'information et des Services juridiques, qui fournissent avis et soutien • Fonction centralisée d'examen des états financiers de l'EMVA • Comité consultatif indépendant • Site INTRANet de la vérification annuelle et ressources documentaires, ce qui inclut les bases de données électroniques
5. Sécurité, accès et conservation des dossiers	Le personnel possède l'habilitation de sécurité correspondant à la nature de la documentation qu'il devra consulter. L'accès aux dossiers de vérification (sur support électronique et sur support papier) et aux rapports de vérification connexes est protégé adéquatement. Les dossiers de vérification sont conservés pendant une période de temps appropriée.	<ul style="list-style-type: none"> • Politiques et orientation en matière de vérification annuelle • Politiques et orientation en matière de sécurité • Mécanismes d'examen et de mise à jour de la sécurité • Agent de sécurité en fonction • Procédures d'autorisation de sécurité

Chapitre 9 — Système de gestion de la qualité (SGQ)

Élément de gestion de la qualité	Cet élément du système de gestion de la qualité du Bureau devrait fournir l'assurance raisonnable que :	Instruments clés utilisés
8. Gestion du rendement	<p>Le personnel reçoit en temps opportun une rétroaction constructive sur son rendement.</p> <p>Les conseils, l'orientation et l'encadrement offerts aux employés les aident à gérer leur carrière et à se perfectionner.</p> <p>Le personnel choisi pour une promotion est compétent et pleinement qualifié pour s'acquitter des responsabilités qu'il aura à assumer.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Politiques et directives en matière de vérification annuelle • Politiques et directives en matière de ressources humaines • Fonction des ressources humaines centralisée • Système de gestion du rendement, y compris les évaluations et les objectifs pour les affectations et pour l'année • Processus relatifs au counseling, à l'orientation et au suivi • Programme de perfectionnement • Processus relatifs aux promotions
9. Perfectionnement	<p>Le personnel se perfectionne par des moyens comme la formation sur le tas, des cours théoriques, des études autodirigées et des affectations internes et externes.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Politiques et orientation en matière de ressources humaines • Fonction de perfectionnement centralisée • Possibilités de perfectionnement, notamment formation sur le tas, séances d'information annuelles du personnel, cours réguliers, études autodirigées de même qu'affectations au sein du Bureau et à l'extérieur de celui-ci • Ressources de la Bibliothèque • Centre d'auto-apprentissage • Processus relatifs au counselling, à l'orientation et au suivi

Chapitre 9 — Système de gestion de la qualité (SGQ)

Élément de gestion de la qualité	Cet élément du système de gestion de la qualité du Bureau devrait fournir l'assurance raisonnable que :	Instruments clés utilisés
<p>10. Milieu de travail respectueux</p>	<p>Le personnel donne l'exemple et encourage chez les autres les comportements qui donnent lieu à un milieu de travail respectueux qui permet le développement d'un personnel productif, motivé et très compétent qui contribue à la mission du Bureau.</p> <p>Le personnel respecte et valorise la diversité au Bureau.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Politiques et orientation en matière de ressources humaines, y compris la Politique sur la discrimination et le harcèlement et la Politique sur la santé et la sécurité • Fonction des ressources humaines centralisée • <i>Loi sur les langues officielles et Loi sur l'équité en matière d'emploi</i> • Programme de médiation de Justice Canada • Coordonnateurs chargés des questions liées au harcèlement
<p>Amélioration continue</p>		
<p>11. Revue des pratiques et leçons apprises</p>	<p>Le Bureau effectue des revues internes de ses pratiques de vérification annuelle pour évaluer la mesure dans laquelle elles satisfont aux critères de gestion de la qualité des pratiques de vérification annuelle.</p> <p>L'expérience de la vérification est évaluée et les possibilités d'amélioration des pratiques sont cernées et exploitées.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Politique et programme de revue des pratiques • Vérification interne

**LE NAO ET SA REVUE GLOBALE, COMPOSANTE ESSENTIELLE DU
CONTRÔLE QUALITÉ (SOURCE : THE FINANCIAL AUDIT MANUAL,
2006-2007, NAO)**

Stage of audit	Scope of review
	<ul style="list-style-type: none"> • High Level Management Controls document ~ significant audit areas; identified risks; high level financial management controls; preliminary control risk assessment (or equivalent documentation) • IT Complexity Assessor (or equivalent documentation) • Information Systems Review document ~ documentation of controls and walkthrough procedures (or equivalent documentation) • Materiality and Going Concern assessments (or equivalent documentation) • Audit Approach Summary form (or equivalent documentation) • Risk Management Checklist Risk assessment of the audit assignment
Completion	<ul style="list-style-type: none"> • Overall review of accounts • Going concern assessment • Post Balance Sheet Events • Consistency of Annual Report and Accounts • Consideration of impact on the SIC of any NAO value for money work • Confirmation that sufficient appropriate review has been undertaken to support audit opinion • Reconsideration of risk management checklist • Receipt of letter of representation • Form of audit certificate and any report • Audit opinion • Confirmation that the Accounting Officer would still sign the accounts on the day that they are to be certified by the C&AG

LA COUR DES COMPTES ET SON QUESTIONNAIRE D'AUTO-ÉVALUATION, EXTRAITS (SOURCE : « MÉTHODOLOGIE POUR LA CERTIFICATION DES COMPTES DE L'ÉTAT, 2008, COUR DES COMPTES)

Référence	Objet	Normes d'audit	Oui	Non	N/A	Commentaires
PA PLANIFICATION ET ADMINISTRATION DE LA MISSION D'AUDIT						
PA1 Mandat et vérification des compétences						
1	L'article 58-5° de la LOLF demandant mandat à la Cour de certifier les comptes de l'État a-t-il été enregistré dans le dossier permanent ?	ISA 210 par. 02, 10 & 22				
2	La mission d'audit a-t-elle été notifiée conformément au code des juridictions financières avec le plan d'audit ? Indiquer en commentaires la date et les destinataires de la lettre de notification	ISA 210 par. 17				
3	A-t-il été vérifié que les rapporteurs et experts avaient les capacités requises pour réaliser l'audit et que le niveau d'encadrement et de révision était approprié ?	ISA 220 par. 09, 14				
4	Une appréciation préalable des possibles conflits d'intérêts a-t-elle été réalisée ?					
5	La charte de déontologie a-t-elle été signée par tous les experts ?					
PA3 Connaissance du système comptable						
PA3 a Identification du domaine d'audit						
6	S'est-on assuré que l'ensemble des comptes existants ont été répartis entre les différents sous-cycles ?					
PA4 Contrôle interne, système d'information comptable et technique d'audit assisté par ordinateur						
PA4 d Evaluation de l'audit interne						
7	Une évaluation de la fonction d'audit interne a-t-elle été réalisée lors de la préparation de la mission d'audit ?	ISA 610 par. 11				
PA6 Seuil de signification						
8	L'évaluation des seuils de signification préliminaires a-t-elle été documentée dans le dossier de travail ?	ISA 320 par 05, 07 & 08				
9	Des critères qualitatifs ont-ils été pris en compte pour définir les seuils de signification ?	ISA 320 par. 05				
10	L'évaluation des seuils de signification définitifs a-t-elle été documentée dans le dossier de travail ?					

Référence	Objet	Normes d'audit	Oui	Non	N/A	Commentaires
PA PLANIFICATION ET ADMINISTRATION DE LA MISSION D'AUDIT						
PA2 Activités des comptables ou ordonnateurs contrôlés						
PA2 a Connaissance de l'activité et des risques						
1	Les dossiers de travail démontrent-ils une connaissance suffisante de l'activité du comptable ou de l'ordonnateur pour pouvoir identifier les risques, les événements, les opérations et les pratiques susceptibles d'avoir un impact significatif sur les états financiers ?	ISA 310 par. 08, 09 & 10				
2	Les risques significatifs connus ont-ils été mentionnés dans le plan d'audit ?					
3	Des fraudes ont-elles été détectées au cours des missions antérieures ?					
4	Un suivi des suites données à ces fraudes a-t-il été assuré au cours de la mission ?					
PA2 b Identification des différentes unités administratives						
5	Les lieux d'exécution de l'audit ont-ils été choisis en fonction de l'importance des flux financiers et des risques y afférents ?	ISA 300 par. 02, 09				
6	Tiennent-ils compte de la programmation des audits internes nationaux (MAEC) et départementaux ?					
7	Une rotation des lieux d'audit est-elle assurée d'une année à l'autre ?					
8	Une documentation suffisante a-t-elle été réunie sur l'organisation administrative des entités contrôlées ?					
9	Les procédures suivies par les différentes unités administratives sont-elles bien documentées dans le guide d'audit ?					
PA3 Connaissance du système comptable						
PA3 a Identification du domaine d'audit						
10	Les comptes audités couvrent-ils tout le domaine d'audit du sous-cycle ?	ISA 200 par. 02				
PA3 b Connaissance du référentiel comptable et du circuit des flux de données comptables						
11	Les rapporteurs ont-ils obtenu une compréhension suffisante du référentiel comptable en vigueur à la fin de l'exercice sous revue ?	ISA 400 par. 12				
12	Les procédures et tâches associées au sous-cycle ont-elles été identifiées et documentées ?	ISA 400				

Référence	Objet	Normes d'audit	Oui	Non	N/A	Commentaires
13	Une description précise du circuit des flux de données aux différents stades de la production comptable (entrées, traitements, sorties) existe-t-elle dans le guide d'audit pour les principales procédures qui entrent dans le champ de la mission d'audit ?	ISA 400				
14	Chaque procédure a-t-elle fait l'objet d'un contrôle de cheminement par sondage limité et les résultats de ce contrôle ont-ils été correctement documentés ?	ISA 400 par. 15				
15	L'entité contrôlée a-t-elle tiré les conclusions qui s'imposaient en vue d'atteindre une précision et une fiabilité suffisantes du circuit des flux de données comptables ?	ISA 400 par. 21				
16	Ces conclusions concordent-elles avec celles obtenues par ailleurs par la Cour lors des missions intermédiaires ou finales et lors de la revue des applications informatiques ?					
17	Toutes les faiblesses du système de contrôle interne comptable qui ont été identifiées ont-elles été consignées dans le dossier de travail et signalées dans le rapport d'audit ?					
18	S'il est prévu de s'appuyer sur le contrôle interne comptable, manuel ou automatisé, en raison de sa fiabilité, les points de contrôle clés ont-ils été correctement identifiés et consignés dans le dossier de travail ?					
PA4	Contrôle interne, système d'information comptable et technique d'audit assisté par ordinateur					
PA4 a	Cartographie des risques et dispositif de contrôle interne					
19	Existe-t-il une cartographie des risques ?	INTOSAI 3.3 ISA 400 par. 05				
20	Les entités contrôlées ont-elle une connaissance suffisante du dispositif de contrôle interne défini par la DGCP ?	INTOSAI 3.3 ISA 400 par. 05				
21	Le rapport d'audit décrit-il brièvement les choix faits en matière d'organisation ?					
22	Le dispositif de contrôle interne peut-il être considéré comme opérationnel ?					
23	Les points de contrôle qui se rapportent aux risques inhérents et aux risques liés au contrôle sont-ils clairement identifiés ?	INTOSAI 3.3 ISA 400 par. 05				

**ANNEXE 4 – Synopsis de la comparaison des
institutions supérieures de contrôle**

* une typologie est manquante : le modèle de l'Autriche ou de la Slovaquie qui est dirigé par un président et réalise des audits aux niveaux central, local et régional	GAO	NAO	BVG / OAG	Cour des comptes Européenne	Cour des comptes
CONTEXTE NATIONAL					
<i>Contexte politique</i>	Système présidentiel Séparation verticale	Système parlementaire Séparation horizontale	Système parlementaire Séparation verticale	NA	Système présidentiel Séparation horizontale
<i>Mode de régulation pour la profession en audit</i>	Associativisme et Légalisme	Associativisme	Associativisme	NA	Corporatisme et légalisme
<i>Contexte social</i>	Culture « Common law »		Culture « Continental »		Culture « Continental »
MODE DE FONCTIONNEMENT					
<i>La typologie*</i>	Une institution d'audit, dirigée par un Auditeur général			Une structure collégiale sans pouvoir juridictionnel	Une structure collégiale avec des pouvoirs juridictionnels
<i>Positionnement institutionnel</i>	Agence indépendante, neutre, qui est rattachée au pouvoir législatif du gouvernement fédéral, c'est une entité rattachée et qui rapporte au Congrès.	Statutairement indépendant à la fois du Ministère des Finances et du Parlement, il reporte cependant le résultat de ses travaux d'audit au	Indépendant, le BVG est un organe fédéral qui rend compte directement au parlement.	5 ^{ème} institution européenne supranationale indépendante qui présente ses rapports au Parlement Européen et au Conseil Européen corps collégial de 15	La Cour des comptes est indépendante et assiste le Parlement et le Gouvernement.

* une typologie est manquante : le modèle de l'Autriche ou de la Slovaquie qui est dirigé par un président et réalise des audits aux niveaux central, local et régional	GAO	NAO	BVG / OAG	Cour des comptes Européenne	Cour des comptes
		Parlement et l'Auditeur Général est un officier de la Chambre des Communes, le NAO est donc rattaché au Parlement car il consulte le Parlement pour le choix de la nature et du périmètre de ses travaux.		membres dirigé par un Président élu.	
<i>Les effectifs</i>	plus de 5000 collaborateurs	850 collaborateurs	plus de 600 collaborateurs	La Cour des comptes européenne compte 25 membres (un pour chaque état membre) 750 collaborateurs (permanents et temporaires).	635 collaborateurs
<i>Recours à l'externalisation</i>	utilisation très fréquente de cabinets d'audits privés	recours de plus en plus fréquent à des cabinets d'audit privés pour des postes ou tâches particulièrement complexes (environ 27%)	peu d'externalisation ou d'appel à des experts externes	Elle recrute son personnel par voie de concours généraux organisés par l'EPSO (Office européen de sélection du personnel) pour l'ensemble des institutions de l'Union européenne la Cour des comptes européenne peut également employer des agents temporaires ou contractuels.	La Cour a peu de recours à des cabinets d'audit privés ou expertise, cependant on note qu'une partie de l'équipe de certification est constituée d'experts issus du privé recrutés pour une durée déterminée de trois ans.

* une typologie est manquante : le modèle de l'Autriche ou de la Slovénie qui est dirigé par un président et réalise des audits aux niveaux central, local et régional	GAO	NAO	BVG / OAG	Cour des comptes Européenne	Cour des comptes
<p><i>Le texte garantissant son indépendance</i></p>	<p>General Accounting Office Act</p>	<p>National Audit Act 1983</p>	<p>loi du 1^{er} Août 1977 sur le vérificateur général</p>	<p>traité instituant la Communauté européenne article 246, 247 et 248 du Traité CE instituent une Cour des comptes indépendante qui réalise l'audit annuel et rend un rapport annuel au Parlement + règlement financier des Communautés européennes + traité d'Amsterdam de 1999</p>	<p>la Constitution, article 47</p>
<p><i>Le mode de nomination du Président ou vérificateur/auditeur général et sa révocation</i></p>	<p>Le contrôleur général est nommé pour 15 ans par le Président selon une liste établie par le Sénat et le Congrès et ne peut être destitué que sur résolution conjointe des deux chambres ou à l'issue d'une procédure d'<i>impeachment</i>.</p>	<p>L'Auditeur général est nommé par la Reine sur proposition du Premier Ministre en consultation avec le Comité des comptes publics (Chambre des communes), par convention l'Auditeur général est issu du parti de l'opposition, il peut être révoqué par la monarchie sur résolution du Parlement (son salaire lui est versé sans l'approbation annuelle du Parlement.</p>	<p>Nomination du vérificateur général par le Gouverneur en conseil après consultation du Sénat et de la Chambre des communes, le vérificateur général occupe sa charge à titre inamovible pour un mandat de dix ans, sauf révocation motivée par le gouverneur en conseil sur adresse du Sénat et de la Chambre des communes.</p>	<p>Les membres, élus pour 6 ans par le Conseil de l'UE, ne peuvent être révoqués que sur décision de la Cour européenne de justice sur une requête de la Cour des comptes européenne si l'un de ses membres ne remplit pas ses obligations le Président de la Cour des comptes européenne est élu par ses collègues pour une durée de trois ans.</p>	<p>Le Premier président est nommé par le Président de la République en Conseil des ministres sans durée de mandat prédéfinie, il est un magistrat inamovible (âge limite pour la retraite = 68 ans).</p>

* une typologie est manquante : le modèle de l'Autriche ou de la Slovaquie qui est dirigé par un président et réalise des audits aux niveaux central, local et régional	GAO	NAO	BVG / OAG	Cour des comptes Européenne	Cour des comptes
L'allocation des ressources	Le budget est déterminé et voté par le Congrès puis signé par le Président.	Le NAO propose son budget au Parlement pour approbation par la <i>Public Accounts Commission</i> .	L'OAG propose son budget au Parlement pour approbation et peut saisir la Chambre des communes en cas de désaccord.	Le budget est préparé par la Commission européenne et adopté par le Parlement.	Le budget de la Cour est adopté par le Parlement en Loi de Finance Initiale, la Cour est rattachée à la mission « Conseil et contrôle de l'État ».
L'organe pouvant demander des études spécifiques	le Congrès (droit de saisine)	le Parlement (<i>Public Accounts Committee</i>) et le Gouvernement (des requêtes)	le Gouverneur en conseil	les institutions européennes peuvent demander des avis	le Parlement
Autres éléments concernant l'indépendance	Le GAO a le pouvoir d'exécuter une procédure légale contre le Congrès (le législatif) Les fonctions du GAO dérivent de la Constitution Le GAO est plutôt loyal envers le Congrès.	Le NAO n'a pas le pouvoir d'exécuter une procédure légale contre un département du gouvernement Le NAO est plutôt loyal envers l'exécutif.	NA	Durant leur période d'exercice au sein de la Cour, les membres ne peuvent pas s'engager dans d'autres activités.	NA
LES TRAVAUX REALISES					

<p>* une typologie est manquante : le modèle de l'Autriche ou de la Slovaquie qui est dirigé par un président et réalise des audits aux niveaux central, local et régional</p>	GAO	NAO	BVG / OAG	Cour des comptes Européenne	Cour des comptes
<p><i>Le champ de compétences</i></p>	<p>les administrations fédérales et les administrations locales de façon indirecte (lorsqu'elles reçoivent des fonds fédéraux), les entreprises privées bénéficiant de fonds fédéraux et le Congrès</p>	<p>le gouvernement central et entreprises publiques</p>	<p>l'administration (environ 100 ministères et organismes), et environ 40 sociétés d'État.</p>	<p>les institutions européennes</p>	<p>l'État les groupements d'intérêt public les établissements publics les entreprises publiques les collectivités, établissements publics et groupement d'intérêts publics locaux les organismes de droit privé gérant un régime obligatoire les organismes bénéficiant de concours financiers du secteur étatique les organismes faisant appel à la générosité publique ou financés par les dons du mécénat</p>
<p><i>Les types d'audits</i></p>	<p>audits financiers, audits de performance, audit de gestion et audits organisationnels,</p>	<p>audits financiers, audits de performance et audit de gestion</p>	<p>audits financiers, audits de performance et audit de gestion</p>	<p>audits financiers et audits de la bonne gestion financière (audit de performance) la Cour des comptes européenne adopte des rapports spécifiques de bonne gestion financière ainsi que des opinions elle délivre depuis 1994 une opinion indépendante (DAS) sur la fiabilité des comptes ainsi que sur la légalité et la</p>	<p>audits financiers, audits de gestion, audits de performance, audits organisationnels et audits juridictionnels des comptes</p>

* une typologie est manquante : le modèle de l'Autriche ou de la Slovénie qui est dirigé par un président et réalise des audits aux niveaux central, local et régional	GAO	NAO	BVG / OAG	Cour des comptes Européenne	Cour des comptes
				régularité des opérations sous-jacentes du budget annuel	
L'AUDIT FINANCIER					
Le contexte comptable	Comptabilité en droits constatés depuis le début des années 1990, les comptes sont consolidés.	Comptes de 1999/2000 en droits constatés, il n'existe pas encore de comptes consolidés (prévu pour l'exercice 2008, projet <i>Whole of Government Accounts</i> , WGA), les vérifications portent sur les comptes départementaux et ministériels les IFRS seront appliquées à partir de 2009.	Comptabilité en droits constatés depuis 2003, la réforme a été progressive, entre 1970 et 2003, la transition comptable a eu lieu de 1999 à 200, il s'agit d'états financiers condensés.	États financiers en droits constatés depuis l'exercice 2005 les comptes sont consolidés.	États financiers en droits constatés depuis 2006 il s'agit de comptes sociaux.
Origine des normes comptables	Les normes comptables pour le budget et pour les états financiers sont préparées par le Ministère des Finances et du budget sur la base des recommandations d'un comité institué par la loi (le FASAB). Le FASAB est composé de neuf membres nommés pour deux ans et six de ces membres proviennent des	Les normes comptables pour le budget sont issues du Ministère des Finances et les normes comptables pour les états financiers sont élaborées par une entité du secteur privé le Trésor (<i>HM Treasury</i>) fixe le cadre conceptuel pour les entités du secteur public. Sa philosophie est de	Le budget et les états financiers sont préparés selon normes comptables du gouvernement. Ces normes sont développées par le Trésor et basée sur les principes comptables du secteur privé. Les normes comptables sont fixées par le Conseil sur la comptabilité dans le secteur	Les normes comptables spécifiques basées sur les IPSAS sont préparées par un comité des normes composé de membres de la Commission, des institutions et des agences mais aussi de représentants de l'IAS (<i>Internal Audit Service</i>) et de la Cour des comptes européenne (celle-ci n'ayant	Les normes comptables de l'Etat ont pour principales sources de référence le plan comptable des entreprises et les normes de l'IASB (<i>International Accounting Standards Board</i>). Elles ont été établies par le Comité des normes de comptabilité publiques

* une typologie est manquante : le modèle de l'Autriche ou de la Slovénie qui est dirigé par un président et réalise des audits aux niveaux central, local et régional	GAO	NAO	BVG / OAG	Cour des comptes Européenne	Cour des comptes
	institutions suivantes : 1. GAO 2. OMB (Office of Management and Budget) 3. <i>Treasury</i> 4. CBO (<i>Congressional Budget Office</i>) 5. <i>Defense or International agencies</i> 6. <i>Civilian agencies</i> Les trois autres membres ne sont issus du secteur public et proviennent de la communauté comptable et financière.	rapprocher le plus possibles les pratiques du public des normes comptables privées. Les normes sont fixées par le <i>UK Accounting Standards Board</i> . Le UK ASB comprend dix membres nommés par le FRC (<i>Financial Reporting Council</i>) et provenant du secteur privé (en majorité de grands cabinets d'audit) et de l'IASB.	public (CCSP) organisme indépendant et composé de 12 membres dont deux tiers sont issus de la fonction publique et choisis parmi les responsables de la présentation de l'information financière et les responsables de la vérification, le tiers restant est composé de membres issus du secteur privé dont les cabinets d'audit.	qu'un avis consultatif).	présidé par Michel Prada et composé de représentants de l'administration et de la Cour des comptes, du président du conseil national de la comptabilité et de professionnels de la comptabilité privée.
Périmètre de l'audit financier	Le GAO certifie les comptes consolidés, examine les rapports d'audit des administrations fédérales (réalisés par un inspecteur propre à chaque administrations ou agence), les administrations locales de façon indirecte (lorsqu'elles reçoivent des fonds fédéraux), les entreprises privées bénéficiant de fonds fédéraux et le Congrès.	Le NAO doit réaliser un audit financier pour chaque département et ministère (à l'exception de l'Écosse, de l'Irlande du Nord et du Pays e Galle) soit 520 comptes au total le périmètre de l'audit financier s'étend également aux entités percevant des fonds publics (462 comptes audités en 2007-2008). <i>The Companies Act 2006</i> donne mandat au NAO pour auditer les entreprises d'État,	L'OAG examine les différents états financiers inclus dans les comptes publics consolidés et tout autre état financier que le Président du Trésor ou le Ministre des Finances présente pour être soumis à un audit l'OAG exprime une opinion sur la présentation sincère de l'information en accord avec les normes comptables l'OAG audite également les entreprises de la Couronne et certaines entités territoriales ou fédérales.	L'audit financier consiste en l'émission d'une déclaration d'assurance concernant la fiabilité des comptes annuels des Communautés Européennes ainsi que la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes. L'audit peut concerner jusqu'au bénéficiaire final : agriculteurs, pays membres, ONG... La Cour audite le budget de la Communauté européenne et les comptes de toutes les entités fondées par la Commission.	La Cour certifie les comptes sociaux de l'État qui sont les états financiers. La certification ne couvre que le résultat patrimonial Le périmètre comptable de l'État comprend tous les services, établissements ou institutions d'État non dotés de la personnalité juridique, qu'ils reçoivent ou non une dotation du budget de l'État.

* une typologie est manquante : le modèle de l'Autriche ou de la Slovénie qui est dirigé par un président et réalise des audits aux niveaux central, local et régional	GAO	NAO	BVG / OAG	Cour des comptes Européenne	Cour des comptes
		<p>ce mandat a pris effet pour le NAO en avril 2008. L'audit financier doit permettre de donner l'assurance que les comptes sont exacts et donne une image fidèle, que les crédits octroyés par le Parlement sont utilisés pour les fins déterminées par le Parlement, que les ressources autorisées par le Parlement ont été utilisées selon les fins autorisées et que les transactions financières sont en conformité avec les textes et règlements en vigueur.</p>			
<i>Le contenu des états financiers</i>	<p>Les états financiers comprennent un bilan, un état du résultat d'exploitation, un état des coûts nets, un état de rapprochement du résultat avec le solde budgétaire, un état de l'évolution de la position financière, l'état financier de l'assurance sociale et une discussion et analyse de la direction sur la performance et le contrôle interne.</p>	<p>Les états financiers comprennent : un rapport annuel des activités de l'organisation, un rapport sur la politique de rémunération, les commentaires de la direction sur la performance et la position financière de l'organisation, un état des responsabilités, un rapport sur le contrôle interne, le rapport d'audit, le compte de résultat, le bilan, le tableau</p>	<p>Les états financiers des gouvernements territoriaux et fédéraux et les états financiers des corporations départementales contiennent un bilan, un résultat d'exploitation, un tableau de trésorerie, l'état de la dette, un compte d'exploitation et les annexes les corporations de la Couronne, les caisses de retraite et les organisations</p>	<p>Les comptes annuels comprennent : 1) les « états financiers consolidés » qui comprennent le bilan, le compte de résultat économique (y compris l'information sectorielle), le tableau des flux de trésorerie, l'état de variation des capitaux propres, ainsi qu'une synthèse des principales politiques</p>	<p>Les états financiers comprennent la balance générale des comptes, le bilan, le compte de résultat, les annexes ainsi qu'une évaluation des engagements hors bilan le montant des actifs du bilan au 31 décembre 2006 est de 538 milliards d'euros et 1 131 milliards d'euros pour le passif (hors situation nette négative de 593 milliards).</p>

* une typologie est manquante : le modèle de l'Autriche ou de la Slovénie qui est dirigé par un président et réalise des audits aux niveaux central, local et régional	GAO	NAO	BVG / OAG	Cour des comptes Européenne	Cour des comptes
		des flux de trésorerie, le compte d'exploitation, les normes comptables et les annexes.	sans but lucratif ont des états financiers comprenant un bilan, un compte de résultat, un tableau de trésorerie, un état des bénéficiaires et les annexes.	comptables et d'autres notes explicatives. 2) les « états consolidés sur l'exécution du budget » qui comprennent les états consolidés sur l'exécution du budget, ainsi qu'une synthèse des principes budgétaires et d'autres notes explicatives.	
L'approche d'audit financier	planification / évaluation de la mise en œuvre du contrôle interne / tests sur les assertions significatives relatives aux états financiers et sur la conformité aux lois et règlements / restitution des résultats des procédures d'audit	entièrement basée sur les risques et découpée en quatre phases : la compréhension de l'environnement / la construction des procédures d'audit / la réalisation des procédures d'audit et l'évaluation des résultats / la formation de l'opinion	analyse des risques / planification annuelle / exécution de l'audit / rapport de l'audit	phase de programmation / phase d'exécution avec les tests d'audit / phase d'établissement des rapports	planification / missions intermédiaires / missions finales / élaboration de l'opinion
Les normes d'audit	GAGAS (basées sur les ISA)	normes conformes aux ISA et adaptées au pays (ISA UK & Ireland) préparées par <i>the UK Auditing Practice Board (APB) of the Financial Reporting Council (RFC)</i>	GAAS (basées sur les ISA)	propre référentiel basé sur INTOSAI et ISA	normes ISA

* une typologie est manquante : le modèle de l'Autriche ou de la Slovaquie qui est dirigé par un président et réalise des audits aux niveaux central, local et régional	GAO	NAO	BVG / OAG	Cour des comptes Européenne	Cour des comptes
Premier exercice de la certification sur des comptes en droits constatés et opinions d'audit	<p>1997</p> <p>refus de certifier depuis 11 ans</p> <p>Le GAO émet également une certification sans réserve pour les agences fédérales suivantes : la SEC (<i>United States Securities and Exchange Commission</i>), l'IRS (<i>Internal Revenue Service's</i>), le Bureau de la dette publique, la FDIC (<i>Federal Deposit Insurance Corporation</i>).</p>	<p>2000-2001</p> <p>certification avec réserve depuis 2001 sur différents comptes ministériels avec une baisse des comptes ministériels faisant l'objet de réserves de 2002 à 2005</p> <p>Pour l'exercice 2008, le NAO a émis une opinion avec réserves pour 6 comptes <i>Departmental Ressources Accounts</i> (contre 4 en 2007 et 7 en 2006) et pour 8 <i>Other Accounts</i> (contre 10 en 2007 et 15 en 2006) soit un total de 3 <i>Excess Vote</i>, 3 désaccords, 8 irrégularités et 3 limitation d'étendue d'audit.</p>	<p>2002-2003</p> <p>certification sans réserve depuis 2002</p>	<p>2005</p> <p>certification avec réserves première certification sans réserves pour l'exercice 2007 (seulement en ce qui concerne la fiabilité des comptes, l'ISC émet toujours des réserves sur la l égalité et la régularité des opérations sous-jacentes)</p>	<p>2006</p> <p>certification avec réserves depuis 2006</p>
Les recommandations de l'ISC	<p>Le GAO a fait des recommandations au Trésor et au Bureau du budget (OMB, Office of Management and Budget) pour résoudre les faiblesses du contrôle interne et la préparation des états financiers consolidés. Les auditeurs de chaque agence font également des</p>	<p>Lorsque l'opinion contient des réserves, le NAO émet un rapport détaillé sur ces réserves pour le Parlement qui peut décider de demander plus de preuves au département concerné. En 2006, le travail du NAO (tous types d'audit confondus) a permis</p>	<p>Les Parlementaires sont en droit d'attendre de l'OAG des recommandations et des actions à mettre en œuvre lorsqu'un problème (transactions significatives inhabituelles ou inattendues, activités allant à l'encontre des normes du gouvernement ...) est décelé</p>	<p>Son rapport annuel contenant son opinion d'audit, nommé DAS (déclaration d'assurance) contient notamment un tableau de suivi des réserves émises lors des exercices précédents accompagnés du suivi de ses observations en présentant les mesures mise</p>	<p>La Cour émet une série de recommandations et leur suivi est intégré dans la planification de l'audit. Le rapport sur la certification des comptes 2006 étant le premier, ne présente pas encore le suivi des observations mais la Cour</p>

* une typologie est manquante : le modèle de l'Autriche ou de la Slovaquie qui est dirigé par un président et réalise des audits aux niveaux central, local et régional	GAO	NAO	BVG / OAG	Cour des comptes Européenne	Cour des comptes
	recommandations à titre individuel à chaque agence fédérale. Le GAO émet également des rapports périodiques sur le contrôle interne et les démarches entreprises par le Trésor (sur les 143 recommandations faites au Trésor en Avril 2006, 70 n'étaient pas suivies au 1er décembre 2006).	d'économiser 582 millions de livres ce qui représente huit fois son budget de fonctionnement. Le Parlement a mis en place depuis 1861, le comité des comptes publics qui reçoit les rapports du NAO et publie un rapport avec des recommandations auquel le Trésor répond. L'objectif est d'identifier les bonnes pratiques et les protocoles à mettre en place et de s'assurer que les projets sont mis en place et perdurent.	dans une entité fédérale. Le rapport de l'OAG est examiné par la comité des comptes publics du Parlement qui se focalise sur l'économie, l'efficacité et l'efficacité de l'administration, la qualité des pratiques et la capacité à rendre compte du gouvernement.	en place par la Commission Européenne. Le rapport annuel de la cour des comptes européenne contient également un élément spécifique, une présentation systématique des réponses de la Commission Européenne apportée à chaque réserve émise par l'ISC. Enfin, La Cour émet une série de recommandations et leur suivi est intégré dans la planification de l'audit. Le rapport sur la certification des comptes en présente le suivi des observations ainsi que les engagements pris par l'administration et la Cour des comptes met l'accent sur l'importance de ce suivi a posteriori et en interne avec les responsables de la production des comptes de l'État.	des comptes met l'accent sur l'importance de ce suivi a posteriori et en interne avec les responsables de la production des comptes de l'État. L'annexe des comptes de l'État 2006 présente les engagements pris par l'administration pour améliorer la qualité des comptes n'ayant pu être réalisés en 2006.
Éléments d'organisation de la mission	Le GAO réalise l'audit des états financiers consolidés en coopération avec les inspecteurs généraux des 35	L'équipe d'audit du NAO comprend une équipe support de spécialistes qui conseillent et forment les	La responsabilité de l'audit est divisée en deux groupes, l'équipe centrale et l'équipe départementale. L'équipe	L'audit financier est fondé sur une évaluation du fonctionnement des principaux systèmes de	Les revues des travaux sont effectuées par les responsables de sous-cycles puis par les responsables de

* une typologie est manquante : le modèle de l'Autriche ou de la Slovénie qui est dirigé par un président et réalise des audits aux niveaux central, local et régional	GAO	NAO	BVG / OAG	Cour des comptes Européenne	Cour des comptes
	<p>agences fédérales. La mission de certification inclut l'audit séparé des états financiers des agences fédérales.</p> <p>La <i>Financial Management and Assurance Team</i> (FMA) est en charge, entre autres, de la réalisation des audits des états financiers conduits par le GAO</p> <p>la FMA mobilise environ 280 auditeurs répartis sous la direction de 6 directeurs le directeur responsable de l'audit des comptes consolidés dispose d'une équipe de 50 personnes, équipe qui peut cependant être renforcée durant la période la plus chargée de l'audit.</p>	<p>auditeurs pour mener à bien ses audits financiers annuels, le NAO est globalement organisé en équipes qui se focalisent chacune sur un Ministère important ainsi que sur ses agences et entités satellites. Le NAO dispose d'environ 450 auditeurs dédiés au seul audit financier. Un budget est préparé par exercice financier.</p>	<p>centrale a l'ultime responsabilité de l'audit des états financiers et coopère avec l'équipe départementale pour la planification et l'exécution de l'audit. L'équipe départementale est responsable de l'audit des transactions financières départementales l'audit est centré sur 22 départements et l'OAG adopte une politique de rotation pour 8 des 22 départements, ce qui signifie que ces 8 départements sont audités tous les 3 ans et que l'OAG complète chaque année les procédures d'audit et l'analyse des risques associés les 14 autres départements sont audités chaque année.</p> <p>Dans chacun des 20 Ministères (<i>Departments</i>) audités, le BVG est décentralisé en équipe de 3 à 4 auditeurs du BVG, à cela, il convient d'ajouter une équipe de 6 à 10 auditeurs présents au niveau central et</p>	<p>contrôle et de surveillance pour les recettes et pour chaque domaine de dépenses, sur les résultats des tests des opérations sous-jacentes effectués par la Cour, sur une appréciation des rapports annuels d'activité et des déclarations des directeurs généraux ainsi que, le cas échéant, sur les résultats des travaux d'autres auditeurs</p> <p>La Cour des comptes est organisée et agit en collège elle comprend des groupes d'audit horizontaux qui sont composés du membre auquel la Cour a confié la responsabilité d'une tâche donnée à caractère horizontal, d'un représentant de chaque groupe d'audit vertical et, le cas échéant, d'autres membres que la Cour peut y affecter.</p> <p>Il existe quatre groupes d'audit verticaux (les groupes d'audit I, II, III et IV) et un groupe d'audit horizontal</p>	<p>cycles, puis par le responsable de la certification l'acte de certification est examiné par le comité du rapport public et des programmes et adopté par la Chambre du Conseil. La méthodologie de la certification est basée sur trois procédures :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. une structure gouvernante basée sur des échanges constants entre la Cour et l'Administration 2. l'organisation interne de la Cour basée sur le découpage matriciel, la présence de magistrats et d'experts issus du privé dans l'équipe et l'existence d'une formation spécifique pour examiner les travaux de la certification 3. un plan d'action pour le contrôle interne mis en place par l'Administration.

* une typologie est manquante : le modèle de l'Autriche ou de la Slovaquie qui est dirigé par un président et réalise des audits aux niveaux central, local et régional	GAO	NAO	BVG / OAG	Cour des comptes Européenne	Cour des comptes
			travaillant sur les comptes consolidés de l'État. Cette équipe centrale s'appuie sur les travaux de vérification menés par ses équipes décentralisées au sein de chaque grand Ministère.	(subdivisé en deux secteurs, un secteur dit «ADAR» concernant la coordination des travaux relatifs à l'établissement des rapports, et un secteur « DAS » concernant la déclaration d'assurance). les contrôles dans les États membres s'effectuent en liaison avec les institutions nationales de contrôle. La Cour utilise une approche par cycle de 4 ou 5 ans basée sur les risques.	
<i>Les moyens engagés (par rapport au total des moyens disponibles)</i>	5,5%	50%	15%	NA	22,5%
<i>Degré d'externalisation de la mission d'audit financier</i>	75% des agences fédérales sont auditées par des cabinets privés	25 à 35% (appel pour certaines agences gouvernementales et autres entités publiques non ministérielles et pour des points techniques comme les SI)	Appel très rare à des experts externes, des cabinets privés peuvent auditer des organisations gouvernementales à la demande du Parlement	Aucun recours	5 à 10%
LES GUIDES D'AUDIT FINANCIER					

* une typologie est manquante : le modèle de l'Autriche ou de la Slovénie qui est dirigé par un président et réalise des audits aux niveaux central, local et régional	GAO	NAO	BVG / OAG	Cour des comptes Européenne	Cour des comptes
<i>Approche chronologique ?</i>	non	non	non	oui	non
<i>Distinction entre la partie opérationnelle et la partie théorique ?</i>	non	oui	non	oui	non
<i>Approche transversale avec des modules portant sur des concepts clés ?</i>	non	oui	non	oui	oui
<i>Renvois aux annexes dans le texte ?</i>	non	oui	oui	oui	oui
<i>Annexes vierges pour utilisation et complétées pour exemple ?</i>	non	oui	non	oui	oui
<i>Utilisation de schémas de synthèse ?</i>	oui	oui	oui	oui	oui
<i>Actualisations expliquées dans le texte ?</i>	oui	non	oui	non	oui

* une typologie est manquante : le modèle de l'Autriche ou de la Slovénie qui est dirigé par un président et réalise des audits aux niveaux central, local et régional	GAO	NAO	BVG / OAG	Cour des comptes Européenne	Cour des comptes
Les modalités de validation externe du guide	La diffusion est très large, le guide est soumis aux commentaires externes au GAO et actualisé par la suite.	Le guide est diffusé seulement en version courte sur internet.	La diffusion est très large, le guide est soumis aux commentaires externes au BVG et actualisé par la suite.	non diffusé sur internet	non diffusé sur internet
LA QUALITE POUR L'AUDIT FINANCIER					
Approche de la qualité, éléments composants le contrôle qualité	<p>Documentation des travaux Gestion de responsabilités Gestion de l'indépendance Éthique Acceptation du client et suivi de la relation Gestion des ressources humaines Conformité avec les normes et textes Suivi de la qualité / assurance qualité</p>	<p>Conforme à la présentation de la norme ISCQ1</p>	<p>Gestion de l'audit (autorisation, indépendance, objectivité et intégrité, exécution de l'audit et documentation de l'audit) Gestion des ressources humaines (ressources, leadership et supervision, rendement des ressources, perfectionnement) Amélioration continue (revue des pratiques et assurance qualité)</p>	<p>Selon le déroulement chronologique de l'audit : planification, exécution et rapport Les critères composants la qualité de l'audit : l'importance de l'audit, la fiabilité, l'objectivité, l'étendue de l'audit, la ponctualité, la clarté, l'efficacité et l'efficience. Gestion institutionnelle : gestion des ressources humaines, gestion des risques institutionnels et développement des bonnes relations avec l'extérieur.</p>	<p>Conforme à la présentation de la norme ISCQC1</p>

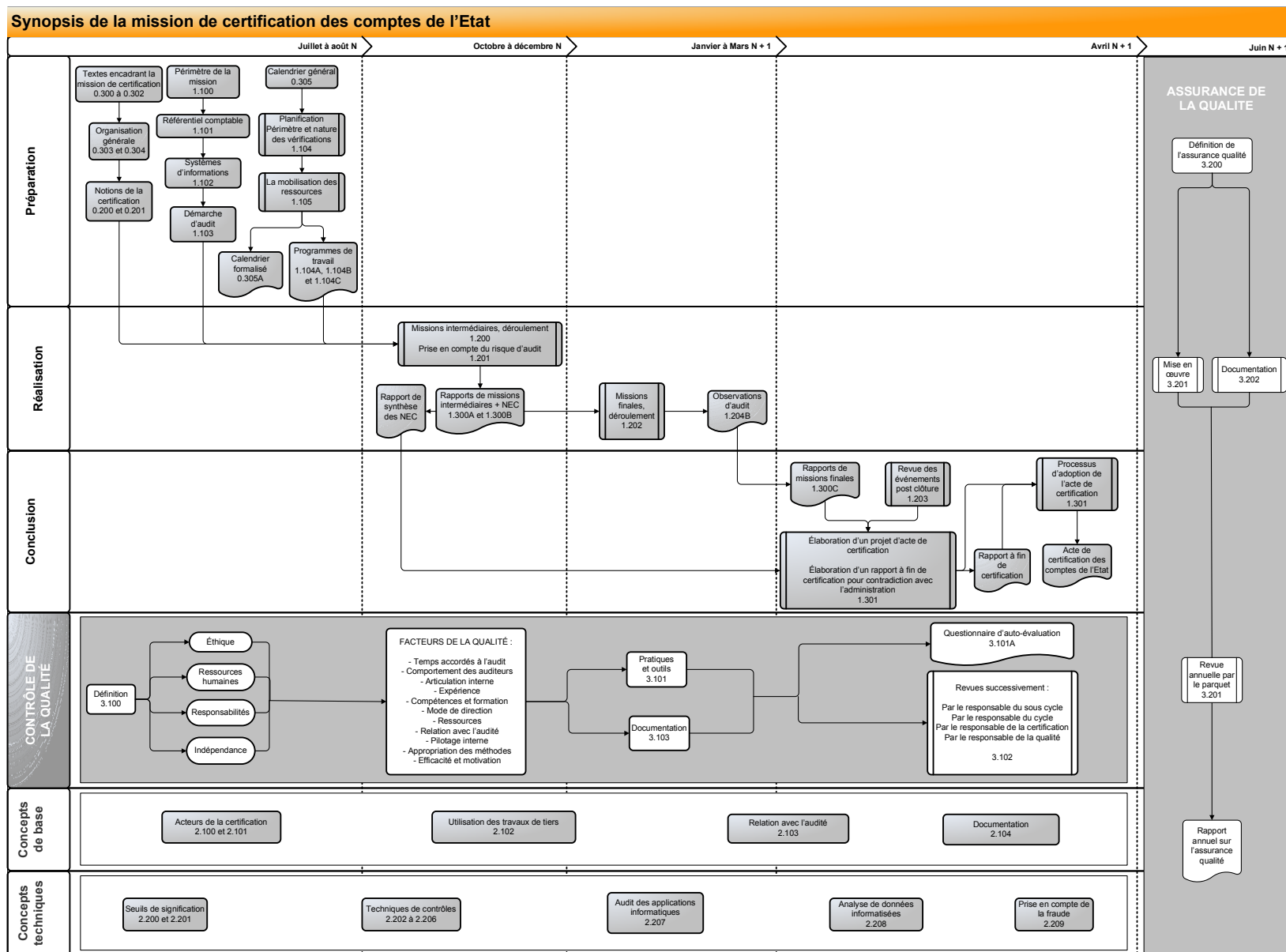
* une typologie est manquante : le modèle de l'Autriche ou de la Slovénie qui est dirigé par un président et réalise des audits aux niveaux central, local et régional	GAO	NAO	BVG / OAG	Cour des comptes Européenne	Cour des comptes
Code conduite	Code of Professional Conduct de l'AICPA	Code of Conduct	Office Code of Conduct	« Code de bonne conduite administrative du personnel de la Cour des comptes européenne »	Présidentiel
Guides et manuels	Rapport An audit quality control system Divers développements dans le guide d'audit financier	Chapitre 2 du guide d'audit financier	Divers développement dans le guide d'audit financier	Module spécifique dans le manuel d'audit Rapport « Lignes directrices sur la qualité de l'audit »	Partie III du guide d'audit financier
Principe de collégialité	Non	Non	Non	Oui mais seulement lors de l'émission de l'opinion (en amont relations hiérarchiques)	Oui
CONTRÔLE QUALITE Revue interne	Revue en deux étapes : par les sous-directeurs de l'audit et par les directeurs de la division en charge des travaux puis par le comité éditorial concerné	Revue en deux étapes : par le manager de l'équipe d'audit puis par le directeur de l'audit (revue globale)	Revue en deux étapes : par auto-évaluation puis par la direction des méthodes professionnelles	Revue en trois étapes : revue à chaud par le chef d'équipe (revue globale), revue par le chef de division (revue par exception) puis revue par le directeur de groupe d'audit (fonctionnement du système qualité)	Revue en quatre étapes : auto-évaluation, revue par le responsable de sous-cycle, par le responsable de cycle puis par le responsable de la certification
Contrôles qualité spécifiques	Les rapports les plus sensibles sont relus par le cabinet de l'Auditeur général.	Revue par un directeur du NAO indépendant de l'audit financier en cas de risque identifié ou de sujet sensible intitulée « revue des normes d'assurance »	Revue par une équipe indépendante de la mission d'audit financier lorsqu'il s'agit de secteur à risque Examineur qualité	Tout membre de la Cour peut demander que des audits particuliers soient soumis à une revue type assurance qualité.	Revue du contre-rapporteur L'acte de certification est examiné par le comité du rapport public et des programmes et est adopté par la Chambre du Conseil.

* une typologie est manquante : le modèle de l'Autriche ou de la Slovaquie qui est dirigé par un président et réalise des audits aux niveaux central, local et régional	GAO	NAO	BVG / OAG	Cour des comptes Européenne	Cour des comptes
ASSURANCE QUALITE <i>Revue interne indépendante</i>	Par un expert extérieur à la mission d'audit financier	Par une équipe indépendante de l'audit financier	Revue par l'équipe des méthodes de vérification annuelle	Revue annuelle après chaque campagne d'audit par l'équipe ADAR-QA sous l'autorité d'un membre du secteur ADAR avec présentation d'un rapport de synthèse comprenant le cas échéant des propositions d'améliorations	Revue assurée par le Parquet Général tout au long de la mission
ASSURANCE QUALITE <i>Revue par les pairs externe</i>	Revue par les pairs tous les trois ans minimum (par un cabinet d'audit ou une ISC)	Revue par les pairs annuelle (ICAEW)	Revue par les pairs périodique	NA	NA
Divers	Communication du rapport de <i>peer review</i> externe (via interne)	Communication du rapport de <i>peer review</i> Une équipe d'audit support pour les questions comptables techniques ou les domaines particuliers Un groupe de développement pour l'audit financier comprenant des directeurs du NAO pour faire évoluer les pratiques	Enquête auprès des clients Analyses comparatives et collaboratives	NA	NA

**ANNEXE 5 – Calendrier de la campagne de
certification 2008** (Source : Guide de la certification 2008, p. 65)

	Date limite
Pour mémoire : Dépôt des notes d'orientation des missions intermédiaires par sous-cycle	Vendredi 20 juin 2008
Pour mémoire : Présentation aux équipes concernées des chambres des programmes de travail des sous-cycles	Vendredi 4 juillet 2008
Pour mémoire : Dépôt du mémento NEC	Vendredi 4 juillet 2008
Pour mémoire : Notification des missions intermédiaires	Lundi 7 juillet 2008
Début des missions intermédiaires	Mardi 8 juillet 2008
Adoption au plus tard par la FIC du guide de la certification actualisé	Vendredi 31 octobre 2008
Dépôt des rapports de missions intermédiaires validés et derniers envois d'observations d'audit	Vendredi 21 novembre 2008
Dépôt des NEC validées	Vendredi 28 novembre 2008
Délibéré des NEC par les chambres	Lundi 15 décembre 2008
Contradiction des NEC	Du 18 décembre 2008 au 23 janvier 2009
FIC : examen, arbitrage et transmission des rapports de missions intermédiaires par sous cycle à la DGFIP, sur le fondement du R.137-2	Mardi 16 décembre 2008
Dépôt des notes d'orientation des missions finales par sous-cycle	Vendredi 9 janvier 2009
Notification de la phase finale aux administrations concernées	Lundi 26 janvier 2009
Début des missions finales	Vendredi 30 janvier 2009
Dépôt du rapport de synthèse des NEC	26 février 2009
Transmission des observations d'audit	Lundi 6 avril 2009
Dépôt du projet d'acte de certification (introduction, motivations de la position de la Cour et compte rendu des vérifications)	Jeudi 16 avril 2009
Examen par la FIC du projet d'acte de certification (introduction, motivations de la position de la Cour et compte rendu des vérifications)	Mardi 21 avril 2009
Transmission du projet d'acte de certification au MBCPFP, au MINEFE et aux ministères cités en vue de l'audition	Lundi 27 avril 2009
Dépôt des rapports de missions finales	Jeudi 30 avril 2009
Audition par la FIC des directeurs du MBCPFP, du MINEFE et des autres ministères concernés	Lundi 4 mai 2009
Délibéré de la FIC sur le projet complet d'acte de certification	Mardi 5 mai 2009
Examen par le CRPP du projet d'acte de certification	Jeudi 7 mai 2009
Envoi du projet d'acte de certification (hors position proposée) au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique et au premier ministre	Vendredi 8 mai 2009
Consultation par les membres de la Chambre du Conseil de l'ensemble de la documentation de la campagne 2008	Jeudi 14 - vendredi 15 mai 2009
Réception des réponses écrites des ministres	Lundi 18 mai 2009
Adoption de l'acte de certification par la Chambre du Conseil	Mardi 19 mai 2009
Transmission au Parlement, aux ministres et au Conseil d'État	Mardi 19 mai 2009
Audition du Premier président devant les commissions des finances	Mardi 19 mai 2009
Conférence de presse	Mardi 19 mai 2009

**ANNEXE 6 – Synopsis de la mission de
certification**



ANNEXE 7 – Guides d’entretiens

GUIDE D'ENTRETIENS POUR LA PREMIÈRE SÉRIE MENÉE EN 2006

CONSIGNE INAUGURALE

1^{ère} Partie

Je vous remercie de m'accorder cet entretien. Il est très important pour mon travail actuel puisque qu'il s'inscrit dans ma méthodologie de recherche.

Les entretiens que je vais réaliser vont donner lieu à une analyse textuelle. Je vais en fait les traiter grâce à un logiciel spécifique pour analyser le discours. C'est pour cette raison qu'il est important pour moi d'enregistrer l'entretien avec votre permission.

Chaque entretien gardera un aspect confidentiel puisqu'ils seront traités tous ensemble et seuls les fonctions des personnes interrogées seront citées.

2^{ème} Partie

La préparation de cet entretien résulte d'un long travail de revue de la littérature existante sur la qualité de l'audit à laquelle j'ai confronté les documents internes de la Cour des Comptes. Il en est ressorti un modèle explicatif de ce que pourrait être la qualité de l'audit au sein de la Cour des Comptes. C'est ce modèle que j'aimerais tester au travers des entretiens.

Le déroulement de cet entretien va en fait s'articuler par thème que j'introduirais au fur et à mesure. Mon objectif n'est pas de cloisonner la discussion et je suis bien sur à l'écoute de toutes informations supplémentaires.

GUIDE D'ENTRETIENS

Phase introductive

Question 1 : Quel est votre rôle dans l'actuel audit des comptes de l'État ?

Question 2 : Quel est votre rôle dans la préparation de la certification ?

Question 3 : Quels sont les changements emmenés par la nouvelle mission de certification des comptes de l'État ?

Question 4 : Quel est le chemin que la Cour a pour l'instant parcouru ?

Question 5 : Quel chemin reste à parcourir ?

Thème 1 : Les facteurs de l'organisation affectant la qualité de l'audit

Consigne : *Selon vous quels sont les éléments internes à l'organisation de la Cour des Comptes qui peuvent avoir une influence sur la qualité de la certification ?*

- L'expérience (en termes de temps et en termes de postes occupés ou de formation)
- Le temps accordé à l'audit (en termes de durée et en termes de proportion)
- La rotation des équipes (en termes organisationnel)
- La *Peer Review* (ou tout autre mécanisme de contrôle externe de la qualité)

Thème 2 : Les facteurs interne d'équipes ou personnels affectant la qualité de l'audit

Consigne ; *Selon vous quels sont les éléments internes propres aux équipes de la certification qui peuvent avoir une influence sur la qualité de la certification ?*

- L'expérience du client (en terme de durée, de suivis des relations et de connaissances théoriques)
- Le ressenti et l'impression (la place laissée à ces critères par l'auditeur)
- La durée du mandat (le nombre d'année pendant lesquelles un auditeur travaille sur le même contrôle)
- L'efficacité et la motivation
- Le leadership (quels sont les différents types de leadership)
- Le comportement des auditeurs (identification des différents types de comportements)

Thème 3 : Les facteurs spécifiques à la Cour des comptes

Consigne : *Quels sont selon vous les spécificités de la Cour des Comptes pouvant influencer sur la qualité de l'audit ?*

- L'environnement (la réforme de la comptabilité, le contrôle interne)
- La culture (le changement de méthode pour la certification)
- L'appropriation des référentiels internationaux et des normes professionnelles (lesquels)
- Les spécificités des « clients » de l'audit (leur position vis-à-vis de la Cour des Comptes)
- Le statut juridique de la Cour des Comptes (notion d'indépendance et de juridiction)

GUIDE D'ENTRETIEN POUR LA DEUXIÈME SÉRIE MENÉE EN 2008

Consigne inaugurale

1^{ère} Partie

Je vous remercie de m'accorder cet entretien dont la durée maximum sera comme convenu d'une heure.

Il est très important pour mon travail actuel puisque qu'il s'inscrit dans mon travail de recherche.

Je suis doctorante en Sciences de Gestion et stagiaire à la Première chambre. Mon travail de doctorat consiste à étudier la qualité de l'audit dans les institutions supérieures de contrôles dont fait partie la Cour des comptes.

Les entretiens que je réalise donne lieu à une retranscription manuscrite qui sera soumise à votre validation afin d'éviter tous biais de compréhension.

2^{ème} Partie

La préparation de cet entretien résulte d'un long travail de revue de la littérature existante sur la qualité de l'audit à laquelle j'ai confronté les pratiques et les documents internes de la Cour des Comptes. Il en est ressorti un modèle explicatif de ce que pourrait être la qualité de l'audit au sein de la Cour des Comptes. C'est ce modèle que j'aimerais tester au travers des entretiens.

Il s'agit du deuxième test de ce modèle puisque j'ai eu l'occasion de faire une première série d'entretiens en 2006. L'objectif est de suivre l'évolution des facteurs explicatifs de la qualité de l'audit au fil des campagnes de certification.

La qualité de l'audit ou certification des comptes de l'État concerne le processus de certification dans sa globalité et ne se limite donc pas à l'expression de l'opinion de la Cour des comptes. Elle englobe tous les aspects liés à la préparation, la réalisation et le suivi de la certification.

Le déroulement de cet entretien va s'articuler par thème que j'introduirai au fur et à mesure. Mon objectif n'est pas de cloisonner la discussion et je suis bien sur à l'écoute de toutes informations supplémentaires.

Phase introductive

Question 1 : Quel est votre rôle dans la certification des comptes de l'État ?

Question 2 : Quelles sont vos connaissances et compétences liées à votre parcours professionnel que vous mettez à profit pour l'exercice de votre rôle dans la certification des comptes de l'État ?

Question 3 : Quelles sont selon vous les plus fortes spécificités de la Cour des comptes ?

Nous allons maintenant aborder la question des critères de qualité sous un angle général

Thème 1a : Les critères de qualité structurels

Consigne 1 : *Selon vous, quels changements structurels la certification a-t-elle engendrés au sein de la Cour des comptes? Ces changements peuvent concerner par exemple l'organisation du travail, l'environnement de la Cour des comptes, la communication ou encore les méthodes adoptées. (Question non applicable aux « experts »)*

Consigne 2 : *Selon vous quels sont les éléments structurels liés au déroulement de la certification qui peuvent avoir un impact sur la qualité de la certification ?*

- Environnement et culture interne (spécifique ou non à la Cour des comptes)
- Expérience (de l'exercice de certification)
- Le temps accordé à l'audit (en terme de durée et en terme de proportion)
- Référentiels internationaux (le suivi ou non de ses référentiels)
- Caractéristiques des clients (taille, santé financière, contrôle et audit interne)
- Organisation hiérarchique commune (entre chambres)
- Adaptation des délais (aux dates d'obtention des informations, aux obligations légales et aux calendriers politiques)
- Articulation interne (entre chambres)
- Contrôle de deuxième niveau (en interne)
- Informatisation et formalisation (des méthodes et outils)

Pour étudier les critères de qualité de façon plus précise et propre à la Cour des comptes, les questions suivantes porteront sur les équipes et les acteurs de la certification

Thème 1b : Les critères de qualité liés à l'équipe et l'individu

Consigne 1 : *Selon vous, quels changements au sein des équipes la certification a-t-elle engendrés ? Ces changements peuvent concerner les acteurs de la certification directement ou encore l'organisation et le fonctionnement des équipes de travail. (Question non applicable aux « experts »)*

Consigne 2 : *Selon vous quels sont les éléments internes propres aux équipes et aux acteurs de la certification qui peuvent avoir une influence sur la qualité de la certification ?*

- L'expérience du client (en terme de durée, de suivis des relations et de connaissances théoriques)
- Le ressenti et l'impression (la place laissée à ces critères par l'auditeur)
- L'efficacité et la motivation
- Le comportement des auditeurs (identification des différents types de comportements)
- Caractéristiques du client (taille, santé financière et contrôle et audit interne)
- Connaissances propres (aux méthodes et outils de la certification)

- Appropriation des méthodes (par le moyen de formations ou d'effets d'expérience)

Pour confronter votre point de vue au modèle que j'ai construit je vais maintenant vous proposer une liste de critères susceptibles d'affecter la qualité de la certification.

Thème 2 : Les exclusions de critères issus du modèle

Consigne : Pensez-vous que les facteurs suivants peuvent avoir un impact sur la qualité de la certification de la Cour des comptes et si oui lequel?

- *Peer Review*
- Litiges
- Durée du mandat
- Rotation
- *Leadership*

Thème 3 : La notion de confiance

Consigne 1 : Selon vous existe-t-il une relation de confiance entre la Cour et le producteur des comptes, quels en sont les impacts de cette relation de confiance - méfiance ?

En enfin, pour conclure, voici deux questions portant sur la certification des comptes 2007

Thème 4 : Les retours d'expérience de la première campagne

Consigne 1 : Suite à la première campagne de certification, quels sont, selon vous, les atouts de la Cour des comptes ?

Consigne 2 : Quels sont, selon vous, les problèmes restant à résoudre suite à la première campagne de certification s'il y en a?

- méthodologie
- délais
- suivi des normes
- recrutement
- formation

GUIDE D'ENTRETIEN POUR LA TROISIÈME SÉRIE MENÉE EN 2009

Consigne inaugurale

1^{ère} Partie

Je vous remercie de m'accorder cet entretien dont la durée maximum sera comme convenu d'une heure.

Il est très important pour mon travail actuel puisque qu'il s'inscrit dans mon travail de recherche.

Je suis doctorante en Sciences de Gestion et stagiaire à la Première chambre. Mon travail de doctorat consiste à étudier la qualité de l'audit dans les institutions supérieures de contrôles dont fait partie la Cour des comptes.

Les entretiens que je réalise donne lieu à une retranscription manuscrite qui sera soumise à votre validation afin d'éviter tous biais de compréhension.

2^{ème} Partie

La préparation de cet entretien résulte d'un long travail de revue de la littérature existante sur la qualité de l'audit à laquelle j'ai confronté les pratiques et les documents internes de la Cour des Comptes. Il en est ressorti un modèle explicatif de ce que pourrait être la qualité de l'audit au sein de la Cour des Comptes. C'est ce modèle que j'aimerais tester au travers des entretiens.

Il s'agit du troisième test de ce modèle puisque j'ai eu l'occasion de faire deux séries d'entretiens en 2006 et fin 2007. L'objectif est de suivre l'évolution des facteurs explicatifs de la qualité de l'audit au fil des campagnes de certification.

La qualité de l'audit ou certification des comptes de l'État concerne le processus de certification dans sa globalité et ne se limite donc pas à l'expression de l'opinion de la Cour des comptes. Elle englobe tous les aspects liés à la préparation, la réalisation et le suivi de la certification.

Le déroulement de cet entretien va s'articuler par thème que j'introduirai au fur et à mesure. Mon objectif n'est pas de cloisonner la discussion et je suis bien sur à l'écoute de toutes informations supplémentaires.

Phase introductive

Question 1 : Quel est votre rôle dans la certification des comptes de l'État ? (*question non applicable aux anciens interviewés*)

Question 2 : Quelles sont vos connaissances et compétences liées à votre parcours professionnel que vous mettez à profit pour l'exercice de votre rôle dans la certification des comptes de l'État ?

Question 3 : Quelles sont selon vous les plus fortes spécificités de la Cour des comptes ?

Nous allons maintenant aborder la question des critères de qualité sous un angle général

Thème 1a : Les compétences organisationnelles

Consigne 1 : Selon vous, quels changements structurels la certification a-t-elle engendrés au sein de la Cour des comptes? Ces changements peuvent concerner par exemple l'organisation du travail, l'environnement de la Cour des comptes, la communication ou encore les méthodes adoptées. (Question non applicable aux « experts »)

Consigne 2 : Selon vous quels sont les éléments structurels liés au déroulement de la certification et à son organisation qui peuvent avoir un impact sur la qualité de la certification ?

- Environnement et culture interne (spécifique ou non à la Cour des comptes)
- Expérience (de l'exercice de certification)
- Le temps et les moyens accordés à l'audit (en termes de durée et en termes de proportion avec la notion de dépendance également)
- Référentiels normatifs internationaux (le suivi ou non de ses référentiels)
- Caractéristiques des clients (taille, santé financière, contrôle et audit interne)
- Organisation hiérarchique commune centralisées(entre chambres)
- Articulation interne
- Revue formalisée et centralisée des travaux
- Pérennité du dispositif
- Application homogène des procédures et outils
- La documentation
- La relation avec l'audité et la confiance entre l'audité et l'auditeur
- Informatisation et formalisation (des méthodes et outils)

Pour étudier les critères de qualité de façon plus précise et propre à la Cour des comptes, les questions suivantes porteront sur les équipes et les acteurs de la certification

Thème 1b : Les compétences humaines

Consigne 1 : Selon vous, quels changements au sein des équipes la certification a-t-elle engendrés ? Ces changements peuvent concerner les acteurs de la certification directement ou encore l'organisation et le fonctionnement des équipes de travail. (Question non applicable aux « experts »)

Consigne 2 : Selon vous quels sont les éléments internes propres au fonctionnement des équipes et aux compétences des acteurs de la certification qui peuvent avoir une influence sur la qualité de la certification ?

- *Leadership*
- Rotation limitée et gérée des équipes

- Connaissance du client
- Comportement des auditeurs (persévérance, cohérence, prise de recul, esprit d'équipe)
- Le ressenti et l'interprétation
- L'efficacité et la motivation
- Déontologie et éthique
- Fertilisation croisée et transfert des compétences
- Mode de travail coopératif
- Formation
- Équipe support stable
- Connaissances propres (comptables, littéraires, organisationnelles, communication)
- Appropriation des méthodes (par le moyen de formations ou d'effets d'expérience)
- Complémentarité des connaissances

Pour confronter votre point de vue au modèle que j'ai construit je vais maintenant vous proposer une liste de critères susceptibles d'affecter la qualité de la certification.

Thème 2 : Les exclusions de critères issus du modèle

Consigne : Pensez-vous que les facteurs suivants peuvent avoir un impact sur la qualité de la certification de la Cour des comptes et si oui lequel?

- *Peer Review*
- Litiges
- Durée du mandat

Thème 3 : La notion de confiance

Consigne 1 : Selon vous existe-t-il une relation de confiance entre la Cour et le producteur des comptes, quels en sont les impacts de cette relation de confiance - méfiance ?

En enfin, pour conclure, voici deux questions portant sur la certification des comptes 2007

Thème 4 : Les retours d'expérience de la deuxième campagne

Consigne 1 : Suite à la deuxième campagne de certification, quels sont, selon vous, les atouts de la Cour des comptes ?

Consigne 2 : Quels sont, selon vous, les problèmes restant à résoudre suite à la deuxième campagne de certification s'il y en a ?

- Méthodologie / délais / suivi des normes / recrutement / formation

ANNEXE 8 – Retranscriptions des entretiens

ENTRETIEN MENÉ EN JUIN 2006

La 1^{ère} question serait sur votre rôle actuel dans l'audit des comptes de l'État, quel est votre rôle actuel ?

L'audit comptable de la cour est un peu particulier dans la mesure où il est largement organisé en vue de la rédaction d'un rapport et que c'est ce rapport qui structure beaucoup l'organisation du travail et le rôle de chacun dans cet organisation et dans ce schéma j'ai la responsabilité de la coordination de l'élaboration de ce rapport, c'est-à-dire qu'il y a en fait beaucoup d'auditeurs qui travaillent sur la certification des comptes, qui rédigent des synthèses sur des soucis d'audit et des soucis d'opérations comptables, et ces contributions, font l'objet elle-même d'une synthèse plus générale dont j'ai la charge pour la rédaction finale du rapport qui est ensuite discuté au sein d'instances délibérantes de la cour. Donc on peut définir mon rôle comme un rôle de coordination et synthèse rédactionnelle du rapport ce qui suppose évidemment en amont un autre rôle qui est celui, je dirais de l'animation des différents auditeurs dans la préparation de la certification des comptes, donc à la fois un rôle en aval de rédaction et de synthèse rédactionnelle et en amont de coordination des auditeurs, cette fois ci au sein d'une équipe puisque je ne suis pas seul évidemment dans cette équipe de coordination.

D'accord, et pour la préparation de la certification, quel a été j'imagine toujours un rôle de coordination et donc le rôle en amont et concrètement, quel a été votre plan en fait pour aborder la certification ou les instructions qu'on vous a...

Alors, comment résumer cela de manière la plus claire possible, cela repose beaucoup mais pas seulement sur une coordination et d'abord sur une planification des travaux. si on considère à la cour, mais c'est issu de la pratique fonctionnelle de l'audit comptable, qu'il y a 3 phases principales, il y a une phase de planification des travaux, il y a ensuite une phase qu'on appelle phase intermédiaire où on va regarder essentiellement la qualité des procédures comptables sans s'intéresser aux chiffres et puis une dernière phase cette fois ci de vérification comptable, dite phase finale. La phase de planification, qui est très importante, a fait donc l'objet de travaux de la part de l'équipe de planification dans laquelle j'ai eu un rôle important. C'est la phase dans laquelle on identifie les domaines à risque dans les comptes, et donc les moyens qu'on va mettre en œuvre pour aller regarder très concrètement ce qui se passe du point de vue des procédures comptables. Donc là, il y a un travail de planification qui est très long, assez long, qui se prépare à peu près du mois de juin jusqu'au mois de septembre, c'est un échange avec les différents responsables de sous cycle d'audit pour voir quels sont les moyens que l'on va mettre en œuvre pour auditer, enfin préparer l'audit et auditer les comptes. Ensuite, dans la phase intermédiaire et la phase finale, on a un rôle moins important puisque là on laisse, une fois que l'on a planifié les travaux, on laisse les auditeurs faire leur travail et remettre les synthèses à la fois pour la phase intermédiaire et pour la phase finale et à l'issue de cette phase finale c'est là que commence le travail de rédaction que je vous ai exposé.

D'accord, et selon vous, où en est la Cour actuellement sur la phase de préparation de la certification ?

La loi a été votée en 2001 prévoit donc la certification des comptes loi organique relative aux lois de finances. On avait cinq ans pour être préparé puisque la première certification interviendra sur les comptes 2006 en 2007. La préparation de la cour à la certification elle était tributaire de deux facteurs le premier c'était l'avancement de l'administration elle-même dans la préparation des comptes puisque c'était aussi quelque chose de nouveau pour l'administration que de présenter des comptes de résultat et un bilan. Et donc il y eu pas mal de retard de la part de l'administration qui avait d'autres chantiers prioritaires, notamment des chantiers budgétaires, sous la forme budgétaire, prévu par cette même loi organique. et la cour elle-même avait aussi un nouveau métier à apprendre parce qu'elle ne faisait pas jusqu'à maintenant de certification comptable, comme on l'entend selon les normes internationales, et donc il a fallu pas mal d'années pour mettre en place la méthode, recruter des nouvelles personnes et mettre en place le dispositif donc je dirais que la cour cette dernière année, donc là c'était la dernière année de préparation avant la première mission de certification, la cour est relativement prête, parce que les équipes sont en place, la grande partie de la méthodologie est prévue. Les outils méthodologiques sont prévus et quasiment tous en place, mais on a encore des difficultés du point de vue essentiellement technique je dirais ou informatique. C'est-à-dire que pour pouvoir auditer à la fois les procédures comptables et les comptes, il y a encore beaucoup de problème de piste d'audit et donc de ce point de vue là, on a encore des progrès à faire surtout dans l'organisation informatique mais on est quand même maintenant assez préparé parce que l'on a bien identifié les domaines à risque dans les comptes, on sait où le travail doit se situer. il va falloir que l'on mette réellement en œuvre les moyens que l'on a prévu jusqu'à maintenant, les nouveaux recrutements n'étant pas encore totalement finalisés, on va en fait consacrer cette dernière année, enfin ces derniers mois avant le début de la campagne de certification qui commencera donc en juillet enfin qui commence maintenant et la phase intermédiaire commencera en septembre prochain, pour réellement mettre en œuvre la méthode que l'on a prévue.

Vous parliez tout à l'heure des outils méthodologiques mis en place pour la certification, je sais qu'il y a eu des guides d'audit mis en place, que y'a peut être la préparation d'un guide d'audit plus complet, est ce qu'il y a d'autres outils réellement ciblés sur la certification ?

Alors effectivement, le premier travail qui a été mis en place c'est un travail de documentation. le guide d'audit avait pour objet de décrire sous cycles d'audit par sous cycle d'audit les procédures comptables, l'environnement comptable, les procédures, et puis une première analyse de risque sur ces procédures comptables et on en déduisais les premiers plans d'audit qui contenaient un certain nombre de diligences de contrôle que devait mettre en œuvre les auditeurs auxquels on assignait des missions pour les sous cycles. les guides ont été préparés et ils ne sont pas tous terminés et surtout ils ont malheureusement été préparés dans une phase durant laquelle, comme je le disais tout à l'heure, l'administration elle-même n'avait pas encore terminé de finaliser son propre référentiel comptable donc la plupart de la documentation que l'on a préparé se fondait sur l'ancien référentiel comptable, applicable jusqu'à 2006 et on change de référentiel comptable en 2006 en même temps que commence la certification donc le travail de documentation qui a été fait avec des plans d'audit qui étaient sensés être opérationnels va sans doute devoir être réformé, régénéré pour qu'on soit bien en phase avec le référentiel applicable dès 2006. Le deuxième travail c'est effectivement ce que vous évoquiez c'est-à-dire un guide général de certification, ce que l'on appelle un manuel de certification, qui est en court d'élaboration encore puisqu'il y a des points méthodologiques qui ne sont pas complètement aboutis. D'une manière générale, ce guide doit décliner les normes d'audit internationales applicables à la cour pour la mission de certification des

comptes de l'état. il y a peu de points qui posent véritablement problèmes mais il y a quand même des points opérationnels très précis qui font encore l'objet de travaux dans la méthodologie, il y a notamment tout ce qui concerne l'échantillonnage, c'est-à-dire les techniques de sondages en audit qui ne sont pas encore totalement finalisées en revanche on a un peu plus avancé sur la notion de seuil de signification qui est un élément méthodologique majeur. C'est une notion bien connue de l'audit mais qu'il a fallu décliner et appliquer aux états comptables de l'état pour savoir quel seuil on retenait à la fois par sous cycle d'audit et puis également par seuil de certification c'est-à-dire un seuil qui s'applique à l'ensemble des états financiers et au-delà duquel les erreurs cumulées qui n'auraient pas été corrigées par l'administration amèneraient à une opinion négative de la cour sur les comptes. Donc on a certains éléments méthodologiques en place, d'autres qui ne le sont pas c'est la raison pour laquelle le manuel de certification est en cours de préparation. Il y a aussi l'informatisation des travaux d'audit. la plupart des auditeurs privés des commissaires aux comptes utilisent des logiciels d'aide à l'audit qui remplissent différentes fonctionnalités comme l'analyse de risque. c'est un logiciel qui permet de cartographier de manière synthétique les risques que l'on rencontre dans les processus comptables audités. Pour l'instant la conception des risques est très littéraire et le logiciel permettrait de synthétiser ces informations sur l'analyse des risques. une deuxième fonctionnalité de ce logiciel est le logiciel de planification. On planifie nos missions en ayant recours à des logiciels très classique comme les tableurs, les bases de données et la on a un logiciel qui répond typiquement à cet objectif de planification des missions en fonction des risques identifiés. Troisième fonctionnalité, l'outil informatique qui peut être très utile, l'informatisation du dossier de travail. On met sur une même plateforme tous les outils de travail communs aux auditeurs, la documentation pour se référer aux référentiels applicables mais également les plans d'audit et puis les conclusions des travaux réalisés sur les bases de ses plans d'audit. Ce logiciel qui est en place actuellement à la cour pour sa mission de certification de l'ONU, des organismes onusiens, va être déployé cette année sous forme d'expérimentation encore pour la certification des comptes de l'état. ce projet a été lancé il y a quelques mois à peine donc on va sans doute travailler pendant quelques temps sans aide informatique à l'audit mais c'est l'intention de la cour que de se doter de ce type de logiciel qui permet d'avoir une assurance qualité sur les travaux car il permet de savoir ce qui a été fait et ce qui n'a pas été fait et de contrôler la qualité des travaux d'audit sur les comptes. Voilà en résumé les travaux méthodologiques que la cour a effectués pour préparer la certification des comptes de l'État.

J'aimerais revenir sur un point que vous avez évoqué, l'analyse des risques, y a-t-il une démarche commune ?

Effectivement sur le point de la référence, c'est une approche par les risques qui est reconnue par la pratique et les normes internationales d'audit comptable, c'est l'idée que comme on ne peut pas avoir d'audit exhaustif on concentre les travaux sur les domaines qui comportent le plus de risques et on fait des vérifications allégées sur les domaines qui présentent le moins de risque. C'est une démarche qui a été adoptée par la cour de manière générale. Pour la déclinaison de la démarche adoptée à la cour, cela se fait bien lors de missions intermédiaires. Mais il y a une espèce de connaissance qui s'enrichit d'année en année à la cour. A la différence de ce que peuvent faire des commissaires aux comptes qui changent d'entreprises ou avec des entreprises qui sont emmenées à changer, la cour certifiera tous les ans les comptes de l'état donc vis-à-vis des risques elle s'enrichit d'année en année et comme la cour se prépare depuis quelques années à la certification elle a réalisé des travaux qui ont permis d'avoir une connaissance des risques. à la différence aussi des commissaires aux comptes la cour connaît très bien son client parce que avant sa mission de certification elle tenait d'autres missions d'audit qui ne sont pas des missions d'audit comptable à proprement parler mais

pouvaient être des missions d'audit de gestion et donc elle connaît très bien l'état. Elle connaît aussi très bien l'état de manière comptable au travers de sa mission de contrôle juridictionnel qui est une mission très ancienne. La cour connaît de façon assez intime les risques comptables. la différence c'est que comme ce n'est pas la certification de compte au travers de la mission juridictionnelle on vérifie que des procédures réglementaires ont été bien mises en œuvres on a eu quand même à faire un travail nouveau sur l'analyse des risques sur la qualité des coûts car la mission juridictionnelle ne s'intéresse pas aux coûts et la certification s'intéresse à la qualité des comptes in fine et on est donc emmené à juger des procédures comptables pour savoir s'il va y avoir des erreurs comptables. A travers de la rédaction des guides d'audit qui s'enrichissaient des premières missions intermédiaires qui étaient partielles et ne concernaient pas tous les sous cycle, on a commencé effectivement à voir une analyse des risques. en fait, il y avait un modèle des guides d'audit qui existait et qui effectivement incitait les responsables de sous cycles qui avaient en charge la rédaction des guides d'audit à appliquer un même référentiel d'analyse de risques aux sous cycles concernés avec une typologie de risques différents, les risques à la fois inhérents aux procédures et les risques liés au contrôle. Cette typologie des risques était identifiée et on incitait les responsables des sous cycles à qualifier le risque faible ou fort. Il y a eu un encadrement de cette analyse des risques pour avoir une espèce de grille commune. sans doute cette analyse n'a pas été faite de manière systématique et égale et il faudra sans doute revenir sur ce point et surtout confronter notre analyse à celle qui a été faite par l'administration elle-même qui parce qu'elle est préoccupée a fait ce travail de cartographie des risques comme le nomme la DGCP qui pilote ce travail au sein du MINEFI et elle a elle-même découpé l'ensemble des comptes en procédures et tâches et elle a identifié les risques qui s'attachent à chacune de ses tâches et l'unité de base des procédures comptables. Notre intention est de vérifier si cette analyse de risque est conforme ou s'il n'y a pas de risques qui auraient été mal pris en compte ou évalués par la DGCP. La DGCP s'est appuyée sur les travaux de missions intermédiaires en plus des travaux de ces auditeurs internes pour faire cette analyse de risques.

Selon votre opinion et de façon interne, organisationnels, quels peuvent être les conditions d'organisation, d'exécution de la certification qui peuvent influencer sur la qualité de l'audit ? Comment s'assurer d'une bonne qualité de la certification en termes d'organisation de la Cour ?

Pour être honnête c'est une question qu'on s'est posée un peu tardivement puisque quand on a mis en place le dispositif on n'a pas tout de suite pensé à ce qu'on pourrait appeler le mécanisme d'assurance qualité. Nos travaux étaient fait dans les règles de l'art et selon les ormes internationales c'est une préoccupation assez tardive qui il faut le dire n'est pas entrée dans les mœurs de la cour des comptes en général puisque les magistrats ne sont pas habitués à être soumis à ce type de procédure d'assurance qualité. Au contraire du parquet général qui lui a fait certifier ses propres procédures selon le référentiel qui sont les normes de qualité iso. Cela part d'une culture qui n'est pas celle du contrôle de qualité on s'est posé la question et en terme d'organisation interne ce qui est prévu c'est un retour sur procédure des travaux. C'est-à-dire qu'on fasse remplir par les auditeurs eux même un questionnaire assez détaillé pour voir si les normes internationales ont été respectées. C'est un ensemble de questions assez détaillées avec des réponses par oui ou par non sur par exemple avez-vous respecté le plan d'audit ? Avez-vous fait des sondages quand c'était nécessaire ? Avez-vous suffisamment pris connaissance de la certification ? C'est un ensemble de questions qui visent à balayer l'ensemble des normes d'audit pour voir si elles ont bien été appliquées. Les missions de l'ensemble des travaux d'audit n'ont pas encore atteint leur maturité et leur nombre suffisant mais l'intention est que des l'année prochaine on commence à expérimenter. On l'a déjà fait

cette année pour quelques sous cycles en soumettant aux auditeurs ce questionnaire d'assurance qualité. Pour l'instant ça peut être considéré comme de l'organisation interne et c'est une procédure interne qui peut rentrer dans un système de contrôle qualité.

Où en est la revue par les paires ?

Au début on est plus dans le contrôle interne mais le contrôle externe par les paires, effectivement la cour a eu l'idée de demander à son homologue canadien, la vérificatrice générale du Canada de venir auditer nos propres procédures. Autant que je sache l'accord de principes a été donné pour que des auditeurs canadiens viennent voir comment nous préparons et organisons nos propres procédures. L'idée dans un premier temps est de voir sur un sous cycle donné puisque que nous sommes quand même en phase de préparation. Le dispositif n'est pas encore mûr et il n'y aurait pas d'intérêt à auditer des mesures qui ne sont pas encore complètement en place mais le but est d'orienter ou de réorienter nos procédures et donc de tester sur un sous cycle les procédures qui sont les plus rodées pour voir si on ne commet pas d'erreur. Cette procédure ne devrait pas commencer avant la campagne de l'année prochaine c'est-à-dire celle qui commence la et dont les conclusions seraient rendues en 2007. On devrait voir nos collègues canadiens venir auditer nos procédures. C'est quelque chose qui avait déjà été fait à la cour pas sur la certification mais sur d'autres missions par la cour des comptes néerlandaise sur d'autres travaux comme le contrôle de la gestion. La revue par les paires c'est quelque chose qui n'est pas pratiquée systématiquement commune et régulière mais c'est des choses qui se font et donc je pense que c'est un bon moyen si les conditions sont connues et acceptées par tous de progression vers la qualité des audits. Il y a quand même une résistance culturelle assez forte qui est renforcée par le fait qu'on est une juridiction, le modèle juridictionnel est complètement différent du modèle anglo-saxons. Dans les faits les procédures sont codifiées normalisées documentées et on encadre le travail de l'auditeur c'est tout à fait différent de ce qui se passe dans les instances juridictionnelles, en tout cas la juridiction française ou on considère que le magistrat, l'auditeur a toute latitude pour organiser comme il le souhaite son audit sans qu'on puisse critiquer revenir ou infléchir cela. Sur les contrôles de la cour en général il n'existe pas de modèle type d'audit. Pas de modèle qui soient considérés par la cour comme le modèle de conception de l'audit et l'indépendance du magistrat fait que il ne rentre pas une logique anglo-saxonne dans laquelle les procédures sont normalisées et auxquelles il doit se conformer. C'est ce qui explique que le fait que les procédures soient normalisées pose des problèmes. Quand vous rajoutez un contrôle qualité qui revient pour s'assurer que ces procédures ont été suivies on est vraiment dans une difficulté culturelle importante. Dans ce cadre là il faut replacer l'intervention de la cour des comptes néerlandaise et je parle d'une expérience personnelle ce n'a pas été quelque chose qui a bien été accepté je pense que le choc culturel et les conclusions négatives ont été mal reçus.

Est ce des mesures de rotation des équipes et d'organisations de l'audit sont en place à la cour ?

Il y a une planification à deux niveaux, une planification d'ensemble pour voir quelles sont les missions et le deuxième temps c'est qui fait et avec quelle équipe ? Cette notion de programmation de travail plus fine a toujours été prévue pour les missions de la Cour et en général. On laisse le magistrat faire comme il l'entend de manière générale mais on prévoit des procédures et des guides et pour tous les contrôles de la cour on prévoit un calendrier pour savoir qui fera le contrôle et avec quelle équipe au minimum un magistrat et un assistant de vérification parfois plus avec une date de remise de rapport qui n'est pas précise au jour près. Au minimum c'est le semestre qui est prévu pour les contrôles lourds. Pour l'audit comptable

on prévoit des choses plus courtes comme ce sont des contrôles récurrents. Chaque année on va avoir un calendrier beaucoup plus fin ou les missions vont être reparties en l'espace de trois semaines à peine et on devra prévoir la période de temps pendant laquelle les magistrats devront intervenir et l'équipe à quelle échéance ils devront remettre leur conclusion.

Quelles sont les qualités personnelles qui peuvent aider à la qualité de la certification ?

J'ai peu d'expérience mais spontanément il faut d'abord avoir conscience qu'il s'agit d'une démarche très rigoureuse, il faut intégrer l'idée en certification comptable qu'il existe des normes internationales et que ça suppose un encadrement des procédures et des diligences beaucoup plus forte que dans d'autres types de missions. La difficulté d'un auditeur à la cour c'est que contrairement à ce qui se passe dans les entités privées l'auditeur à la cour fait souvent plusieurs travaux de natures complètement différentes et donc il peut être emmené à faire des travaux juridictionnels des audits de contrôle de la gestion par des enquêtes. on a plutôt un vocabulaire de type juridictionnel, tout le vocabulaire à la cour est vraiment juridictionnel et puis l'auditeur peut éventuellement faire des travaux de type juridictionnel. il faut aussi avoir en tête que pour atteindre un niveau de qualité on évolue dans un domaine où les choses sont normalisées et on doit abandonner un peu de ce qu'on appelle indépendance. par indépendance on entend deux choses, il y a l'indépendance de la cour qui est la même chose que l'indépendance d'un auditeur externe ou un commissaire aux comptes qui est une garantie procédurale et il y a un autre type d'indépendance qui est plutôt pour les magistrats qui peuvent organiser leur temps. C'est sur ces critères là qu'il faut accepter de revenir d'encadrer pour atteindre un certain niveau de qualité. Ce n'est pas antinomique car ce n'est pas parce que l'auditeur est libre qu'il fait un travail de moindre qualité la qualité de l'audit se mesure à mon sens comme le fait d'avoir respecté formellement les normes et procédures qui sont prévues. Il est donc important d'accepter de se conformer à des axes de travail pour la certification. Il y a aussi la rigueur dans le raisonnement et dans l'application des procédures et puis c'est surtout l'honnêteté de dire ce qu'on n'a pas fait en matière d'audit. On doit être en mesure de dire ce qu'on a pas fait autant que ce qu'on a fait mais dans les autres contrôles de la cour on a souvent dans les rapports ou dans les comptes rendus quelques indications méthodologiques en introduction sur comment l'audit a été mené. à mon sens il faudra que ces indications méthodologiques soient plus facilement visibles et on le verra très bien avec l'informatisation des travaux, ce qui a été fait comment ça a été fait et ce qui n'a pas été fait. il faut avoir l'honnêteté de revenir soi même sur son propre travail pour revoir ce qui n'a pas pu être fait un niveau des diligences. C'est une bonne vision à mon sens des critères de qualité pour les auditeurs. Peut être que j'ometts des critères importants qui participent à la qualité de l'audit. Je pense que c'est effectivement le ressenti de l'auditeur. L'organisation même du travail de l'auditeur doit être impeccable c'est quelque chose qui est important car la durée des missions est plus courte et les diligences imposées sont importantes. Cela implique une organisation du travail qui soit impeccable et d'aller au fond des choses.

Quelles sont les spécificités de la Cour concernant l'environnement comptable ?

Les spécificités de la maison doivent bien être prises en considération. L'ancien système était un système où on n'avait pas l'habitude de documenter ses propres procédures d'avoir des manuels. Il y en avait quelque uns mais assez peu et il n'y avait pas de bureau méthodologique ou de bureau de statisticiens comme on peut en voir chez nos collègues anglo-saxons au GAO ou NAO. On n'a pas véritablement d'instance forte qui puisse donner des méthodologies applicables. Chaque chambre à la cour a un peu sa méthodologie donc on voit bien cette spécificité de ce point de vue la juridiction tolère assez mal et ne veut pas formaliser ces procédures car il y a un code des juridictions financières qui tend à traiter des

choses essentielles comme la procédure applicables à l'audit. Ce qui est important dans ce domaine c'est quelles sont les missions fixées par la loi pour la cour, quelles sont les procédures applicables ? Qui les fait ? Quel est le rôle de la contradiction ? Mais en interne on ne va pas dans le détail de l'organisation du travail parce qu'on ne parle pas de l'organisation spécifique de la Cour. Sur la spécificité de la comptabilité de l'état il y a paradoxalement si l'on grossi le trait un point spécifique. La cour faisait déjà de la comptabilité mais dans un certain sens c'est-à-dire pas comme on l'entend dans le secteur privé. Elle connaît bien la comptabilité mais essentiellement selon le sens juridictionnel de contrôle des comptes. Il y un certain nombre de règles qui doivent être respectées et qui sont fixées par la loi et un ensemble de décrets qui fixent les procédures juridiques qui s'appliquent à l'état. Pour prendre un exemple concret un comptable public doit s'assurer que il reste suffisamment de crédit sur la ligne budgétaire pour payer la dépense, s'assurer que les pièces justificatives pour assurer la dépenses sont bien celles que le gestionnaire a présenté. Du point de vue des recettes il doit faire le maximum de diligences pour recouvrer les recettes de l'état. S'il ne le fait pas sa responsabilité personnelle et pécuniaire peut être mise en cause. Il peut avoir à rembourser sur ses propres deniers les erreurs qu'il a commises. La cour rend des arrêts ce qui est le contrôle juridictionnel, on a une vision de la comptabilité qui est juridictionnelle et procédurales, c'est essentiellement du droit. Le sens de la juridiction pour la cour c'est l'application d'un texte. On se préoccupe très peu de savoir quel est le produit de la comptabilité, de savoir a quoi elle sert. Dans une optique juridictionnelle, la comptabilité sert à protéger les deniers publics à faire en sorte qu'ils ne sortent pas de manières irrégulières de la caisse c'est une notion de protection des deniers publics de l'état. La comptabilité sert à vérifier que l'argent sort et rentre de manière régulière et à suivre l'exécution du budget. Mais la comptabilité fait plus que ça, elle sert à avoir une information sur la situation financière de l'entité ça c'est une révolution pour l'état et pour la cour jusqu'à maintenant l'état avait uniquement une comptabilité budgétaire. Le fait de passer à une comptabilité en doit constaté comme le font les entreprises c'est une révolution. Le fait que l'état est un bilan, un compte de résultat, une annexe comme les entreprises est une révolution. En réalité l'état tenait un bilan depuis quelques années mais ne se préoccupait pas de la qualité, ce n'était pas l'urgence assez peut de monde connaissait leur existence et les gestionnaires ne l'utilisait pas et la cour n'intervenait pas. les spécificités nouvelles que la cour doit tout de suite comprendre c'est que dorénavant du fait de la LOLF les documents vont devoir renvoyer une image fidèle du patrimoine de l'état avec cette forme nouvelle qu'on avait pas avant. On va donc vérifier si les comptes sont fidèles ou non ce qui est bien toute la finalité de la certification. C'est quelque chose d'assez nouveau car la cour n'était pas habituée à regarder interpréter et vérifier la qualité des états financiers. C'est ça la principale nouveauté pour la cour en matière de certification. L'environnement comptable a changé et c'est l'ensemble de l'environnement comptable qu'il faut prendre en considération. Ce n'est pas un point particulier de l'environnement comptable. Le nouveau rôle des comptables est maintenant d'assurer la qualité des comptes ce qui est une mission complètement nouvelle. Dans l'ancien système cela n'avait aucune importance maintenant c'est une mission d'égale importance et ça change beaucoup l'environnement comptable. Les gestionnaires eux-mêmes devront se préoccuper aussi de la qualité ce qui n'était pas le cas avant. Il faut que la cour fasse comprendre et qu'elle-même vérifie que les risques comptables sont au moins autant chez le comptable que chez l'ordonnateur qui détient une bonne partie des états financiers et donc des informations. Le principe de séparation juridictionnel de l'ordonnateur des comptables va un peu s'effacer avec le nouvel environnement comptable

Quelles sont les normes retenues ?

C'est une question très sensible. Il y avait deux options. Une option consiste à appliquer un référentiel déjà existant qui ferait autorité au plan international et une deuxième option qui est le cas de la Grande Bretagne et de la commission européenne consiste à adopter leur propre référentiel de normes qui eux-mêmes sont compatibles avec d'autre référentiel mais sont spécifiques et sont la référence première. La cour avait le chois entre ces deux options. Jusqu'à maintenant elle n'a pas choisie d'adopter ses propres normes. Elle a appliqué les normes internationales de l'IFAC qui ont produit un référentiel de normes dites ISA qui font autorité pour tous les états membres qui font partie de cette organisation internationale. Ce sont des normes applicables au secteur privé parce que l'audit est avant tout privé. Il existe des normes internationales qui sont l'équivalent de l'IFAC mais pour le secteur public par l'INTOSAI mais ces normes ne sont pas des normes d'audit comptable mais des normes d'audit en général elles sont très générales et la cour a décidé qu'elles ne constituaient pas une référence suffisamment précise. La cour applique le référentiel international IFAC jusqu'à décision contraire mais elle ne peut pas se conformer en même temps au code des juridictions financières. Et la il y a une difficulté juridique car ce code est muet sur la certification des comptes. Dans ce vide on peut se demander si on applique les règles prévues pour la certification avant que la certification soit prévue ou si comme il est muet on considère que pour la certification on peut s'en abstraire. Jusqu'à présent la cour considère que le code des juridictions financières s'appliquait et cela avait certaines conséquences notamment en termes de procédures contradictoires. Ce principe a été appliqué de manière extensive à tous les stades de la procédure. Ce que produisait la cour à tous les stades de la procédure a été envoyé à l'administration et c'est quelque chose d'assez nouveau car la question est de savoir si on va soumettre à contradiction l'opinion de la cour car l'auditeur privé ne va pas jusque là. L'application du code des juridictions financières à la mission de certification pose problème car on ne sait pas toute la portée qu'on peut donner aux règles juridictionnelles qui sont prévues pour des missions qui ne sont pas celle de la certification.

Quand vous avez des scandales financiers type Enron on a beau jeu de dire que les commissaires aux comptes étaient la qu'ils ont suivi les procédures et qu'on est passé à côté d'un gros scandale financier. L'idée qu'on atteint un niveau de qualité suffisant parce qu'on est capable de dire qu'on a suivi un certain nombre de procédure n'est certainement pas suffisant. Il ne faut pas tirer la conséquence que ce n'est pas nécessaire et il faut le faire comprendre à un esprit français. effectivement ce n'est pas suffisant mais c'est quand même nécessaire il faudra sans doute envisager une solution entre les deux pour ne pas perdre la qualité propre aux magistrats c'est-à-dire aller fouiller en dehors des sentiers battus pour pouvoir atteindre une qualité encore supérieure. on dit souvent que c'est aussi pour ça que l'ONU a donné le nouveau mandant de certification à la cour parce que on considère qu'il y a une méthode cour des comptes française qui apporte quelque chose que n'apporteraient pas les institutions supérieures de contrôles de types anglo-saxon. On a toujours en tête un arrière plan politique et on a l'habitude de mêler des audits de gestion avec des audits comptables et on regarde que la régularité comptable soit toujours en arrière fond des références de bonne gestion et d'évaluation de politique publique. Derrière le but est d'enrichir les diligences. la procédure est en fait un filet de sécurité et il est dommage de manquer de formalisation car on a beaucoup d'auditeurs de grande qualité et la cour a mis à jours de problèmes de gestion des scandales et pour s'assurer un minimum de qualité il faut les procédures et la couche propre à la cour qui est le comportement le flair l'intuition la volonté d'aller voir en dehors des sentiers battus.

ENTRETIEN MENÉ EN FÉVRIER 2007

Phase introductive

Question 1 : *Quel est votre rôle dans la certification des comptes de l'État ?*

X

Question 2 : *Quelles sont vos connaissances et compétences relatives à la certification liées à votre parcours professionnel ?*

Je sollicite, dans l'exercice de mes fonctions, la réactivité que j'ai pu apprendre à la Direction du Budget. Ma fonction de magistrat me permet également de dissocier les faits et leur qualification. Il faut identifier un problème et indépendamment l'apprécier et veiller à ce qui émerge du travail des magistrats.

Question 3 : *Quelles sont selon vous les plus fortes spécificités de la Cour des comptes ?*

Il s'agit tout d'abord de la collégialité. Les États-Unis avec la GAO par exemple donnent une signature qui est celle du Président du GAO, pour la Cour cela est différent. Les règles du jeu sont différentes et il ne fallait pas dénaturer l'existence de la collégialité pour la certification. C'est pour cela que j'ai eu l'idée de la *Data Room*. C'est un concept un peu cosmétique mais il s'agit en fait d'une base pour la Chambre du Conseil. Elle a remporté un succès modeste mais a pu s'appliquer à des cas précis.

La collégialité permet de résoudre les conflits et pour l'instant on peut constater une entorse car il n'y a pas de texte prévoyant la délibération des observations provisoires.

Thème 1a : Les critères de qualité structurels

Consigne 1 : *Selon vous, quels changements structurels la certification a-t-elle engendrés ? Ces changements peuvent concerner par exemple l'organisation du travail, l'environnement de la Cour des comptes, la communication ou encore les méthodes adoptées.*

Il existe une garantie minimale structurelle qui est le Code des juridictions financières. La nouveauté de l'exercice correspond au surcroît de travail et d'investissement demandés. Il y a un degré d'investissement important pour les acteurs.

La qualité a un peu résulté du hasard pour cette première campagne, le Parquet n'avait pu anticiper son rôle.

On peut noter le fait qu'il y ait eu un contact exceptionnel entre le Parquet et les experts, une vraie communication entre équipe.

On peut maintenant prévoir une montée en charge sur cinq ans et il faudra être particulièrement attentif aux « accidents » et donc documenter attentivement les procédures.

Consigne 2 : *Selon vous quels sont les éléments liés au déroulement de la certification qui peuvent avoir un impact sur la qualité de la certification ?*

Structurellement, la qualité est quasi inexistante. Le rôle du Parquet est ambigu pour l'Assurance qualité car le Parquet n'est pas si externe qu'il n'y paraît car il réalise également du travail d'auditeur. On ne correspond donc pas au bon schéma avec les deux fonctions distinctes. Le problème est le manque de temps. On a eu par exemple une rencontre avec le cabinet PWC pour parler de ces problématiques.

Le gouvernement cette année est différent et donc les risques d'affrontements sévères existent. Il y a de forts enjeux comme l'IS de la Société Générale.

Le deuxième risque est de réussir à garder le niveau de compétence malgré un turn-over élevé.

Il faut connaître la doctrine comptable à 100% et le Parquet est la dernière corde de rappel.

Je sens les failles. Le processus doit être harmonieux, sans conflit qui pourrait polluer la décision finale.

Il faut mieux encadrer la fonction de responsable de cycle et veiller sur le temps dégagé. Il y a un problème d'organisation, chaque chambre doit dégager deux Conseillers Maîtres pour la certification. Il faut une organisation capable d'anticiper le rush des missions finales et de l'émission de l'opinion. C'était notre point faible l'année dernière.

Il faut institutionnaliser un doublon pour Monsieur Lefas qui a un poste clé.

Thème 1b : Les critères de qualité liés à l'équipe

Consigne 2 : *Selon vous quels sont les éléments internes propres aux équipes et aux acteurs de la certification qui peuvent avoir une influence sur la qualité de la certification ?*

Ce qui est important c'est le travail d'investissement et le travail organisé. Les compétences sont également très importantes et on constate qu'il n'y a pas de formation à l'organisation générale. On a besoin d'une structuration plus élevée. Il faut accepter que le travail ne se fasse pas en autonomie et formaliser davantage.

Thème 2 : Les exclusions des critères

Consigne : *Pensez-vous que les facteurs suivants peuvent avoir un impact sur la qualité de la certification de la Cour des comptes et si non pourquoi ?*

Peer Review : en fonction du contexte actuel (bilan d'ouverture, le premier exercice, les corrections comptables) je pense qu'il y a une part de bricolage normale et donc la *peer review* n'est pas possible tout de suite. Il faut anticiper l'arrivée d'une *peer review*. Nous sommes en concurrence avec le NAO donc cela n'est pas possible. Cela serait envisageable avec le Canada. Nous sommes en concurrence avec le NAO en raison des mandats internationaux. De plus, le NAO a une approche très différente de la Cour qui émet des observations plus approfondies car il n'y a pas de prohibition d'intervention dans la gestion.

On est face à un problème de modèle. Ce qui fondamental c'est d'avoir un fonctionnement juridictionnel et administratif identique. Une *peer review* sur les comptes 2008 est importante car cela représente un jugement sur notre manière de faire.

Rotation : Peut-on paramétrer ce taux de rotation ? Il faut anticiper, il faut un système de formation (20 à 30%). On doit anticiper le processus de sélection des experts en le lissant. Il faut un responsable DRH pour juger les candidatures et pour gérer l'embauche de personnes issues du privé. Les aspects logistiques doivent être pris en charge par une structure à part, un processus support. Il y a un processus de gestion à mettre en place car il y a des aspects prévisibles, les experts. Pour les magistrats cela est plus difficile car ils sont généralistes donc on peut improviser davantage et la situation est plus aléatoire. On doit anticiper le système de rotation et l'impact de l'environnement politique sur la RH. Il y a des éléments de décision que l'on ne peut éviter, l'opinion va de plus en plus impacter la vie politique.

Leadership : Comme je l'ai déjà dit ce qui est important c'est de prévoir un doublon pour les postes clés. Il y a eu d'énormes progrès avec la FIC. Les vecteurs pour l'organisation sont l'instruction annuelle du Premier président et les arrêtés de programme. On constate cependant un manque de formalisation.

Thème 3 : La confiance

Consigne 1 : *Quel est le rôle de la confiance entre audité et auditeur dans la certification, quels en sont les impacts ?*

La confiance est fondamentale. On ne doit pas se mettre en situation d'appeler une critique qui occasionnerait des dégâts collatéraux. Si le producteur des comptes perd confiance il y aura des dégâts.

En 2001, il y a eu une sous-estimation de la certification par le MINEFI. Ils ont sous estimés les compétences de la Cour et son effet de nuisance.

Il existe cependant une relation de partenariat donc de relative confiance. Mais la Cour reste assez méfiante en raison de son statut (les décisions étant subordonnées à l'application du Ministère).

On constate une relation de confiance pour le travail quotidien. On constate également une défiance des Présidents de chambres qui ne voient pas les effets positifs de la certification.

Il y a de la méfiance en raison de méconnaissances et parce que les relations et les positions conduisent à la méfiance. C'est une situation non optimale.

La Cour est dans une situation de permanence et le producteur des comptes est caractérisé par l'instabilité et la précarité.

La confiance est liée à la durée du mandat également.

Thème 4 : Les retours d'expérience de la première campagne

Consigne 1 : *Suite au premier exercice de certification, quels sont, selon vous, les atouts de la Cour des comptes ?*

Les interlocuteurs ont été surpris par le niveau de la certification et donc il y a eu peu d'attaques frontales. Il y a davantage eu de critiques sur la longueur du rapport. La crédibilité est bonne pour une première campagne et il y a eu des apports importants. Les experts ont tenu le choc face à l'administration. Les audités ont compris qu'ils n'étaient pas prêts.

L'administration est bien plus complexe qu'une bureaucratie, il faut le comprendre.

Le but ultime de la certification est d'aider à la gestion et donc elle rejoint les autres missions de la Cour.

ENTRETIEN MENÉ EN JANVIER 2009

Phase introductive

Question 1 : *Quelles sont selon vous les plus fortes spécificités de la Cour des comptes ?*

Il y a tout d'abord son indépendance vis-à-vis du Parlement et du Gouvernement, ensuite son audibilité, c'est-à-dire le fait qu'elle soit écoutée, reconnue et légitime, elle est audible, c'est un point important. Son rôle est reconnu dans la Constitution, c'est particulier pour un organisme d'audit.

Il y a ensuite la coexistence de métiers différents comme l'évaluation des politiques publiques et l'examen des comptes.

Une autre spécificité est la nécessité de se professionnaliser pour la Cour, son recrutement est majoritairement constitué de généralistes de hauts niveaux. C'est ce point qui a amené l'ouverture des recrutements à des professionnels issus du secteur privé.

De manière générale, au travers de ses travaux de certification, la Cour se met en position d'aide à la réforme. C'est un argument qui donne aux gestionnaires des moyens de mettre en œuvre cette réforme, c'est un moyen de légitimer la mise en œuvre au sein des administrations.

Thème 1a : Les compétences organisationnelles

Consigne 1 : *Selon vous, quels changements structurels la certification a-t-elle engendrés ? Ces changements peuvent concerner par exemple l'organisation du travail, l'environnement de la Cour des comptes, la communication ou encore les méthodes adoptées.*

Je ne sais pas si l'on peut parler de diffusion, mais en tous cas les méthodes de travail de la certification sont mieux connues et commencent à être reconnues dans leurs aspects positifs qui sont la complémentarité des compétences entre des généralistes et des spécialistes, les exigences de qualité (en particulier de documentation et de traçabilité des constats, concepts qui ne sont pas nouveaux mais dont la formalisation est susceptible de se diffuser), l'homogénéité des travaux qui permet leurs suivis et leur comparabilité (notamment avec le suivi des recommandations), l'association systématique d'un constat avec une proposition opérationnelle, le caractère extrêmement concret des travaux qui tranche avec le caractère parfois un peu désincarné de certains rapports et enfin la meilleure appréciation de l'importance des systèmes d'information dans la gestion des administrations. A titre d'exemple, ce sont les travaux de la Cour qui fournissent aux auditeurs travaillant dans les systèmes d'information des éléments concrets et une base pour leurs travaux.

Ces notions sont les grands points qui ne sont pas encore véritablement diffusés mais qui sont susceptibles de l'être.

Je rajouterai ensuite le recours à l'expertise sur des sujets pointus, c'est à mon avis un acquis dans les méthodes de travail de certification qui est susceptible de se diffuser et c'est également sur cet acquis que repose largement la crédibilité de la Cour lorsqu'elle se prononce sur l'administration. Le fait d'apporter une plus value à l'administration qui apprend alors de la Cour est important.

Consigne 2 : *Selon vous quels sont les éléments liés au déroulement de la certification et à son organisation qui peuvent avoir un impact sur la qualité de la certification ?*

Les aspects méthodologiques que ce soit le guide de la certification ou les différents guide méthodologiques sont essentiels car c'est le sous-bassement sur lequel repose la crédibilité de la Cour, ils sont vraiment essentiel mais totalement entre les mains d'une ressource non permanente.

Au moment de la planification, pour moi, c'est le moment important de l'analyse des risques qui va devoir guider les travaux de missions intermédiaires et qui appellerait à être vraiment musclé d'autant plus que les travaux de missions intermédiaires qui en sont issus sont amenés à être communiqués de manière beaucoup plus structurée qu'avant à l'administration afin qu'elle ait un retour pour structurer le dialogue en amont des missions finales. Il ne faut pas faire sortir des sujets trois jours avant l'émissions de l'opinion quand il aurait été légitime de les faire sortir six mois avant.

Thème 1b : Les compétences humaines

Consigne 1 : *Selon vous, quels changements au sein des équipes la certification a-t-elle engendrés ? Ces changements peuvent concerner les acteurs de la certification directement ou encore l'organisation et le fonctionnement des équipes de travail*

La Cour est susceptible de changer mais il n'y a pas de changement pour l'instant. Elle est en situation de le faire pour professionnaliser d'autres actions, avoir des référentiels de travail, des guides méthodologiques précis, une planification partant d'une analyse des risques ou encore le recours à l'expertise.

Ces changements là sont susceptibles d'intervenir d'autant plus que la Cour cherche à élargir son champ d'intervention.

Il existait déjà du travail en équipe au sein de la Cour avec le rapport assistant – rapporteur ce qui n'existe pas c'est du « staffing » en fonction des compétences, le « staffing » est plutôt en fonction des disponibilités actuellement à la Cour mais ce qui est intéressant c'est l'attribution de postes en fonction des compétences. Telle qu'est la programmation aujourd'hui, nous ne sommes pas en mesure de dire que quoi que ce soit a changé.

Consigne 2 : *Selon vous quels sont les éléments internes propres au fonctionnement des équipes et aux compétences des acteurs de la certification qui peuvent avoir une influence sur la qualité de la certification ?*

Aujourd'hui, la Cour n'est pas en mesure de penser seule sa méthodologie, si elle est en position de se les approprier, il est cependant essentiel d'avoir un expert méthodologue pour prévenir les dérives de travail de synthèse. C'est bien d'avoir ce rappel permanent.

Les compétences essentielles c'est évidemment la technicité des experts sans laquelle les travaux perdent l'essentiel de leur intérêt. Une autre compétence est celle du premier échelon du contrôle qualité, c'est-à-dire les revues des responsables de sous cycles et l'analyse des risques à laquelle ils ne participent pas suffisamment, mais aussi la garantie de la formalisation, de la documentation des travaux et enfin la pédagogie envers l'audit. Sur ces différents points, je trouve qu'ils interviennent peu.

Une autre compétence est celle du pilotage et de la synthèse, qui aujourd'hui souffre d'un manque d'outils de pilotage des projets. Il faut recourir à des outils plus professionnels et efficaces.

En ce qui concerne les fonctions de synthèse, je pense qu'elles sont mieux maîtrisées et mieux suivies, il y a plus de travaux de synthèses intermédiaires. Il y a une vision beaucoup plus claire, c'est le rôle de la synthèse, faire remonter l'information et la contrôler. On note cependant elle est concentrée entre les mains de trois personnes.

Thème 2 : Les exclusions des critères

Consigne : *Pensez-vous que les facteurs suivants peuvent avoir un impact sur la qualité de la certification de la Cour des comptes et si non pourquoi?*

Peer Review :

Elle est possible, souhaitable et indispensable.

Il est peu explicite pour un rapporteur de lui expliquer qu'il faut qu'il documente s'il a le sentiment qu'il n'y a que trois conseillers maîtres qui viennent consulter la data room. C'est un travail énorme et si ce n'est contrôlé par personne, il n'y a pas d'incitation.

Une revue par les pairs incite les acteurs et permettra que la qualité devienne une priorité.

En avançant un peu dans les travaux, s'il y avait une évaluation, les acteurs seraient beaucoup plus attentifs. Sinon c'est ce manque d'incitation qui conduit le responsable de la certification à faire une revue des dossiers de travail en trois jours à la place des responsables, qu'arriverait-il si l'on découvrait alors des lacunes ?

La revue par les pairs n'a cependant un intérêt que si nous avons les moyens de mettre en œuvre les exigences, si nous avons les moyens, la revue par les pairs est un moyen de conférer à ces sujets un caractère prioritaire et c'est indispensable.

Litige :

Non pour moi ce n'est pas significatif, ce n'est pas du tout un critère de qualité tout simplement car nous avons beaucoup de désaccord alors que les travaux n'ont jamais été de telle qualité.

Cela renvoie davantage à un rapport de force et à un positionnement institutionnel.

Cela peut juste révéler quelque chose sur le mode de communication et le calendrier de remontée des points.

En faire ce critère est dangereux car il n'est pas fiable. L'administration, techniquement, se révèle réactive et si nous remontons les informations plus tôt cela augmentera alors automatiquement le taux. De plus, nous ne sommes pas en mesure de relever l'exhaustivité des anomalies.

Durée du mandat :

Il y a un impact positif car cela permet de soulever des sujets même politiquement fortement débattus grâce à l'indépendance, ces sujets seraient beaucoup plus difficile à soulever si nous devions tenir compte de la réaction de l'audit.

C'est aussi une menace dès lors que la Cour n'est pas obligé de se remettre en cause, je crois que l'un des gros moteurs de la certification était son impact, aujourd'hui nous ne sommes plus dans la même pression médiatique donc les moyens ne sont plus les mêmes. Si la Cour devait perdre son mandat elle subirait une pression telle que cela contribuerait au maintien des moyens, des compétences. On s'enlève ainsi un moteur pour renforcer la qualité des travaux.

Thème 3 : Les retours d'expérience de la deuxième campagne

Consigne 1 : *Suite au deuxième exercice de certification, quels sont, selon vous, les atouts de la Cour des comptes ?*

Pour la Cour, la certification apporte de la crédibilité, cela a permis de reprendre une prise sur le ministère des finances et se priver de ça serait dommage.

Les atouts sont l'expérience acquise, l'appareil méthodologique, les exigences de contrôle qualité qui sont un atout en terme de légitimité et crédibilité, tous ces points sont des résultats obtenus par l'organisation et dont elle peut se prévaloir, c'est-à-dire des actes dont la légitimité n'est pas mise en cause. Nous sommes crédibles. Le nombre de rapports remis dont la qualité s'est largement accrue a augmenté : les rapports de mission intermédiaire, les NEC, les rapports de missions finales, et les nombreux audits spécifiques. La précision et le suivi des recommandations de la Cour est également un atout ainsi que son très bon positionnement par rapport à la prise en compte du contexte de l'audit et de l'accompagnement de la réforme comptable. Enfin, je citerai ses capacités à auditer des périmètres énormes du fait de l'expérience acquise.

Aujourd'hui la Cour a bien compris qu'elle devait se professionnaliser. Elle est largement reconnue comme un modèle sur ce point ce qui est une grande force.

Consigne 2 : *Quels sont, selon vous, les problèmes restant à résoudre suite au deuxième exercice de certification s'il y en a ?*

Un des risques c'est que la certification se « juridictionnalise » et se marginalise car la certification correspond à des travaux particuliers auxquels l'ensemble des membres de la Cour n'est pas habitué.

Aujourd'hui les progrès sont essentiellement du fait de l'équipe centrale alors qu'ils devraient être menés pas les sous cycles et les responsables de cycles. Il y a une veille de l'équipe

centrale mais ce travail n'est pas suffisamment fait par les responsables, mais on rejoint alors la question : en ont-ils les moyens ? C'est une zone de fragilité.

Une autre zone de fragilité est dans la qualité et l'approfondissement. Cela est lié à la rotation des équipes. Il est difficile de garantir la continuité dans la qualité des travaux. Et là encore cela oblige l'équipe centrale à faire un travail de « super validation » ce qui n'est pas dans ses tâches, et qui serait plutôt de la responsabilité du responsable de sous cycles.

L'organisation cible n'a toujours pas été définie, les questions que l'on se pose sur les moyens et la manière d'accompagner les travaux devrait se poser après la définition de l'organisation cible mais elles sont posées en amont, ce qui n'est pas bon. On devrait définir l'organisation cible et ensuite adapter les moyens, au terme du troisième exercice cela me semble être le bon moment. Il faut définir cette organisation cible et le cadre dans lequel évoluer sinon nous avancerons moins vite.

La fragilité essentielle c'est que la force principale sur laquelle repose la qualité des travaux est une ressource non permanente que l'on ne s'est pas donné les moyens de gérer de façon appropriée. D'une part nous ne savons sur quelle base on gère les experts et d'autre part, en terme de gestion, de renouvellement et de recrutement ce n'est pas simple, aujourd'hui on ne sait pas gérer cette ressource.

L'autre levier c'est le rôle des magistrats et des rapporteurs et on ne s'est toujours pas donné les moyens de les faire collaborer de façon efficace.

Plus généralement, une autre faiblesse c'est le caractère moins prégnant de la certification présente au sein de l'institution et qui la priverait d'un caractère prioritaire ce qui est le seul moyen de garantie de l'adéquation objectifs – moyens.

L'échelon essentiel du travail des sous cycles n'est pas suffisamment formé en particulier sur les problématiques du sous cycle et d'autre part, il ne dispose pas du temps suffisants pour se former, travailler et apporter une plus value. C'est une grosse lacune et l'on rejoint encore la question de l'organisation cible. Il faut modifier le rôle des magistrats et rapporteurs.

Il nous manque un échelon de synthèse en termes de pilotage opérationnel, ce qui est difficile à combler. De plus, les deux fonctions pilotages et synthèse devraient être renforcée.

**ANNEXE 9 – Grilles catégorielles pour le
traitement des données**

**GRILLE CATÉGORIELLE ISSUE DE LA PREMIÈRE SÉRIE
D'ENTRETIENS MENÉE EN 2006**

Les facteurs organisationnels

Conseillers maîtres	Conseillers référendaires	Auditeurs	Rapporteurs
approche commune	informatisation	outil informatique	organisation plus hiérarchique
unité de vue	contrôle de deuxième niveau	questionnaire	rotation
période minimale de trois ans pour stabilité des équipes	moins de rotation et plus de stabilité dans les équipes	procédure	polyvalence des postes
gestion d'équipe	unicité des méthodes	formalisation	
coordination	rigueur		
programmation	approche pragmatique		
formation	principe de prudence		
conception d'outils	harmonie		
rigueur	échelon transversal		
se conformer aux normes et référentiels	crédit temps plus important		
organisation et méthodes			
	appropriation des méthodes		
	vision globale		
	continuité		
	Durée		
	mémoire		
	formation		
	opérationnaliser l'esprit de la cour		
	un seul capitaine		
	informatisation		
	structure propre à la certification		
	participants déjà formés		
	il faut une stabilité au départ		
	outils précis		

GRILLE CATÉGORIELLE ISSUE DE LA DEUXIÈME SÉRIE D'ENTRETIENS MENÉE EN 2008

	Conseillers maîtres	Conseillers référendaires	Rapporteurs	Auditeurs	Experts	Assistants	Parquet
Les critères liés au fonctionnement des équipes de travail	une fertilisation croisée	la pérennité des auditeurs	l'aspect managérial	le partage des reponsabilités et du leadership	la formation	la comunication entre les équipes	la stabilité du niveau de compétence malgré le turn over
	la cohérence entre les spécialistes et les Chambres	un mode de travail coopératif	une articulation logique avec les experts		un management décentralisé		l'encadrement de la fonction de responsable
	une rotation limitée	le rapprochement des équipes	l'intégration de tous les acteurs dans les phases décisionnelles		la communication entre interlocuteurs		la prévision de doublons pour les postes à responsabilité
	un travail en équipe	le transfert des compétences	une hiérarchie appliquée au cas de la certification		le dialogue dans l'équipe		l'industrialisation des compétences
	des compétences minimales assurées	une équipe support stable dans la durée	la reconnaissance du travail		la décentralisation des responsabilités		la formalisation d'un cahier des charge pour les responsables
		des équipes mobiles	la capitalisation des compétences et expériences		la synergie entre les différents niveaux de l'équipe		une organisation déconcentrée du système de management
		un organigramme détaillé	la formation		un turn over maîtrisé		la communication entre les équipes et le Parquet
			des ressources quantitatives et équilibrées		un système d'évaluation interne		la formation
			la fluidité des relations entre acteurs				
			le transfert de compétences				
Les critères liés aux comportements et aux compétences	des compétences comptables	la déontologie	l'appropriation des méthodes	la complémentarité des connaissances	la connaissance de l'audit, de son environnement et de son système d'information	l'appropriation des connaissances	la connaissance de la doctrine comptable
	la capacité à prendre du recul		la déontologie et l'éthique		le bon sens		l'investissement et l'organisation
	la persévérance				la cohérence		
	la connaissance de l'administration				les compétences littéraires, organisationnelles et de communication		
	le soucis du détail				l'adéquation du profil avec la tâche		
					l'expérience		
					la volonté de bien faire		
					la motivation et l'intérêt		
					la pédagogie		
					le sentiment d'appartenance à l'équipe		
				la conception du travail en équipe			
				la capacité à prendre du recul			

GRILLE CATÉGORIELLE ISSUE DE LA TROISIÈME SÉRIE D'ENTRETIENS MENÉE EN 2009

Les critères exclus

Conseillers maîtres	Conseillers référendaires	Rapporteurs	Auditeurs	Experts	Parquet
étape importante quand nous serons prêt à rentrer dans la routine		intéressant pour aspects normatifs notamment et légitimité	souhaitable et indispensable car incitera les acteurs	perte en terme de crédibilité	situation actuelle pas en faveur de la PR, il faut que la base soit solide
difficile car condition d'indépendance nécessaire			possible, permettrait une ouverture de la Cour et une formalisation des méthodes	difficulté d'identifier le pair	elle ne doit pas être subie ou être un pur élément de communication
par un panel d'ISC serait une solution				bonne chose mais ne doit pas être chronophage et doit être utilisée	risque de le faire de façon subite
revue par les pairs inappropriée mais revue par un cabinet intéressante					
intéressante à condition de définir le pairs				bénéfique mais inenvisageable	problème linguistique et culturel
pas de sens pour ce critère		non applicable à la Cour	non significatif	issus de désaccords très différentes	
critère utile mais insuffisant			il faut les apprécier à la lumière de du caractère politique	relationnel bien fait pour traiter les désaccords	
peu parlant				non applicable	
élément en faveur de la qualité à la Cour		difficile à évaluer, problématique de l'impact de la certification dans le temps	impact positif car liberté de parole mais menace également car pas de pression de perte de mandat	aucun impact car la rotation réelle n'existe pas	
le mandat de la Cour empêche la pression du renouvellement de s'exercer			pas une question de mandat mais encore une fois politique	pas une problématique de mandat	
nécessité d'une durée de mandat mais si il y a une remise en cause du mandat possible alors il y a une remise en cause de l'indépendance					
la confiance a des limites et il faut vivre avec		défiance due à la publicité faite autour de la certification		impact clair sur la certification	
				il faut une confiance dans les qualités techniques	
				pas de confiance totale	
				préalable mais insuffisant	

**ANNEXE 10 – La délimitation du cadre théorique
sollicité pour le chapitre 4**

Le choix de mettre en œuvre un cadre théorique mixant l'approche néo-institutionnelle et le cadre de la contingence pour aborder les changements et évolutions de la politique qualité de la Cour a conduit à écarter plusieurs approches théoriques : l'étude de la diffusion des innovations, la théorie de la dépendance des ressources, le cadre de la théorie de l'agence et enfin la théorie de la traduction.

LA DIFFUSION DES INNOVATIONS

L'étude de la diffusion des innovations (Meade et Islam, 2006 ; Lapsley et Wright, 2004 ; Akrich *et al.*, 2002 ; Rogers, 1995) analyse les différentes caractéristiques d'une innovation pouvant expliquer les différentes phases d'adoption et de diffusion²²⁶. Cette approche pourrait être rapprochée de l'étude du changement de la politique qualité de la Cour en fonction des différentes phases menant à l'institutionnalisation car elle apporte une base théorique consistante pour étudier les phénomènes de résistance, barrières ou encore pour comprendre le processus de diffusion. Cependant, le concept même d'innovation pose problème pour l'étude de la politique qualité de la Cour. En effet, l'innovation définie par Bradford et Kent (cité dans Ax et Bjornenak, 2005) correspond à « l'introduction réussie dans un système social donné d'une idée considérée comme nouvelle ». Or, la politique qualité de l'audit financier ne peut, selon cette définition, être considérée comme une innovation, car l'innovation serait, selon cette définition, l'introduction de l'audit financier pour la Cour des comptes et non la politique qualité. En effet, la politique qualité n'est qu'une conséquence de la certification. De plus, la politique qualité n'est pas une idée nouvelle puisque la qualité préexistait au sein de la Cour, la certification et l'adoption des normes internationales d'audit n'ont imposé qu'une réorganisation de cette politique qualité.

LA THÉORIE DE LA DÉPENDANCE DES RESSOURCES

L'approche retenue mêlant la théorie néo-institutionnelle et la théorie de la contingence écarte également la théorie de la dépendance des ressources parfois associée avec le courant néo-institutionnel (Carpenter et Feroz, 2001 ; Martinez et Dacin, 1999)²²⁷. Développée à partir des années 1978 par Pfeffer et Salancik, cette théorie pose l'hypothèse que les organisations sont contrôlées par leur environnement, une hypothèse retenue dans l'étude de la politique qualité de la Cour en raison de l'importance accordée à l'environnement notamment dans l'analyse de la recherche de légitimité et des isomorphismes (section 3 du chapitre 4). La théorie de la dépendance des ressources analyse ainsi les relations inter-organisationnelles au sein d'un

²²⁶ La diffusion étant comprise comme un processus par lequel une innovation est communiquée par certains canaux au travers des membres du système social étudié (Rogers, 1995).

²²⁷ Carpenter et Feroz exposent que la théorie institutionnelle est complémentaire de la théorie économique en générale et de la théorie de la dépendance des ressources en particulier (2001, p. 565).

réseau pour comprendre les relations de pouvoir et de dépendance²²⁸. La théorie de la dépendance des ressources est considérée comme complémentaire de l'approche institutionnelle en raison des pressions du marché imposant une reconfiguration des relations de pouvoirs au sein de l'organisation (Greenwood et Hinings, 1996, p. 1039). La théorie de la dépendance des ressources permet ainsi de prendre en compte les relations de pouvoirs en lien avec les exigences du marché. Or, l'étude de la politique qualité ne peut se prévaloir d'exister au sein d'un environnement marqué par des exigences du marché car la certification confiée à la Cour des comptes n'est pas issue d'un marché mais d'un mandat constitutionnel qualifié de monopole constitutionnel. La théorie de la dépendance des ressources donne donc trop de poids aux considérations techniques et économiques par rapport au poids de la pression sociale (Boitier et Rivière, 2008).

LA THÉORIE DE LA TRADUCTION

Remettant en cause le modèle traditionnel de diffusion des innovations, Latour (2005) adopte le modèle de l'intéressement ou de la traduction. La traduction, concept central, implique la création d'interactions entre les acteurs pour soutenir certains objectifs dans le processus de changement²²⁹. L'objectif d'une telle approche est de mettre en avant le processus d'implication des acteurs autour d'une innovation ou d'un changement (Drevetton et Rocher, 2008). La théorie de la traduction propose un cadre pour l'étude des transformations d'une innovation dans son contexte, en prenant en compte également les acteurs et leurs intérêts (Rocher, 2008). La question centrale est la suivante : « Quelles sont les conditions à partir desquelles les acteurs d'une situation quelconque peuvent se retrouver en convergence autour d'un changement ou d'une innovation ? » (Amblard *et al.*, 2004, p. 128) cité par Rocher, 2008, p. 266). Cette question se rapproche de la question « comment le changement ? » développée en section 1 du chapitre 4. Certes, le positionnement utilisé pour l'étude de la politique qualité est centré sur l'étude du processus de changement (on retrouve alors la question du comment commune avec la théorie de la traduction) mais avec un objectif différent de celui du cadre de la traduction : conceptualiser et caractériser la nature du changement de la politique qualité de la Cour en liant ontologiquement²³⁰ les questions du comment et du pourquoi et en se concentrant seulement sur les facteurs et mécanismes

²²⁸ L'objectif de la théorie de la dépendance des ressources est donc de comprendre le réseau dans sa globalité et de rechercher les façons d'éviter la dépendance ou de rendre un acteur dépendant.

²²⁹ Refusant la notion de déterminisme, Latour (2005) met l'accent sur les alliés humains et non humains des réseaux qu'il définit comme des « actants ». Le processus de traduction se découpe en trois temps : la réduction du macrocosme au microcosme pour simplifier l'objet étudié, la constitution d'un travail de recherche sur l'objet simplifié et enfin la traduction de ces recherches vers le macrocosme (Callon *et al.*, 2001). Le processus de traduction peut également être caractérisé par quatre étapes distinctes (Drevetton et Rocher, 2008) : la problématisation (formulation du problème à partir du macrocosme et identification des acteurs), l'intéressement (renforcer le lien entre les acteurs et leurs intérêts envers le a diffusion), l'enrôlement (définition et coordination des rôles des différents acteurs en vue de la diffusion) et enfin la mobilisation des alliés (représentativité des acteurs dans la diffusion).

²³⁰ Le fait de lier ontologiquement les deux questions fait référence à l'étude des propriétés générales de l'objet, le changement pour la politique qualité de la Cour et l'ensemble des structures et concepts permettant de la caractériser.

permettant d'expliquer le changement. L'objectif n'est donc pas d'étudier le processus d'implication des acteurs autour d'un changement mais bien de répondre à la question suivante : Comment caractériser et conceptualiser les changements de la politique qualité de la Cour ? La délimitation de l'objectif de l'étude en pose les limites puisque le changement est alors perçu selon une approche beaucoup plus déterministe que l'approche par la théorie de la traduction. Ce déterminisme présente cependant l'avantage de centrer l'étude du changement de la politique qualité de la Cour des comptes sur son objectif premier : le caractériser et le conceptualiser, objectif qui s'inscrit dans une conception plus large de l'étude, la détermination de l'évolution de la structure globale et de la politique qualité de la Cour des comptes, une étape indispensable pour répondre à la problématique générale²³¹.

LA THÉORIE DE L'AGENCE

Apparue dans les années 70, la théorie de l'agence développée par Jensen et Meckling (1976) porte sur les relations contractuelles lorsqu'il y a divergence d'intérêt entre deux personnes. Cette théorie analyse les organisations en termes de conflits d'intérêt entre principaux et agents. Les principaux sont alors les propriétaires qui délèguent le contrôle des organisations aux managers, les agents (Touron, 2002). Les caractéristiques de la théorie de l'agence sont liées aux conditions nécessaires à l'existence d'une relation d'agence :

- un contrat qui connote l'idée d'un rapport interpersonnel moral, social et juridique et apparaît lors d'un engagement volontaire pour permettre une mise en place d'un compromis et la protection des intérêts de chacun ;
- une incertitude quand aux résultats ;
- une divergence d'intérêt entre les protagonistes ;
- une imparfaite observabilité de l'agent ;
- une information partielle du principal et de l'agent (asymétrie d'information);
- des coûts d'établissement et d'exécution du contrat.

La relation d'agence est définie par Jensen et Meckling (1976) : « Nous définissons une relation d'agence comme un contrat dans lequel une ou plusieurs personnes a recours aux services d'une autre personne ou plusieurs personnes pour accomplir en son nom une tâche quelconque, ce qui implique une délégation de nature décisionnelle à l'agent ».

La théorie de l'agence porte principalement sur les relations entre le propriétaire et l'agent²³² en dégageant notamment la notion de « pertes discrétionnaires » correspondant à la maximisation des intérêts des agents au détriment des propriétaires. Ces pertes peuvent être évitées grâce à des mécanismes de contrôle comme l'audit qui permet de remédier aux principaux conflits (asymétrie d'information, écarts de motivation).

²³¹ Se référer à l'introduction générale pour une présentation de la problématique et des questions de recherche.

²³² Cette théorie pose le postulat que les propriétaires ne peuvent faire confiance en permanence aux agents pour atteindre le niveau de performance convenu ce qui exige des mécanismes de surveillance (contrôle des résultats ou contrôle des comportements pour résoudre la question de l'impact des coûts associés à la récolte d'information permettant de réduire l'asymétrie d'information).

Pouvant servir de cadre théorique à l'audit et donc à la politique qualité de l'audit, la théorie de l'agence reste difficilement applicable au secteur public. Elle est cependant utilisée dans des études sur le secteur public dans le cadre global de la théorie institutionnelle de la gouvernance (Carpenter *et al.*, 2006). Dans le cadre de la politique qualité de la Cour des comptes, les propriétaires ou principaux seraient alors les citoyens et les élus les représentants alors que le gouvernement, le parlement et les administrations seraient les agents. La Cour des comptes se retrouverait alors à égale distance du propriétaire et de l'agent mais ne rendrait des comptes qu'au propriétaire. La théorie de l'agence aurait comme intérêt pour la Cour des comptes de mieux comprendre le rôle de la certification dans la relation entre le propriétaire et l'agent (réduction des coûts ou réduction de l'asymétrie de l'information) mais ne permettrait pas d'intégrer dans cette analyse le cas spécifique de la politique qualité de l'audit. En effet, l'objectif premier de la théorie de l'agence est d'identifier le contrat optimal entre les agents et les propriétaires dans un contexte donné (Carpenter *et al.*, 2006, p. 6). L'étude de la certification de la Cour des comptes (plus spécifiquement de sa politique qualité) à travers le cadre de la théorie de l'agence ne permettrait donc que de développer le rôle de la certification et son utilisation optimale dans les relations entre le citoyen et le gouvernement ou le parlement.

Si l'on recentre l'utilisation de la théorie de l'agence sur le cas de la politique qualité de la certification, les agents deviennent les acteurs de la certification et les propriétaires les citoyens et le parlement. La politique qualité est alors le mécanisme de contrôle qui permet de remédier aux principaux conflits entre les agents et les propriétaires (asymétrie d'information). Dans ce cas, la théorie de l'agence peut être sollicitée pour expliquer le choix fait par la Cour d'adopter les normes internationales d'audit²³³ pour son processus de certification, un choix qui n'est pas l'objet de la recherche.

²³³ On recense en effet, des études qui portent sur l'adoption de normes comptables et qui montrent que les agents affectent des choix comptables efficients du fait de l'existence de contrat qui intègrent leur comportement opportuniste (Touron, 2002).

LISTE DES SCHÉMAS

Schéma 1 : Les parties concernées par l'audit	12
Schéma 2 : Les objectifs de la recherche	19
Schéma 3 : Le plan méthodologique chronologique	27
Schéma 4 : Les effets des pressions globales sur la bureaucratie	40
Schéma 5 : Modes de régulation	49
Schéma 6 : Positionnement des institutions supérieures de contrôle selon le contexte national	62
Schéma 7 : Positionnement des institutions supérieures de contrôle selon leur fonctionnement	63
Schéma 8 : Étapes successives des revues des travaux à la Cour des comptes.....	97
Schéma 9 : Les éléments récurrents des politiques qualité des institutions supérieures de contrôle.....	106
Schéma 10 : Les spécificités des politiques qualité des institutions supérieures de contrôle	107
Schéma 11 : Le paradigme systémique	113
Schéma 12 : Le tryptique classique de l'analyse de l'environnement organisationnel.....	115
Schéma 13 : Cadre de la politique qualité de la Cour des comptes	117
Schéma 14 : L'environnement de la politique qualité.....	119
Schéma 15 : Les différents niveaux d'environnement	124
Schéma 16 : Les relations entre le processus de certification et son environnement.....	128
Schéma 17 : Les missions de la Cour des comptes	136
Schéma 18 : La qualité de l'audit selon la définition de DeAngelo (1981).....	184
Schéma 19 : Cadre de la qualité de l'audit.....	186
Schéma 20 : La qualité et les coûts dans le contexte de l'audit	195
Schéma 21 : Synthèse des critères explicatifs de la qualité de l'audit.....	213
Schéma 22 : Synthèse simplifiée des critères explicatifs de la qualité de l'audit.....	243
Schéma 23: Composantes de l'analyse des données : modèle interactif	264
Schéma 24 : Vue d'ensemble du processus de traitement des données.....	266
Schéma 25: Présentation synthétique de la politique qualité de l'audit financier	269
Schéma 26: Situation de la première phase temporelle.....	271

Schéma 27: La structure simple de Mintzberg.....	273
Schéma 28 : La structure divisionnelle de Mintzberg.....	273
Schéma 29 : La bureaucratie professionnelle de Mintzberg	274
Schéma 30 : Légende du schéma sur les critères explicatifs de la qualité de l'audit à la Cour des comptes issus de la première série d'entretien	277
Schéma 31 : Les critères explicatifs de la qualité de l'audit pour la Cour des comptes issus de la première série d'entretiens	279
Schéma 32 : Situation de la deuxième phase temporelle	287
Schéma 33 : Caractérisation de la structure organisationnel de la certification des comptes de l'État en 2008	288
Schéma 34 : Plan synthétique du guide de la certification de la Cour des comptes	291
Schéma 35: Étapes successives des revues des travaux pour la Cour des comptes	293
Schéma 36: Hiérarchisation de la documentation pour le contrôle qualité de la Cour des comptes.....	294
Schéma 37 : Légende du schéma sur les critères explicatifs de la qualité de l'audit pour la Cour des comptes issus de la deuxième série d'entretiens	296
Schéma 38: Les critères explicatifs de la qualité de l'audit pour la Cour des comptes issus de la deuxième série d'entretiens.....	297
Schéma 39: Situation de la troisième phase temporelle	303
Schéma 40 : Caractérisation de la structure organisationnelle de la certification des comptes de l'État en 2009	303
Schéma 41 : Le système de contrôle qualité de la certification des comptes de l'État.....	309
Schéma 42 : Les critères explicatifs de la qualité de l'audit pour la Cour des comptes issus de la troisième série d'entretiens	311
Schéma 43 : Les étapes du changement institutionnel selon l'approche « structurationniste » de Greenwood <i>et al.</i> (2002).....	328
Schéma 44 : Les étapes du changement institutionnel selon l'approche institutionnelle « structurationniste » adapté au cas de la politique qualité de la Cour des comptes.....	335
Schéma 45 : Les effets de l'isomorphisme institutionnel sur l'organisation.....	342
Schéma 46 : Une approche contingente du processus de réforme comptable.....	345
Schéma 47 : Une approche contingente de la caractérisation du changement de la politique qualité de la Cour des comptes.....	347
Schéma 48 : L'évolution de la politique qualité de la Cour des comptes.....	361

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1: Les spécificités de l’audit financier.....	13
Tableau 2 : Les paradigmes positiviste et phénoménologiques	21
Tableau 3 : Les méthodes qualitatives de l’étude de cas et de l’approche comparative	24
Tableau 4: Structure des guides d'audit financier.....	79
Tableau 5: Synthèse de la comparaison des institutions supérieures de contrôle	82
Tableau 6 : Synthèse des politiques qualité des institutions supérieures de contrôle	101
Tableau 7 : Démarche analytique et démarche systémique	111
Tableau 8 : Répartition des équipes de certification par type de vérification	163
Tableau 9: Présentation des modèles systémiques de la qualité de l'audit.....	207
Tableau 10 : Un cadre intégrateur pour quatre démarches en sciences de gestion	253
Tableau 11 : Répartition des entretiens semi-directifs par catégorie d’acteurs.....	260
Tableau 12: Les quatre logiques de changement	322
Tableau 13 : Les stratégies de légitimation.....	338
Tableau 14 : Synthèse présentant les résultats de l’étude de la politique qualité de la Cour des comptes.....	355

LISTE DES ENCADRÉS

Encadré 1 : Extraits de la déclaration de Lima (1977).....	32
Encadré 2 : Plan du chapitre 1.....	34
Encadré 3: Extrait de la déclaration de Lima (1977).....	54
Encadré 4 : Les opinions d'audit	70
Encadré 5: Liste des guide d'audit par institution supérieure de contrôle	78
Encadré 6: Le GAO et son histoire	86
Encadré 7 : Opinion suite à une <i>Peer Review</i> sur le système de contrôle qualité du GAO, 2005 Cabinet KPMG.....	88
Encadré 8 : L'OAG et son histoire	89

Encadré 9 : Le NAO et son histoire	92
Encadré 10 : La Cour des comptes européenne et son histoire	95
Encadré 11: La Cour des comptes et son histoire	96
Encadré 12 : Plan du chapitre 2.....	110
Encadré 13 : Les objectifs de la réforme comptable	127
Encadré 14 : Une typologie des missions de la Cour des comptes	134
Encadré 15 : Les documents communiqués et soumis à la contradiction lors de la certification	143
Encadré 16 : La phase de planification pour la certification.....	167
Encadré 17 : Phase de planification et phase intermédiaire pour la certification	168
Encadré 18 : Phase de conclusion et émission de l’opinion pour la certification	170
Encadré 19: Plan du chapitre 3.....	182
Encadré 20 : Définition du contrôle et de l'assurance qualité selon les normes internationales	190
Encadré 21 : Analyse de la norme ISQC1.....	218
Encadré 22 : Analyse de la norme ISA 220	221
Encadré 23: Le Financial Reporting Council.....	230
Encadré 24 : Les critères de qualité du FRC.....	231
Encadré 25 : L'Association of Chartered Certified Accountants	233
Encadré 26 : Institute of Chartered Accountants in England and Wales	233
Encadré 27 : L'AICPA et le PCAOB	235
Encadré 28 : <i>Center of Audit Quality & The Governmental Audit Quality Center</i>	238
Encadré 29 : L'ICCA	238
Encadré 30 : Le CCRC.....	239
Encadré 31: Plan du chapitre 4.....	247
Encadré 32: Les données secondaires : Rapports internes utilisés.....	258
Encadré 33: Méthodologie de dépouillement des entretiens, Savall et Zardet (2004, p. 337).....	263

TABLE DES MATIÈRES

REMERCIEMENTS	1
TABLE DES ABRÉVIATIONS	3
SOMMAIRE	5
INTRODUCTION GENERALE	7
I. <i>Contexte de la recherche</i>	7
I . 1) L'évolution de l'environnement réglementaire en France	7
I . 2) La lisibilité et l'accessibilité de l'information financière	9
I . 3) La qualité et la certification des comptes dans un contexte international.....	10
II. <i>Sujet de recherche</i>	11
II . 1) La délimitation du sujet de recherche	12
II . 2) La définition du sujet de recherche.....	14
a La certification des comptes	14
b La qualité de l'audit.....	15
III. <i>L'objet de la recherche</i>	16
III . 1) L'objectif de la recherche	16
III . 2) Le positionnement général de la recherche.....	20
IV. <i>Design de la recherche</i>	21
IV . 1) Les positions retenues relatives à la nature des connaissances	22
IV . 2) La stratégie d'investigation	23
IV . 3) La méthodologie de recherche.....	24
V. <i>Annonce du plan</i>	27
PARTIE I – LE CONTEXTE DE LA POLITIQUE QUALITE DE LA COUR DES COMPTES.....	29
CHAPITRE 1 – UNE ÉTUDE COMPARATIVE INTERNATIONALE DES PRATIQUES DES	
INSTITUTIONS SUPÉRIEURES DE CONTRÔLE.....	31
SECTION 1 – L'ENVIRONNEMENT DES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES DE CONTRÔLE	35
I. <i>Méthodologie de l'étude comparative</i>	35
I . 1) L'approche comparative et ses limites	35
I . 2) La sélection des topiques par une revue de la littérature	38
a La définition d'une première ligne directrice	38
b Premier niveau d'analyse : le contexte national	39
c Second niveau d'analyse : le fonctionnement des ISC	43
II. <i>Le contexte national</i>	43
II . 1) Le contexte politique	44
a Le Royaume-Uni, une monarchie Parlementaire et démocratique	44
b Les États-Unis, une démocratie présidentielle et fédéralisée.....	45
c Le Canada, une monarchie constitutionnelle fédéralisée.....	45
d La France, un état démocratique unitaire.....	46
e Une comparaison des systèmes politiques basés sur deux dichotomies principales.....	46
II . 2) Le contexte social, la culture du « Common law » et la culture « continentale ».....	47
a Un contexte social marqué par la culture du « common law »	47
b Un contexte social marqué par la culture « continentale » ou de droit civil.....	48

c	La dichotomie common law et droit civil : implications pour les institutions supérieures de contrôle	48
II . 3)	La régulation de la profession en audit.....	49
a	Les différents modes de régulation pour la profession de l’audit	49
b	Le mode de régulation selon un contexte national.....	51
III.	<i>Le fonctionnement des institutions supérieures de contrôle</i>	53
III . 1)	Le positionnement institutionnel des ISC.....	53
III . 2)	L’indépendance des institutions supérieures de contrôle, détails et conditions.....	54
III . 3)	Le champ de compétence et l’étendue des travaux des institutions supérieures de contrôle ...	58
SECTION 2 - L’AUDIT FINANCIER DES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES DE CONTRÔLE		65
I.	<i>Le contexte de l’audit financier</i>	65
I . 1)	Le contexte comptable.....	65
I . 2)	Le périmètre de l’audit financier et le contenu des états financiers.....	68
II.	<i>L’organisation et la réalisation de l’audit financier</i>	71
II . 1)	Les différentes approches de l’audit financier.....	73
II . 2)	L’organisation des missions d’audit financier	74
a	Le GAO	75
b	Le NAO	75
c	L’OAG.....	76
d	La Cour des comptes européenne	76
e	La Cour des comptes française	77
III.	<i>Les guides d’audit</i>	77
SECTION 3 - LES DÉMARCHES DE CONTRÔLE ET D’ASSURANCE QUALITÉ		85
I.	<i>Les institutions supérieures d’audit organisées en entités autonomes type cabinet dirigées par un responsable unique</i>	86
I . 1)	Government Accountability Office	86
a	La politique qualité du GAO	86
I . 2)	Office of the Auditor General of Canada.....	89
a	La politique qualité de l’OAG	90
I . 3)	National Audit Office	92
a	La politique qualité du NAO	92
II.	<i>Les institutions à structure collégiale</i>	95
II . 1)	La Cour des comptes européenne	95
a	La politique qualité de la Cour des comptes européenne	95
II . 2)	La Cour des comptes française	96
a	La politique qualité de la Cour des comptes	97
III.	<i>De la construction d’un cadre commun à la prise en comptes des spécificités</i>	100
SYNTHÈSE DU CHAPITRE 1.....		105
CHAPITRE 2 : L’ENVIRONNEMENT DE LA POLITIQUE QUALITÉ DE LA COUR DES COMPTES		109
.....		
SECTION 1 : MÉTHODOLOGIE		111
I.	<i>L’approche retenue pour le positionnement international de la politique qualité</i>	111
I . 1)	La modélisation systémique	111
a	Définition.....	111
b	La démarche de modélisation systémique	112
c	Le système général en modélisation systémique	113
I . 2)	Les fondements du positionnement de la politique qualité.....	114
a	Le cadre conceptuel de Miles et Huberman.....	114
b	La conception de l’environnement	115
II.	<i>La politique qualité de la Cour des comptes au sein de son environnement</i>	116
SECTION 2 : LA COMPOSITION DE L’ENVIRONNEMENT DE LA POLITIQUE QUALITÉ DE LA COUR DES COMPTES		123
I.	<i>Organisation et détails de l’environnement de la politique qualité de la Cour des comptes</i>	123

I . 1)	Les différents éléments de l’environnement, un essai de classification.....	123
I . 2)	Les relations entre l’environnement et le processus de certification	127
II.	<i>L’environnement cognitif de la politique qualité de la Cour des comptes</i>	129
II . 1)	L’histoire de la Cour des comptes	130
a	Création et développement de la Cour des comptes	130
b	Les traces de l’histoire de la Cour des comptes.....	131
II . 2)	Les missions historiques de la Cour des comptes.....	134
a	Une typologie des missions de la Cour.....	134
b	Une classification historique des compétences de la Cour	135
II . 3)	Une caractérisation de la culture de la Cour des comptes.....	139
a	La collégialité	141
b	La contradiction.....	142
c	L’indépendance	144
III.	<i>Les acteurs de la politique qualité de la Cour des comptes</i>	145
III . 1)	Un essai de classification des acteurs	145
III . 2)	Une caractérisation de l’implication et du poids des acteurs	148
SECTION 3 :	LA POLITIQUE QUALITÉ DE LA COUR DES COMPTES ET LE PROCESSUS DE CERTIFICATION	153
I.	<i>L’approche par le processus : intérêt et justification</i>	153
I . 1)	Définitions	153
I . 2)	Intérêts d’une approche par le processus	155
I . 3)	Les délimitations pour l’approche par le processus.....	155
II.	<i>Une nouvelle approche de l’audit</i>	156
II . 1)	Qu’est ce que la certification pour la Cour des comptes ?.....	156
a	La définition de la certification	156
b	Les principes généraux de la certification	157
c	Les critères d’audit pour la certification.....	159
II . 2)	L’organisation générale de la certification	160
a	L’organisation générale	160
b	Les acteurs de la certification	161
II . 3)	Quelques éléments centraux pour l’approche globale de la certification	163
a	Les textes encadrant la mission de certification	164
b	Les relations avec l’audité	165
c	La documentation de la certification	165
III.	<i>L’approche chronologique de la certification et la mise en évidence des différences avec les autres missions de la Cour des comptes</i>	166
III . 1)	La phase de planification.....	167
III . 2)	La phase intermédiaire et la phase finale.....	168
III . 3)	La conclusion de la mission de certification.....	170
SYNTHÈSE DU CHAPITRE 2.....		175
PARTIE I – CONCLUSION		177
PARTIE II – L’ÉTUDE DE LA POLITIQUE QUALITÉ DE LA COUR DES COMPTES.....		179
CHAPITRE 3 – GRILLE DE LECTURE DE LA QUALITÉ DE L’AUDIT ET DES PRATIQUES DE POLITIQUE QUALITÉ.....		181
SECTION 1 - DÉFINITION ET DÉLIMITATION DE LA QUALITÉ DE L’AUDIT.....		183
I. <i>Définitions</i>		183
I . 1)	Les conceptions de la qualité de l’audit.....	185
I . 2)	La qualité de l’audit comme processus.....	186
II. <i>La qualité de l’audit</i>		188
II . 1)	La qualité et les normes	188
II . 2)	Les critères explicatifs de la qualité.....	190
SECTION 2 – ÉTUDE THÉORIQUE DE LA QUALITÉ PERÇUE DE L’AUDIT		193

I.	<i>La qualité de l'audit et la compétence et l'indépendance organisationnelles</i>	194
I . 1)	La compétence et l'indépendance organisationnelles en interne	194
a	Le critère du coût de l'audit.....	194
b	Le critère de la taille du cabinet d'audit	195
c	Le critère des efforts accordés à l'audit	196
d	Le critère de l'organisation temporelle du cabinet d'audit	197
I . 2)	La compétence et l'indépendance organisationnelles en relation avec l'audit.....	199
a	Le critère du taux de litiges	199
b	Le critère des caractéristiques de l'audit.....	200
c	Le critère de la pratique de la peer Review ou revue par les pairs.....	201
II.	<i>La qualité de l'audit et la compétence et l'indépendance individuelles et collectives</i>	202
II . 1)	Les critères explicatifs impactant négativement la qualité de l'audit	203
II . 2)	Les critères explicatifs impactant positivement la qualité de l'audit	203
a	Le critère de l'indépendance.....	203
b	Les critères de l'expertise, de la responsabilité et de l'efficacité.....	205
c	Les critères de l'intuition et de la confiance	206
III.	<i>La qualité de l'audit et la compétence et l'indépendance systémiques</i>	207
IV.	<i>La qualité de l'audit et les critères non retenus</i>	208
IV . 1)	Le critère de la réputation du cabinet d'audit	208
IV . 2)	Le critère des actionnaires ou investisseurs	209
IV . 3)	Le critère des honoraires d'audit	209
IV . 4)	Le critère des travaux hors audit.....	210
IV . 5)	Le critère de l'impact de l'associé.....	211
IV . 6)	Le critère de l'échec d'audit	211
SECTION 3 – ÉTUDE NORMATIVE DES PRATIQUES D'UNE POLITIQUE QUALITÉ DE L'AUDIT		215
I.	<i>Les référentiels normatifs</i>	216
I . 1)	Le référentiel de l'IFAC	216
a	ISQC1	217
b	La norme ISA 220	221
I . 2)	Le référentiel de l'INTOSAI	223
I . 3)	Le référentiel de l'EUROSAI	225
II.	<i>Les référentiels normatifs nationaux pour le secteur privé</i>	227
II . 1)	L'environnement normatif et réglementaire en France pour la qualité de l'audit	227
a	La CNCC, un normalisateur et la qualité de l'audit.....	227
b	Le H3C, un garant de la qualité de l'audit.....	228
c	L'IFEC, un organisme support à la qualité de l'audit.....	229
II . 2)	L'environnement normatif et réglementaire au Royaume-Uni pour la qualité de l'audit.....	229
a	Le FRC, un normalisateur et la qualité de l'audit.....	230
b	Les organismes « supports » dans l'environnement normatif au Royaume-Uni et la qualité de l'audit	233
II . 3)	L'environnement normatif et réglementaire aux États-Unis pour la qualité de l'audit	235
a	Les organismes supports aux États-Unis pour la qualité de l'audit	237
II . 4)	L'environnement normatif et réglementaire au Canada pour la qualité de l'audit	238
II . 5)	L'environnement normatif et réglementaire en Europe.....	240
SYNTHÈSE DU CHAPITRE 3.....		243
CHAPITRE 4 : LA MISE EN PLACE ET LE DÉVELOPPEMENT DE LA POLITIQUE QUALITÉ DE LA COUR DES COMPTES		245
SECTION 1 – LE CADRE MÉTHODOLOGIQUE		249
I.	<i>L'étude de cas</i>	249
I . 1)	Définition.....	249
I . 2)	La validité et les limites de l'étude de cas	251
II.	<i>La mise en œuvre et la réalisation de l'étude de cas</i>	252

II . 1)	La réalisation de l'étude de cas par l'observation participante	252
II . 2)	La présentation de l'étude de cas	255
III.	<i>La collecte et le traitement des données de l'étude de cas</i>	256
III . 1)	Typologie des données recueillies	256
III . 2)	Les entretiens semi-directifs	259
III . 3)	Le traitement des données	262
SECTION 2 –	UNE ÉTUDE SELON UN DÉCOUPAGE TEMPOREL PAR CAMPAGNE DE CERTIFICATION	267
I.	<i>La préparation de l'exercice de certification</i>	270
I . 1)	Une caractérisation de la structure	271
I . 2)	Les outils et procédures	274
a	Le document clé de la certification, l'instruction du Premier président	275
b	Les guides de certification	275
c	Les documents dédiés à la politique qualité	276
I . 3)	Les critères explicatifs de la qualité de l'audit	277
a	Les compétences organisationnelles	280
b	Les compétences humaines	284
II.	<i>La première campagne de certification</i>	287
II . 1)	Une caractérisation de la structure	287
II . 2)	Les outils et procédures	289
a	Le document clé de la certification, l'instruction du Premier président	289
b	Les guides de certification	289
c	Les documents dédiés à la politique qualité	295
II . 3)	Les critères explicatifs de la qualité de l'audit	295
a	Les compétences organisationnelles	298
b	Les compétences humaines	299
III.	<i>La deuxième campagne de certification</i>	302
III . 1)	Une caractérisation de la structure	303
III . 2)	Les outils et procédures	304
a	Le document clé de la certification, l'instruction du Premier président	304
b	Les guides de la certification	305
c	Les documents dédiés à la politique qualité	307
III . 3)	Les critères explicatifs de la qualité de l'audit	310
a	Les compétences organisationnelles	312
b	Les compétences humaines	315
SECTION 3 –	D'UNE ÉTUDE LONGITUDINALE À L'ÉTUDE DES CHANGEMENTS ET ÉVOLUTIONS	321
I.	<i>Le changement de la politique qualité de la Cour des comptes : approche, champ du questionnement et cadre théorique</i>	322
I . 1)	L'approche du changement retenue	322
I . 2)	Le champ du questionnement	324
I . 3)	Le cadre théorique	326
II.	<i>La caractérisation du changement</i>	328
II . 1)	La préparation du premier exercice de certification, une place marginale de la politique qualité – la désinstitutionnalisation de la notion de qualité	330
II . 2)	La première campagne de certification : un déploiement détaillé de la politique qualité mais un déficit de structuration et de prise en compte - la pré-institutionnalisation	331
II . 3)	La deuxième campagne de certification : une adaptation et une appropriation de la politique qualité - la théorisation de la qualité	333
III.	<i>L'étude du changement</i>	335
III . 1)	Une perspective néo-institutionnelle	336
a	La légitimité : une notion centrale	337
b	La caractérisation du changement en lien avec les mécanismes d'isomorphismes et le mimétisme	340
III . 2)	Une perspective contingente	343

a	Le développement du modèle de contingence de Lüder.....	344
b	Les constituants du modèle de contingence pour la Cour des comptes.....	346
	SYNTHÈSE DU CHAPITRE 4.....	353
	PARTIE II – CONCLUSION	357
	CONCLUSION GENERALE	359
	BIBLIOGRAPHIE.....	367
	DOCUMENTATION INTERNE.....	388
I.	<i>Rapports internes</i>	388
II.	<i>Textes de droit interne</i>	390
III.	<i>Textes internes à la Cour des comptes</i>	390
	GLOSSAIRE.....	393
	ANNEXES	397
	ANNEXE 1 – LA RÉFORME COMPTABLE	399
I.	<i>La nouvelle dimension de la comptabilité publique</i>	400
I. 1)	La comptabilité budgétaire.....	401
I. 2)	La comptabilité générale.....	401
II.	<i>Les nouvelles fonctions de la comptabilité publique</i>	402
III.	<i>La nouvelle organisation de la comptabilité publique</i>	403
	ANNEXE 2 – OPINIONS CONTENUES DANS LES RAPPORTS D'AUDIT DES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES DE CONTRÔLE & ILLUSTRATIONS DES RÉSERVES ÉMISES.....	407
	LE GAO (SOURCE : GAO. (2008). GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE STATEMENT).....	408
	LE NAO (SOURCE : NAO. (2009). FINANCIAL AUDITING AND REPORTING, GENERAL REPORT OF THE COMPTROLLER AND AUDITOR GENERAL 2007-08).....	412
	L'OAG (SOURCE : EXTRAIT DE : OAG. (2008). RAPPORT FINANCIER ANNUEL DU GOUVERNEMENT DU CANADA, EXERCICE 2007-2008).....	418
	LA COUR DES COMPTES EUROPÉENNE (SOURCE : ECA. (2008). RAPPORTS ANNUELS RELATIFS À L'EXERCICE 2007).....	419
	COUR DES COMPTES FRANÇAISE (SOURCE : COUR DES COMPTES (2008). <i>CERTIFICATION DES COMPTES DE L'ÉTAT, EXERCICE 2007</i> . LA DOCUMENTATION FRANÇAISE).....	424
	ANNEXE 3 - LES OUTILS DU CONTRÔLE ET DE L'ASSURANCE QUALITÉ POUR LES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES DE CONTRÔLE.....	431
	LE GAO ET LES « CHECKS LISTS » DU CONTRÔLE QUALITÉ (SOURCE : FINANCIAL AUDIT MANUAL, 2007, GAO)	432
	L'OAG ET SON SYSTÈME DE GESTION DE LA QUALITÉ (SOURCE : MANUEL DE LA VÉRIFICATION ANNUELLE, 2003, OAG).....	436
	LE NAO ET SA REVUE GLOBALE, COMPOSANTE ESSENTIELLE DU CONTRÔLE QUALITÉ (SOURCE : THE FINANCIAL AUDIT MANUAL, 2006-2007, NAO).....	441
	LA COUR DES COMPTES ET SON QUESTIONNAIRE D'AUTO-ÉVALUATION, EXTRAITS (SOURCE : « MÉTHODOLOGIE POUR LA CERTIFICATION DES COMPTES DE L'ÉTAT, 2008, COUR DES COMPTES).....	442
	ANNEXE 4 – SYNOPSIS DE LA COMPARAISON DES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES DE CONTRÔLE.....	447
	ANNEXE 5 – CALENDRIER DE LA CAMPAGNE DE CERTIFICATION 2008 (SOURCE : GUIDE DE LA CERTIFICATION 2008, P. 65).....	465
	ANNEXE 6 – SYNOPSIS DE LA MISSION DE CERTIFICATION	467
	ANNEXE 7 – GUIDES D'ENTRETIENS.....	471
	GUIDE D'ENTRETIENS POUR LA PREMIÈRE SÉRIE MENÉE EN 2006.....	472

GUIDE D'ENTRETIEN POUR LA DEUXIÈME SÉRIE MENÉE EN 2008.....	474
GUIDE D'ENTRETIEN POUR LA TROISIÈME SÉRIE MENÉE EN 2009	477
ANNEXE 8 – RETRANSCRIPTIONS DES ENTRETIENS	481
ENTRETIEN MENÉ EN JUIN 2006	482
ENTRETIEN MENÉ EN FÉVRIER 2007	490
ENTRETIEN MENÉ EN JANVIER 2009	494
ANNEXE 9 – GRILLES CATÉGORIELLES POUR LE TRAITEMENT DES DONNÉES	499
GRILLE CATÉGORIELLE ISSUE DE LA PREMIÈRE SÉRIE D'ENTRETIENS MENÉE EN 2006	500
GRILLE CATÉGORIELLE ISSUE DE LA DEUXIÈME SÉRIE D'ENTRETIENS MENÉE EN 2008	501
GRILLE CATÉGORIELLE ISSUE DE LA TROISIÈME SÉRIE D'ENTRETIENS MENÉE EN 2009	502
ANNEXE 10 – LA DÉLIMITATION DU CADRE THÉORIQUE SOLlicitÉ POUR LE CHAPITRE 4	503
LA DIFFUSION DES INNOVATIONS	504
LA THÉORIE DE LA DÉPENDANCE DES RESSOURCES	504
LA THÉORIE DE LA TRADUCTION	505
LA THÉORIE DE L'AGENCE.....	506
LISTE DES SCHÉMAS	509
LISTE DES TABLEAUX	511
LISTE DES ENCADRÉS	511
TABLE DES MATIÈRES	513

Cette étude porte sur la qualité du processus de certification des comptes publics et plus particulièrement sur la politique qualité de la certification réalisée par la Cour des comptes. Elle s'inscrit dans un contexte d'exigences croissantes en termes de qualité de l'information financière. La réforme budgétaire et comptable en France engendrée par la LOLF 2001 modifie en effet en profondeur le fonctionnement de la comptabilité et la gestion publique en mettant l'accent sur la transparence et la qualité de l'information, des notions directement contrôlées par la certification des comptes publics.

L'objet de cette étude est de déterminer si le formalisme et la nouvelle terminologie introduits par l'importation d'outils issus des politiques qualité anglo-saxonnes améliorent réellement les pratiques liées à la politique qualité de la Cour des comptes pour la certification ou si ils ne représentent qu'un point de passage inévitable. Cette question s'inscrit dans l'objectif d'apporter un élément de réponse à un enjeu plus large, à savoir : les pratiques et la terminologie issues du secteur privé et importées dans les organisations publiques améliorent-elles les pratiques ou ne représentent-elles qu'une contrainte ?

La première partie distingue et présente tout d'abord les deux modèles d'institutions supérieures de contrôle dans une étude comparative internationale fondée sur une analyse des approches théorique et normative et également sur une analyse des pratiques. La première partie positionne ensuite le cas étudié, la politique qualité de la Cour des comptes, dans son contexte spécifique, c'est-à-dire son environnement. La seconde partie se focalise ensuite plus spécifiquement sur l'évolution de la politique qualité de la Cour des comptes et s'appuie sur une étude de cas longitudinale (2006-2009). Pour étudier et analyser le développement de la politique qualité, cette deuxième partie détaille en préalable la grille de lecture retenue pour la qualité de l'audit qui présente un ensemble de critères explicatifs et les éléments composant une politique qualité pour l'audit.

Mots clés : Audit, Qualité, Management public, Institutions supérieures de contrôle, Cour des comptes

This research concerns the quality of the public accounts financial audit and more specifically the quality policy of this financial audit carries out by the Cour des comptes. The context is characterized by an increase of demands concerning the quality of financial and accounting information. The accounting and budgetary reform in France, generated by the LOLF 2001, is changing deeply performance of public management and accountancy by emphasizing transparence and quality for information, two concepts directly supervised by the financial audit.

The research seeks to determine if ceremonies introduced by the adoption of private quality policy (issued from the Anglo-Saxon model) are really improving practices for the Cour des comptes or if they are just a constraint or coercion. This question is enrolled in a larger issue: are practices and ceremonies, resulting from private sector and adopted in public organizations, really improving practices or are they just a constraint?

The first part of this research introduces first of all the two main models of supreme audit institutions thanks to a comparative study based on a theoretical and normative approach. This first part is also positioning the case of the Cour des comptes quality policy in its context, in other words, in its environment. The second part of this research is dealing more specifically with the evolution of the Cour des comptes quality policy and is based on a longitudinal case study (2006-2009). To analyze the quality policy development, this second part details first a reading model for audit quality including explanatory criteria and components of a quality policy.

Key words: Audit, Quality, Public Management, Supreme Audit Institution, Cour des comptes