



Analyse du processus de normalisation de l'audit en France

Isabelle Fabioux

► To cite this version:

Isabelle Fabioux. Analyse du processus de normalisation de l'audit en France. Gestion et management. Université d'Angers, 2021. Français. ⟨NNT : 2021ANGE0002⟩. ⟨tel-03270930⟩

HAL Id: tel-03270930

<https://theses.hal.science/tel-03270930v1>

Submitted on 25 Jun 2021

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.



HAL Authorization

THESE DE DOCTORAT DE

L'UNIVERSITE D'ANGERS

ECOLE DOCTORALE N° 597
Sciences Economiques et Sciences De Gestion
Spécialité : Sciences de gestion

Par

Isabelle FABIoux

Analyse du processus de normalisation de l'audit en France

Thèse présentée et soutenue à Angers, le 14 janvier 2021

Unité de recherche : Groupe Angevin de Recherche en Economie et Management – GRANEM

Thèse N° : 146703

Composition du Jury :

Président :

Yves MARD

Professeur des Universités, Université Clermont Auvergne

Rapporteurs :

Nathalie GONTHIER BESACIER

Cédric LESAGE

Professeure des Universités, Grenoble IAE, Université Grenoble Alpes

Full Professor, John Molson School of Business, Concordia University, Canada

Examineurs :

Bernard COLASSE

Yves MARD

Professeur émérite des Universités, Université Paris Dauphine - PSL

Professeur des Universités, Université Clermont Auvergne

Directeur de thèse :

Lionel ESCAFFRE

Professeur des Universités, Université d'Angers

*L'université n'entend donner aucune
approbation ni improbation aux opinions
émises dans les thèses : ces opinions doivent
être considérées comme propres à leur auteur.*

REMERCIEMENTS

J'exprime tout d'abord ma gratitude à mon directeur de thèse, le Professeur Lionel Escaffre. Je le remercie pour la confiance qu'il m'a accordée tout au long de ce travail doctoral, pour son accompagnement et ses précieux conseils.

Je remercie les Professeurs Nathalie Gonthier Besacier et Cédric Lesage qui me font l'honneur d'être rapporteurs de ce travail de thèse. Je remercie également les Professeurs Bernard Colasse et Yves Mard qui ont accepté de faire partie de mon jury, j'en suis honorée.

J'adresse mes remerciements à Christine Guéguen, Présidente du H3C, qui a permis la réalisation de ce projet doctoral auprès du terrain de recherche. A ce titre, je remercie particulièrement Sandrine Besnard, Directrice des normes et de la déontologie du H3C, qui m'a transmis son savoir et m'a accompagnée tout au long de ce parcours.

Je remercie également toutes les personnes qui ont accepté de me recevoir et de me faire part de leur expérience normative. Au-delà de la collecte des données, j'ai eu plaisir à les rencontrer et apprécié le temps passé avec chacune d'entre elles.

Je remercie l'ensemble des chercheurs que j'ai pu rencontrer tout au long de mon parcours de thèse et dont les remarques ont permis de nourrir ma réflexion.

Mes remerciements vont également aux membres de mon laboratoire de recherche, et en particulier à Gaëlle Pantin-Sohier et Dominique Peyrat-Guillard pour leur soutien et leurs conseils.

Je remercie les doctorants avec qui j'ai eu plaisir à partager ce parcours doctoral, notamment Benjamin, Pauline, Sophie, Sourou.

Je remercie aussi mon entourage personnel et en particulier Carine pour ses encouragements.

Enfin, je remercie chaleureusement ma famille qui m'a soutenue tout au long de ce projet.

SOMMAIRE

REMERCIEMENTS	5
SOMMAIRE	7
TABLE DES ABREVIATIONS	9
INTRODUCTION GENERALE	11
PARTIE I - DEMARCHE DE RECHERCHE	25
<i>Chapitre 1 – Le processus de normalisation de l’audit</i>	<i>27</i>
<i>Chapitre 2 – La méthodologie de recherche</i>	<i>63</i>
<i>Chapitre 3 – Le cadre de recherche</i>	<i>107</i>
PARTIE II - RESULTATS DE L’ETUDE D’ENSEMBLE DU PROCESSUS FRANÇAIS DE NORMALISATION DE L’AUDIT.....	141
<i>Chapitre 1 – Le processus, ses inputs et outputs.....</i>	<i>143</i>
<i>Chapitre 2 – Les acteurs du processus.....</i>	<i>184</i>
<i>Chapitre 3 – Un processus multidimensionnel.....</i>	<i>214</i>
PARTIE III - ETUDE DE CAS DU PROCESSUS RELATIF A LA NEP 701 ET DISCUSSION DE SYNTHESE	281
<i>Chapitre 1 – Le contexte de la recherche par étude de cas</i>	<i>284</i>
<i>Chapitre 2 – La NEP 701, résultante d’un processus normatif aux sources multiples</i>	<i>305</i>
<i>Chapitre 3 – L’approche normative multidimensionnelle appliquée à la NEP 701</i>	<i>332</i>
<i>Chapitre 4 – Discussion des résultats</i>	<i>364</i>
CONCLUSION GENERALE	405
ANNEXES	419
BIBLIOGRAPHIE	455
TABLE DES FIGURES	479
TABLE DES TABLEAUX	481
TABLE DES MATIERES	483

TABLE DES ABREVIATIONS

AASB - Auditing and Assurance Standards Board
AASOC - Auditing and Assurance Standards Oversight Council
ACPR - Autorité de Contrôle Prudentiel et de Résolution
AcSB - Accounting Standards Board
AICPA - American Institute of Certified Public Accountants
AMF - Autorité des Marchés Financiers
ANC - Autorité des Normes Comptables
APB - Auditing Practices Board
APC - Auditing Practices Committee
API - Autorité Publique Indépendante
ASB - Auditing Standard Board
CE - Commission Européenne
CEAOB - Committee of European Auditing Oversight Bodies
CICA - Canadian Institute of Chartered Accountants
CNC - Conseil National de la Comptabilité
CNCC - Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
CNP - Comité des Normes Professionnelles
CPAB - Canadian Public Accountability Board
CRCC - Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes
CSOEC - Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables
EIP - Entité d'Intérêt Public
FEE - Fédération des Experts-comptables Européens
H3C - Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board
IAIS - International Association of Insurance Supervisors
IAPC - International Auditing Practices Committee
IAS - International Accounting Standards
IASB - International Accounting Standards Board
IFAC - International Federation of Accountants
IFRS - International Financial Reporting Standard
IOSCO - International Organization of Securities Commissions
IRE - Institut des Réviseurs d'Entreprises
ISA - International Standard on Auditing
LSF - Loi de Sécurité Financière
NEP - Norme d'Exercice Professionnel

PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board

PIOB - Public Interest Oversight Board

PSAB - Public Sector Accounting Standards Board

SEC - Securities and Exchange Commission

INTRODUCTION GENERALE

L'audit permet d'apporter aux parties prenantes une assurance au regard de la fiabilité des états financiers des entreprises. Il sécurise l'information financière et vise à asseoir la confiance des utilisateurs des comptes. En France, la mission d'audit légal est confiée au commissaire aux comptes. Dans ce cadre il exerce une mission d'intérêt général.

Le renforcement de la réglementation en matière d'audit légal montre l'importance accordée à la qualité de l'audit. L'accent est mis sur l'indépendance de l'auditeur, ses compétences, la pertinence des travaux d'audit mis en œuvre. A cet effet, le commissaire aux comptes est soumis à un code de déontologie et à des normes d'audit. La vérification de l'application de ces dispositions fait l'objet de contrôles qualité et leur non-respect peut donner lieu à des enquêtes et des sanctions.

Contexte et intérêt de la recherche

- **Le processus de normalisation de l'audit, un domaine méconnu source de questionnements**

Les normes d'audit constituant un maillon essentiel dans le dispositif œuvrant pour la qualité de l'audit, il apparaît important de s'interroger sur la manière dont ces normes sont élaborées. D'ailleurs, le Parlement européen et le Conseil de l'Union européenne ont conditionné l'adoption au niveau européen des normes internationales d'audit (les ISA - *International Standards on Auditing*) élaborées par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). En particulier, la Commission européenne (CE) ne peut adopter ces normes que si elles ont été élaborées suivant des procédures, une supervision publique et une transparence appropriées (directive audit 2014¹, article 26 et règlement audit 2014, article 9²). A ce titre, le Comité des organes européens de supervision de l'audit (CEAOB - *Committee of European Auditing Oversight Bodies*), instauré par le règlement audit 2014, a notamment pour mission de

¹ Directive 2014/56/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés

² Règlement (UE) n° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission

contribuer à l'examen technique des normes d'audit internationales, y compris de leurs modes d'élaboration, en vue de leur adoption au niveau de l'Union européenne³. Cette attention portée aux modalités d'élaboration des normes d'audit montre bien l'enjeu attaché au processus de normalisation. Dans cette perspective, le CEAOB a examiné les propositions du Monitoring Group sur la réforme du processus international de normalisation de l'audit (CEAOB 2018). Le Monitoring Group rassemble sept organisations financières et autorités de réglementation internationales qui se sont engagées à promouvoir l'intérêt général au regard de la normalisation de l'audit et de qualité de l'audit au niveau international⁴. Il a lancé une consultation envisageant différentes options en vue de renforcer la gouvernance, la responsabilité et la supervision du processus international de normalisation de l'audit. L'objectif de cette consultation était de recueillir le point de vue des différentes parties prenantes sur la meilleure façon de préserver l'indépendance de la procédure de normalisation internationale et sa pertinence au regard de l'intérêt général (Monitoring Group 2017).

A la suite de cette consultation et des échanges avec les normalisateurs internationaux et les parties prenantes, le Monitoring Group (2020) a publié des recommandations en faveur d'un système de normalisation indépendant et intégrant les différentes parties prenantes. Ce système vise à renforcer la prise en compte de l'intérêt général tout au long du développement des normes d'audit, grâce à une surveillance indépendante renforcée et à une normalisation guidée par un cadre d'intérêt général élaboré à cet effet (« *Public Interest Framework* »). Il doit également favoriser l'élaboration, en temps voulu, de normes de qualité élevée qui répondent aux évolutions de l'audit et de son environnement.

Malgré ces questionnements et recommandations récentes sur le processus de normalisation de l'audit et l'importance des normes qui en résultent pour la qualité de l'audit et la confiance des utilisateurs des comptes, la normalisation de l'audit reste un sujet méconnu. La normalisation de l'audit a effectivement été peu explorée par les chercheurs, à la différence du processus de normalisation comptable qui a fait l'objet de nombreuses recherches.

³ Règlement audit 2014, article 30

⁴ Les membres du Monitoring Group sont : l'Organisation internationale des commissions de valeurs (*International Organization of Securities Commission* - IOSCO), le Comité de Bâle sur le contrôle bancaire (*Basel Committee on Banking Supervision*), la CE, le Conseil de stabilité financière (*Financial Stability Board*), l'Association internationale des superviseurs d'assurance (*International Association of Insurance Supervisors* - IAIS), le Forum international des régulateurs d'audit indépendants (*International Forum of Independent Audit Regulators* - IFIAR) et le Groupe de la Banque mondiale (*The World Bank Group*).

A travers nos travaux, nous souhaitons donc contribuer à la connaissance et à la compréhension du processus de normalisation de l'audit, vecteur de qualité de l'audit, en prenant ancrage sur le processus français.

- **La France, un contexte propice à la recherche académique**

La majorité des études académiques relatives à la normalisation de l'audit s'inscrit dans le contexte anglosaxon, américain ou britannique. Aux Etats-Unis, la création en 2002 du *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) a notamment nourri les recherches et donné l'occasion à des participants à la normalisation nord-américaine de faire part de leur vécu (Carmichael 2004, 2014 ; Glover et al. 2009). Au niveau européen, le contexte anglo-saxon a également suscité des investigations académiques, notamment au regard de l'évolution britannique, avec le remplacement de l'*Auditing Practices Committee* (APC) par l'*Auditing Practices Board* (APB) (Pong et Whittington 1994 ; Sikka 2002). Les autres pays européens ont fait l'objet d'études beaucoup plus limitées (notamment Jeppesen 2010, Danemark ; Jedidi 2013, France). Or, comme le soulignent Bédard et al. (2001, p. 58), la France représente « *un contexte où l'audit est régi par des règles et des historiques particuliers, qui sont autant de prétextes à des travaux plus spécifiques* ». La France présente effectivement des spécificités en matière d'audit et de réglementation afférente. La spécificité la plus connue et mise en avant concerne le co-commissariat aux comptes qui offre un double regard permettant d'asseoir l'indépendance des commissaires aux comptes et la qualité de leur audit. Il nous a donc paru pertinent d'examiner le contexte français au regard du processus de normalisation de l'audit. Là-aussi une spécificité se dessinait.

En effet, selon une étude de la Fédération des experts-comptables européens (FEE) publiée au démarrage de nos travaux, 25 des 28 pays de l'Union européenne avaient adopté les normes internationales d'audit (FEE 2015). Les trois pays qui faisaient figure d'exception étaient l'Allemagne, la France et le Portugal. Depuis, le Portugal a adopté les ISA et l'Allemagne s'est engagée dans cette voie. Cette exception française a donc constitué un vecteur de recherche. A travers le contexte français, il est possible d'étudier le processus de « fabrication » des normes d'audit et non pas un processus de « simple » adoption de normes internationales. La France, pays de culture continentale, présente également un intérêt de recherche avec une approche culturelle alternative eu égard aux précédentes études principalement réalisées dans des pays de culture anglosaxonne.

- **Un processus nouvellement modifié**

Les évolutions attachées à l'audit font naître des problématiques de recherche (Bédard et al. 2001). Tel est le cas de la réforme européenne de l'audit, reposant sur la directive et le règlement audit 2014. Ces textes ont été adoptés dans l'objectif d'harmoniser davantage les règles relatives au contrôle légal des comptes au niveau de l'Union européenne et de renforcer la supervision publique des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit en confortant l'indépendance des autorités chargées de la supervision publique au sein de l'Union et en leur conférant les pouvoirs appropriés (directive audit 2014, considérant 1). Dans ce cadre, ces autorités sont dirigées par des non-praticiens connaissant bien les matières qui touchent au contrôle légal des comptes, sélectionnés selon une procédure de nomination indépendante et transparente. Elles assument la responsabilité finale de la supervision⁵ de l'adoption de normes relatives à la déontologie et au contrôle interne de qualité des cabinets d'audit et des activités d'audit, sauf lorsque ces normes sont adoptées ou approuvées par d'autres autorités des États membres (directive audit 2014, article 32). En France, l'autorité chargée de la supervision publique des commissaires aux comptes est le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C), régulateur d'audit indépendant.

Avec la transposition en droit français des textes européens de la réforme de l'audit⁶, le processus normatif français a été modifié. Cette évolution concourt à l'actualité de notre recherche et à l'intérêt de décrypter le processus de normalisation de l'audit en France.

Le processus suivi par les normes d'audit est désormais le suivant. A l'initiative du H3C, ou à la demande du garde des sceaux, ministre de la justice, de l'Autorité des marchés financiers (AMF), de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACPR) ou de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), les projets de normes sont élaborés par une commission placée auprès du H3C, composée à parité de membres du H3C et de commissaires aux comptes, appelée commission paritaire (H3C, règlement intérieur 2020, chapitre II). Ensuite, les normes sont adoptées par le H3C après avis de l'organisation professionnelle nationale des commissaires aux comptes, la CNCC. Enfin, elles sont homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice (article L. 821-14 du code de commerce).

⁵ Elles assument également la supervision de l'agrément et de l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit, de la formation continue, des systèmes d'assurance qualité et des systèmes d'enquête et des systèmes administratifs en matière disciplinaire

⁶ Ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes (ci-après « ordonnance de transposition ») et décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016 pris pour l'application de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes

Cependant, il s'agit ici des étapes formelles imposées par la réglementation française mais qu'en est-il concrètement, précisément ? Nous souhaitons comprendre comment les projets de normes prennent naissance, comment ils évoluent, quels sont les éléments clés qui gouvernent le cheminement qu'ils suivent. En d'autres termes, nous souhaitons identifier les caractéristiques du processus de normalisation de l'audit.

Notre question de recherche est donc formulée ainsi : ***comment caractériser le processus de normalisation de l'audit en France ?***

Objet et délimitation de la recherche

Notre recherche porte sur le processus de normalisation de l'audit en France. Cet objet de recherche mérite d'être précisé à plusieurs égards.

- **L'audit**

L'audit, objet de notre recherche, vise l'audit légal externe portant sur les comptes annuels ou consolidés. Au niveau européen, que nous évoquions juste avant avec l'étude de la FEE, ce sont les termes « contrôle légal des comptes » qui apparaîtraient en correspondance. Dans le contexte français retenu, il s'agit de la « certification des comptes⁷ ». Celle-ci est effectuée par le commissaire aux comptes, contrôleur légal des comptes en France. En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes certifie, en justifiant de ses appréciations, que les comptes sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice⁸. Pour répondre à cette obligation, le commissaire aux comptes formule une opinion sur les comptes après avoir mis en œuvre un audit des comptes. Le commissaire aux comptes exerce cette mission de certification des comptes en se conformant aux normes d'audit homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice (article L. 821-13 du code de commerce). Ceci nous amène à préciser l'acception de la normalisation retenue pour notre étude.

⁷ Comptes annuels et, le cas échéant, comptes consolidés

⁸ Lorsqu'une personne ou une entité établit des comptes consolidés, le commissaire aux comptes certifie, en justifiant de ses appréciations, que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation

- **La normalisation**

Selon l'article 1 du décret n°2009-697 du 16 juin 2009 relatif à la normalisation : « [l]a normalisation est une activité d'intérêt général qui a pour objet de fournir des documents de référence élaborés de manière consensuelle par toutes les parties intéressées, portant sur des règles, des caractéristiques, des recommandations ou des exemples de bonnes pratiques, relatives à des produits, à des services, à des méthodes, à des processus ou à des organisations. Elle vise à encourager le développement économique et l'innovation tout en prenant en compte des objectifs de développement durable ». Ce même décret prévoit que la normalisation est assurée par l'Association française de normalisation (AFNOR). Divers domaines sont ainsi couverts avec des normes d'application volontaire⁹. La normalisation de l'audit (légal externe) suit quant à elle un régime spécifique avec des normes obligatoires.

La « normalisation » de l'audit sur laquelle nous focalisons notre recherche désigne la fabrication des normes relatives à l'exercice professionnel des commissaires aux comptes, homologuées par arrêté du garde des sceaux, et telles que visées au 2° de l'article L. 821-1 du code de commerce. Ces normes portent ainsi sur les travaux des commissaires aux comptes à mettre en œuvre lors de l'audit légal des comptes.

Nous retenons donc pour les besoins de notre étude une acception spécifique et circonscrite de la normalisation de l'audit¹⁰ et des normes d'audit. Cette acception est d'ailleurs celle communément retenue par les commissaires aux comptes qui associent le terme « normes » (d'audit en France) aux normes d'exercice professionnel (NEP). Précisons que sous un angle juridique les normes s'entendent de l'ensemble des règles de droit¹¹. Or, les règles juridiques, obligatoires, régissant la mission de certification des comptes ne sont pas seulement édictées par les NEP. Elles résultent plus globalement des dispositions légales et réglementaires prises par les pouvoirs publics : directives et règlements européens, lois, ordonnances, décrets, arrêtés. Les NEP qui sont homologuées par arrêté ne constituent donc qu'un des composants des règles qui régissent l'audit, en lien avec la hiérarchie des normes. Cependant, c'est bien au niveau des

⁹ L'article 17 du décret n° 2009-697 précise que les normes peuvent être rendues d'application obligatoire par arrêté signé du ministre chargé de l'industrie et du ou des ministres intéressés

¹⁰ « normalisation de l'audit » ou « *auditing standard setting* » par référence à l'expression anglaise

¹¹ « Norme : Terme spécifiquement employé parfois dans une acception générale, comme équivalent de règle de droit (proposition abstraite et générale), comme équivalent de règle de droit (proposition abstraite et générale), qui évoque non pas l'idée de normalité (comme par exemple en biologie), ni celle de rationalité, ou de type convenu (standardisation), mais spécifiquement la valeur obligatoire attachée à une règle de conduite, et qui offre l'avantage de viser d'une manière générale toutes les règles présentant ce caractère, quels qu'en soient la source (loi, traité, voire règle de Droit naturel) ou l'objet (règle de conflit, Droit substantiel, etc.) », Cornu (2011)

NEP que sont définis les principes relatifs à la mise en œuvre par le commissaire aux comptes de sa mission de certification des comptes. Ce sont donc ces normes que nous étudions.

- **Le processus**

Le « processus de normalisation », objet de notre recherche, doit être entendu dans une acception large.

Ainsi, notre étude couvre à la fois l'élaboration, l'adoption et l'homologation des normes d'audit. En effet, l'itinéraire emprunté par les projets de normes est balisé par le code de commerce avec une terminologie rigoureuse pour chacune des étapes. C'est l'aboutissement de ces différentes étapes qui conduit à la publication d'une norme applicable. C'est donc naturellement l'ensemble de ce processus qui est examiné. Bien entendu, l'étape d'élaboration, au cours de laquelle le projet de norme est façonné, est particulièrement sous les projecteurs de notre analyse puisque c'est notamment au cours de cette étape que les caractéristiques multidimensionnelles de la normalisation vont se faire sentir.

Le processus étudié n'est toutefois pas restreint à l'examen de ce cheminement séquentiel des projets de normes. Nous distinguons effectivement les notions de « processus normatif » et de « processus de normalisation ».

Nous qualifions de « processus normatif » les différentes étapes qui jalonnent la production des normes d'audit. Cette qualification prend sa source dans notre expérience du domaine de recherche. On retrouve cette terminologie dans le rapport annuel du H3C au regard de la description du schéma normatif suivi par les projets de normes applicables aux commissaires aux comptes (H3C, rapport annuel 2019, p. 58).

Nous qualifions de « processus de normalisation » le champ plus global qui réunit le processus normatif, ses participants, ses « éléments d'entrée » et ses « éléments de sortie ». S'agissant des participants, il est apparu naturel de les intégrer à notre analyse puisqu'ils sont désignés dans les différentes étapes du processus normatif défini par la loi. Notre recherche ne constitue cependant pas une étude centrée sur les acteurs de la normalisation de l'audit. Leur étude se fait en connexion avec le processus normatif, au regard de leur contribution à l'élaboration, l'adoption et l'homologation des normes. S'agissant des éléments d'entrée et de sortie, ils sont liés au processus normatif et forment tous les trois un tout. D'ailleurs, la norme internationale

ISO 9000 : 2015¹² « Systèmes de management de la qualité - Principes essentiels et vocabulaire » définit le processus comme étant un « *ensemble d'activités corrélées ou en interaction qui utilise des éléments d'entrée pour produire un résultat escompté* ». Ce faisant, il nous a semblé primordial de retenir une étude les englobant. Les sources normatives (éléments d'entrée) et les normes (éléments de sortie) sont donc intégrées dans notre étude.

Démarche de recherche

En cohérence avec notre problématique, nous nous inscrivons dans une perspective épistémologique interprétativiste. Celle-ci a guidé notre stratégie de recherche, d'ensemble et par étude de cas, ainsi que la collecte et l'analyse de nos données qualitatives. Notre démarche s'est appuyée sur un cadre de recherche double : le cadre théorique néo-institutionnel et un cadre d'analyse spécifique à la normalisation de l'audit.

- **Une perspective épistémologique interprétativiste**

Notre objectif étant d'apporter une compréhension à un phénomène réel, nous avons adopté une posture interprétativiste qui donne à la compréhension un statut privilégié. Le paradigme interprétativiste considère que seule l'expérience vécue par les individus ou « *expérience de la vie* » (Husserl 1970) est connaissable et postule que la connaissance qu'un individu développe d'une situation est liée inséparablement à la fois à la situation et au sujet qui en fait l'expérience (Avenier et Gavard-Perret 2012). Cela signifie que la réalité n'est pas indépendante, elle est socialement construite (Schütz, 1967). Dès lors, Allard-Poesi et Maréchal (2014) considèrent qu'une immersion dans le phénomène étudié est nécessaire afin de développer une compréhension de la réalité sociale de l'intérieur. Notre immersion participative a ainsi constitué l'une des voies d'accès au réel.

- **Une démarche reposant sur des données qualitatives complémentaires**

Nous avons recouru aux trois principales techniques de collecte de données en recherche qualitative selon Wolcott (2001) : l'observation participante, les entretiens et l'étude

¹² Eu égard à notre thème de recherche, il nous est apparu approprié de citer la définition d'un processus donnée par l'organisation internationale de normalisation, définition générale qui peut donc être déclinée pour la normalisation de l'audit

documentaire. Ces techniques nous ont respectivement donné l'opportunité d'expérimenter, d'enquêter et d'examiner.

L'observation participante s'est effectuée au travers de notre activité professionnelle au H3C au sein de la division en charge des normes et de la déontologie et au contact direct des participants au processus de normalisation de l'audit en France. Nous avons ainsi pu bénéficier de données expérientielles (Pfadenhauer 2005) qui ont nourri notre compréhension du phénomène étudié. Les informations et connaissances acquises ont joué un rôle de l'ordre de l'imprégnation (Olivier de Sardan 2003). Dépasant les classifications habituelles en sciences de gestion en matière de cadres de recherche (David 2000), nous avons qualifié cette forme particulière de participation observante d'« immersion participative ». Cette expression nous semble refléter cette « *expérience forte, absorbante* » (Soulé 2007, p. 138) qui a été la nôtre tout au long de notre recherche, pendant plus de cinq années au cœur de l'activité normative.

Ce canal a été couplé à une étude documentaire avec un accès à des documents internes sur l'activité normative et l'examen d'un ensemble de documents externes ayant trait au processus, à son encadrement légal et réglementaire, à ses acteurs, aux normes qui en sont issues. Ces documents externes incluent une analyse des articles parus dans la Revue Française de Comptabilité afin de permettre un recoupement et une complémentarité des sources de données.

En outre, nous avons procédé à 31 entretiens semi-directifs. Ces entretiens ont été menés auprès de participants, ou d'anciens participants au processus français de normalisation de l'audit. Nous avons ainsi pu recueillir leur « expérience de la vie normative », par écho à Husserl (1970). La sélection des personnes interrogées s'est faite en suivant les recommandations méthodologiques en matière d'échantillonnage qualitatif. En croisant plusieurs critères et en tirant les enseignements de la littérature sur la normalisation, nous avons veillé à couvrir les différentes catégories d'acteurs et à assurer une multiplicité des points de vue. Nous avons également inclus des acteurs périphériques (participants à la normalisation internationale de l'audit ou à la normalisation comptable française) par référence aux stratégies suggérées par Miles et Huberman (2003). Ces entretiens ont été particulièrement riches et leur analyse s'est effectuée à l'aide du logiciel d'analyse de données qualitatives NVivo, facilitant la structuration de notre corpus et son interprétation.

Ces différentes sources de données ont permis d'assurer une triangulation qui assoit la validité de nos travaux. La collecte et l'analyse de ces différentes données s'est faite au travers d'une lunette néo-institutionnelle.

- **Une étude sous l'angle de la théorie néo-institutionnelle**

Nos travaux de recherche s'appuient sur la théorie néo-institutionnelle en associant les approches sociologique et historique. Cette combinaison permet de considérer à la fois les dispositifs d'homogénéisation et la dépendance au chemin emprunté. Nous avons ainsi interviewé les personnes appartenant au champ organisationnel de la normalisation de l'audit, par référence au champ organisationnel de DiMaggio et Powell (1983). Nous avons questionné l'existence de mécanismes isomorphiques coercitifs, mimétiques et normatifs, tels que définis par DiMaggio et Powell (1983). Parallèlement, nous avons prêté attention au poids de l'histoire à travers la notion de « *path dependency* » appliquée au processus de normalisation de l'audit en France. Ces deux approches nous ont semblé être en écho au mouvement européen (directive et règlement audit 2014) et international (IAASB) d'harmonisation en matière d'audit et de normalisation, tout en étant à même de tenir compte du contexte spécifique français précité, avec un fort ancrage juridique historique.

- **Une analyse assise sur la construction d'un cadre conceptuel**

Notre revue de littérature sur la normalisation de l'audit a fait apparaître deux pans de recherches. Un premier pan concerne les études axées sur les acteurs intervenant dans le processus. A cet égard, a été mis en exergue le rôle prépondérant des grands cabinets d'audit dans la normalisation (Kinney 1986 ; Casta et Mikol 1999 ; Fearnley et Hines 2003 ; Ramirez 2003) puis l'apparition, après les scandales financiers du début des années 2000 de régulateurs d'audit indépendants (Pochet 2007, 2009 ; Glover et al. 2009 ; Carmichael 2014). Certains chercheurs se sont alors penchés sur les jeux d'influence dans la sphère normative, mettant en avant des dynamiques de pouvoir (Malsch et Gendron 2011 ; Hazgui 2015) ou des stratégies rhétoriques (Masocha et Weetman 2007). Un second pan s'intéresse davantage aux mécanismes d'élaboration des normes d'audit, à travers l'étude de processus nationaux (Xiao et al. 2000 ; Jeppesen 2010), en mettant notamment l'accent sur le suivi d'un « *due process* » (Richardson 2008). Ces mécanismes sont parfois examinés au travers de l'étude de cas de normes particulières (Sikka 1992 ; Pong et Whittington 1994).

Nous souhaitons contribuer à la littérature en apportant une vision d'ensemble du processus de normalisation tel que nous l'avons défini, incluant ses étapes mais aussi ses éléments d'entrée et de sortie et également son aspect multidimensionnel. En effet, les études sur la normalisation font état d'un processus à la fois technique et politique. Il nous a semblé qu'une vision plus large devait être investiguée. Notre étude intègre naturellement les participants sans pour autant

procéder à une étude des institutions en tant que telles, à l'instar de l'étude menée par Chantiri (2000b) dans le domaine de la normalisation comptable.

A cet effet, nous avons construit un cadre conceptuel permettant l'analyse du processus de normalisation de l'audit pris dans son ensemble. Ce cadre a émergé à partir de nos données de terrain, en puisant dans les concepts fondamentaux de la théorie néo-institutionnelle et en nous inspirant, en termes de représentation visuelle, du cadre de référence pour la qualité de l'audit de l'IAASB (2014). La confrontation de ces différents éléments nous a amené à schématiser le processus de normalisation autour de cinq composantes : les sources, le processus, les normes, les acteurs et les dimensions. Les composantes sont déclinées en sous-composantes avec des axes d'analyse du processus qui permettent d'en dégager les caractéristiques.

Ce cadre conceptuel nous a servi pour articuler notre analyse et constitue en soi un résultat puisque le cadre énonce dans sa version détaillée les différentes caractéristiques identifiées au regard du processus de normalisation de l'audit en France.

- **Une démarche déclinée en deux volets**

L'émergence de notre cadre d'analyse s'est effectuée à partir de l'étude du processus français de normalisation de l'audit pris dans son ensemble. Le processus ainsi étudié est celui existant depuis la réforme européenne de l'audit, en cohérence avec l'évolution majeure que nous avons présentée. Cette réforme est applicable depuis le 17 juin 2016 mais la préparation de sa déclinaison en France a débuté dès la fin de l'année 2014. Notre étude est donc concentrée sur la période 2016-2020 mais elle intègre des éléments contextuels historiques en cohérence avec notre approche historique néo-institutionnelle soulignant l'influence du passé et le poids de l'histoire.

Ce cadre émergent a été mis à l'épreuve au travers de l'étude de cas de la NEP 701 relative à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public (EIP). Suivant les recommandations de Yin (2014), nous avons choisi un cas contemporain, commun, c'est-à-dire typique et représentatif, à visée descriptive et explicative, en complément de l'approche exploratoire dont relève l'étude d'ensemble. Cette étude de cas a permis de donner corps à notre cadre et d'analyser en profondeur, et dans son contexte, le processus français de normalisation de l'audit.

Compte rendu de recherche

Le compte rendu de notre recherche est organisé en trois étapes. La première étape consiste à exposer notre démarche de recherche sur le processus de normalisation de l'audit en France. Les étapes suivantes restituent les résultats de la recherche, au regard de l'étude d'ensemble du processus puis au regard de l'étude de cas du processus suivi par une norme.

Dans la **première partie**, les éléments de contexte, la réflexion menée et les choix retenus pour étudier le processus de normalisation de l'audit en France sont énoncés. L'étude engagée a tout d'abord été aiguillée par les recherches antérieures au regard desquelles nous avons souhaité apporter une contribution complémentaire. L'état de l'art du processus de normalisation de l'audit prend ainsi place au sein du chapitre 1. Suit le chapitre 2 qui retrace la méthodologie de recherche, considérant notre posture épistémologique et décrivant le mode de collecte et d'analyse des données. La justification du cadre théorique retenu ainsi que les modalités de construction du cadre d'analyse sont énoncées au chapitre 3.

Les résultats de l'étude d'ensemble sont restitués dans la **deuxième partie** en suivant l'architecture de notre cadre d'analyse. L'analyse du processus normatif au sens strict, de ses éléments d'entrée et de sortie est présentée dans le chapitre 1. Les enseignements tirés à l'égard des acteurs du processus sont ensuite formulés dans le chapitre 2. Enfin, l'approche multidimensionnelle du processus de normalisation de l'audit est développée au chapitre 3.

A partir de cette étude d'ensemble, les résultats de recherche ont été confortés et affinés par l'étude de cas d'une norme particulière exposée dans la **troisième partie**. Après un premier chapitre rapportant le contexte et la méthodologie de l'étude de cas mise en œuvre, les chapitres 2 et 3 déclinent les résultats de l'étude de la norme examinée, la NEP 701 relative à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des EIP. Cette double approche, d'ensemble et par un cas concret, est discutée dans le dernier chapitre.

SCHEMA GENERAL DE LA THESE

INTRODUCTION GENERALE	
PARTIE 1 Démarche de recherche	Chapitre 1. Le processus de normalisation de l’audit
	Chapitre 2. La méthodologie de recherche
	Chapitre 3. Le cadre de recherche
PARTIE 2 Résultats de l’étude d’ensemble du processus français de normalisation de l’audit	Chapitre 1. Le processus, ses <i>inputs</i> et <i>outputs</i>
	Chapitre 2. Les acteurs du processus
	Chapitre 3. Un processus multidimensionnel
PARTIE 3 Etude de cas du processus relatif à la NEP 701 et discussion de synthèse	Chapitre 1. Le contexte de la recherche par étude de cas
	Chapitre 2. La NEP 701, résultante d’un processus normatif aux sources multiples
	Chapitre 3. L’approche normative multidimensionnelle appliquée à la NEP 701
	Chapitre 4. Discussion des résultats
CONCLUSION GENERALE : apports, limites et perspectives	

PARTIE I

Démarche de recherche

« Dans le cadre français, de fructueuses voies de recherche peuvent être envisagées pour étudier ce processus de normalisation particulier » (Bédard et al. 2001, p. 71).

Cette première partie de notre thèse a pour objet de retracer la voie que nous avons suivie pour étudier ce phénomène méconnu qu'est le processus de normalisation de l'audit en France. Trois chapitres permettent de dérouler le fil de notre démarche de recherche.

En vue d'apporter notre pierre à l'édifice en réponse à ces attentes académiques, nous procédons tout d'abord à un état de l'art portant sur le processus de normalisation de l'audit. Etape incontournable d'une démarche de recherche scientifique, cette revue de littérature a la vertu de positionner notre objet de recherche au regard des connaissances déjà acquises. Elle permet au sein du premier chapitre de nous conduire à la question de recherche qui guidera ensuite tous nos travaux, avec l'ambition de contribuer à un approfondissement des savoirs.

De cette question de recherche, nous avons conçu et mis en œuvre une méthodologie, une procédure rigoureuse et adaptée, conditionnant la production de connaissances valables. Le chapitre 2 exprime les acceptions, motivations, positions, orientations qui ont été favorisées, retenues, poursuivies. *« C'est seulement lorsque le terrain se dévoile dans sa complexité et ses aspects inattendus que le chercheur peut trouver une voie et s'y tenir »* : cette considération de Thiétart (2014, p. 6) nous semble assez bien refléter notre protocole méthodologique. Visant une compréhension de l'intérieur, empreinte de subjectivité et d'interaction, d'imprégnation et de triangulation, notre rapport au terrain a révélé toute sa richesse.

Nos données fécondes ont pris tout leur sens à travers la fenêtre de notre cadre de recherche. Dans le chapitre 3, cette fenêtre s'ouvre en deux battants. Un premier battant théorique qui combine les approches sociologique et historique du néo-institutionnalisme. Un second battant analytique qui prend la forme d'un cadre conceptuel servant de grille d'analyse et constituant une représentation schématique des caractéristiques du processus de normalisation de l'audit en France.

Formant un tout, notre démarche de recherche est rassemblée dans la présente partie.

Chapitre 1 – Le processus de normalisation de l’audit

Ce chapitre est consacré à une revue des travaux portant sur le processus d’élaboration des normes d’audit avec l’objectif d’y positionner notre recherche. La revue de littérature qui prend place au sein de ce premier chapitre de notre compte rendu de recherche participe donc à notre démarche de recherche. Dans cette perspective, la structure de l’état de l’art est également la traduction de la réflexion que nous avons portée sur ce sujet dès les premières investigations à l’égard des travaux antérieurs. Dans la première section, nous faisons le point sur les recherches antérieures relatives à notre problématique. Dans la seconde section, nous dressons une synthèse de cette littérature et faisons ressortir la question de recherche qui a émergé de cet état de l’art et pour laquelle la méthodologie de recherche mise en œuvre sera dépeinte dans le chapitre suivant.

Section 1 – Etat de l’art sur le processus de normalisation de l’audit

Dans un premier temps, nous nous attachons aux acteurs du processus de normalisation de l’audit et à leurs interactions. Dans un second temps, nous présentons les études qui se sont concentrées sur les mécanismes d’élaboration des normes, que ce soit au niveau d’un processus national ou au niveau d’une norme d’audit particulière.

1. Processus de normalisation et interactions des parties prenantes

Les normes d’audit sont considérées comme faisant partie du système réglementaire de la profession d’audit (Xiao et al. 2000). A ce titre, nous rendons compte dans un premier temps des études ayant examiné la réglementation de l’audit, incluant l’établissement des normes d’audit (1.1). Nous nous tournons ensuite vers les études centrées sur les organismes de normalisation de l’audit (1.2) puis vers celles mettant en lumière les jeux d’influence des différents acteurs (1.3).

1.1. Le cadre réglementaire de l'audit et de la normalisation

La normalisation de l'audit s'inscrit dans le contexte plus large de la réglementation de l'audit, entendue ici comme les différentes règles et les différents principes qui s'appliquent à l'auditeur, quelle qu'en soit l'origine. En effet, l'audit est régi par un ensemble de règles qui portent sur les différents aspects de la profession à savoir, ses modalités d'accès, la formation, les règles déontologiques et les normes de travail, le contrôle d'activité, la responsabilité et la discipline (Bédard et al. 2002).

Pour Blazenko et Scott (1986), l'audit représente un mécanisme de surveillance servant à réduire l'asymétrie d'information entre le gestionnaire d'entreprise et l'investisseur-consommateur. Dans leur modèle adapté du modèle d'Arrow-Debreu¹³, la normalisation est assimilée à une réaction face aux demandes du public et des actionnaires pour corriger les carences visibles de la solution de marché en matière d'intensité de l'audit. Les auteurs perçoivent ainsi la normalisation de l'audit comme une prescription de la qualité de l'audit par une autorité centrale. Cette dernière peut prendre plusieurs visages. Ainsi, nous abordons à présent trois études sur la réglementation de l'audit montrant l'existence de plusieurs systèmes. Ces études ont été menées avec une approche comparative, la première dans un contexte européen, les deux autres avec une comparaison internationale, les trois études incluant la France.

Baker et al. (2001) ont analysé la réglementation de l'auditeur légal au Royaume-Uni, en France et en Allemagne. Par référence aux fonctions clés des systèmes réglementaires professionnels (Abbott 1988 ; Mills et Young 1999), ils examinent trois fonctions réglementaires clés : la reconnaissance du statut d'auditeur légal, la définition du rôle de l'auditeur légal et la détermination des modalités visant à assurer la discipline professionnelle. Ils montrent que les organismes professionnels occupent une place importante au Royaume-Uni alors que ce sont des entités quasi gouvernementales qui assument ces fonctions en France et en Allemagne. Ces disparités proviennent des différences historiques, juridiques, économiques et politiques entre les pays.

Concernant plus particulièrement les normes d'audit, elles sont abordées par le spectre de la discipline : le non-respect des normes professionnelles, tout comme le non-respect des

¹³ Amershi (1986) considère que l'adaptation de ce modèle pourrait être affinée et encourage en ce sens les recherches futures utilisant ce modèle

dispositions légales et réglementaires applicables aux auditeurs, est sujet à sanction disciplinaire. Des sanctions civiles et pénales sont également encourues, notamment en France. Les auteurs précisent les organismes en charge de l'établissement des normes dans chacun des trois pays européens. Outre-manche, les organismes professionnels reconnus agissant de concert¹⁴ ont créé l'APB qui établit les normes techniques des contrôleurs légaux. En France, les normes d'audit sont établies par la CNCC, « *en consultation avec les auditeurs praticiens et les autorités gouvernementales*¹⁵ » (Baker et al. 2001, p. 773). Cette accroche gouvernementale est également présente en Allemagne.

Cette distinction entre le poids des organisations professionnelles et celui de l'Etat fait l'objet d'une analyse détaillée par Bédard et al. (2002), actualisée par Baker et al. (2014).

Bédard et al. (2002) se sont effectivement intéressés à la réglementation de l'audit, incluant l'établissement des normes d'audit, et aux rôles respectifs de l'Etat, des instances de réglementation, de la profession et du marché dans trois pays : le Canada, les Etats-Unis et la France. L'analyse comparative est effectuée à l'aide du cadre analytique de Puxty et al. (1987) qui distingue quatre modes de réglementation variant selon le poids relatif du marché et de l'Etat : le libéralisme, l'associationnisme, le corporatisme et le légalisme, par ordre croissant d'influence de l'Etat :

- selon le libéralisme, le contrôle sur les auditeurs est exclusivement assuré par les forces de marché ;
- dans l'associationnisme, la réglementation s'accomplit à travers des institutions ou associations qui représentent et défendent les intérêts de leurs membres ;
- avec le mode corporatisme, l'Etat utilise les associations pour la création et la mise en œuvre de sa politique ;
- pour le légalisme, le contrôle s'appuie exclusivement sur les principes édictés par l'Etat.

Avec des associations professionnelles établies par le gouvernement par voie législative, le système réglementaire français apparaît comme une combinaison de corporatisme et de légalisme. Ainsi, le gouvernement a confié certains pouvoirs et responsabilités à la CNCC et aux Compagnies régionales des commissaires aux comptes (CRCC) en leur imposant certaines contraintes quant à leur fonctionnement interne. L'analyse de Bédard et al. (2002) suggère que

¹⁴ Par l'intermédiaire du *Consultative Committee of Accountancy Bodies* (CCAB)

¹⁵ Notre traduction de « *in consultation with practising auditors and governmental authorities* »

le mode de réglementation varie non seulement d'un pays à l'autre¹⁶, mais aussi selon l'aspect de réglementation de l'audit examiné. Concernant l'établissement des normes d'audit, cet aspect de la réglementation se caractérise dans le contexte français par un mélange d'associationnisme et de légalisme : la CNCC a le contrôle total des normes d'audit et de déontologie, toutefois la loi fixe la mission principale des commissaires aux comptes et impose certaines obligations. En comparaison, le Canada et les Etats-Unis emploient le mode associationniste pour l'établissement des normes d'audit.

Baker et al. (2014) ont mené une analyse comparée des structures réglementaires d'audit dans ces trois pays à la suite du *Sarbanes-Oxley Act* de 2002 (SOX, dit loi Sarbanes-Oxley). Cette loi américaine a créé le régulateur indépendant américain, le PCAOB. C'est désormais lui qui est en charge des normes d'audit, d'éthique et d'indépendance. Dans un mouvement mimétique, et bien qu'il n'y ait pas eu les scandales intervenus aux Etats-Unis, la loi de sécurité financière de 2003 a également créé en France un régulateur d'audit, le H3C. Baker et al. (2014) considèrent que c'est davantage un isomorphisme normatif qui a marqué l'évolution canadienne avec le maintien du rôle de la profession dans la régulation de l'audit malgré la création là-encore d'un organisme de supervision, le *Canadian Public Accountability Board* (CPAB). Malgré ces évolutions, Baker et al. (2014) concluent qu'en France l'établissement des normes d'audit reste principalement entre les mains des auditeurs par l'intermédiaire de leurs organisations professionnelles représentantes (CNCC et CRCC). Ainsi, selon les auteurs, la structure réglementaire institutionnelle des auditeurs légaux en France n'a pas beaucoup changé même si les institutions elles-mêmes ont évolué¹⁷.

Ainsi, les institutions en présence au sein du paysage réglementaire de l'audit évoluent avec le temps, notamment pour répondre à des besoins de structuration de l'activité d'audit et des crises de confiance. A ce titre, Öhman et Wallerstedt (2012) identifient des événements clés qui ont marqué l'histoire de la régulation de l'audit en Suède et la reconnaissance de l'organisation professionnelle¹⁸ comme organisme en charge de l'établissement de normes d'audit, lesquelles s'intègrent dans la hiérarchie des textes applicables aux auditeurs. Ce système qualifié d'auto-régulation a progressivement évolué dans les différents pays avec l'apparition de régulateurs d'audit nationaux, à l'instar du PCAOB précité. Maroun et al. (2014) qui retracent les

¹⁶ Le Canada présente un mode de réglementation prépondérant d'associationnisme alors que les Etats-Unis combinent associationnisme et légalisme.

¹⁷ Notre traduction de « *there has not been much change in the institutional regulatory structure for statutory auditors in France, even though the structural form of the institutions has changed* » (p. 17)

¹⁸ Le *Swedish Institute of Authorized Public Accountants* (FAR)

changements intervenus en Afrique du Sud dans le domaine de la régulation de l'audit apportent une illustration de cette évolution impactant la normalisation de l'audit.

Ceci nous amène à nous tourner vers les études qui se sont focalisées sur les organismes de normalisation.

1.2. Les organismes de normalisation

Les recherches relatives aux organismes internationaux de normalisation de l'audit sont peu nombreuses. On note en particulier la recherche menée par Loft et al. (2006) centrée sur les changements de gouvernance et d'organisation interne de l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Les auteurs mettent en exergue des dimensions clés de la structure organisationnelle de l'organisme international à savoir l'engagement d'agir dans l'intérêt public, le recours à la gouvernance par des experts plutôt que par la représentation nationale, l'influence de cabinets comptables multinationaux dans le processus de normalisation ainsi que les interactions avec les associations comptables professionnelles et les régulateurs ou organismes de supervision nationaux. Les mesures ayant conduit à la réforme du fonctionnement de l'IFAC sont par ailleurs mises en avant par Jedidi et Richard (2015).

Au niveau national en revanche, plusieurs auteurs ont examiné le rôle et l'organisation du normalisateur. Ces études permettent de faire ressortir quelques attributs clés du normalisateur que nous verrons successivement, à savoir : la genèse du normalisateur, ses missions, sa composition et son indépendance ainsi que sa reconnaissance et sa légitimité.

La genèse du normalisateur

Carmichael (2014) expose ses réflexions sur les causes d'établissement du PCAOB comme régulateur américain des auditeurs et des états financiers des entreprises publiques. A côté des changements dans l'environnement de l'audit, il met en avant l'impact des scandales financiers du début des années 2000 sur la constitution du PCAOB. En effet, il souligne l'importance des scandales financiers qui ont nui à la réputation des cabinets d'audit et ont atteint la confiance placée dans l'ensemble de la profession comptable en mettant en question la pertinence des normes professionnelles et des mécanismes de régulation ainsi que les aptitudes des cabinets d'audit à prévenir et détecter les fraudes. Les scandales Enron et WorldCom ont alors mené à la réponse législative de 2002 de *Sarbanes-Oxley Act*, à l'origine de la création du PCAOB. Cependant, cela fait suite à de précédentes vagues de scandales. Les *Moss and Metcalf*

committees avaient reproché par le passé au normalisateur américain (l'*American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA) d'être dominé par de grands cabinets d'audit qui établissent des normes qui leur sont favorables ou sont favorables à leurs clients.

Les missions du normalisateur

Le normalisateur peut ne pas se consacrer exclusivement à l'élaboration et/ou l'adoption de normes. Nous avons effectivement vu que le normalisateur pouvait exercer également des fonctions dans le domaine de l'agrément ou de l'inscription des auditeurs, de la formation, du contrôle et de la surveillance de la profession et de la discipline et des sanctions. En outre, et en écho à l'établissement des normes, le normalisateur assure la mise en application des normes, qu'il s'agisse de normes d'éthique, de contrôle qualité ou de travail. Ces différents rôles se mettent en musique dans le cadre d'une mission générale d'intérêt public, revendiqué par les normalisateurs. Ainsi, le rôle dans la normalisation n'est qu'une des responsabilités du PCAOB, normalisateur américain, également en charge de la régulation nationale (Carmichael 2014). A cet égard, des différences sont observées selon les pays. Ainsi par exemple, le PCAOB se distingue à l'époque des organisations britanniques et australiennes qui maintenaient une nette distinction entre la normalisation et la supervision de l'audit (Simnett et Smith 2005).

La composition et l'indépendance du normalisateur

La composition du normalisateur est scrutée de près (Sikka 2002 ; Fearnley et Hines 2003 ; Glover et al. 2009). A cet égard, la prédominance des cabinets d'audit soulève des questionnements sur l'indépendance du normalisateur considéré trop proche de la profession (Fearnley et Hines 2003) d'où la naissance d'organismes indépendants ayant pour mission l'établissement des normes (PCAOB : Carmichael 2014) ou prenant place au sein du processus de normalisation (H3C : Hazgui 2015). Cette aspiration d'indépendance touche tant la composition du normalisateur que son financement.

En termes de financement, la mainmise de la profession est souvent pointée du doigt (Sikka 2002) car ceux qui financent ont la capacité de contrôler les travaux et projets du normalisateur et ainsi de mettre en avant leurs propres intérêts. En termes de composition, Glover et al. (2009) soulignent le modèle de « non-experts » du PCAOB résultant d'une volonté d'indépendance vis-à-vis des cabinets comptables et des normalisateurs existants : le *Board* qui a la responsabilité finale des normes publiées par le PCAOB est composé en majorité de personnalités politiques qui manquent d'expertise et d'expérience en matière d'audit, de

comptabilité et d'établissement de normes techniques, le personnel permanent n'ayant pas non plus d'expérience significative dans l'audit d'états financiers. Ils considèrent que l'approche du PCAOB est celle d'une « *représentativité politique* » limitée, « *limitée* » car elle ne représente pas de manière adéquate l'ensemble des parties prenantes. Ils renvoient ainsi à la classification de Schipper (1998) distinguant deux modes : la « *représentativité politique* » et l'« *expert indépendant* ». Cette approche par la « *représentation* » est examinée par Pochet (2007, 2009, p. 78) au regard du H3C, soulignant que la composition du Collège est censée permettre une représentation subtilement dosée des principales parties intéressées au contrôle de la profession d'auditeur. Au contraire, Loft et al. (2006) mettent en avant dans l'évolution de la gouvernance de l'IFAC le recours accru à un modèle dans lequel l'expertise plutôt que la représentativité fournit la légitimité publique essentielle pour les processus de gouvernance. Brasel et Williams (2019) prolongent ces analyses de la composition des normalisateurs en s'intéressant aux groupes consultatifs, en particulier le *Standard Advisory Group* (SAG) qui apporte son support au PCAOB. Ils mettent en exergue des expériences professionnelles en matière réglementaire, comptable, d'investissement, juridique et/ou académique des membres du groupe consultatif.

La reconnaissance et la légitimité du normalisateur

Loft et al. (2006) retracent dans leur étude la reconnaissance de l'IFAC comme normalisateur de normes internationales pour la profession comptable et « *comme acteur clé au sein de l'arène mondiale de la gouvernance financière* »¹⁹ (p. 432). Cette dimension de reconnaissance est également mise en avant par Hazgui (2015, p. 23) qui montre que le H3C a réussi à s'ériger une « *position de co-normalisateur dans l'Espace Régulatoire* ». Elle identifie les moyens mobilisés par le H3C pour justifier cette position et légitimer sa participation dans le processus normatif, aux côtés de la CNCC. Cette situation fait suite à la constitution début 2006 d'un groupe de travail commun à la CNCC et au H3C, conduisant, en pratique, à des normes d'exercice professionnel coproduites par les deux institutions. Selon Hazgui (2015), le H3C a notamment pu bénéficier de la légitimité acquise des autorités indépendantes de supervision. Celles-ci participent désormais activement à la régulation dans sa dimension nationale et transnationale (Humphrey et Moizer 2008). Les compétences de ces autorités ont d'ailleurs depuis été renforcées, notamment au niveau européen à la suite de la réforme de l'audit.

¹⁹ Notre traduction de « *as a key player within the global financial governance arena* »

Un normalisateur « pluriel »

L'étude de Hazgui (2015) qui parle de « *co-normalisateur* » nous amène à considérer un normalisateur « pluriel », avec l'intervention de l'organisation professionnelle (la CNCC) et du régulateur indépendant (le H3C). Les études précitées de Bédard et al. (2002) et Baker et al. (2014) conduisent également à retenir l'Etat comme intervenant clé selon les pays. L'Etat, l'organisation professionnelle et le régulateur font écho à la typologie d'acteurs de la régulation comptable proposée par Colasse (2005), et qui a ensuite inspirée Pochet (2007). Le normalisateur d'audit apparaît donc pluriel.

En outre, d'autres acteurs, qui n'ont pas le rôle de normalisateur en tant que tel, peuvent également intervenir. Un des moyens d'élever leurs voix passe par les lettres de commentaires qu'ils émettent en réponse aux consultations des normalisateurs. Si l'on prend pour illustration le *due process*²⁰ de l'IAASB sur le nouveau rapport d'audit international²¹, des cabinets d'audit et des normalisateurs professionnels nationaux ont répondu à l'appel à commentaires, mais également des régulateurs ou autorités de supervision, des investisseurs et analystes, des représentants de la gouvernance des entreprises, des préparateurs des états financiers, des organisations du secteur public, ou encore des académiques (IAASB 2012).

1.3. Les jeux d'influence dans la sphère normative

Nous nous intéressons à présent à l'influence que peuvent avoir les différents acteurs lors du processus de normalisation. Cette influence consacre la dimension politique de l'activité de normalisation. Fogarty et al. (1994, cité par Durocher et al. 2004, p. 194) soulignent qu'une compréhension adéquate des dimensions politiques du processus de normalisation requiert de considérer à la fois le pouvoir, la rhétorique et l'idéologie des parties intéressées. Nous utilisons ce triptyque pour poursuivre notre classification des études sur le processus de normalisation de l'audit et les interactions entre les parties prenantes.

1.3.1. Pouvoir et normalisation

Complexe et difficile à saisir, souvent controversé (Lukes 1974 ; Pfeffer 1981 ; Malsch et Gendron 2011), le pouvoir est un concept qui ne peut être écarté de l'étude de la normalisation.

²⁰ « Un *due-process* est une procédure d'approbation constituée d'un enchaînement d'étapes de discussion, d'études, de consultation et de prise de décision préalables à la publication d'une norme » (Hoarau 2003, p. 45).

²¹ Exemple retenu en cohérence avec le sujet de notre étude de cas en partie 3

A cet égard, nous rendons compte tout d'abord des études axées sur l'influence des cabinets d'audit soulignée par de nombreux auteurs puis de la dynamique de pouvoir dans la sphère normative, avant d'aborder une influence indirecte liée au « réseau » du normalisateur.

Influence des cabinets d'audits

Le rôle que jouent les grands cabinets d'audit dans la normalisation est historiquement prépondérant (Ramirez 2009). Cette influence réside dans le pouvoir de peser sur les règles qui président, au niveau de l'ensemble de la profession, à la production de l'expertise en comptabilité et en audit. Qu'elles soient axées sur la sociologie de la profession de la comptabilité au sens large ou de l'audit plus particulièrement (Ramirez 2003, 2009), sur la régulation de la profession de l'audit (Malsch et Gendron 2011), sur l'établissement des normes (Sikka 1992, Ramirez 2012) ou sur les organismes de normalisation (Kinney 1986 ; Casta et Mikol 1999 ; Sikka 2002 ; Loft et al. 2006), nombreuses études sur la normalisation de l'audit ou son cadre environnemental pointent du doigt l'implication, la prédominance et l'influence des cabinets d'audit, et en particulier des grands cabinets comptables internationaux.

En effet, selon Ramirez (2003), seuls les grands cabinets peuvent se permettre de détacher, en permanence et à temps plein, leurs membres auprès des instituts professionnels ou des différents organes de réglementation ou normalisation car de fait les Big sont « *seuls détenteurs des moyens, des hommes et de la réputation (internationale)* » (p. 66) leur permettant de peser sur la normalisation. Les professionnels exerçant dans de plus petites structures ont en général peu l'occasion et les moyens matériels et humains de s'occuper des affaires de leur profession (Ramirez 2001). C'est ainsi qu'en France les représentants des grands cabinets anglo-saxons se sont installés à la commission des normes professionnelles de la CNCC (Ramirez 2003). Sikka (2002) considère que les normes alors émises privilégient les intérêts commerciaux des grands cabinets, qui ne coïncident pas toujours avec les intérêts des utilisateurs des comptes. Cette domination a fait naître depuis longtemps des critiques (U.S. Congress 1976), même si Puro (1985) n'a pas empiriquement confirmé les allégations portées dans le rapport du Sénateur Metcalf. Dans ce contexte, des chercheurs ont analysé les comportements de vote des membres des organes de normalisation. Alors que Pearson et al. (1979) et McEnroe et Nikolai (1983) ne confirment pas l'affirmation d'une domination collective des « *Big Eight* » (huit plus grands cabinets d'audit mondiaux), McEnroe (1994) montre qu'il existe une relation de mandat entre certains membres de l'*Auditing Standard Board* (ASB), par ailleurs employés de cabinets d'audit, et leurs cabinets d'appartenance.

Alors que Loft et al. (2006, p. 428) relèvent « *une croissance de l'influence des grands cabinets comptables multinationaux* »²² dans la structure de l'IFAC, le Président de celle-ci souligne que « *le normalisateur a besoin d'eux* » (Burlaud et Zarlowski 2003, p. 148). L'intervention des cabinets au sein du processus de normalisation conditionne l'opérationnalité des normes. En mettant à profit leur pratique, les cabinets permettent la naissance d'une norme qui pourra être appliquée par les auditeurs. Ramirez (2009, p. 1272) voit dans les grands cabinets « *des laboratoires où s'élaborent les best practices qui souvent servent d'armature aux normes s'appliquant à l'ensemble de la communauté professionnelle* ».

Les inquiétudes nées de cette prédominance des cabinets d'audit et l'apparition de scandales financiers du début des années 2000 ont conduit à l'apparition de régulateurs indépendants, créant une nouvelle dynamique de pouvoir au sein de la sphère normative.

Dynamique de pouvoir dans la sphère normative

En se basant sur une version modifiée du modèle multidimensionnel du pouvoir de Lukes (1974)²³, Malsch et Gendron (2011) ont étudié les impacts de la création de la nouvelle autorité de régulation de l'audit légal au Canada (le CPAB) au sein de l'espace régulateur²⁴ canadien. Plus précisément, ils ont examiné dans quelle mesure cette évolution a affecté la dynamique de pouvoir parmi les principaux acteurs engagés dans la réglementation canadienne de l'audit (Big 4, organismes professionnels, autorités de régulation...). La création du CPAB conduit en effet à passer d'un système d'auto-régulation par la profession à celui d'une régulation indépendante. Or, les résultats de leur étude arborent le développement d'une « *forme d'allégeance* » (Malsch et Gendron 2011, p. 456) entre le CPAB et les plus grands cabinets comptables canadiens.

Dans le contexte de la création du H3C, Hazgui (2015) s'est intéressée à l'analyse de la dynamique de pouvoir qui a marqué l'espace régulateur de l'audit légal en France sur la période 2003-2012. En s'appuyant sur le cadre de Hardy (1994) et ses trois sources de pouvoir (instrumental, symbolique et systémique), Hazgui (2015) a ainsi mis en exergue comment la nouvelle autorité de régulation indépendante a construit et défendu son pouvoir. Elle distingue ainsi trois phases : une phase 1 (2003-2007) où le H3C affirme sa position de

²² Notre traduction de « *a growth in influence of the large, multinational accounting firms* »

²³ Lukes (1974) esquisse trois dimensions du pouvoir : un pouvoir actif et intentionnel de décision ou d'imposition d'une décision à autrui, un pouvoir par manipulation empêchant certains griefs d'être discutés et un pouvoir idéologique façonnant les pensées et souhaits des personnes.

²⁴ Espace régulateur (Hazgui, 2015, p. 15) : Le concept d'espace régulateur a été introduit par Hancher et Moran (1989) dans leur article « *Organizing Regulatory Space* ». Il s'agit d'une sorte d'arène où se développent les règles soumises à une décision publique dans une communauté donnée.

Haute Autorité, une phase 2 (2008-2010) où le H3C fait face à la résistance de la profession et une phase 3 (2011-2012) tournée vers une nouvelle stratégie de régulation.

Au regard du spectre normatif, il ressort de son étude que le pouvoir instrumental prend sa principale source dans la loi qui confère en 2003 au H3C un rôle au sein du processus de normalisation à travers l'avis à émettre sur les projets de normes de la CNCC, plaçant ainsi « *la profession et le H3C en situation de quasi-rivalité* » (Hazgui 2015 p. 22). L'auteure souligne alors la fermeté du H3C dans ses premiers avis et comment le régulateur a obligé la profession à formater les normes selon des principes qu'il a définis, incluant des règles de formulation. Ce pouvoir s'est progressivement stabilisé puis élargi à l'initiative normative, laquelle est justifiée par le H3C par ses attributions en matière de contrôle des cabinets d'audit. En effet, les constats issus des contrôles peuvent lui permettre d'identifier des lacunes dans le référentiel normatif.

En outre, le H3C a mobilisé un pouvoir symbolique par ses discours et des rituels de consultation des parties prenantes. Pour Hazgui (2015), il s'agit pour le H3C de légitimer, vis-à-vis de la profession, l'expansion de son rôle normatif par la « *propagation de discours relevant d'une idéologie de protection des acquis de la régulation française de l'audit* » (p. 33).

Enfin, en termes de pouvoir systémique, l'analyse d'Hazgui (2015) conduit à considérer que le H3C a inconsciemment tiré profit de la légitimité acquise de l'IAASB et de ses normes internationales pour appuyer sa position initiale défavorable à une reprise en l'état des anciennes normes professionnelles de la CNCC. Le contexte de méfiance à l'égard de la profession de l'audit faisant suite aux scandales financiers a également joué en sa faveur au cours de la phase 1 commençant en 2003, au moment de l'adoption de la Loi de Sécurité Financière (LSF) visant à renforcer la confiance des investisseurs et la transparence. La phase de résistance face à la profession s'est quant à elle appuyée sur la conception juridique de l'audit légal en France avec une application stricte des textes. Enfin, la période post 2011 voit le pouvoir du H3C consolidé par la légitimité acquise des autorités indépendantes de supervision. Le H3C s'est ainsi progressivement érigé comme « *co-normalisateur* » selon les termes d'Hazgui (2015, p. 23).

Cette dynamique de pouvoir s'étend au-delà des seuls acteurs principaux, lesquels sont souvent imbriqués dans un maillage de structures en réseau.

Influence de la structure de réseau du normalisateur

Richardson (2009) s'intéresse à l'influence exercée sur les normalisateurs par des organisations à travers le pouvoir qu'elles ont de nommer ou d'approuver la nomination des membres de

l'organe de normalisation, de ses comités ou groupes de travail, ces organisations formant la structure de réseau du normalisateur. Son étude se situe dans un contexte canadien et s'attache aux trois normalisateurs en matière comptable et d'audit : l'*Accounting Standards Board* (AcSB), l'*Auditing and Assurance Standards Board* (AASB) et le *Public Sector Accounting Standards Board* (PSAB), tous créés par le *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA). Elle met en lumière un réseau de 61 organisations incluant des associations comptables professionnelles, des organismes de surveillance, des organismes gouvernementaux de réglementation des valeurs mobilières et du secteur financier et également quelques entreprises privées, principalement des cabinets comptables. Le normalisateur apparaît ainsi intégré dans une structure de réseau qui permet une influence multiple. Ce réseau peut intervenir sur l'agenda du processus de normalisateur et surveiller ceux qui formellement élaborent les normes.

Cette influence du réseau est également soulignée par Malsch et Gendron (2011) : l'AASB qui établit les normes d'audit canadiennes est supervisé par l'*Auditing and Assurance Standards Oversight Council* (AASOC) qui est responsable de la nomination des membres de l'AASB. Loft et al. (2006) confirment cette structure de réseau au niveau international : l'IFAC, à travers la composition, le mode de nomination et de supervision des membres de ses structures, est au centre d'un nœud relationnel avec des organisations de régulation du marché financier mondial.

1.3.2. Rhétorique dans la normalisation

La rhétorique est définie par Cockcroft et Cockcroft (1992, p.3) comme « *l'art du discours persuasif*²⁵ » ou « *la faculté de découvrir les moyens possibles de persuasion en référence à tout sujet*²⁶ ». Cette dimension rhétorique a été peu explorée dans l'audit.

Masocha et Weetman (2007) ont étendu l'exploration de Young (2003) au développement d'une norme d'audit. En prenant le cas de la norme anglaise sur la continuité d'exploitation, ils étudient en profondeur comment la rhétorique du normalisateur répond aux commentaires reçus pendant le développement de la norme qui s'est effectué au moyen de deux exposés sondages et dans quelle mesure l'analyse de la rhétorique peut s'appliquer à un texte technique et quasi-légal. Les résultats de l'analyse montrent l'existence de stratégies rhétoriques de trois ordres.

²⁵ Notre traduction de « *the arts of persuasive discourse* »

²⁶ Notre traduction de « *The faculty of discovering the possible means of persuasion in reference to any subject matter* »

Celles-ci sont relatives à la construction de la norme anglaise qui comporte en caractères gras les principes applicables et les procédures essentielles à mettre en œuvre par l’auditeur.

Elles concernent également l’effort de persuasion des « bonnes » caractéristiques de la norme en utilisant des figures de style (telle que le terme « intérêt public » qui constitue un exemple de métonymie²⁷) ou en privilégiant des choix lexicaux (différenciation des verbes prescriptifs et des verbes descriptifs). Notons sur ce point de rhétorique lexicale l’écho apporté par l’étude danoise de Jeppesen (2010) selon laquelle le choix de verbes peut être utilisé pour faire face à la résistance rencontrée à l’égard de la normalisation. L’effort de persuasion du H3C est également mis en exergue par Hazgui (2015). Il apparaît ainsi que « le *nouveau régulateur tente de persuader l’opinion publique du souci d’intérêt général qui motive ses décisions. Ce type de discours reflète l’exercice d’un pouvoir de nature symbolique* » (p. 24). Hazgui (2015) illustre ces discours du H3C par les critiques des normes professionnelles au regard de leur manque de clarté et de lisibilité.

Enfin, Masocha et Weetman (2007) montrent que les préoccupations relatives à une approche « active » ou « passive » de l’appréciation de la continuité d’exploitation sont réduites au silence, troisième stratégie rhétorique par référence à Young (2003).

1.3.3. Idéologie et normalisation

Jeppesen (2010) voit la référence à l’idéologie comme une mesure que peut utiliser le normalisateur pour faire face à la résistance à l’établissement de normes d’audit, en véhiculant « *la conviction que la normalisation de la pratique est souhaitable*²⁸ » (p. 194).

Dans leur étude sur l’activité comptable canadienne, Durocher et al. (2004) mettent en lumière le souci de l’intérêt public démontré par le normalisateur comme symbolisme de l’idéologie. Cette référence à l’intérêt public ou intérêt général trouve également sens dans le cadre de la normalisation de l’audit. D’ailleurs, l’article 26 de la directive audit 2014 prévoit que la Commission européenne ne peut adopter les normes d’audit internationales que sous certaines conditions et notamment si elles favorisent l’intérêt général européen. Day (2000) souligne l’absence de définition consensuelle de l’intérêt général. Or, nombre d’organismes de normalisation affirment servir l’intérêt général et cela est même inscrit dans leurs statuts.

²⁷ Métonymie : substitution du nom d’un groupe aux personnes constituant le groupe

²⁸ Notre traduction de « *the belief that standardization of practice is desirable* »

Loft et al. (2006) soulignent ainsi les engagements de l'IFAC à agir dans l'intérêt général. Malsch et Gendron (2011) quant à eux rappellent la responsabilité incombant au comité de supervision canadien (AASOC) de s'assurer que la procédure de normalisation canadienne répond à l'intérêt public. En s'appuyant sur l'extrait de l'acte fondateur du PCAOB qui a pour mission de « *protéger les intérêts des investisseurs et plus largement l'intérêt public*²⁹ », Carmichael (2014, p. 127) met en avant, en sa qualité de premier conseiller du PCAOB sur les problématiques d'audit, sa préoccupation à s'assurer que les normes établies par le PCAOB répondent aux attentes du public (Carmichael 2004). Avec l'assistance d'auditeurs praticiens, le PCAOB doit déterminer les méthodes d'audit qui répondent aux besoins de la société.

Pour Rocher (2011, p. 61), « *pour être vu comme indépendant, un normalisateur doit faire état de sa volonté d'établir des normes servant l'intérêt général, c'est-à-dire intégrant le point de vue de l'ensemble des acteurs ayant un intérêt de quelque nature que ce soit dans les sujets dont il s'est saisi* ». Selon l'auteur, deux mécanismes permettent de rendre compte de la volonté d'un normalisateur d'intégrer l'intérêt général. Le premier est la consultation et la prise en compte des remarques et critiques de l'ensemble des parties prenantes lors de l'élaboration des normes, au travers d'une procédure de consultation des parties prenantes appelée *due process*. A ce titre, l'une des implications politiques de l'étude de Masocha et Weetman (2007) est de remettre en question l'efficacité de l'action d'intérêt public par un *due process*. Pour Rocher (2011), ce premier mécanisme doit être combiné à un second permettant la transparence du processus d'élaboration des normes afin que le normalisateur témoigne de ses choix et du mode d'élaboration des normes.

Ainsi, le processus de normalisation ne doit pas être (et apparaître) biaisé et orienté par des intérêts particuliers. C'est en particulier ce qui a fait défaut à l'AICPA au moment de la création du PCAOB et du choix de ce dernier d'établir lui-même des normes. L'AICPA était alors perçue comme une « *association commerciale (plutôt qu'une organisation professionnelle) qui place l'intérêt commercial de ses membres avant l'intérêt public et la protection des investisseurs*³⁰ » (Carmichael 2014, p. 905). Le risque d'apparaître comme œuvrant purement au nom de leurs intérêts commerciaux est également souligné par Ramirez (2003) à l'égard des grands cabinets d'audit. Plus qu'un risque, le fait pour les cabinets d'audit de privilégier leurs intérêts dans les activités de normalisation est dénoncé (Sikka 2002 ; Carmichael 2014).

²⁹ Notre traduction de « *protect the interests of investors and further the public interest* »

³⁰ Notre traduction de « *trade association (rather than a professional organization) that placed the business interest of its members before the public interest and protection of investors* »

La normalisation de l'audit apparaît ainsi comme un processus politique en proie à des dynamiques de pouvoir entre les principaux acteurs et à des influences manifestes tant des grands cabinets comptables internationaux que des organismes « satellites » au normalisateur. Cette dimension politique se décline également au travers de stratégies rhétoriques et de références à l'idéologie. Ces jeux d'influence sont bien sûr liés puisque l'idéologie se manifeste à travers un langage de persuasion, la rhétorique (Fogarty et al. 1994) et permet de favoriser ou d'asseoir le pouvoir.

2. Processus de normalisation et mécanismes d'élaboration des normes

Ce second volet de notre revue de littérature est consacré au processus de fabrication des normes d'audit. Dans cette perspective, nous exposons quelques études orientées sur des processus nationaux d'établissement de normes d'audit (2.1). Nous développons ensuite les recherches faisant de normes particulières des études de cas (2.2) avant d'examiner plus avant les évolutions dans les processus de normalisation (2.3).

2.1. Etudes sur les processus nationaux

Plusieurs auteurs ont focalisé leur étude de la normalisation de l'audit sur un pays en examinant ainsi, dans un contexte national, les caractéristiques du processus et/ou les critiques dont il faisait preuve. Nous retraçons les résultats obtenus sur les recherches dans les contextes chinois, danois, canadien et américain.

Xiao et al. (2000) se sont intéressés à la fabrication des normes d'audit en Chine. Ils ont contextualisé les diverses tentatives chinoises d'établissement de normes d'audit, et en particulier les normes d'audit indépendantes chinoises (*Chinese Independent Auditing Standards* - CIAS) promulguées à partir de 1995. Puis, ils ont identifié les facteurs qui ont motivé ces efforts et qui expliquent certaines caractéristiques importantes de ces normes. Ils constatent que l'élaboration des normes applicables de manière volontaire avait pour objectif d'éduquer tant les auditeurs que les audités, d'améliorer la qualité de l'audit et d'aider les auditeurs à survivre face à la concurrence de cabinets comptables et de conseil. Cependant, les deux jeux de normes établies par le *Chinese Institute of Certified Public Accountants* (CICPA) et le *Chinese Association of Certified Public Auditors* (CACPA) souffraient d'un certain nombre de problèmes : ils ne couvraient pas l'ensemble des sujets, des incohérences et

répétitions apparaissaient au sein des normes, ils manquaient d'indications pratiques et surtout ils n'étaient pas contraignants. En outre, les différences et incohérences entre ces deux référentiels créaient des confusions parmi les auditeurs et les audités.

Menée sous la forme d'une étude de cas unique et longitudinale, la recherche de Jeppesen (2010) se consacre aux activités de normalisation de l'audit de l'organisation professionnelle danoise sur la période 1970-1978. Cette étude permet de donner un aperçu du processus par lequel l'organe normalisateur répond dans le temps à la résistance à laquelle il est confronté dans l'établissement de normes d'audit. Ces stratégies nécessitent d'être adaptées à l'évolution des modèles de résistance. Cinq « *dispositifs d'intéressement* » sont ainsi identifiés pour vaincre la résistance. Outre la référence à l'idéologie que nous avons évoquée, sont discutés l'alignement des intérêts, la représentation, le *due process* et le recours à des textes souples (« *soft texts* »). Ce dernier point a également été abordé lors de l'exposé des stratégies rhétoriques du normalisateur. Dans ce cadre, et afin de rendre plus acceptables les normes, le comité technique d'audit du normalisateur danois s'est tourné vers des dispositions plus souples : le verbe « *devoir* » (« *must* ») a ainsi été remplacé par des termes tels que « *peut* » (« *can* ») ou « *pourrait* » (« *should* ») afin de rendre les normes plus flexibles. En outre, aucune sanction ne pouvait être imposée à ceux qui n'appliquaient pas ces normes.

Côté canadien, Richardson (2008) centre son analyse sur le *due process* et mène une étude comparative entre trois organismes de normalisation comptable et d'audit supervisés par le CICA : l'AcSB en charge de l'élaboration des normes comptables, l'AASB dédié aux normes d'audit et le PSAB établissant les normes comptables propres au secteur public. Les trois organismes ont adopté une procédure de *due process* pour l'élaboration des normes afin de maintenir l'objectivité du processus de normalisation (AcSB), de s'assurer que les normes répondent aux besoins du public et des parties prenantes (AASB) et de garantir la pertinence continue et la qualité et l'indépendance de leurs recommandations (PASB). Les normes issues d'un *due process* sont ainsi perçues comme « *préservant la légitimité des normes et la pertinence de ces normes pour les utilisateurs*³¹ » (Richardson 2008, p. 693). En se basant sur la force légale des normes (facultative pour celles du PSAB et obligatoire pour les autres) et l'hétérogénéité de ceux qui appliquent ces normes, Richardson (2008) conclut que le *due process* de l'AcSB applique des normes plus rigoureuses que celles de l'AASB, ce dernier ayant lui-même un *due process* plus rigoureux que celui du PSAB. Ces dispositifs de *due process*,

³¹ Notre traduction de « *maintaining the legitimacy of the standards and the relevance of those standards to users* »

mis en œuvre de manière volontaire par les trois organismes présentent pour Richardson (2008) trois lacunes. Tout d'abord, il est souligné le manque de préoccupation quant à la capacité des parties prenantes à participer au processus. En outre, il est reproché le manque de « *test pilote*³² » sur le coût et les bénéfices ou la faisabilité dans la mise en œuvre des normes. Enfin, il est relevé une absence de règles permettant de s'assurer de la bonne réalisation du processus de normalisation. Outre les précisions relatives à la composition de l'AASB, l'étude comparative apporte des éléments d'information sur le processus retenu par l'organisme de normalisation de l'audit, notamment sur les aspects suivants : représentation de groupes d'intérêts au sein du *board* (secteur public), identification des sujets à traiter (par le personnel, en s'appuyant sur les études des parties prenantes, par les membres du *board* ou par l'organisme de supervision - CICA), règles de vote pour mettre un sujet à l'ordre du jour ou pour approuver un exposé sondage ou une norme, modalités de détermination des ressources nécessaires pour mener le programme de travail, caractère publique des ordres du jour, auteur (rédacteur) du premier projet.

Le *due process* a également été investigué par Geiger (1989) et McEnroe (1993) en examinant le degré d'intégration dans la norme finale des commentaires formulés par les parties prenantes. Dans le contexte américain, leurs études portent respectivement sur la norme SAS 58 relative aux rapports sur les états financiers audités³³ et sur la norme SAS 54 relative aux actes illégaux³⁴. En mettant en regard la norme adoptée avec la norme soumise à consultation, Geiger (1989) constate que la majorité des commentaires remontés dans les lettres de commentaires a été intégrée dans la phase de finalisation du processus de normalisation. Les remarques générales apparaissant dans les lettres de commentaires sur la norme SAS 54 permettent à McEnroe (1993) de dresser un éventail des préoccupations des parties prenantes à l'égard de cette norme que ce soit en termes de compétence de l'auditeur pour répondre à ses dispositions ou de création d'attentes irréalistes, d'accroissement de responsabilité ou de risques en termes de litiges, ou encore de coût induit de l'audit, alors même que certains considèrent qu'il n'y a pas besoin d'une telle norme. Les résultats de l'étude de McEnroe (1993) ne montrent pas l'existence d'un impact significatif de la taille des cabinets d'audit ou de la présence en leur sein d'un membre de l'ASB sur le degré d'intégration des commentaires associés dans la norme finale. La prise en compte des commentaires formulés dans les lettres de commentaires a été

³² Notre traduction de « *pilot testing* », p. 694

³³ *Statement on Auditing Standards No. 58, "Reports on Audited Financial Statements"*

³⁴ *Statement on Auditing Standards No. 54, "Illegal Acts by Clients"*

récemment examinée par Williams et Wilder (2020) qui concluent par l'affirmative. L'approche retenue à ses débuts par le PCAOB avait toutefois conduit Glover et al. (2009) à mettre en exergue les défauts dans le processus d'établissement des normes d'audit. En particulier, la coexistence de trois jeux de normes (les normes intérimaires du PCAOB, les normes de l'IAASB et celles, originelles, de l'ASB) engendre une complication pour les entreprises cotées, la profession comptable et l'enseignement de la comptabilité. En soulignant la faible productivité, avec six normes établies au cours de ses six premières années d'existence, ils jugent le temps pour l'établissement des normes trop long, alors même que ces normes présentent des insuffisances dans leur qualité et leur clarté (difficultés d'interprétation de certains termes notamment). En outre, des motivations et pressions politiques conduisent à des règles inflexibles et ne répondant pas aux besoins des investisseurs. Enfin, le *Board* ne prend pas suffisamment en considération selon eux les coûts des normes pour les auditeurs et leurs clients, point également mis en exergue par Kinney (2005). Ces critiques sont largement partagées par Palmrose (2013).

Le PCAOB est également au cœur du commentaire de Nolder et Palmrose (2018) qui se concentrent sur l'analyse économique des normes menée par le PCAOB et formulent des recommandations qui ont été discutés par Ramamoorti (2018). Tout d'abord, ils préconisent d'adapter l'analyse économique selon le type de normes élaborées en distinguant trois catégories : les normes relatives à la réalisation de l'audit (« *auditor performance standards* », p. 184) qui ont pour objet de déterminer les diligences à accomplir par l'auditeur et ce faisant d'améliorer la qualité de l'audit, les normes relatives à la communication de l'auditeur (« *auditor disclosure standards* », p. 184), lesquelles visent une meilleure information aux investisseurs en faveur de la qualité de l'audit et/ou de la qualité de l'information financière délivrée et les autres normes ou règles portant sur la pratique de l'audit (« *standards (rules) for the practice of auditing* », p. 184), qui s'attachent au comportement des auditeurs et à l'activité des cabinets d'audit, tel que les règles d'indépendance à respecter. En outre, Nolder et Palmrose (2018) reprochent au PCAOB de faire reposer son analyse uniquement sur des théories économiques générales et appellent à l'utilisation de théories appropriées selon le type de normes. Ramamoorti (2018) met cette approche économique générale en regard de l'environnement américain où les poursuites judiciaires sont plus importantes que dans d'autres pays et où la *Securities and Exchange Commission* (SEC), elle-même, a été poussée à renforcer son analyse économique. Alors que Nolder et Palmrose (2018) positionnent le PCAOB après l'IAASB et l'ASB, Ramamoorti (2018) l'estime au contraire en première position au regard de

l'élaboration, à un rythme raisonnable, de normes d'audit de qualité et adaptées aux évolutions. Cependant, Ramamoorti (2018) suggère une approche plus globale pour mener l'analyse économique, en s'appuyant sur la loi de la variété requise d'Ashby (1956) ou en recourant à une analyse de l'« *expectation gap* »³⁵ décomposé en écart lié à la norme, écart lié à la mise en œuvre de la norme et écart lié à la communication, ou encore à travers la théorie de la capture de Stigler (1971)³⁶. Plus largement encore, une analyse sous un angle interdisciplinaire comme celui de l'économie politique (Mill 1848) est nécessaire. Cependant, cette ouverture risquerait de ralentir le processus de normalisation. Enfin, le développement de « *principes d'audit centraux* » (« *audit-centric core principles* ») prôné par Nolder et Palmrose (2018, p. 190) est jugé prématuré par Ramamoorti (2018).

Selon Leuz (2018), l'analyse économique n'est qu'un des moyens possibles pour fonder l'approche retenue pour élaborer des politiques comptables et financières sur des données probantes. Il souligne également les études d'impact, les évaluations à la suite de la mise en œuvre des politiques ainsi que la recherche académique. Ce dernier moyen a fait l'objet de plusieurs études en matière de normalisation de l'audit, en particulier dans le contexte américain. Ainsi, Harris et Williams (2019) étudient la portée de la prise en compte de la littérature académique dans le développement de la régulation de l'audit des sociétés cotées, en examinant si, et dans quelle mesure, les citations académiques sont présentes dans les documents du PCAOB. A ce titre, ils relèvent peu de citations académiques dans les documents soutenant les travaux normatifs du PCAOB au cours de ses dix premières années d'existence. L'évolution qu'ils notent ces dernières années les conduit à s'interroger sur la réelle contribution de la recherche académique ou au contraire son utilisation orientée pour justifier les positions du normalisateur.

La contribution de la recherche à l'élaboration des normes d'audit suscite donc des questionnements qui dépassent les frontières américaines. Hoang et al. (2018) constatent que le *due process* de l'IAASB ne requiert pas de considérer les éléments probants issus de la recherche académique et examinent les obstacles au transfert des connaissances académiques aux normalisateurs et régulateurs. Ils suggèrent le développement de synthèses de recherches

³⁵ L'« *expectation gap* » correspond à l'écart entre ce que les parties intéressées attendent de la part de l'auditeur et ce qui constitue la mission de l'audit : « *les parties intéressées n'ayant pas nécessairement connaissance des limites de l'audit en ce qui concerne, par exemple, l'importance relative, les techniques d'échantillonnage, le rôle du contrôleur légal des comptes en ce qui concerne la détection de fraudes et la responsabilité des instances dirigeantes, il peut exister un décalage par rapport à leurs attentes* » (directive audit 2014, considérant 11)

³⁶ Notre traduction de « *theory of regulatory capture* » également traduite par la théorie de l'emprise réglementaire ou de la capture de régulation

plutôt que de revues de littérature afin de pouvoir répondre aux problématiques auxquelles les normalisateurs et régulateurs sont confrontés dans le cadre de la détermination de leurs politiques en matière d'audit. Cette suggestion fait l'objet d'une illustration au travers de la norme relative à l'audit de groupe (Hoang et al. 2020). La proposition rejoint les conclusions de Sinclair et Cordery (2016) qui préconisent, à l'aune de leur revue de littérature, de faire œuvre de communication des résultats des recherches en lien avec les travaux normatifs.

Ces études permettent ainsi de d'identifier certaines modalités des processus, avec des facteurs de succès ou d'échec. Ces éléments peuvent être complétés par les recherches s'appuyant sur les études de cas de normes particulières.

2.2. Etudes de cas de normes particulières

Notre revue de la littérature sur la normalisation de l'audit nous a conduit à identifier des recherches sous forme d'études de cas portant sur des normes ou lignes directrices d'audit particulières. Les deux premières se situent dans le contexte anglo-saxon, la dernière, plus récente, est dédiée à une norme française. Ces trois études abordant des aspects différents, nous développons ci-après leurs résultats respectifs riches d'enseignements sur les points sensibles du processus de normalisation.

En prenant appui sur l'étude de cas de la norme relative aux considérations de l'auditeur au regard de la continuité de l'exploitation³⁷, Sikka (1992) met en avant les facteurs ayant influencé le processus d'élaboration de cette ligne directrice au Royaume-Uni. Il souligne tout d'abord le contexte social, économique et politique dans lequel cette norme s'est développée : un contexte de graves crises économiques où des cabinets d'audit ont été impliqués dans des litiges. Pour gérer cette crise de confiance dans l'audit et la menace d'autres poursuites, les organisations professionnelles ont cherché à renégocier les responsabilités de l'auditeur. La ligne directrice a suivi un *due process*. La publication d'un exposé sondage par le normalisateur anglais, l'APC, est considérée comme un moyen pour ce dernier de gagner en légitimité publique. Cependant les cabinets d'audit dominant le processus. Pouvant financièrement se permettre de détacher leur personnel, ils sont majoritaires parmi les membres de l'APC, ses groupes de travail et sous-comités. Les travaux de l'APC n'étant pas publics, ils sont également les plus à même de répondre à la consultation car ils ont accès à l'information utile et pertinente

³⁷ Norme « *The auditor's Considerations in Respect of going Concern* » publiée en 1985

sur le sujet. Ils constituent ainsi un « *cercle privilégié*³⁸ » (Sikka 1992, p. 365). Par ce biais, ils peuvent ainsi promouvoir un environnement propice à leurs intérêts économiques. Ainsi, l'usage d'une terminologie homogène avec celle retenue dans les normes américaines a été poussé par les cabinets internationaux pour des raisons économiques (économie sur les dépenses de formation notamment). Plusieurs moyens ont été mis en œuvre pour obtenir le consentement : contrôler l'agenda, déterminer les questions clés en excluant certaines questions menaçant les intérêts des grands cabinets, et en façonnant les besoins et les désirs des groupes subordonnés par divers moyens idéologiques et institutionnels (Lukes 1974). Pour cela, le groupe dominant a dû négocier, construire des alliances et faire des compromis, mais généralement sur des points estimés secondaires. Les normes issues du processus de normalisation forment une base quasi-légale à partir de laquelle l'Etat et les tribunaux apprécient les travaux des auditeurs.

Cette étude de Sikka (1992) laisse entrevoir des reproches aux travaux de l'APC qui ont servi d'assise aux recherches de Pong et Whittington (1994). Basées sur l'examen des archives de l'APC, les études de cas de Pong et Whittington (1994) sont ainsi axées sur les quatre principales critiques formulées à l'encontre de l'APC, à savoir : la lenteur du processus, la qualité inadéquate du travail, le manque d'indépendance et de consultation et le secret gardé sur les travaux normatifs. Les trois cas sélectionnés portent sur l'examen analytique, la fraude et des autres irrégularités et l'audit des entreprises d'assurance.

Ces lignes directrices ont mis cinq ans ou plus à se développer, de la nomination du groupe de travail à la publication de la ligne directrice, sans compter le délai entre l'émergence de la problématique et la constitution du groupe de travail. Cette lenteur provient de trois sources. Tout d'abord est pointé du doigt le manque de ressources et d'engagement des membres et du secrétariat support. Ensuite, le processus interne est lourd et consommateur de temps, notamment quand le sujet est controversé. Enfin, il y avait une controverse considérable sur certaines problématiques et les solutions pour y répondre ont engendré beaucoup de discussions, des négociations, voire des tactiques de retardement.

Concernant la qualité du travail, même s'il est reconnu un contenu utile aux trois lignes directrices concernées, certaines critiques sont énoncées, notamment le caractère un peu général et imprécis de la ligne directrice relative à l'examen analytique. En outre, l'APC n'ayant pas de budget recherche propre il est souligné le peu d'impact des travaux de recherche, les travaux

³⁸ Notre traduction de « *privileged circle* »

étant davantage inspirés des normes internationales et américaines et de l'expérience des membres du groupe de travail.

Concernant la consultation des parties prenantes, l'APC a suivi pour les trois cas examinés un *due process* mais il est relevé la faible participation des non-auditeurs, même pour le sujet de la fraude considérée comme une question de grand intérêt public. Au regard de l'indépendance du normalisateur, les considérations de domination par les auditeurs et de relation normes/responsabilités de l'auditeur rejoignent les conclusions des travaux de Sikka (1992).

Enfin, à travers leur étude Pong et Whittington (1994) ne perçoivent pas le secret gardé comme un problème, la « perte » d'informations du public ne portant que sur des travaux du groupe de travail axés sur la rédaction et des différences d'interprétation assez fines. Cependant, cela conduisait à de longues périodes de développement où le public n'était pas sollicité, ce qui pourrait expliquer le peu de réponse aux consultations. D'autre part, cela contribuait à donner l'impression d'une conspiration de la profession de l'audit contre l'intérêt public.

Intéressons-nous désormais au contexte français avec la dernière étude de cas recensée. Jedidi (2013) s'est interrogée sur le rôle des normes d'audit dans l'« *expectation gap* » et a notamment cherché à savoir si les normes d'audit pouvaient réduire l'écart entre ce que les parties intéressées attendent de la part de l'auditeur et ce qui constitue la mission de l'audit. Sur ce sujet, Carpenter et Dirsmith (1993) soulignaient dans leur étude que l'AICPA avait lancé un groupe spécifique « *Expectation Gap Task Force* » en vue de réconcilier les attentes de la société en matière d'audit avec les travaux de la profession. Il en a résulté neuf normes d'audit. Mais ont-elles permis de réduire l'« *expectation gap* » ? Jedidi (2013) conclut que les normes d'audit en France non seulement ne permettent pas de réduire l'« *expectation gap* » mais jouent au contraire un rôle légitimant. Afin de comprendre dans quelle mesure les besoins du public sont pris en compte lors de l'élaboration des normes d'audit, Jedidi (2013) a réalisé des entretiens avec des personnes impliquées de manière directe ou indirecte dans la normalisation française en audit. L'analyse s'est focalisée sur deux phases jugées essentielles : l'élaboration des normes au sein du comité des normes professionnelles (CNP) de la CNCC et la concertation entre la CNCC et le H3C. Elle a également mené une étude de cas autour de la NEP 705 sur la justification des appréciations ayant pour objet de reconstruire l'historique de la norme.

Ses travaux apportent un éclairage sur plusieurs points. Tout d'abord, Jedidi (2013) conclut que la normalisation de l'audit relève d'un isomorphisme institutionnel. Elle souligne que la préoccupation première du normalisateur français est d'assurer la conformité des NEP avec les

ISA, ceci afin de garantir la légitimité de son référentiel normatif. Peu d'importance est accordée aux besoins du public lors de la préparation des normes d'audit. Pour renforcer sa légitimité, la profession de l'audit en France fait valoir que les normes d'audit sont au service du public. Or, il apparaît que ces normes sont mal connues par le public. Celles-ci sont perçues comme des normes « techniques » destinées à l'usage exclusif des commissaires aux comptes. Il ressort de l'étude de Jedidi (2013) qu'en mettant en avant l'aspect d'intérêt général des normes d'audit, la profession semble avant tout chercher à légitimer son référentiel normatif et se légitimer elle-même. Jedidi (2013) met aussi en avant la place qu'occupent les grands cabinets d'audit dans la normalisation de l'audit. Comme Hazgui et Pochet (2009), elle relève que la relation entre la CNCC et le H3C est marquée par des tensions récurrentes. Enfin, elle met en exergue à travers ses travaux le souci d'une harmonisation internationale, une tendance forte dans les systèmes de normalisation.

2.3. Etudes sur les tendances normatives

Une harmonisation dans un contexte de globalisation

La question de l'harmonisation des normes d'audit était au cœur du discours de Roussey³⁹ lors de son intervention en 1991 à la réunion annuelle de l'*American Accounting Association* (AAA). Il soulignait alors que les normalisateurs nationaux se sont efforcés depuis longtemps d'harmoniser les normes comptables et d'audit avec une forte influence des normes internationales d'audit (Roussey 1992, 1996). En ce sens, Sikka (1992) et Jeppesen (2010) ont mis en avant l'influence des normes américaines sur les normes nationales et Xiao et al. (2000) ont relevé le besoin d'une harmonisation internationale dans le contexte chinois. Cette harmonisation apparaît incontournable dans le cadre de marchés mondiaux et d'une mouvance vers la « globalisation ». Cette harmonisation est d'ailleurs soutenue par les cabinets d'audit internationaux (Jedidi et Richard 2015). D'ailleurs, Glover et al. (2009) estiment que l'absence d'action du PCAOB vers une convergence avec les normes de l'IAASB et de l'ASB a conduit à la perte, au profit de l'IAASB, du rôle des Etats-Unis comme leader mondial en matière de normes d'audit. En avril 2003, le PCAOB a effectivement reçu l'approbation de la SEC pour adopter les normes d'audit existantes de l'ASB en tant que « normes intérimaires » du PCAOB en vue d'une application transitoire dans l'attente d'établissement de normes par lui-même. A

³⁹ Roussey était associé du cabinet d'audit international Arthur Andersen et le représentant américain à l'*International Auditing Practices Committee* (IAPC) de l'IFAC

la suite de cette adoption, l'ASB et l'IAASB ont engagé des travaux de convergence et d'amélioration de leurs normes. Or, les nouvelles normes IAASB et ASB étant considérées de qualité supérieure aux normes intérimaires du PCAOB, les cabinets intégraient ces normes dans leurs méthodologies d'audit et les appliquaient à l'ensemble de leurs audits, y compris les audits d'entreprises cotées américaines.

Dans cette lignée, Casta et Mikol (1999) rendent compte de la profonde mutation de l'audit et de l'évolution des normes professionnelles en France. C'est la CNCC qui historiquement a défini les règles et les modalités de mise en œuvre du commissariat aux comptes. Il s'agissait à l'origine de recommandations inspirées de la doctrine étrangère et adaptées au contexte français. Par la suite, la refonte des recommandations a conduit le Conseil national à distinguer d'une part la règle professionnelle ayant un caractère obligatoire (la « norme ») et ses conditions de mise en œuvre (les « commentaires ») et d'autre part les considérations d'ordre pratique, constitutives d'une information à caractère technique. Ce travail de refonte s'est très largement inspiré des travaux du comité de l'IFAC en charge de l'élaboration des normes d'audit (l'IAPC). Dès 1993, la Commission des Opérations de Bourse (COB) observait : « *Il n'y a pas de différence significative entre les normes internationales d'audit définies par l'IFAC et les normes françaises publiées par la CNCC* » (COB 1993, p. 5, cité par Jedidi 2013). La refonte s'est donc effectuée dans une mouvance d'harmonisation.

Samsonova (2009) souligne que cette harmonisation des normes poursuit des objectifs de légitimité empreinte de transnationalité. La normalisation de l'audit en Russie s'est ainsi développée dans une large mesure par émulation avec les approches d'audit occidentales, bien établies et reconnues de manière universelle, conduisant à modeler les normes nationales sur les ISA comme indiqué également par Mennicken (2008).

Entre rigueur et imprécision

Ye et Simunic (2013) ont développé une théorie des préférences des groupes d'intérêts sur les normes d'audit pour aider à expliquer l'établissement et l'évolution de ces normes. Les auteurs partent de l'hypothèse que les normes d'audit peuvent être établies en choisissant deux propriétés des normes : leur rigueur (« *toughness* ») et leur imprécision (« *vagueness* »). La rigueur des normes d'audit est définie comme le niveau d'effort d'audit requis par les normes⁴⁰ et l'imprécision des normes d'audit est l'incertitude des niveaux d'effort d'audit qui peuvent

⁴⁰ Notre traduction de « *The level of audit effort required by the standards* » (p. 1196)

être considérés par les différentes parties comme étant « en conformité » avec les normes d’audit⁴¹ et qui dépend de la formulation utilisée dans les normes. Les normes fondées sur des règles sont susceptibles d’être moins vagues que les normes fondées sur des principes. Le modèle utilisé prédit que les normalisateurs qui seraient les auditeurs et les investisseurs préfèrent des normes d’audit précises si les normes peuvent être fixées au niveau optimal (c’est-à-dire en maximisant la richesse). Toutefois, si la rigueur ne peut pas être définie de manière optimale (trop élevée ou trop basse, ce qui est vraisemblablement le cas en raison des projets d’investissement hétérogènes et de la richesse hétérogène des auditeurs), les auditeurs et les investisseurs préfèrent des normes d’audit vagues. Ce résultat est conforme à la tendance mondiale de l’établissement de normes d’audit qui exigent davantage de jugement professionnel. Toutefois, cette étude a été discutée par Caskey (2013) qui montre que l’enrichissement du modèle utilisé par les auteurs en considérant des auditeurs hétérogènes peut altérer les prédictions et faire apparaître une divergence entre les auditeurs et les investisseurs.

Entre tradition et innovation

Curtis et al. (2016) questionnent le potentiel d’innovation des normes d’audit. Dans cette perspective, ils prennent appui sur l’émergence de l’audit des risques d’entreprise (« *Business Risk Auditing* – BRA ») et examinent la prise en compte de cette évolution dans la révision des normes ISA par les acteurs de la normalisation alors en place. Ils montrent, à travers le suivi des documents du projet et l’examen des délibérations, plusieurs facteurs ayant conduit au rejet de cette innovation : l’environnement réglementaire et politique, la recherche de légitimité des normalisateurs internationaux, la nécessité d’un déploiement et d’une application à toutes les tailles d’entités et toutes les tailles de cabinets d’audit, l’organisation traditionnelle pyramidale des structures d’audit. De fortes considérations de faisabilité ont fait pencher la balance vers le maintien du modèle traditionnel d’approche par les risques.

➤ Conclusion de la section 1

Nous avons ainsi dressé un état de l’art sur le processus de normalisation de l’audit, ses acteurs et leurs interactions ainsi que ses mécanismes d’élaboration des normes. Nous procédons à une mise en perspective de ces études antérieures conduisant au positionnement de nos travaux de recherche.

⁴¹ Notre traduction de « *The uncertainty of audit effort levels that could be considered by different parties as “in compliance” with the auditing standards* » (p. 1197)

Section 2 – Mise en perspective des recherches antérieures

Pour cette seconde section posant le contexte de nos travaux de recherche, nous proposons de dresser un bilan des approches méthodologiques antérieurement mises en œuvre sur notre objet de recherche. Nous présenterons ensuite l'angle de recherche que nous avons retenu.

1. Approches méthodologiques de l'étude du processus de normalisation de l'audit

Notre revue des recherches antérieures sur le processus de normalisation de l'audit nous amène à dresser un état des lieux en termes de terrain de recherche et d'investigations méthodologiques. Dans ces recherches, diverses méthodologies ont été employées et appliquées dans des contextes ou pays distincts, comme le synthétise le tableau 1 porté en fin de chapitre.

Ainsi, il ressort de ce qui précède que plusieurs axes de recherches ont pu être privilégiés. Le premier est centré sur les acteurs. Les études afférentes se focalisent alors sur le normalisateur de l'audit, son organe principal agissant en matière normative ou ses interdépendances avec d'autres structures qui œuvrent conjointement ou indirectement à l'élaboration des normes. D'autres études se penchent davantage sur le processus normatif en lui-même (Xiao et al. 2000), avec un accent porté sur le *due process* (Richardson 2008). D'autres encore déploient une attention particulière à l'égard d'une ou plusieurs normes d'audit dans le cadre d'études de cas (Sikka 1992 ; Pong et Whittington 1996).

En termes spatio-temporel, nous relevons quelques études longitudinales visant à retracer l'historique d'un contexte national (Casta et Mikol 1999 ; Kinney 2005 ; Jeppesen 2010 ; Öhman et Wallerstedt 2012). Au niveau national, les études sont majoritairement menées dans le contexte anglosaxon, même si des recherches ont été relevées dans d'autres contextes, notamment chinois (Xiao et al. 2000), danois (Jeppesen 2010), français (Hazgui 2015), russe (Samsonova 2009). Des perspectives de recherches futures sont donc fortes pour tenter d'apprécier la transposition des résultats obtenus dans le contexte anglosaxon. Des approches comparées ont également été amorcées (Bédard et al. 2002 ; Baker et al. 2014) et mériteraient des prolongements. Au niveau international, les études sont limitées. La méconnaissance des institutions de normalisation internationale est d'ailleurs reconnue par Humphrey (2008), bien que celles-ci aient gagné en légitimité et pouvoir ces dernières années.

En cohérence avec la problématique, les études sont principalement de nature qualitative, visant à apporter une compréhension du phénomène ou à en expliquer les ressorts. Des études quantitatives se sont toutefois distinguées, apportant un angle de vue complémentaire, se situant à un niveau plus macro (Blazenko et Scott 1986 ; Geiger 1989 ; Ye et Simunic 2013). Les recherches qualitatives sont essentiellement basées sur des documents (Loft et al. 2006 ; Malsch et Gendron 2011), notamment des archives des organismes de normalisation (Sikka 1992 ; Pong et Whittington 1996) ou sur l'exploitation de lettres de commentaires (Geiger 1989 ; McEnroe 1993, 1994). Certaines études complètent le protocole méthodologique par des entretiens (Xiao et al. 2000 ; Hazgui 2015). Face à un sujet sensible et politique, les investigations académiques ne sont pas toujours aisées. D'ailleurs, certains auteurs mettent au bénéfice de la recherche leur expérience passée au sein du normalisateur ou d'un organisme lié et font part de leurs commentaires au regard de cette implication personnelle (Etats-Unis : Carmichael 2004, 2014 ; Glover et al. 2009 ; Royaume-Uni : Sikka 2002).

La normalisation recelant différentes facettes, les cadres théoriques mobilisés sont également diversifiés. Certaines recherches sont orientées vers l'activité politique que constitue l'élaboration d'une norme (modèle multidimensionnel du pouvoir de Lukes 1974, cadre analytique de Puxty et al. 1987, cadre de Hardy 1994). Une approche institutionnelle a également été retenue parfois (Baker et al. 2014 ; Curtis et al. 2016). La multiplicité des cadres théorique employés constitue autant de perspectives de recherches futures, en croisant contextes, sources de données et cadres théoriques.

Nous justifions à présent l'imbrication de nos travaux de recherche dans le champ existant.

2. Positionnement de nos travaux et question de recherche

Les précédentes études en matière de normalisation de l'audit ont privilégié un angle d'analyse particulier. En vue de compléter cette vision parcellaire, morcelée, nous proposons une étude du processus de normalisation de l'audit considéré dans sa globalité. A notre connaissance, cette approche n'a pas été retenue et nous semble opportune afin de bien comprendre le processus de normalisation de l'audit en France. Il s'agit donc d'analyser la « *fabrique de la norme* », par référence à Chantiri et Colasse (2019, p. 164). De cet objectif a naturellement découlé notre **question de recherche : comment caractériser le processus de normalisation de l'audit en France ?**

S'agissant du choix du processus français, nous avons mis en exergue dans l'introduction générale le contexte propice à la recherche académique que constitue la France : un pays où la réglementation de l'audit est particulière, avec une culture continentale qui permet de combler un manque face à des études principalement anglosaxonnes. Comme nous l'avons mentionné en section 1, quelques études ont été menées dans le contexte hexagonal mais celles-ci se rapportent à une période déjà lointaine (Casta et Mikol 1999 ; Baker et al. 2001 ; Ramirez 2003), avant la loi de sécurité financière qui a impacté le processus en France ou, pour les plus récentes, avant la réforme européenne de l'audit (Jedidi 2013 ; Baker et al. 2014 ; Hazgui 2015). Il apparaît donc pertinent dans le cadre de l'extension des connaissances en matière de normalisation de l'audit de s'intéresser à un processus nouvellement modifié.

➤ Conclusion de la section 2

Nous avons ainsi retracé dans cette section les orientations des études antérieures ayant examiné le processus de normalisation de l'audit et positionné notre recherche au regard de ces études.

➤ Conclusion du chapitre 1

En conclusion de ce chapitre, nous proposons un tableau de synthèse des principales études portant sur le processus de normalisation de l'audit.

Auteurs, références	Contexte	Pays étudiés	Méthodologie	Principaux résultats
L'élaboration des normes au cœur de la réglementation de l'audit : un fort ancrage autour des organisations professionnelles et de l'Etat				
<i>Cadres analytiques sur les fonctions des systèmes réglementaires et les modes de réglementation</i>				
Blazenko et Scott 1986	Asymétrie d'information entre le gestionnaire et l'investisseur-consommateur	Etude générale	Etude quantitative basée sur une adaptation du modèle d'Arrow-Debreu	La normalisation est perçue comme une prescription de la qualité de l'audit et assimilée à une réaction face aux demandes du public pour corriger les carences visibles de la solution de marché.
Amershi 1986	Etude de Blazenko et Scott 1986	Etude générale	Discussion	Les auteurs proposent des extensions du modèle proposé par Blazenko et Scott (1986).
Baker et al. 2001	Comparaison européenne	Royaume-Uni France Allemagne	Cadre d'analyse basé sur les fonctions clés des systèmes réglementaires professionnels (Abbott 1988 ; Mills et Young 1999)	Les fonctions régulatrices diffèrent selon les pays compte tenu de différences historiques, légales, économiques et politiques : place importante des organisations professionnelles au Royaume-Uni, entités quasi gouvernementales en France et en Allemagne.

Auteurs, références	Contexte	Pays étudiés	Méthodologie	Principaux résultats
Bédard et al. 2002	Comparaison internationale	Canada Etats-Unis France	Cadre analytique de Puxty et al. (1987) sur les modes de réglementation	Le mode de réglementation varie d'un pays à l'autre et selon l'aspect de la réglementation. Pour l'établissement des normes d'audit, mélange d'associationnisme et de légalisme en France, mode associationnisme au Canada et aux Etats-Unis.
Öhman et Wallerstedt 2012	Emergence du champ de l'audit à la fin du XIXe siècle	Suède	Revue historique	Les règles applicables aux auditeurs sont établies par différents organismes qui ont chacun leurs attributions. L'établissement des normes d'audit est du ressort de l'organisation professionnelle qui a été confortée dans ce rôle par le <i>Companies Act</i> de 1975.
Baker et al. 2014	Comparaison internationale post LSF et SOX	Canada Etats-Unis France	Approche néo-institutionnelle basée sur des documents publics	Des changements significatifs des structures de réglementation de l'audit sont relevés, vecteurs d'isomorphisme institutionnel. La régulation de l'audit a évolué vers un plus grand légalisme.
Maroun et al. 2014	Evolution de l'environnement de l'audit	Afrique du Sud	Analyse s'appuyant sur la théorie de la modernité de Giddens	La transition de l'Apartheid vers la démocratie, les scandales qui ont éclaboussé l'audit et la prolifération de régulations externes dans les économies internationales ont conduit à mettre fin au système d'auto-régulation sud-africain.
Les acteurs du processus de normalisation à l'échelon international et national : évolution à la suite de scandales financiers, influence des cabinets, action dans l'intérêt général, composition d'experts ou de représentants, considération apportée à la formulation de normes techniques <i>Etude documentaire et retours d'expérience d'auteurs ayant été impliqués dans la normalisation</i>				
Sikka 2002	Post création de l'APB qui a remplacé l'APC	Royaume-Uni	Commentaire basé sur l'implication personnelle de l'auteur	Le processus d'élaboration des normes d'audit, fermé au public, reste sous le contrôle des organisations professionnelles et privilégie les intérêts des cabinets.
Carmichael 2004, 2014	Post SOX et établissement du PCAOB	Etats-Unis	Commentaire basé sur l'expérience de l'auteur de normalisateur, de formateur et de consultant en litiges	L'établissement du PCAOB marque le passage de l'autorégulation de la profession d'auditeur à la régulation par une autorité indépendante qui a choisi d'établir elle-même les normes d'audit dans un souci d'intérêt général.
Loft et al. 2006	Post mise en place du <i>Public Interest Oversight Board</i> (PIOB)	International	Etude documentaire	La structure organisationnelle de l'IFAC se caractérise par l'engagement d'agir dans l'intérêt général, le recours à la gouvernance par des experts plutôt que par la représentation nationale, l'influence

Auteurs, références	Contexte	Pays étudiés	Méthodologie	Principaux résultats
Loft et al. 2006 (<i>suite</i>)				de cabinets comptables internationaux, les interactions avec les associations comptables professionnelles et les régulateurs ou organismes de supervision nationaux.
Glover et al. 2009 (<i>aspect acteurs</i>)	Post SOX et établissement du PCAOB	Etats-Unis	Commentaire basé sur l'expérience des auteurs et leurs interactions avec des régulateurs et membres de la profession	Le PCAOB relève d'un modèle de « non experts » résultant d'une volonté d'indépendance vis-à-vis des cabinets comptables et des normalisateurs existants. Le <i>board</i> est composé en majorité de personnalités politiques qui manquent d'expertise et d'expérience en matière d'audit et d'établissement de normes techniques. Les auteurs aspirent à un <i>board</i> indépendant (dans sa composition et son financement) qui établirait les normes avec l'organisation professionnelle nationale et serait sous la surveillance d'une autorité publique.
Brasel et Williams 2019	Post établissement du PCAOB	Etats-Unis	Etude documentaire se basant sur les principes de juste équilibre établis par Ashford (1984)	Bien que les règles prévues pour les groupes consultatifs gouvernementaux par le <i>Federal Advisory Committee Act</i> (FACA) de 1972 ne soient pas applicables au PCAOB, le <i>Standard Advisory Group</i> du normalisateur américain est composé de membres compétents, disciplinés et non-allégeants.
Les interactions des acteurs du processus de normalisation : jeux de pouvoir et d'influence, stratégies rhétoriques et recours à l'idéologie <i>Mobilisation des cadres sur le pouvoir, études documentaires et entretiens, sociologie de la profession, analyse de réseau social</i>				
Pearson et al. 1979	Normes d'audit élaborées par l'ASB	Etats-Unis	Etude des comportements de votes basée sur une analyse MDS multidimensionnelle non métrique (SAS 2-20)	Les résultats n'ont pas fait apparaître l'existence d'un bloc de vote de la part des huit plus grands cabinets d'audit mondiaux (« <i>Big Eight</i> »).
McEnroe et Nikolai 1983	Normes d'audit élaborées par l'ASB	Etats-Unis	Etude des comportements de votes utilisant une analyse X ² (SAS 2-33)	Les résultats ne confirment pas l'affirmation du rapport Metcalf selon laquelle les <i>Big Eight</i> dominent collectivement l'établissement des normes d'audit.

Auteurs, références	Contexte	Pays étudiés	Méthodologie	Principaux résultats
Kinney 1986	Normes d'audit élaborées par l'ASB	Etats-Unis	Utilisation d'une théorie positive pour explorer les motifs de vote des cabinets d'audit (Cushing et Loebbecke 1983)	Les cabinets qui utilisent une méthodologie d'audit structurée ont tendance à soutenir les propositions de normes qui accroissent la structuration de la démarche.
McEnroe 1994	Normes d'audit élaborées par l'ASB (SAS 53-61)	Etats-Unis	Etude des comportements de votes à travers l'analyse de lettres de commentaires	Il existe une relation de mandat entre les membres de l'ASB employés par des cabinets d'audit et leurs cabinets d'appartenance.
Ramirez 2001, 2003, 2009, 2012	Evolution de la profession	France et étude globale de la profession de l'audit	Commentaires ancrés sur la sociologie de la profession et son évolution	Les grands cabinets d'audit jouent un rôle prépondérant dans la normalisation grâce à leurs moyens financiers et humains et à leur réputation.
Burlaud et Zarlowski 2003	Crise de confiance dans la profession d'audit (scandales financiers du début des années 2000, LSF en 2003)	France et international	Entretien avec René Ricol, ancien Président de la CNCC, du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) et de l'IFAC	Les systèmes d'autorégulation ont largement disparu dans un souci de crédibilité des professionnels et d'intérêt général. Dans le cas de l'IFAC, le PIOB veille à l'intérêt général et tout projet de norme fait l'objet d'un appel à commentaires. Mais on ne peut pas admettre un système de pure régulation externe car les professionnels eux-mêmes sont les mieux placés pour produire les normes dans la mesure où ils ont l'expertise technique.
Masocha et Weetman 2007	Controverse dans le développement de la norme sur le principe de continuité d'exploitation	Royaume-Uni	Extension à une norme d'audit de la recherche de Young (2003) sur la rhétorique du normalisateur	Lorsque la position du normalisateur change significativement durant la phase de consultation publique, des stratégies rhétoriques sont adaptées pour construire les normes, convaincre qu'il s'agit de bonnes normes et passer sous silence les potentiels contre argumentaires. L'élaboration de normes tient compte des problématiques de coûts, d'application pratique, de responsabilités des auditeurs.
Richardson 2009	Emergence de gouvernance en réseau	Canada	Analyse de réseau social par référence aux travaux de Rose et Miller (1992)	Le normalisateur apparaît intégré dans une structure de réseau où différentes organisations ont le pouvoir de nommer ou d'approuver la nomination des membres de l'organe de normalisation et de ses comités et groupes de travail.

Auteurs, références	Contexte	Pays étudiés	Méthodologie	Principaux résultats
Malsch et Gendron 2011	Post création du CPAB	Canada	Analyse basée sur une version modifiée du modèle multi-dimensionnel du pouvoir de Lukes (1974) et s'appuyant sur une étude documentaire	La création du CPAB démontre un cas d'isomorphisme en temps de crise et conduit à passer d'un système d'autorégulation par la profession à celui d'une régulation indépendante. Les résultats montrent une forme d'allégeance entre le CPAB et les plus grands cabinets comptables canadiens.
Hazgui 2015	Post LSF et création du H3C (2003-2012)	France	Analyse de la dynamique de pouvoir dans l'espace régulateur français basée sur le cadre de Hardy (1994) en s'appuyant sur des entretiens et des documents.	Le pouvoir instrumental provient de l'autorité et du statut légal donnés au H3C. Le pouvoir symbolique ressort des discours, rituels et préoccupations idéologiques. Le pouvoir systémique est issu de la conception juridique de l'audit légal et de la légitimité acquise des systèmes indépendants de régulation.
Les processus nationaux de normalisation : contextes chinois, canadien, américain et danois <i>Etudes documentaires, études de cas ou commentaires basés sur l'expérience des auteurs</i>				
Geiger 1989	Exposé sondage sur la norme SAS 58	Etats-Unis	Etude quantitative des 110 lettres de commentaires utilisant un modèle de régression	Les réponses relèvent des problématiques d'utilité de la norme, de compétence et de responsabilité des auditeurs, d'exposition à des litiges et de coût de l'audit. La taille des cabinets d'audit et la présence en leur sein d'un membre de l'ASB n'a pas d'impact significatif sur l'intégration des commentaires des répondants dans la norme finale.
McEnroe 1993	Exposé sondage sur la norme SAS 54	Etats-Unis	Etude quantitative basée sur les commentaires des 183 lettres reçues	La majorité des commentaires remontés dans les lettres de commentaires a été intégrée dans la phase de finalisation du processus de normalisation conduisant à la norme adoptée.
Xiao et al. 2000	Diverses tentatives chinoises d'établissement de normes d'audit	Chine	Etude documentaire et entretiens avec des normalisateurs chinois	L'élaboration de normes applicables de manière volontaire avait pour but d'éduquer les auditeurs et les audités, d'améliorer la qualité de l'audit et d'aider les auditeurs à faire face à la concurrence. Les nouvelles normes tenaient en outre compte des problèmes des anciennes normes, des effets de scandales majeurs, de la gouvernance de la profession et de l'harmonisation internationale.

Auteurs, références	Contexte	Pays étudiés	Méthodologie	Principaux résultats
Kinney 2005	25 ans (1981-2005) de régulation et dérégulation	Etats-Unis	Etude documentaire longitudinale	Les membres du PCAOB manquent d'expertise professionnelle en audit et ne considèrent pas suffisamment le coût des normes tant pour les auditeurs que pour leurs clients.
Richardson 2008	Etude de cas menée en 2005	Canada	Développement d'un modèle de variation de <i>due process</i> pour mener une étude de cas comparative en s'appuyant sur la collecte de documents	En se basant sur la force légale des normes et l'hétérogénéité de ceux qui appliquent ces normes, le <i>due process</i> de l'AcSB est plus rigoureux que celui de l'AASB, lui-même plus rigoureux que celui du PSAB. Il ressort un manque de préoccupation quant à la participation des parties prenantes, aux coûts et bénéfices et à l'applicabilité des normes.
Glover et al. 2009 (<i>aspect processus</i>)	Post SOX et établissement du PCAOB	Etats-Unis	Commentaire basé sur l'expérience des auteurs et leurs interactions avec des régulateurs et membres de la profession	Le système en vigueur apparaît inefficace : coexistence de trois jeux de normes, modèle de non-experts, faible productivité, insuffisance de qualité et de clarté des normes, motivations et pressions politiques conduisant à des règles inflexibles et ne répondant pas aux besoins des investisseurs. La non-convergence du PCAOB vers les normes de l'IAASB et de l'ASB a conduit à la perte, au profit de l'IAASB, du rôle des Etats-Unis comme leader mondial en normes d'audit.
Jeppesen 2010	Activités du normalisateur danois sur la période 1970-1978	Danemark	Etude de cas longitudinale fondée sur la théorie de l'acteur - réseau et basée sur des entretiens et des documents	Cinq dispositifs d'intéressement sont identifiés pour vaincre la résistance au processus de normalisation : l'alignement des intérêts, la représentation, le <i>due process</i> , le recours à des textes souples et la référence à l'idéologie.
Palmrose 2013	Bilan 10 ans après SOX	Etats-Unis	Commentaire	Le processus de normalisation du PCAOB est long et la résistance à la convergence crée de la complexité pour la pratique et l'enseignement de l'audit. Ce processus nécessite de mettre en place une analyse économique préalable à l'établissement des normes.
Hoang et al. 2018, 2020	<i>Due process</i> de l'IAASB Exemple d'ISA 600 sur l'audit de groupe	International	Analyse basée sur la littérature relative à la transmission des connaissances	Le développement de synthèses des recherches existantes, qui se distinguent des revues de littérature, favoriserait l'utilisation des connaissances académiques dans le processus de normalisation de l'audit.

Auteurs, références	Contexte	Pays étudiés	Méthodologie	Principaux résultats
Nolder et Palmrose 2018	Processus du PCAOB	Etats-Unis	Commentaire	Trois recommandations sont formulées à l'égard de l'analyse économique menée par le PCAOB : une adaptation selon l'objet et les destinataires des normes, le recours à des théories, économiques ou comportementales, appropriées selon cette typologie des normes et le développement d'un cadre de référence avec des principes d'audit centraux guidant l'analyse économique.
Ramamoorti 2018	Etude de Nolder et Palmrose 2018	Etats-Unis	Discussion	Le PCAOB apparaît comme plus performant que l'IAASB et l'ASB dans l'élaboration, à un rythme raisonnable, de normes d'audit de qualité et adaptées aux évolutions. Il est suggéré une analyse économique, s'appuyant sur la loi de la variété requise d'Ashby (1956), sur une décomposition de l'« <i>expectation gap</i> », sur la théorie de la capture de Stigler (1971) ou sur le champ de l'économie politique de Mill (1848).
Harris et Williams 2019	Activité normative du PCAOB (2003-2017)	Etats-Unis	Etude des citations académiques dans les documents normatifs du PCAOB	Le PCAOB semble actuellement intégrer une approche d'élaboration des politiques fondée sur des preuves dans ses pratiques de normalisation, ce qui constitue une évolution dans les procédés normatifs retenus depuis sa création.
Williams et Wilder 2020	Activité normative du PCAOB	Etats-Unis	Etude documentaire basée sur des lettres de commentaires	En utilisant un échantillon tiré des propositions de quatorze normes d'audit du PCAOB, il ressort que les commentaires formulés dans les lettres de commentaires conduisent à des modifications concernant la moitié des dispositions normatives.
Le processus de normalisation sous l'angle d'études de cas de normes particulières : base légale des normes, domination des cabinets d'audit membres bénévoles du normalisateur, contexte de crises économiques et scandales financiers, effort d'audit, souci de convergence internationale, terminologie <i>Etudes de cas de normes d'audit</i>				
Sikka 1992	Norme sur les considérations de l'auditeur au regard de la continuité de l'exploitation	Royaume-Uni	Etude de cas basée sur des entretiens et les soumissions reçues par l'APC	Le développement de la norme est influé par le contexte social, économique et politique. Il suit un <i>due process</i> permettant à l'APC de gagner en légitimité publique. Un groupe est dominant : les cabinets d'audit qui forment un cercle privilégié. L'objectif majeur de la norme est de ne pas créer d'effort

Auteurs, références	Contexte	Pays étudiés	Méthodologie	Principaux résultats
Sikka 1992 (suite)				d'audit supplémentaire, de protéger les auditeurs de poursuites judiciaires et de sauvegarder leurs intérêts économiques.
Pong et Whittington 1994	Critiques faites à l'APC ayant conduit à son remplacement par l'APB en 1991	Royaume-Uni	Etudes de cas de trois lignes directrices basées sur les archives de l'APC	La lenteur du développement des normes provient du manque de ressources et d'engagement des membres et du secrétariat support, de la lourdeur du processus interne consommateur de temps et des controverses de fond. Les normes sont inspirées des normes internationales et américaines. L'APC était dominé par les auditeurs, avec une faible participation des non auditeurs au <i>due process</i> .
Jedidi 2013	Existence d'un « <i>expectation gap</i> »	France	Etude de cas, étude documentaire et entretiens menés dans le cadre de la théorie néo-institutionnelle	Les normes d'audit en France ne peuvent permettre de réduire l'« <i>expectation gap</i> ». La normalisation de l'audit relève d'un isomorphisme institutionnel. L'objectif est d'assurer la conformité avec les ISA afin de garantir la légitimité du référentiel.
Les tendances du processus de normalisation : influence de l'international et harmonisation des normes <i>Commentaires et retours d'expérience, discussions et études d'ensemble</i>				
Roussey 1992, 1996	Tendances normatives	International et déclinaisons nationales	Discours d'un représentant américain à l'IAPC de l'IFAC, étude documentaire	Les normalisateurs se sont efforcés depuis longtemps d'harmoniser les normes d'audit. Cette harmonisation apparaît incontournable dans le cadre de marchés mondiaux et d'une mouvance vers la globalisation.
Casta et Mikol 1999	Panorama de vingt ans d'audit	France	Retour sur la profonde mutation de l'audit sur vingt ans	Le Conseil national de la CNCC s'est prononcé en faveur d'un rapprochement de structure de ses normes d'audit avec celles de l'IFAC pour mieux afficher l'unicité de la méthodologie d'audit et l'homogénéité des pratiques professionnelles.
Samsonova 2009	Développement d'un cadre d'audit	Russie	Etude documentaire, entretiens et observations mobilisant le concept de communication transnationale	Le développement de normes nationales basées sur les ISA résulte à la fois d'un désir de conformité à un modèle utilisable, bénéficiant déjà d'une acceptation publique internationale et d'une volonté d'accélérer la modernisation de l'économie nationale.

Auteurs, références	Contexte	Pays étudiés	Méthodologie	Principaux résultats
Ye et Simunic 2013	Post création du PCAOB et post projets Clarity	Etats-Unis	Analyse basée sur un modèle du marché de l'audit, dans l'esprit de Dye (1993)	Le modèle prédit que les normalisateurs que seraient les auditeurs et les investisseurs préfèrent des normes d'audit précises si les normes peuvent être fixées au niveau optimal (économiquement). Toutefois, si la rigueur ne peut pas être définie de manière optimale, la préférence va pour des normes vagues.
Caskey 2013	Article Ye et Simunic (2013)	Etats-Unis	Discussion	En introduisant une hétérogénéité au niveau des auditeurs, les préférences en termes de rigueur/imprécision divergent entre les auditeurs et les investisseurs.
Jedidi et Richard 2015	Complexification de l'audit	International	Réflexion sur les normes internationales d'audit	Afin de restaurer la confiance du public en réponse à des scandales financiers, l'IFAC a adopté une série de réformes relatives à son fonctionnement, avec notamment la mise en place notamment du Monitoring Group et du PIOB. La forte technicité attachée à la question de l'audit rend complexe le processus d'élaboration et d'approbation des normes d'audit et conduit à une implication importante des grands cabinets d'audit.
Curtis et al. 2016	Révision des ISA	International	Etude documentaire et entretiens dans une perspective institutionnelle	La capacité d'innovation au sein des normes d'audit est dépendante d'une combinaison des intérêts et préférences professionnels (organisation des cabinets) et réglementaires (applicabilité au plus grand nombre).

Tableau 1 : Synthèse de la littérature sur le processus de normalisation de l'audit

Chapitre 2 – La méthodologie de recherche

Ce chapitre a pour objet de retracer la méthodologie de recherche employée pour étudier le processus de normalisation de l’audit en France et répondre à notre question de recherche. Nous explicitons ainsi les choix qui ont été opérés tout au long de notre recherche. Tout d’abord, le positionnement de la recherche est précisé dans la section 1. Celle-ci justifie le choix d’une posture épistémologique interprétativiste à même de répondre à l’objectif de compréhension, en profondeur, du phénomène étudié. Cette section définit également notre positionnement en termes de stratégie de recherche, laquelle combine exploration et mise à l’épreuve du modèle conceptuel que nous avons construit. Pour cela, nous avons suivi une approche principalement orientée sur le contenu de notre objet de recherche. Cette stratégie de recherche a été déployée à travers un dispositif méthodologique qualitatif basé sur des données qualitatives. Nous présentons les méthodes de collecte de ces données dans la section 2, puis leurs modalités d’analyse dans la section 3. Enfin, nous terminons ce chapitre méthodologique par une réflexion sur notre protocole de recherche (section 4).

Section 1 – Le positionnement de la recherche

Tout projet de recherche nécessite de mener une réflexion épistémologique en s’interrogeant sur la constitution de connaissances valables (Piaget 1967). Le chercheur s’efforce ainsi de clarifier la conception de la réalité et de la connaissance sur laquelle son travail de recherche repose. Dans le cadre de notre recherche, une posture interprétativiste a guidé notre stratégie de recherche et nos choix méthodologiques.

1. Une posture épistémologique interprétativiste

Nous cherchons à comprendre comment se crée une norme et ce dans le contexte français. Cette création de connaissance passe par la compréhension du sens que les acteurs attribuent à la réalité sociale. Cette compréhension consiste à donner des interprétations aux comportements. Elle implique de « *[prendre] en compte les intentions, les motivations, les attentes, les raisons, les croyances des acteurs* » (Pourtois et Desmet 2007, p. 27). En cohérence avec notre

problématique, nous nous inscrivons donc dans une perspective épistémologique interprétativiste qui donne à la compréhension un statut privilégié.

Le paradigme interprétativiste formule une réponse non essentialiste à la question ontologique (Allard-Poesi et Perret 2014 ; Avenier et Gavard-Perret 2012) : il considère que la réalité n'a pas une essence propre, qu'elle est dépendante des observations et des descriptions humaines que l'on peut en faire. Cette réalité est donc socialement construite (Schütz 1967). En ce sens, nos travaux mettent en lumière *une* réalité du processus français de normalisation de l'audit. La connaissance ainsi produite est relative et le caractère à la fois subjectif et contextuel s'avère être une composante fondamentale.

En effet, le paradigme interprétativiste repose sur une *hypothèse phénoménologique* (Allard-Poesi et Maréchal 2014 ; Avenier et Gavard-Perret 2012) considérant que seule l'expérience vécue par les individus ou « *expérience de la vie* » (Husserl 1970) est connaissable. Centrée sur l'expérience subjective des individus, cette approche compréhensive ne vise en aucun cas à établir des lois universelles. Une telle approche vise plutôt une connaissance idiographique (Allard-Poesi et Perret 2014). Du fait de cet ancrage, nous avons tout naturellement sélectionné pour nos entretiens des personnes ayant expérimenté la normalisation de l'audit. Nous avons ainsi pu recueillir leur retour d'expérience de la vie normative. D'ailleurs, nous verrons dans les résultats de notre étude que les personnes ayant ce bagage normatif constituent un cercle fermé, un « *petit monde* » pour reprendre les termes d'un interviewé.

En outre, le paradigme interprétativiste repose sur une *hypothèse d'interactivité* (Schwandt 1994) : le sujet et l'objet étudié sont fondamentalement interdépendants (Allard-Poesi et Maréchal 2014). La construction de la connaissance est permise par cette interaction. Tel est bien le cadre de notre recherche puisque nous avons personnellement fait l'expérience du processus de normalisation de l'audit et contribué à celle-ci.

La recherche interprétativiste consiste ainsi à « *développer une compréhension de la réalité sociale qu'expérimentent les sujets étudiés* » (Allard-Poesi et Maréchal 2014, p. 57). Pour ce faire, le chercheur prête notamment attention aux représentations, aux intentions et motivations des individus, à leurs croyances (Schwandt 1994). Dès lors, Allard-Poesi et Maréchal (2014) considèrent qu'une immersion dans le phénomène étudié est nécessaire afin de développer une compréhension de la réalité sociale de l'intérieur. Notre observation participante qualifiée d'immersion participative répond à ce besoin.

Notre approche d'une réalité sociale subjective et complexe nous écarte d'un questionnement positiviste. En effet, dans ce paradigme le but est de découvrir des lois universelles et d'établir des relations de causes à effets. La validation empirique des énoncés se fait selon un principe hypothético-déductif en accordant une place prépondérante à des dispositifs méthodologiques marqués par la quantification, l'expérimentation (de laboratoire). Cette posture revendique une neutralité et une objectivité du chercheur et de sa démarche (Allard-Poesi et Perret 2014). Au contraire, nos travaux partent des données issues du terrain pour tenter de leur donner du sens, un sens tel que nous le comprenons à travers notre posture de chercheur. A l'instar de Jedidi (2013), nous admettons une double subjectivité dans notre recherche : la subjectivité liée à la compréhension par les sujets étudiés du processus de normalisation de l'audit et la subjectivité liée à l'interprétation du chercheur.

En cohérence avec cette posture interprétativiste, nous avons bâti notre stratégie de recherche.

2. Une stratégie de recherche combinée

Notre stratégie de recherche combine une étude d'ensemble du processus français de normalisation de l'audit et une étude de cas du processus appliqué à une norme d'audit. Cette stratégie vise à comprendre en profondeur le phénomène de la normalisation de l'audit dans le contexte français, en cohérence avec notre posture interprétativiste.

L'étude d'ensemble est exploratoire. Cette approche exploratoire est pertinente s'agissant d'un phénomène jusqu'alors peu étudié et pour lequel il n'existe pas de modèle établi (Giordano et Jolibert 2012). L'exploration a alors pour objectif de « *proposer de nouveaux objets théoriques (hypothèse, modèle ou théorie)* » (Charreire Petit et Durieux 2014, p. 90). Dans notre cas, nos travaux nous ont conduit à proposer un modèle conceptualisant les caractéristiques du processus de normalisation de l'audit en France.

Pour l'étude de ce phénomène, à la fois peu étudié sur le plan académique et méconnu du monde professionnel, l'exploration de nature empirique s'avère adaptée. Dans cette perspective, les inférences de type inductif sont appropriées car elles permettent de donner du sens à des observations (Charreire Petit et Durieux 2014). Nous rejoignons ici l'objectif de compréhension visé par notre recherche. Notre exploration principalement empirique a été associée à une exploration d'ordre théorique. L'exploration théorique consiste à opérer un lien entre au moins deux champs théoriques jusqu'alors non liés dans des travaux antérieurs ou entre au moins deux

disciplines (Charreire Petit et Durieux 2014). Cette association crée une robustesse dans le modèle conceptuel que nous avons élaboré. C'est ainsi par exemple que nous avons établi une liaison avec les attributs culturels de Gray (1988) au niveau de la dimension culturelle en proposant une adaptation à la normalisation de l'audit de ce modèle initialement quantitatif basé sur les valeurs comptables. Là-encore, l'exploration théorique nécessite de procéder de manière inductive (Charreire Petit et Durieux 2014).

Afin d'asseoir la pertinence du modèle conceptuel élaboré à partir de notre étude d'ensemble, nous avons mené une étude de cas. L'exploration d'ensemble fondée sur l'observation de faits empiriques nous a ainsi permis de construire un modèle que nous avons mis à l'épreuve de la réalité en le testant avec le processus suivi par la NEP 701. Ce volet qui participe pleinement à la production des connaissances nouvelles issues de notre recherche fait l'objet d'une partie spécifique. L'architecture de notre compte rendu de recherche retrace donc la stratégie de recherche combinée que nous avons menée. Figurent ainsi en partie 3 la justification du cas choisi, la déclinaison de notre démarche de recherche au processus suivi par la NEP 701 et les résultats obtenus, lesquels approfondissent notre compréhension du phénomène étudié.

Pour permettre cette compréhension en profondeur, il a tout naturellement été réalisé une étude de contenu.

3. Une approche principalement orientée sur le contenu de l'objet de recherche

Deux possibilités s'offrent au chercheur pour étudier un objet : par son contenu ou par son processus. Afin de répondre à notre question de recherche, une approche par le contenu s'est révélée la plus opportune. Ce choix dans la manière d'aborder l'objet de recherche n'exclut toutefois pas d'y associer une approche par le processus.

3.1. La pertinence d'une approche par le contenu

Dans une approche par le contenu, la recherche consiste à appréhender la nature de l'objet étudié. Telle est notre orientation puisque nous cherchons à appréhender les caractéristiques du processus de normalisation de l'audit en France. L'objectif poursuivi est d'améliorer la compréhension de ce processus méconnu. Nous avons effectivement relevé que la connaissance de la normalisation de l'audit était faible, notamment en comparaison avec celle relative à la

normalisation comptable, et d'autant plus s'agissant de la normalisation de l'audit en France. Dans ce cadre, une recherche de contenu descriptive s'avère adaptée : *« il paraît pertinent de s'intéresser à la description de l'objet étudié. C'est le cas, par exemple, quand de nouvelles pratiques apparaissent ou lorsque le chercheur s'intéresse à un aspect encore peu étudié empiriquement. [Ainsi,] face à un objet de recherche peu connu, sa description va consister à le caractériser à travers une grille d'analyse qui peut soit être déduite de la littérature, soit émerger des données du terrain. »* (Grenier et Josserand 2014, p. 132). C'est précisément la démarche que nous avons retenue en élaborant un cadre d'analyse du processus de normalisation de l'audit en France.

Une recherche de contenu descriptive peut être menée en décomposant l'objet de recherche ou en l'étudiant dans son ensemble, mais dans la plupart des cas, le chercheur est amené à mobiliser simultanément les deux approches (Grenier et Josserand 2014, p. 135). Nous nous inscrivons dans cette mobilisation conjointe.

En effet, nous avons procédé à une décomposition du processus de normalisation en un certain nombre de caractéristiques. Nos travaux ont fait émerger plusieurs caractéristiques principales : ses matières premières (les sources), ses étapes (le processus), ses produits finis (les normes), ses participants (les acteurs), ses aspects ou facteurs d'influence (les dimensions). Ces caractéristiques ont elles-mêmes été décomposées en sous-caractéristiques ou sous-axes d'analyse (exemple des textes légaux et réglementaires, des ISA et de la pratique pour les sources normatives).

Parallèlement, nous avons souhaité aller au-delà de la décomposition pour appréhender l'objet étudié dans son ensemble. Ce second type de recherche descriptive est plus global et conduit à identifier des formes. Ces formes sont représentées au travers de la schématisation de notre cadre d'analyse. Parmi les courants s'inscrivant dans la logique de recherche de formes, une place prépondérante est réservée à l'approche configurationnelle : en ayant recours aux configurations, le chercheur *« introduit un certain ordre dans la complexité d'observations discrètes, discontinues et hétérogènes. Chaque catégorie lui sert de point de repère. Il peut travailler de manière plus précise sur leur contenu »* (Grenier et Josserand 2014, p. 137). Tel est effectivement l'aboutissement de notre recherche : la conceptualisation du processus de normalisation de l'audit en France sous une forme schématique et globale vise à permettre une appréhension plus facile de la réalité. Chaque élément du cadre d'analyse est alors examiné⁴²,

⁴² Cf. plan de la partie 2 qui suit l'architecture du cadre d'analyse

en faisant émerger ses caractéristiques et l'interdépendance avec les autres éléments du cadre d'analyse. Nous pouvons illustrer ce point avec l'écriture juridique des normes : la rédaction d'une norme d'exercice professionnel (caractéristique rédactionnelle) doit respecter les règles de légistique (caractéristique juridique) : ces deux éléments sont interdépendants.

Grenier et Josserand (2014, p. 133-134) soulignent que le travail empirique descriptif est indispensable avant de procéder à une recherche sur le contenu de nature explicative. C'est à partir de la connaissance fine des éléments qui composent un objet que le chercheur peut tenter de comprendre les liens causaux qui se nouent entre ces éléments. C'est ainsi que la restitution fine de notre travail empirique de description du processus de normalisation de l'audit en France nous amène à mettre en évidence des liens causaux entre les caractéristiques du processus. En reprenant l'illustration qui précède, on voit que le fait qu'une norme d'exercice professionnel soit homologuée par arrêté (caractéristique de contenu des normes) a pour conséquence de la faire entrer dans la hiérarchie des normes (caractéristique juridique) et donc de la soumettre aux règles de légistique pour son écriture (caractéristique rédactionnelle). Ce faisant, nos travaux empruntent donc également une voie explicative.

Cette approche par le contenu a été complétée pour certaines caractéristiques par une approche par le processus.

3.2. La complémentarité d'une approche processuelle

Selon Grenier et Josserand (2014, p. 164), « *Il n'y a pas d'analyse de contenu qui ne suscite ou n'utilise une réflexion processuelle* ». Nous souscrivons à cette nécessaire complémentarité des deux approches, par le contenu et par le processus, pour améliorer la connaissance du processus de normalisation de l'audit en France. En particulier une analyse processuelle a été menée sur trois points : au regard du processus type, de son évolution et de l'institutionnalisation du G8 en commission paritaire.

Concernant le processus type, nous avons étudié les différentes étapes le constituant⁴³. Nous verrons que cette progression dans la fabrication des normes suit un cycle de vie séquencé par des règles (Van de Ven 1992 ; Van de Ven et Poole 1995).

⁴³ Nous faisons ici référence à la définition de processus donnée par Van de Ven (1992, p. 170) comme étant une « *catégorie de concepts* » (« *category of concepts* ») d'actions des individus ou des organisations

S'agissant de l'évolution de ce processus type⁴⁴, les différentes phases ont été identifiées dans une perspective historique, en mettant en évidence des intervalles de temps et des incidents critiques ou points de rupture qui font varier le système (Pettigrew 1992 ; Van de Ven et Poole 1995 ; Grenier et Josserand 2014).

Nous avons procédé de même eu égard à l'institutionnalisation du G8 en commission paritaire, en nous appuyant sur un modèle préexistant relevant du néo institutionnalisme (Tolbert et Zucker 1996).

Ainsi, le recours à une analyse par le processus a enrichi la recherche sur le contenu en introduisant une perspective dynamique et temporelle, et permettant ainsi de mieux saisir le processus de normalisation de l'audit en France.

➤ Conclusion de la section 1

Afin de capter le processus français de normalisation de l'audit, nous avons ainsi recouru au paradigme interprétativiste. La compréhension, approfondie et subjective, du phénomène a reposé sur une démarche combinant exploration puis mise à l'épreuve, voie explicative en prolongement de la description empirique, approche par le processus en complément d'une approche par le contenu. En cohérence avec notre posture épistémologique et notre approche en premier lieu exploratoire du processus français de normalisation de l'audit, un dispositif méthodologique qualitatif a été mis en œuvre. Il repose sur des données qualitatives dont nous présentons désormais les méthodes de collecte.

⁴⁴ Par référence à Van de Ven (1992), le processus est ici assimilé à une séquence d'événements ou d'activités qui décrit comment les choses évoluent dans le temps (notre traduction de « *a sequence of events or activities that describe how things change over time* », p. 170)

Section 2 – Les méthodes de collecte des données

Notre compréhension s'appuie sur une démarche qualitative, laquelle a pour objet de décrire des impressions, de clarifier des faits et de s'accorder avec le sens des éléments observés (Constant et Lévy 2015). A cet effet, nous nous basons sur des données qualitatives qui « *permettent des descriptions et des explications riches et solidement fondées de processus ancrés dans un contexte local. Avec les données qualitatives, on peut respecter la dimension temporelle, évaluer la causalité locale et formuler des explications fécondes* » (Miles et Huberman 2003, p. 11). Pour notre étude du processus de normalisation de l'audit dans le contexte local français et tenant compte de son ancrage historique, les données qualitatives sont donc pleinement appropriées.

Ces données qualitatives ont été collectées par trois voies complémentaires : observation participante, entretiens et documents. Comme indiqué dans le cadre de notre stratégie de recherche combinée, ces modes de collecte ont été déclinés en deux volets. Le premier volet a consisté en une compréhension du processus général de normalisation de l'audit. Le second volet s'est attaché à conforter et affiner cette compréhension par une étude de cas. Nous développons dans ce chapitre les modalités de mise en œuvre de l'étude d'ensemble. Les modalités relatives à l'étude de cas seront précisées dans la troisième partie, avec certaines constantes par rapport à l'étude d'ensemble.

1. Observation participante

Selon Wolcott (2001) l'activité centrale en recherche qualitative est l'observation participante. Nous commençons donc par ce premier volet de notre démarche qualitative qui s'est opéré à travers une activité professionnelle au H3C, au sein du service en charge de la normalisation de l'audit. Nous exposons tout d'abord le contenu et le déroulement de cette voie d'accès au terrain de recherche (1.1). Puis nous positionnons cet accès au terrain au regard des cadres de référence (1.2).

1.1. Une immersion au cœur du terrain de recherche

Tout au long de la recherche que nous avons menée sur le processus de normalisation de l'audit, nous étions au cœur de l'activité normative.

1.1.1. Une place privilégiée au sein du processus de normalisation de l'audit

Notre immersion s'est effectuée au sein de l'autorité de régulation de l'audit en France, le H3C, lequel élabore, conjointement avec la profession, puis adopte les normes relatives à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel⁴⁵.

Au sein de cet acteur du processus de normalisation de l'audit, nous étions salariée, en poste à la division des normes et de la déontologie. Cette division prépare et suit les travaux du H3C sur les sujets normatifs, au niveau du Collège mais également au niveau de la commission spécialisée en matière de normes (commission normes). Celle-ci examine les sujets relatifs aux normes d'exercice professionnel et notamment les projets de normes élaborés par la commission paritaire. Certains de ses membres participent également à la commission paritaire.

Cette immersion s'est accompagnée d'une participation au processus de normalisation de l'audit. En effet, en qualité de chargée d'études, notre fonction a consisté à instruire et suivre les sujets normatifs. Concrètement, au regard de notre sujet de recherche, nous avons travaillé sur l'ensemble des normes d'exercice professionnel homologuées sur la période 2015-2020, soit un total de 11 normes (cf. annexe 1). Les travaux menés ont été les suivants :

- *Instruction* : travaux consistant à identifier les enjeux d'élaboration ou de révision des normes, les problématiques à traiter au sein des normes et les modifications à apporter compte tenu des évolutions légales et réglementaires et des ISA, procéder à des analyses techniques, présenter de manière synthétique ces éléments aux membres de la commission normes, de la commission paritaire et du Collège du H3C, examiner les documents d'analyse transmis par les services de la CNCC et analyser les options normatives proposées par les membres commissaires aux comptes de la commission paritaire et les services de la CNCC, remonter les conclusions d'analyse aux membres de la commission normes ;
- *Préparation des projets de normes* : contribution à l'écriture des projets de normes, examen des versions successives des projets de normes ;
- *Participation aux réunions de la commission normes, du G8 et de la commission paritaire* : préparation des réunions (ordres du jour, convocations, préparation et envoi des documents), assistance aux réunions, présentation des sujets, animation des réunions, rédaction des comptes rendus de réunions ;

⁴⁵ H3C, rapport annuel 2017, p. 38

- *Participation aux sujets normatifs traités par le Collège du H3C* : préparation des fiches présentées au Collège, assistance aux points des séances relatifs aux sujets normatifs, notamment les examens de projets de normes en vue de leur adoption, préparation des décisions d'adoption des normes et des courriers de transmission au garde des sceaux pour homologation des normes ;
- *Gestion organisationnelle de l'activité normative* : échanges avec les membres de la commission normes, du G8 et de la commission paritaire, échanges avec les permanents du service Normes et diligences professionnelles de la CNCC (réunions interservices H3C/CNCC sur les projets de normes, échanges de mails, entretiens téléphoniques).

L'ensemble de ces travaux a été réalisé sous la supervision du directeur de la division des normes et de la déontologie.

1.1.2. Un vécu longitudinal du processus de normalisation de l'audit

Nos fonctions au sein de l'activité normative se sont déroulées sur plus de cinq années⁴⁶. Cette longue période a permis de nous imprégner en profondeur de cet univers peu connu et de vivre au quotidien et sans interruption le processus de normalisation de l'audit, en contact direct avec les participants, dont nous faisons donc partie. Nous avons ainsi pu suivre le cheminement pour 11 normes, de l'identification du besoin normatif à la publication de la norme homologuée avec les différentes étapes que nous retracerons dans les parties 2 et 3. Cette immersion a contribué à notre connaissance et notre compréhension du processus de normalisation de l'audit en France, pris dans son ensemble et au regard des cas particuliers d'une dizaine de normes.

Nos travaux ont été nourris de ce vécu : nous avons puisé dans les sources normatives pour réaliser nos travaux, nous avons mis en œuvre la technique d'élaboration des normes, nous avons pris conscience de la dimension juridique des normes, nous avons pris la mesure de la dimension politique, nous avons expérimenté la rédaction de projets de normes. Entre autres et plus encore. Notre compréhension du positionnement des acteurs du processus, en qualité d'experts ou de représentants, a aussi bénéficié de cette situation, avec une approche nécessairement plus approfondie et étayée en étant au contact des acteurs et témoin de leurs motivations et interactions.

Notre période d'immersion est également notable puisque nous avons intégré le H3C lors des travaux en cours sur la transposition de la réforme européenne de l'audit en droit français et

⁴⁶ De janvier 2015 à l'automne 2020

lors des réflexions sur son application. Nous avons ainsi pu vivre le passage de la deuxième à la troisième phase du processus français de normalisation de l’audit selon l’évolution que nous retracerons dans la partie qui suit. En liaison avec cette évolution, nous avons participé à la préparation des dispositions du règlement intérieur du H3C relatives à la commission paritaire, sa composition, ses modalités d’organisation et son fonctionnement. Nous avons donc été présente aux prémices de cette nouvelle commission et aux premiers pas du processus de normalisation de l’audit, selon le système applicable à compter de mi 2016. Nous avons ainsi directement approché l’institutionnalisation complète du G8 en commission paritaire, telle qu’elle ressort de notre analyse présentée en partie 2, avec une période d’observation couvrant à la fois la fin du G8 et les débuts de la commission paritaire.

Cette immersion très riche et féconde pour notre étude appelle des précisions quant au positionnement qui peut lui être attribué au regard des cadres de recherche.

1.2. Une forme particulière d’observation participative

Le contenu de l’accès au terrain que nous venons de décrire nous a amené à nous interroger sur sa qualification méthodologique. Nous livrons ci-après les éléments de notre analyse.

1.2.1. Du rattachement au cadre de l’observation participante...

Notre activité normative pourrait faire penser à une recherche-action ou recherche intervention mais le croisement des démarches/objectifs tel que proposé par David (2000 repris par Constant et Lévy 2015, p. 84) montre bien que nous nous situons dans l’approche « observation participante » :

		Objectifs de votre travail :		
		Construction...		
		... mentale de la réalité	... concrète de la réalité	
Démarches de recherche :	Partir...	...de l'existant (observation des faits ou travail d'un groupe sur son propre comportement)	Observation participante ou non : <i>élaborer un modèle du fonctionnement du domaine étudié</i>	Recherche action : <i>aider à transformer le terrain à partir de sa propre réflexion sur lui-même, dans une optique participative</i>
		...d'une situation idéalisée ou d'un projet concret de transformation	Conception en labo. de modèles et d'outils de gestion : <i>élaborer des outils de gestion potentiels, des modèles possibles de fonctionnement, sans lien direct avec le terrain</i>	Recherche-intervention : <i>aider le terrain, à la conception et à la mise en place de modèles et d'outils de gestion adéquats à partir d'un projet de transformation.</i>

Figure 1 : Approches croisant démarches et objectifs (Constant et Lévy 2015, p. 84)

La recherche-action vise à préparer un groupe ou une organisation à des changements qui vont arriver. Cette aide à la transformation s'effectue à partir de la propre réflexion de l'entreprise sur elle-même, dans une optique participative. Constant et Lévy (2015, p. 85) citent l'exemple de la participation à la mise en place d'une comptabilité par activité pendant que la société installe un progiciel de gestion intégré. La référence au changement nous fait nécessairement penser à la réforme européenne de l'audit. En effet, nous sommes arrivée au sein du régulateur pendant les réflexions sur la transposition de la directive audit 2014 et avons vécu le passage au nouveau système normatif applicable à compter de juin 2016. Cependant, notre démarche ne peut être considérée comme s'inscrivant dans ce cadre puisque l'objectif n'était pas « *une reconstruction partielle de l'entreprise* » (Constant et Lévy 2015, p. 84). Elle ne peut non plus être associée à une recherche-intervention. En effet, la recherche-intervention « *constitue un modèle de conception et de pilotage du changement* » (David 2000, p. 206). Dans cette dernière le chercheur peut intervenir dans le processus et son « *implication montre une volonté de transformation plus affirmée que dans la recherche-action* » (Constant et Lévy 2015, p. 85). La démarche de recherche part donc d'un projet concret de transformation, comme lors d'une conception de modèles ou d'outils de gestion en laboratoire, ce qui n'est pas le contexte de notre présence sur le terrain. La transformation qui s'est déroulée au niveau du processus normatif résulte des textes européens de la réforme de l'audit et de la transposition effectuée par le législateur. Même s'agissant de la préparation des dispositions du règlement intérieur du H3C fixant le nombre et la composition ainsi que les règles d'organisation et de fonctionnement de la commission paritaire évoquée précédemment, cette contribution s'est faite au travers de réflexions menées par les membres dans le cadre d'une instruction des services ayant vocation à préparer les travaux, identifier les enjeux et traduire de manière opérationnelle les décisions prises. Mais cette contribution de proximité a naturellement nourri notre connaissance du processus de normalisation de l'audit et l'identification de ses caractéristiques. En ce sens il nous paraissait pertinent d'en faire mention.

C'est la dernière combinaison démarche/objectif qui nous est apparue comme étant la plus en ligne avec notre situation, celle de l'observation, et en particulier l'observation participante. En effet, Constant et Lévy (2015, p. 85) indiquent que dans ce cadre le chercheur travaille forcément dans l'entreprise étudiée. C'était notre cas, en partie, puisque nous exerçons nos fonctions au sein de l'une des structures de notre champ organisationnel d'étude. Platt (1983, cité par Quentin 2013) définit l'observation participante comme une technique de recherche

dans laquelle le sociologue observe une collectivité sociale dont il fait lui-même partie. En ce sens, nous avons effectivement observé la collectivité sociale de la normalisation de l'audit.

Nous avons pu intégrer cette collectivité sociale restreinte. Elle forme, comme nous le verrons dans nos résultats, un « *petit monde* » (entretien). Nous avons donc occupé une place privilégiée pour nos travaux de recherche. Nous sommes rentrée au sein d'une sphère méconnue et cette approche constitue une vraie valeur ajoutée dans notre recherche. Nous avons pu comprendre pas à pas, de l'intérieur, le processus de normalisation de l'audit. Un processus dont seules les très grandes lignes sont connues de l'extérieur. Ainsi, comme le souligne Quentin (2013), « *l'implication dans un terrain peu connu justifie le recours à l'OP [observation participante]. L'objet est de comprendre de l'intérieur un phénomène* ».

1.2.2. ... à la considération d'une participation observante

La mise en œuvre de l'observation participante peut revêtir des formes extrêmement diverses : elle peut être ouverte ou clandestine, périphérique ou complète, entriste ou opportuniste, interne ou externe (Soulé 2007 ; Lapassade 2016). Au regard de ces multiples configurations, le recours aux termes « participation observante » est parfois privilégié pour qualifier un certain rapport au terrain. En usage surtout en sociologie et en anthropologie, la participation observante est peu utilisée en sciences de gestion (Lalonde 2013) mais nous attribuons volontiers à notre positionnement cette terminologie, qui témoigne de notre qualité de chercheur participant.

A cet égard, plusieurs auteurs ont codifié le rôle du chercheur dans l'observation participante selon le degré de participation (Junker 1960 ; Spradley 1980). Dès 1958 Gold distingue « l'observateur complet », « l'observateur en tant que participant », « le participant en tant qu'observateur » et le « participant complet », catégorisant ainsi graduellement des modes de présence sur le terrain et des attitudes allant de l'implication minimum à l'implication maximum. Adler et Adler (1987) ont repris et modifié cette catégorisation. Selon eux, les chercheurs peuvent être des membres périphériques (« *Peripheral-Member-Researcher* »), des membres actifs (« *Active-Member-Researcher* ») ou des membres à part entière (« *Complete-Member-Researcher* »). Cette catégorisation nous semble particulièrement appropriée pour définir notre rapport au terrain : nous avons été un membre à part entière de la collectivité normalisatrice, du champ organisationnel de la normalisation de l'audit pour reprendre notre concept néo-institutionnel. Cette dernière configuration de membre à part entière est associée à la « participation observante » (Lalonde 2013, p. 17).

Les membres à part entière deviennent des membres du groupe étudié (dits chercheurs « par conversion ») ou sont déjà des « natifs » (Lalonde 2013, p. 17) de celui-ci (dits chercheurs « opportunistes » dont la qualité de membre est ensuite utilisée pour la poursuite d'objectifs scientifiques). Nous concernant, nous avons mis à profit l'opportunité qui nous était donnée par notre intégration au sein de l'un des acteurs de la normalisation de l'audit⁴⁷.

Comme Blondeau (2002, cité par Soulé 2007) l'évoque le quotidien de participant prend parfois le dessus, empêchant de disposer de temps pour noter des informations. Cette participation intense est d'ailleurs identifiée dans la littérature en sciences sociales pour justifier le recours au terme de participation observante (Soulé 2007). Nous épousons cette voie et considérons ce premier canal comme générateur de données principalement expérientielles⁴⁸. Ces données ont été complétées par celles issues de l'enquête.

2. Les entretiens semi-directifs

Afin d'appréhender le processus objet de notre recherche, nous avons mené 28 entretiens semi-directifs⁴⁹. Permettant de collecter « *des données discursives reflétant notamment l'univers mental conscient ou inconscient des individus* » (Baumard et al. 2003, p. 235), la technique de l'entretien nous est effectivement apparue adaptée à notre posture interprétativiste et à notre démarche compréhensive.

Nous retraçons en premier lieu les modalités de détermination des personnes interrogées. En second lieu, nous présentons la préparation et le déroulement des entretiens.

⁴⁷ Ce faisant, notre positionnement relève d'une observation participante interne, étant d'abord acteur dans une institution où nous exerçons nos fonctions (Lapassade 2016)

⁴⁸ Ce premier canal a également été nourri par :

- les manifestations organisées par la profession auxquelles nous avons pu assister (notamment : Assises 2016 et 2017 de la CNCC ; Forums du Département des Marchés Financiers (DMF) / Département EIP de la CNCC de juin 2015 et juin 2017) ;
- notre présence aux *Board Meetings* de mars 2016 du *Consultative Advisory Group* de l'IAASB et de l'IESBA (*International Ethics Standards Board for Accountants*) et ;
- notre participation aux échanges avec l'IAASB et l'IESBA lors des réunions annuelles conjointes des CEAOB *International Auditing Standard Subgroup and Inspection Subgroup* (Dublin, octobre 2017 ; Vienne, novembre 2018, Bucarest, octobre 2019) ainsi qu'à la table ronde organisée en mai 2019 conjointement par l'IAASB, l'IESBA, le CSOEC et la CNCC pour discuter des problématiques relatives aux entités peu complexes (audit, éthique et management de la qualité).

⁴⁹ Complétés de 3 entretiens menés spécifiquement pour l'étude de cas du processus relatif à la NEP 701 au cours desquels des éléments sur le processus d'ensemble ont pu également être collectés. Ces 3 entretiens sont traités dans la partie 3.

2.1. La détermination de l'échantillon

En cohérence avec notre cadre théorique et notre cadre d'analyse, nous avons mené les entretiens avec les différents acteurs faisant partie du champ organisationnel de la normalisation de l'audit : la CNCC, les commissaires aux comptes, l'Etat, le H3C, les autres parties prenantes. La sélection de notre échantillon s'est faite à partir de plusieurs sources et en croisant plusieurs critères. Les échantillons qualitatifs tendent effectivement à être *orientés*, plutôt que pris au hasard, constitués par *choix raisonné* (Miles et Huberman 2003 ; Royer et Zarlowski 2014).

Tout d'abord, nous avons tiré les enseignements de notre revue de littérature en considérant qu'il était opportun de recueillir les témoignages à la fois de membres des organismes de normalisation mais également de personnel des services. En effet, nous avons relevé que les membres du *board* étaient scrutés avec attention (Sikka 2002 ; Fearnley et Hines 2003 ; Pochet 2007 ; Glover et al 2009 ; Jedidi 2013). En revanche, les services permanents ne sont que très rarement cités dans les études et ce, de manière succincte (Pong et Whittington 1994 ; Glover et al. 2009). Il nous apparaissait donc intéressant d'inclure ces « acteurs de l'ombre » dans notre échantillon d'interviewés afin de recueillir un éclairage complémentaire sur les mécanismes d'élaboration des normes d'audit. Parallèlement, nous avons identifié une seule étude intégrant des représentants de l'Etat parmi les personnes interrogées (Sikka 2002). Compte tenu du poids du légalisme dans le processus de normalisation de l'audit en France (Baker et al. 2001 ; Bédard et al. 2002 ; Baker et al. 2014), nous avons choisi de les inclure également dans notre échantillon.

Nous avons ensuite entamé un travail d'identification des principales personnes qui sont intervenues au sein de la normalisation de l'audit à compter de 2003⁵⁰. Cette identification s'est effectuée à partir de documents H3C internes ou publics mentionnant les personnes présentes aux réunions du H3C et du G8 ainsi que les personnes de contact à la CNCC d'une part, et à partir de documents CNCC publics mentionnant les principales personnes impliquées dans la normalisation d'autre part.

Nous avons par ailleurs échangé avec une personne impliquée de longue date dans la normalisation de l'audit afin d'avoir un regard professionnel sur les intervenants qu'il pourrait être opportun d'interviewer. Cette démarche complémentaire s'apparente à la sélection de cas

⁵⁰ Date à partir de laquelle les normes d'exercice professionnel homologuées par arrêté deviennent les normes d'audit applicables en France

à partir de *leur réputation* selon la stratégie proposée par Goetz et Lecompte (1984, cités par Miles et Huberman 2003) : les cas sont alors choisis d’après la recommandation d’un expert ou d’un informateur clé.

La combinaison de ces sources nous a conduit à envisager une pré-liste de personnes qui nous permettraient *a priori* d’avoir une compréhension en profondeur du processus français de normalisation de l’audit. Comme le soulignent Miles et Huberman (2003), l’échantillon en analyse qualitative n’est habituellement pas entièrement pré-spécifié. Il se crée à mesure que la recherche progresse et peut se modifier en cours de route par rapport au devis de recherche (Pires 1997). Cette pré-liste a donc été adaptée et remaniée au fil de la conduite des entretiens, eu égard aux données collectées et à leur analyse continue, de manière à obtenir un échantillon contrasté répondant au principe de *diversification* (Michelat 1975 ; Pires 1997).

Cette détermination de l’échantillon s’est attachée aux critères suivants :

- couverture des cinq catégories d’acteurs de notre cadre d’analyse, avec la présence de membres et de services permanents ;
- couverture des différents « organes » participant à la normalisation : comité des normes professionnelles, « G4 » CNCC, Bureau et Conseil national de la CNCC, commission normes et Collège du H3C, « G8 » et commission paritaire pour les organes de concertation. A cet égard nous avons retenu à la fois des personnes présentes tout au long du processus au sein des différents organes CNCC ou H3C⁵¹ et à la fois des personnes n’intervenant que dans un ou deux des organes pour recueillir une perspective différente, complémentaire ;
- couverture de la période d’étude, avec des interviewés ayant participé tout au long de la période, à ses débuts ou que très récemment, des personnes familières de longue date avec la normalisation mais aussi des nouveaux venus qui ont pu nous faire part de leur rapport d’étonnement.

Au regard de l’influence des grands cabinets internationaux (« Big ») relevée dans la revue de littérature, nous avons aussi veillé, pour les commissaires aux comptes, à couvrir une diversité d’expérience et d’exercice de la profession : cabinet Big / non Big, membre d’un réseau ou non, de taille petite ou grande. Par cette identification de sous-groupes et la sélection de cas dans chaque sous-groupe, nous rejoignons, tout en gardant une souplesse, la stratégie de *sélection*

⁵¹ Cf. annexes 2 et 3 présentant la CNCC et le H3C

par quota proposée par Goetz et Lecompte (1984, cités par Miles et Huberman 2003), laquelle participe à la *diversification interne* de l'échantillon (Pires 1997).

Nous avons également souhaité nous rapprocher de personnes à même de nous éclairer sur le processus international de normalisation de l'audit, compte tenu de son influence sur le processus français. Cette démarche nous a permis d'avoir un regard croisé sur la normalisation en France et d'apprécier, en cohérence avec notre cadre théorique néo-institutionnel, les élans mimétiques et les marques de dépendance du sentier. Ce procédé participe à l'obtention d'un large éventail d'informations et de perspectives sur le processus français de normalisation de l'audit.

Enfin, et en parallèle du besoin de couverture de la période étudiée, nos interviewés étaient soit des personnes actives dans le processus au moment de l'entretien, soit des personnes ayant participé il y a plus ou moins longtemps, permettant ainsi de limiter le biais éventuel lié à des discours de retenue de participants actuels. Cela permettait également d'offrir une certaine distanciation et prise de recul par rapport à leurs fonctions passées et à l'évolution de la normalisation.

La taille finale de notre échantillon a été arrêtée en vertu du principe de saturation. Pour Glaser et Strauss (1967), la saturation théorique est atteinte lorsque les données collectées n'ajoutent aucune propriété nouvelle au concept (« *category* ») étudié. Pratiquement, cette saturation s'est manifestée par l'absence de nouvelle caractéristique ou de nouveau sous-axe d'analyse du processus de normalisation de l'audit ressortant de l'analyse des données collectées. A cette saturation théorique nous avons couplé la saturation qualifiée de « *saturation empirique* » par Pires (1997, p. 67) : celle-ci « *s'applique plus aux données elles-mêmes, ou aux aspects du monde empirique pertinents pour l'analyste, qu'aux propriétés des concepts en tant que telles. La saturation empirique désigne alors le phénomène par lequel le chercheur juge que les derniers documents, entrevues ou observations n'apportent plus d'informations suffisamment nouvelles ou différentes pour justifier une augmentation du matériel empirique* ». Pour notre recherche, la saturation empirique a été considérée à l'issue d'entretiens n'apportant plus d'élément nouveau substantiel sur le contenu des caractéristiques et sous-axes d'analyse du processus de normalisation conceptualisé (cf. échantillon en annexe 4⁵²).

⁵² Afin d'assurer l'anonymat des personnes et le non-recoupement entre les extraits d'entretiens et les interviewés la qualité des interviewés n'est pas précisée en annexe 4.

2.2. La préparation et le déroulement des entretiens

Dans le cadre de notre démarche exploratoire d'une étude en profondeur de notre objet de recherche, nous avons adopté la méthode de l'entretien semi-directif. Ainsi, nous nous sommes appuyée sur un guide d'entretien (cf. annexe 5) tout en gardant un certain degré de souplesse vis-à-vis dudit guide (ajout de questions, reformulations et adaptations, modification de l'enchaînement des questions). En effet, comme l'indiquent Alami et al. (2009, p. 86), « *le guide d'entretien reste un canevas souple : il évolue au fur et à mesure des entretiens, en fonction de la pertinence effective des questions et de l'apparition de nouvelles pratiques à découvrir. Le guide d'entretien propose une dynamique, une progression dans les thématiques à aborder, mais l'ordre des questions n'est pas immuable : le chercheur s'adapte à la logique de l'entretien en suivant l'itinéraire des pratiques évoquées* ».

Les thématiques abordées couvraient trois axes : les acteurs de la normalisation, le processus lui-même et les normes. Ces trois axes ont été déterminés à partir de la revue de littérature, laquelle a mis en exergue des études centrées tantôt sur les normalisateurs, tantôt sur le processus (le processus national et notamment le système de *due process*), tantôt sur les normes elles-mêmes au travers d'études de cas de normes particulières. Au sein de ces trois axes, nous avons retenu les thématiques identifiées comme devant permettre de nous apporter une compréhension des caractéristiques du processus de normalisation de l'audit en France, en cohérence avec notre cadre d'analyse en gestation tout en maintenant une approche assez large dans les questions pour ne pas préempter les caractéristiques naissantes.

Au niveau des acteurs de la normalisation, l'objectif était de répondre de manière détaillée aux questions suivantes : qui sont-ils ? Quels sont leurs rôles respectifs ? Quelle est leur perception de cette répartition des rôles ? Ces questions ont été adaptées selon la catégorie d'acteurs de notre cadre d'analyse à laquelle la personne interviewée pouvait être rattachée.

S'agissant du processus, nous avons voulu comprendre les différentes étapes de construction d'une norme, les principes qui guident cette construction et ses caractéristiques en faisant ici le lien avec les dimensions de notre cadre d'analyse. Nous avons intégré dans cet axe l'évolution du processus et le regard de nos interviewés sur cette évolution.

Enfin, à l'égard des normes nous avons cherché à mieux appréhender les objectifs et le contenu des normes d'audit, à solliciter de nos interviewés une appréciation des normes d'exercice professionnel existantes avec, si ce n'est une comparaison avec les normes ISA, une ouverture sur les celles-ci.

A l'exception de deux d'entre eux⁵³, les entretiens ont été enregistrés. Les interviewés ont été sensibles à la confidentialité de leur propos, montrant que ce sujet reste assez secret et politique. Malgré cette confidentialité, nous avons ressenti lors de nos entretiens une réticence parfois sur les questions d'appréciation, les interviewés préférant rester factuels et précisant alors que c'est le processus prévu par la loi et qu'il ne leur appartient pas de le commenter.

A l'observation participante et aux entretiens s'est adjointe une troisième source de données, les documents.

3. Les documents à notre disposition

Il est possible de distinguer trois catégories de documents auxquels nous avons eu accès.

La première catégorie regroupe des documents présentant les acteurs de la normalisation de l'audit en France (rapports annuels du H3C, sites Internet de la CNCC et du H3C, textes légaux et réglementaires régissant les organismes de normalisation), des supports rendant compte de leurs travaux (rapports annuels du H3C, présentations des travaux normatifs lors de manifestations organisées par la CNCC) ou encore des documents émis au cours ou à l'issue de travaux normatifs (délibérations, programmes de travail, normes). Il s'agit d'un ensemble de documents publics, accessibles à tous ou diffusés lors de manifestations. Certains ont été collectés dans la phase amont de notre recherche pour nous imprégner de l'univers de la normalisation de l'audit. D'autres ont été collectés en fonction de nos besoins, au fur et à mesure de l'avancement de notre recherche⁵⁴.

La deuxième catégorie est constituée de documents internes au H3C : documents de travail et fiches techniques établies en vue des réunions des commissions, des groupes de travail et des séances du Collège, comptes rendus des réunions des commissions et des groupes de travail et procès-verbaux des séances du Collège. La consultation de ces documents a été rendue possible grâce à notre intégration sur le terrain. Cependant, si l'accès était naturel compte tenu de nos fonctions normatives au sein du H3C, leur utilisation comme données de recherche a nécessité une autorisation sous conditions. En effet, ces données sont soumises à un engagement de confidentialité. Cet encadrement résulte du cadre légal et réglementaire régissant le fonctionnement du H3C et ses activités. Malgré ces contraintes et restrictions, ces documents

⁵³ Les interviewés ont refusé l'enregistrement de l'entretien.

⁵⁴ Cf. annexe 6 recensant ces documents

ont constitué une source substantielle d'informations. Notons pour être complet sur ce point que nous avons sollicité l'accès aux mêmes documents auprès de la CNCC mais que cet accès nous a été refusé. Cette impossibilité de consultation de documents internes montre la sensibilité du sujet de la normalisation de l'audit ainsi que le caractère secret qui l'entoure en France. Nous verrons effectivement au niveau de l'analyse des dimensions internationale et culturelle que le processus français présente une divergence au regard du processus international en termes de transparence (réunions et documents de l'IAASB accessibles au public). La collecte d'éléments pour le seul H3C pourrait apparaître comme un biais dans notre recherche. Aussi, avons-nous veillé à assurer un contrepoids à ces données en recourant à une triangulation des sources.

La troisième catégorie a trait à la Revue Française de Comptabilité, revue professionnelle de référence pour tous les praticiens, les enseignants et les étudiants en comptabilité, audit et gestion. Ce choix, communément retenu pour les études en sciences de gestion⁵⁵, tient compte de l'existence d'une rubrique spécifique « Audit/Normes d'audit », au sein de cette revue mensuelle et de la présence d'articles de réflexion. Il est également le fruit de notre lecture antérieure de cette revue qui nous a convaincue de la qualité de ses articles et de l'expertise de ses auteurs reconnus. Certains de ses auteurs ont d'ailleurs participé à un moment de leur carrière à la normalisation de l'audit, notamment en intégrant des commissions normatives de la CNCC⁵⁶. Pour la sélection des articles, nous avons combiné deux procédés : une demande d'identification des articles relatifs à la normalisation de l'audit auprès du service de publication de la revue d'une part, une revue des sommaires de la revue pour la période allant de 1999⁵⁷ à 2019 d'autre part⁵⁸.

➤ Conclusion de la section 2

Nous avons ainsi pu mettre à profit une quantité importante de données, des éléments formalisés et d'autres qui le sont moins, des données particulièrement riches, imprégnées du terrain et sélectionnées pour leur pertinence à l'égard de notre question de recherche.

Après avoir retracé les différents canaux utilisés pour recueillir les données, nous allons à présent exposer notre démarche d'analyse et d'interprétation de ces données.

⁵⁵ Citons à titre d'exemples les travaux réalisés en matière de normalisation par Chantiri (2000b) et Jedidi (2013)

⁵⁶ Notons toutefois que ces auteurs ne s'expriment pas dans cette revue au nom de la CNCC

⁵⁷ Le processus de normalisation de l'audit ayant été fortement impacté par la loi de sécurité financière de 2003, il est apparu opportun de faire démarrer la période de collecte des documents quelques années avant la publication de la loi, permettant ainsi d'alimenter notre connaissance de l'évolution des normes – cf. les modalités d'analyse des articles RFC dans la section qui suit.

⁵⁸ Cf. liste des articles sélectionnés en annexe 7

Section 3 – L'analyse et l'interprétation des données

Afin d'acquérir une compréhension du processus français de normalisation de l'audit, nous avons procédé à une analyse de contenu des données recueillies. Nous exposons successivement les modalités retenues pour chacune des méthodes de collecte.

1. L'expérienciation à travers l'observation participante

Comme nous l'avons indiqué au niveau de la collecte des données, ce premier canal est considéré principalement pour les données expérientielles qu'il a générées. En ce sens, nous nous référons en particulier à Pfadenhauer (2005) et tentons ici de faire ressortir quelques éléments clés issus de ces données.

La participation observante signifie que le chercheur entre dans le terrain de recherche⁵⁹ examiné aussi intensément que possible (Pfadenhauer 2005) : *« la qualité des données obtenues est difficilement égalable par d'autres moyens méthodologiques : on recueille en effet des informations à propos de ce que quelqu'un expérimente véritablement du monde, et sur la manière dont est vécue cette expérience. La présence sur le terrain n'est pas seulement destinée à décrypter un système social de l'intérieur ; elle vise à comprendre ce que c'est qu'être un acteur de ce terrain »* (Soulé 2007, p. 134). Cette considération nous semble parfaitement témoigner de notre expérienciation du processus de normalisation de l'audit, expérience singulière, à l'investissement conséquent, particulièrement riche pour notre compréhension du phénomène étudié.

L'apprentissage normatif s'est effectué au fil de l'eau : au début, nous nous sommes imprégnée de cet univers et avons été initiée à la normalisation. Puis nous avons expérimenté par nous-même, notre première expérience portant sur la norme que nous avons retenue comme étude de cas, la NEP 701. Par la suite, notre connaissance normative s'est naturellement étoffée, renforcée, aiguisée. Comme le souligne Pfadenhauer (2005), *« ces données d'expérience se révèlent difficiles à manier pour la documentation écrite, car il est parfois difficile ou impossible de revêtir ce que nous vivons avec des mots »*⁶⁰. Nous nous y sommes toutefois

⁵⁹ Terrain de recherche ou terrain social (« social "field" ») comme l'appelle Pfadenhauer (2005)

⁶⁰ Notre traduction de « *this experience data proves unwieldy for written documentation because it is sometimes difficult or impossible to clothe what we experience in words* »

essayé pour rendre concrète cette expérience. De cet exercice délicat, nous avons par exemple extrait la recette de cuisine normative décrite au niveau de la dimension technique, en corroborant les éléments avec les données issues des autres sources. Surtout, nous avons pu déterminer plus facilement les caractéristiques clés du processus de normalisation de l'audit, qui se sont en quelque sorte révélées à nous, qui sont apparues comme des évidences étant baignée dans le terrain de la normalisation. Pour illustrer l'apport de cette participation observante, l'analyse et l'interprétation que nous en avons faites nous citerons deux exemples: la technique normative et l'ancrage juridique. La technique normative, nous l'avons découverte, éprouvée, au quotidien et nous avons personnellement pu appréhender sa spécificité. Même avec un passé de praticienne de l'audit, la normalisation de l'audit a été un univers totalement nouveau pour nous. L'ancrage juridique et le rattachement des NEP à la hiérarchie des normes sont des éléments qui ont très vite fait leur apparition et que nous avons ensuite gardés à l'esprit lors de nos travaux normatifs.

Nous avons par ailleurs pu déceler les attentes, motivations, croyances des participants à la normalisation, en étant au plus proche d'eux (membres et services du H3C) et/ou en interagissant avec eux (membres commissaires aux comptes de la commission paritaire, services de la CNCC, représentants de la DACS, etc.). Nous nous inscrivons ici en parfaite harmonie avec notre posture épistémologique interprétativiste. C'est ainsi par exemple que l'aspect de faisabilité s'est manifesté et a ensuite été retenu comme une sous-caractéristique des objectifs des normes (point corroboré par les données issues des entretiens et des documents). Nous avons aussi pu percevoir des préoccupations qui pouvaient différer selon les intervenants et mieux approcher le processus de normalisation dans sa globalité et dans ses différents visages.

Il ne s'agit pas dans ce compte rendu de recherche de relater les postulats des uns en opposition à ceux des autres mais au contraire de faire ressortir les caractéristiques clés qui émergent majoritairement. Dans le droit-fil de la tradition interprétativiste, il s'agit de dresser des interprétations plausibles faisant possiblement consensus (Guba et Lincoln 1989 ; Klein et Myers 1999). Afin de faire jour à la diversité, nous avons également fait état de points de vue nuancés voire très tranchés sur certains sujets (exemple de la considération d'une dimension économique pour laquelle la vision des personnes interviewées a différé).

Enfin, nous avons adopté les « *coutumes linguistiques* » de notre terrain social, comme Pfadenhauer (2005) les appelle. Nous avons ainsi acquis le langage normatif, mêlant des termes techniques d'audit et de légistique, devenant nous-même, petit à petit « *mémoire des décisions* »

prises » et « *gardien du processus* » pour reprendre les qualificatifs attribués par Chantiri (2000b, p. 234) aux membres du secrétariat général de l'organisme de normalisation comptable français étudié, le Conseil national de la Comptabilité (CNC). Et ces coutumes ont pu être acquises de manière très rapide compte tenu de notre immersion complète. Cette acquisition rapide a sillé concomitamment une voie qui a facilité l'analyse et l'interprétation des données recueillies par les autres canaux.

Nous nous tournons ainsi vers l'exploitation des entretiens puis l'analyse des documents.

2. Entretiens

L'exploitation des données issues des entretiens s'est effectuée à partir des retranscriptions auxquelles nous avons nous-même procédé. Nous apportons cette précision parce qu'en fait l'analyse a débuté dès la retranscription et même en amont. Nous exposons ci-après les différentes formes qu'a revêtues notre analyse.

2.1. Les notes d'entretiens

Lors des entretiens, nous avons procédé à des prises de notes. Nous intégrons cette étape dans cette section relative à l'analyse des données car nous souscrivons aux études ethnographiques qui considèrent que le processus d'analyse n'est pas linéaire mais itératif et consiste en des allers-retours entre les données brutes et leur analyse/interprétation qui commence dès la phase de terrain (Belk et al. 1988 ; Fetterman 2010 ; Robert-Demontrond et al. 2018). Ces prises de notes ont consisté en la capture de mots jugés clés, pertinents lors de l'entretien. Elles constituent ainsi une première imprégnation de notre part de la compréhension du processus de normalisation de l'audit par nos interviewés. Ces notes sont restées en l'état, manuscrites, brutes. D'une part parce que les entretiens ont été entièrement retranscrits. Il n'y avait donc pas d'utilité à effectuer une seconde transcription moins « juste », plus approximative. En outre, il s'agissait parfois de notes déjà « réduites » ou « interprétées ». D'autre part, parce que la possibilité de relire ces données brutes, synthétiques nous semblait plus propice à l'interprétation en laissant les mots venir à nous (cf. annexe 8 apportant une illustration).

2.2. Les remarques en marge

Miles et Huberman (2003) proposent de maintenir l'esprit en éveil face au codage en pratiquant la remarque en marge. Nous avons pour notre part usé de cette technique lors de la retranscription des entretiens⁶¹. Ces remarques en marge constituent en quelque sorte un intermédiaire entre les observations « *au vol* » (Miles et Huberman 2003, p. 129) et un pré-codage. Elles peuvent formaliser des informations clés, des points d'attention, des rattachements aux composantes ou sous-composantes de notre cadre d'analyse, des abstractions ou liaisons avec le cadre théorique néo-institutionnel, etc. Il s'agit de mentions de première réaction à la transcription des entretiens. A l'instar des notes d'entretiens, ces remarques en marge ont participé à la formation de notre compréhension. L'annexe 8 présente quelques illustrations à partir d'un extrait d'entretien.

2.3. Le repérage de verbatims significants

Au fil de nos transcriptions d'entretiens, nous avons parallèlement procédé à un repérage préliminaire de verbatims jugés significants. Ces verbatims ont été identifiés en tant que tels par un surlignement ou une police de couleur de sorte qu'ils puissent figurer, de manière distincte, lors de l'intégration des entretiens sous NVivo. Il pouvait s'agir de mots, de groupe de mots, de phrases complètes, voire de paragraphes. Là-encore, cette étape présente un fort caractère inductif et bien sûr subjectif. Avec une grande liberté, nous avons relevé ce qui nous apparaissait important, atypique ou nouveau. L'annexe 8 reproduit ce repérage pour un extrait d'entretien et fait le lien avec l'utilisation des verbatims dans le compte rendu de recherche.

2.4. Les fiches de synthèse d'entretiens

Afin d'avoir une vision à la fois synthétique et d'ensemble de chacun des entretiens, nous avons par ailleurs établi des fiches de synthèse d'entretiens (appelées « synopsis »). Ces fiches de synthèse ont été établies à partir du quatrième entretien. En effet, nous avons ressenti le besoin de résumer les informations clés collectées et de pouvoir jauger de l'avancement de notre compréhension et de la saturation des données. Ces fiches de synthèse ont été élaborées lors de

⁶¹ Cette technique a été mise en œuvre à partir du deuxième entretien, le premier entretien constituant une « découverte pure »

la retranscription ou à l'issue de celle-ci. En nous inspirant notamment de Miles et Huberman (2003), nous avons créé un canevas comprenant :

- en en-tête : le numéro d'entretien, la date et l'heure de l'entretien, le lieu de l'entretien ainsi que sa durée ;
- nos impressions à la suite de l'entretien ;
- les points majeurs qui ressortent de l'entretien ;
- les apports de l'entretien par rapport aux précédents (cette rubrique nous a semblé pertinente pour pouvoir apprécier progressivement la saturation des données recueillies) ;
- les pistes à explorer (personnes qui pourraient être interviewées, points à approfondir, futurs travaux de recherche, etc.) ;
- les trois mots synthétisant le processus de normalisation de l'audit en France selon l'interviewé (question finale de chacun des entretiens⁶²).

L'annexe 8 illustre des points majeurs qui nous semblaient particulièrement parlants.

2.5. Le codage NVivo

Chacun des entretiens retranscrits et anonymisés a ensuite fait l'objet d'un codage sous NVivo, logiciel d'analyse de données qualitatives. Le recours à un logiciel s'est avéré opportun pour traiter une masse importante de matériaux⁶³ à analyser. Travailler avec un logiciel présente également l'avantage de faciliter le travail de réflexivité et d'objectivation du chercheur (Brossaud et Demazière 2006, cités par Robert-Demontrond et al. 2018).

Compte tenu de notre question de recherche, nous avons fixé notre choix sur le logiciel NVivo qui retient une approche qualitative de l'analyse de contenu et qui nous a permis de structurer nos données, d'alimenter et d'enrichir notre cadre conceptuel. Le choix du logiciel s'est fait en cohérence avec notre démarche exploratoire interprétativiste. Ainsi, le logiciel NVivo livre une analyse qualitative de données en permettant de ranger les thèmes par catégories (« nœuds »), tout en laissant un degré de liberté important au chercheur dans son entreprise de codage des matériaux (Robert-Demontrond et al. 2018). L'informatisation a facilité le classement des données collectées et leur affectation en termes de caractéristiques du processus de normalisation de l'audit.

⁶² A l'exception d'un entretien par manque de temps

⁶³ Comme indiqué ci-après, le logiciel a également été utilisé pour l'exploitation de documents

Le codage des données s'est effectué à partir de notre cadre conceptuel initial issu des débuts de notre observation participante et de l'analyse préliminaire des documents⁶⁴. Ainsi, les composantes de notre cadre d'analyse ont été créées dans NVivo sous forme de nœuds primaires et les premières sous-composantes sous forme de nœuds secondaires. Nous avons alors affecté à chacun des nœuds des extraits d'entretiens (mots, phrases, paragraphes) par un codage que l'on pourrait qualifier de « déductif ». Notre analyse nous a parallèlement conduit à créer au fil de l'eau des nœuds de troisième catégorie, en vue d'une caractérisation fine et approfondie du processus de normalisation. Ce codage peut être qualifié d'« inductif ». Le codage (majoritaire) de type inductif a aussi conduit à enrichir le cadre d'analyse initial par la création de nœuds complémentaires de seconde catégorie. C'est le cas de la dimension culturelle qui s'est dévoilée lors de nos entretiens.

La souplesse du logiciel NVivo nous a permis de créer autant de nœuds de troisième catégorie que l'analyse progressive du corpus nous a semblé rendre nécessaires et opportuns pour faire émerger notre compréhension du processus de normalisation de l'audit. Nous n'avons pas non plus restreint nos codages aux nœuds renseignés à titre préliminaire dans NVivo : nous avons ainsi pu créer d'autres nœuds primaires ou secondaires ayant vocation à préparer l'interprétation des données (exemple du nœud « isomorphisme » qui a pu être alimenté par des propos spécifiques).

L'annexe 9 contient des exemples de codages de types inductif et déductif.

2.6. L'analyse approfondie et l'interprétation

A partir du codage sous NVivo, et avec en arrière-plan nos transcriptions, nos remarques en marge et nos fiches de synthèse d'entretien, nous avons entamé une phase d'analyse approfondie. Cette phase s'est effectuée par composantes et sous-composantes de notre cadre d'analyse. A cet effet, nous avons consulté les données NVivo encodées aux nœuds et sous-nœuds correspondants. Nous nous sommes imprégnée des données et avons alors procédé à l'interprétation de celles-ci en poursuivant notre travail de conceptualisation, d'abstraction, en vue de caractériser le processus de normalisation de l'audit et de donner corps aux composantes et sous-composantes. Le présent compte rendu consolide cette analyse approfondie interprétative.

⁶⁴ Cf. section 2 consacrée à la construction du cadre d'analyse dans le chapitre qui suit

3. L'analyse des documents

L'analyse des documents s'est effectuée en recourant à plusieurs procédés qui ne revêtent pas tous le même niveau de formalisation et qui ont été menés selon des degrés d'approfondissement adaptés à nos objectifs de recherche.

Les trois procédés mis en œuvre par ordre croissant de structuration et de formalisation sont une lecture de décryptage d'ensemble ou sélective (documents internes), un codage sous Excel (documents internes) et un codage sous Nvivo (documents publics et articles RFC). Ces procédés ont ainsi été différenciés selon la nature des documents collectés. Surtout, les procédés que nous avons utilisés ont été mobilisés au cas par cas en fonction de leur aptitude à répondre aux objectifs particuliers qui se sont dessinés au fil de la recherche. A ce titre, trois grandes orientations peuvent être distinguées.

3.1. Une démarche d'identification des caractéristiques

Notre première approche très inductive s'est effectuée à partir des documents internes au H3C en exploitant une vingtaine de fiches techniques. Les fiches techniques correspondent aux documents d'analyse qui sont préparés par les services du H3C en vue des réunions des commissions ou des séances du Collège. Les fiches utilisées se rapportent à la période 2005-2006 et nous sont apparues particulièrement structurantes pour notre problématique puisqu'elles retraçaient les premières réflexions sur le concept de « *norme d'exercice professionnel homologuée* ». Elles posaient également un regard sur les normes professionnelles élaborées par la CNCC jusqu'en 2003 ainsi que sur le contexte international. En outre, elles faisaient état des premiers travaux normatifs menés au titre des premières normes homologuées. Nous nous sommes attachée à thématiser le contenu de ces fiches. C'est ainsi que nous avons par exemple identifié le thème « Typologie des normes » à partir d'une fiche faisant état d'une distinction entre les normes issues de la transposition de normes d'audit international et les normes franco-françaises. Certains thèmes, comme celui-ci, ont par la suite été retenus comme caractéristiques ou sous-axes du cadre d'analyse qui était alors en gestation. D'autres ont été regroupés ou écartés. Dans le cadre de la construction du cadre d'analyse, cette phase très exploratoire a ainsi apporté une première pierre à l'édifice.

3.2. Une démarche de compréhension des caractéristiques

Cette démarche a notamment été opérée au regard de l'analyse de l'évolution du processus normatif⁶⁵. A ce titre, les rapports annuels du H3C sont apparus très riches d'informations et d'explications. Leur contenu a donc été mis à profit. En particulier, le premier rapport relatif à l'année 2004 replace la création du H3C dans son contexte ainsi que les débuts de la normalisation post LSF. Dans les rapports qui suivent, les chapitres consacrés à l'activité normative ont été particulièrement instructifs. Après une première lecture, les principaux éléments qui ont permis d'acquérir une connaissance fine de l'évolution du processus ont été codés sous Nvivo selon le même procédé que pour les entretiens. De la même façon, les articles RFC antérieurs à 2005 ont pu alimenter notre analyse de l'évolution des normes.

3.3. Une démarche de démonstration des caractéristiques

La substance de certaines caractéristiques a été identifiée, perçue ou éprouvée par le biais de l'observation participante ou à travers des documents internes. Nous souhaitons naturellement et nécessairement restituer ces résultats. Compte tenu des contraintes de confidentialité attachées à ces sources de données, nous nous sommes attachée à démontrer ces résultats par d'autres sources, pour « *donner à voir* ». La troisième voie empruntée pour l'analyse des documents peut ainsi être qualifiée de « *quête probante* » et rejoint l'objectif de triangulation, inhérent à la validité de la recherche. Cette démarche a permis d'assurer une corroboration des résultats obtenus et d'en permettre une restitution illustrative.

L'analyse des documents s'est ainsi effectuée selon une approche pragmatique, avec adaptation et flexibilité, à l'instar des canevas ou guides d'entretiens semi-directifs. La formalisation de l'analyse est donc variable. En outre, à l'instar de l'observation participante, nombre de documents ont pu être consultés au cours de cette recherche, sans qu'ils soient nécessairement recensés en tant que tels et sans qu'ils aient fait l'objet d'un codage particulier. En cohérence avec notre posture épistémologique, c'est l'accumulation de ces différents relais de données qui a contribué à la formation de notre compréhension du processus de normalisation de l'audit et nous avons retracé ci-avant les principaux axes de travail.

⁶⁵ L'évolution du processus normatif est le second sous-axe d'analyse de la caractéristique « processus »

➤ **Conclusion de la section 3**

L'analyse des données que nous venons d'exposer par mode de collecte a évidemment emprunté une dynamique englobante. Les interprétations qui se dessinaient de données issues de l'observation participante ont pu être affirmées par l'analyse des entretiens et corroborées par l'étude documentaire. Certaines ont pu être nuancées ou affinées. D'autres sont nées directement des entretiens. Dans ce cas, elles sont apparues comme permettant de matérialiser des caractéristiques que nous n'avions pas perçues en tant que telles ou dont nous n'avions pas pris véritablement conscience. Elles ont aussi pu nous ouvrir à des interprétations qui n'appartenaient pas à l'univers normatif que nous avions jusqu'alors pu approcher par notre observation participante et les documents à notre disposition.

Les trois modes de collecte, par observation, enquête et documents se sont ainsi révélés très complémentaires et particulièrement opportuns pour notre compréhension du phénomène étudié. A ce titre, nous proposons de clore ce chapitre méthodologique par notre réflexion sur la validité de la recherche menée.

Section 4 – La validité et l'éthique de la recherche

Tout chercheur doit mener une réflexion sur la validité et la fiabilité de sa recherche (Drucker-Godard et al. 2014). Tel est l'objet de cette dernière section méthodologique. A ce titre, il nous a semblé opportun de livrer dans un premier temps la synthèse de l'introspection que nous avons conduite eu égard à notre posture de chercheur. Dans un second temps, nous nous attachons à restituer les stratégies mises en œuvre en vue d'assurer la qualité de la recherche que nous avons déployée.

1. Réflexion sur notre posture de chercheur

La singularité de notre posture de chercheur a donné lieu à de nombreux questionnements de notre part tout au long de la préparation et de la conduite de la recherche et lors de la rédaction des résultats de celle-ci. Malgré ses limites et les difficultés associées, elle est porteuse d'un positionnement privilégié dont les atouts n'auraient pu être égalés par d'autres moyens méthodologiques.

1.1. Un positionnement au cœur de l'objet de recherche

1.1.1. Une immersion participative singulière

Notre immersion au cœur de l'activité normative s'est effectuée à travers nos fonctions au sein du H3C en qualité de chargée d'études à la division des normes et de la déontologie. Nous étions naturellement soumise aux règles applicables aux agents du Haut conseil. En particulier, les agents du Haut Conseil sont tenus au secret professionnel et font preuve de discrétion professionnelle pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance en raison de leurs fonctions. Ils ne doivent pas utiliser à des fins personnelles, directes ou indirectes, les informations non publiques dont ils ont ou ont eu connaissance à l'occasion de leurs fonctions⁶⁶. En outre, les débats au sein des commissions ne sont pas publics. Il en est de même pour les débats de la formation plénière du Collège avec un secret du délibéré. Ces règles témoignent de l'encadrement de l'activité du H3C et de la dimension juridique qui l'entoure. Nos travaux de recherche ont donc été contraints par ces règles et par voie de conséquence cela

⁶⁶ H3C, règlement intérieur 2020, articles 3.3.5 et 3.3.6

a impacté la nature des informations pouvant être partagées ou diffusées. Nos notes de terrain sont donc sous le sceau de la confidentialité. La collecte des données relatives à notre observation participante et utilisées en tant que telles s'est donc opérée essentiellement en situation de travail, générant des données expérientielles. Celles-ci ne sont toutefois pas accessoires ou secondaires. Elles sont, au contraire, d'une extrême richesse.

En effet, comme le souligne Olivier de Sardan (2003, p. 35-36), les informations et connaissances acquises qui ne font pas l'objet d'une consignation systématique formelle constitutive d'un corpus « classique » jouent un rôle qui est de l'ordre de l'imprégnation :

« En vivant [le chercheur] observe, malgré lui en quelque sorte, et ces observations là sont “enregistrées” dans son inconscient, son subconscient, sa subjectivité, son “je”, ou ce que vous voudrez. Elles ne se transforment pas en corpus et ne s'inscrivent pas sur le carnet de terrain. Elles n'en jouent pas moins un rôle, indirect mais important, dans cette “familiarisation” de l'anthropologue avec la culture locale, dans sa capacité à décoder, sans à la fin y prêter même attention, les faits et gestes des autres, dans la façon dont il va quasi inconsciemment et machinalement interpréter telle ou telle situation. [...] »

On peut considérer le “cerveau” du chercheur comme une “boîte noire”, et faire l'impasse sur son fonctionnement. Mais ce qu'il observe, voit, entend, durant un séjour sur le terrain, comme ses propres expériences dans les rapports avec autrui, tout cela va “entrer” dans cette boîte noire, produire des effets au sein de sa machine à conceptualiser, analyser, intuitiver, interpréter, et donc pour une part va ensuite “sortir” de la-dite boîte noire pour structurer en partie ses interprétations, à une étape ou l'autre du processus de recherche, que ce soit pendant le travail de terrain, lors du dépouillement des corpus ou quand vient l'heure de rédiger. [...] »

Cette maîtrise qu'un chercheur acquiert du système de sens du groupe auprès de qui il enquête s'acquiert pour une grande part inconsciemment, comme une langue, par la pratique ».

C'est ainsi que nous nous sommes attachée à mettre en lumière dans les développements qui précèdent la pratique normative que nous avons acquise. Nous avons également veillé à illustrer de manière concrète cette « machine à conceptualiser, analyser, intuitiver, interpréter » (Olivier de Sardan 2003, extrait précité) à travers plusieurs exemples et notamment eu égard à la détermination de composantes et sous-composantes de notre cadre d'analyse⁶⁷.

Dans le droit-fil de cette notion d'imprégnation, et en allant au-delà de la notion de participation observante que nous avons privilégiée ci-avant, notre réflexion sur notre posture de chercheur

⁶⁷ Cf. section 2 dans le chapitre qui suit relative à la construction du cadre d'analyse

nous a amenée à considérer les termes d' « immersion participative »⁶⁸. Dans cette perspective, nous avons d'ores et déjà à plusieurs reprises utilisé le terme « immersion » et l'adjectif « participatif » se justifie aisément par l'explicitation que nous avons effectuée des modalités de notre observation participante. Cette expression que nous avons créée nous semble la plus à même de refléter notre posture. Il s'agit ainsi d'une forme particulière d'observation participante où l'immersion remplit les fonctions d'observation sans outillage scientifique spécifique. En ce sens, nous rejoignons les constats de Soulé (2007, p. 138) qui relève que plusieurs chercheurs utilisent le terme d' « *immersion* » pour décrire une participation observante correspondant à une « *expérience forte, absorbante, monopolisant toute l'attention de l'observateur* ».

Cette immersion participative, cette imprégnation ont produit leurs effets au-delà de ce premier volet de notre protocole méthodologique.

1.1.2. Une immersion participative féconde

Notre immersion participative a généré des données particulièrement fécondes. Les données expérientielles sont effectivement très riches et opportunes pour notre compréhension du processus de normalisation de l'audit. La longue et profonde immersion qui a été la nôtre y joue pour beaucoup. La période de celle-ci est également notable : comme nous l'avons précisé, nous avons pu vivre le changement de processus à la suite de la réforme européenne de l'audit de 2014 en vigueur en 2016 et avons pu suivre, au plus près, les réflexions que cette évolution a suscitées. Cette immersion totale dans le terrain présente un avantage indéniable en termes de production de données : « *cette méthode permet de vivre la réalité des sujets observés et de pouvoir comprendre certains mécanismes difficilement décryptables pour quiconque demeure en situation d'extériorité. En participant au même titre que les acteurs, le chercheur a un accès privilégié à des informations inaccessibles au moyen d'autres méthodes empiriques* » (Soulé 2007, p. 128).

De surcroît, ce positionnement privilégié a permis l'accès à des documents d'archives internes très précieux pour la formation de notre compréhension du processus, sa caractérisation, sa

⁶⁸ Lors d'une présentation de nos travaux nous avons avancé cette appellation qui a suscité un étonnement de la part de l'audience. En effet, les chercheurs sont familiers de la catégorisation proposée par David (2000) et reprise ci-avant. Cependant, les nuances de l'observation participante, de la participation observante, de l'immersion sont beaucoup moins connues, en particulier en sciences de gestion. Ces réactions rejoignent les constats de Lalonde (2013). Dans ce contexte, et en vue de refléter au mieux notre posture, nous avons volontiers emprunté aux recherches ethnographiques, lesquelles nous ont semblé assez proches de notre situation.

genèse et son évolution. Nos fonctions ont aussi joué un rôle de fléchage en direction des informations qui pouvaient nous apparaître utiles. C'est ainsi que nous avons pu cibler les documents internes et externes propices à la connaissance recherchée (exemple des supports communiqués à l'occasion des forums EIP organisés par la CNCC dans lesquels nous savions que des actualités étaient données sur les sujets normatifs). Notre immersion participative nous a par ailleurs ouvert les portes de l'enquête de terrain. En effet, nous étions proche, au quotidien, des participants, facilitant ainsi la prise de contact avec les personnes appartenant à ce « *petit monde* » normatif pour la réalisation d'entretiens pertinents.

1.1.3. La gestion des « biais » de terrain

« L'enquête de terrain a évidemment ses propres biais (comme l'enquête par questionnaires a les siens). La "politique du terrain" se mène en naviguant à vue parmi ces biais. Mais on ne peut y échapper. L'objectif du chercheur est donc plus modeste. Il s'agit de tenter de les minimiser, de les maîtriser ou de les contrôler » (Olivier de Sardan 2003, p. 49). L'enquête de terrain que nous avons menée et que nous entendons au sens large regroupant les entretiens, l'immersion participative et l'accès aux documents, n'a pas échappé à cette nécessaire gestion des risques de biais. Deux biais potentiels ont fait l'objet d'une attention particulière : le risque de subjectivité et le risque d'encliquage.

S'agissant de la subjectivité du chercheur, nous l'avons reconnue lors de la présentation du paradigme épistémologique interprétativiste auquel nous adhérons pour nos travaux. L'analyse des données incorpore un « *facteur personnel* » non négligeable (Olivier de Sardan 2003, p. 51). Elle se fait en mobilisant la propre subjectivité du chercheur, laquelle est naturellement empreinte de son histoire, de son expérience. A ce titre, Drucker-Godard et al. (2014) préconisent l'inclusion d'un certain nombre de données relatives au chercheur lui-même, et notamment son passé professionnel. Ces éléments visent à permettre au lecteur de se familiariser avec l'heuristique d'analyse du chercheur, ou le « *paradigme personnel* » du chercheur, pour reprendre les termes de Passeron (1991). Nous sommes consciente de cette influence sous-jacente, même si nous n'excluons pas qu'elle ait pu parfois être imperceptible. Suivant les préconisations de Drucker-Godard et al. (2014), nous précisons ainsi que nous avons été auditeur pendant plusieurs années avant d'intégrer le H3C. En amont de l'enquête de terrain, notre regard sur les normes était donc celui d'un professionnel de l'audit, d'un praticien, d'un utilisateur des normes. Ce passé peut cependant être considéré comme apportant un certain équilibre à notre paradigme personnel eu égard à notre immersion participative qui a suivi au

sein du régulateur d'audit (les commissaires aux comptes et le régulateur d'audit étant identifiés comme deux acteurs distincts du champ organisationnel de la normalisation de l'audit).

L'immersion participative elle-même n'est pas exempte de subjectivité. En effet, l'observation participante implique de la part du chercheur une immersion totale dans son terrain, pour tenter d'en saisir toutes les subtilités, au risque de manquer de recul et de perdre en objectivité (Soulé 2007). Cependant, dans ce contexte particulier d'immersion profonde, Lalonde (2013) souligne que la subjectivité du chercheur doit être considérée comme un avantage : en reconnaissant sa subjectivité, et au lieu de la bloquer, le chercheur l'utilise comme une alliée. La participation observante permet aussi d'atténuer la « *tare originelle* » (Copans 2011, p. 33) du chercheur qui, en d'autres cas, est un étranger. En un sens, l'immersion en tant que membre va donc au-delà de la simple présence sur le terrain. C'est le regard porté vers l'objet d'étude qui peut être plus perçant, car il est mieux dirigé et plus aiguisé. Nous n'avons pas seulement été témoin du processus français de normalisation de l'audit. Nous l'avons personnellement éprouvé. L'accès au terrain n'est pas que matériel, il est aussi et surtout ontologique puisqu'il permet d'atteindre les signifiants les plus profonds, dont la compréhension est habituellement réservée aux initiés (Anderson 2006).

Considérons à présent le risque d'encliquage. Olivier de Sardan (2003, p. 49) souligne que l'insertion du chercheur dans une société ne se fait jamais avec la société dans son ensemble, mais à travers des groupes particuliers. A ce titre, nos fonctions au sein du H3C nous ont nécessairement fait entrer dans un groupe particulier parmi les participants au processus de normalisation de l'audit, l'acteur « régulateur d'audit », tel qu'identifié dans notre cadre d'analyse. Le risque associé est de se faire trop l'écho de sa « clique » adoptive et d'en reprendre les points de vue. Ce risque était en outre accentué par le recours aux documents internes et externes H3C auxquels nous avons eu accès et que nous avons pu utiliser pour certains d'entre eux. Pour pallier ce risque, nous avons veillé à procéder à une triangulation des sources de données et des modes de collecte de celles-ci. Nous avons également déterminé un échantillon d'interviewés permettant d'assurer une multiplication des points de vue.

Nous rejoignons ici les précautions recommandées par Miles et Huberman (2003) en vue de contrôler les effets du chercheur, que ce soient les effets du chercheur sur le site ou les effets du site sur le chercheur. Pour le premier type de biais, Miles et Huberman (2003) encouragent à rester aussi longtemps que possible sur le site en vue d'explorer en profondeur le milieu et de toucher du doigt les éléments les plus substantiels. Tel fut notre situation avec une immersion en continue dont la durée a permis le développement au fil de l'eau d'un regard critique par

rapport aux faits observés. Pour le second type de biais, nous avons également mis en place des mesures visant à les limiter. Par référence aux stratégies suggérées par Miles et Huberman (2003, p. 479) pour éviter le biais qualifié d'« élite », nous pouvons mentionner les entretiens menés avec des personnes non directement liées au processus français de normalisation de l'audit (représentant d'un syndicat professionnel, personne ayant expérimenté la normalisation internationale de l'audit, personne ayant été impliquée dans la normalisation comptable). Nous avons ainsi élargi l'éventail des informateurs à des acteurs périphériques, et également à des anciens acteurs, tel que précisé dans la détermination de l'échantillon.

A la gestion de ces biais s'est adjointe la nécessaire considération de questions éthiques.

1.2. Les considérations éthiques relatives à notre recherche

Tout chercheur qualitatif consciencieux se pose des questions d'ordre éthique et moral (Miles et Huberman 2003). Notre posture singulière de chercheur a accentué ces questionnements.

1.2.1. Concilier les contraintes réglementaires et déontologiques et la visée scientifique

Notre étude s'est effectuée en assurant une gestion des contraintes réglementaires et déontologiques auxquelles nous étions soumise du fait de nos fonctions professionnelles, tant au regard de notre immersion participative que des documents auxquels nous avons eu accès. Cet environnement de confidentialité confronté à des objectifs d'intégrité et de qualité de la recherche a pu générer des situations sources de dilemmes et donner lieu à des compromis (Miles et Huberman 2003). C'est ainsi par exemple, que nous avons délibérément peu développé les rapports de force entre les acteurs, notre compte rendu restant relativement factuel sur les modifications apportées par les textes au regard des attributions de compétences des différents acteurs. Des développements plus importants nous auraient effectivement placée dans une position inconfortable et auraient été sujets à critiques au regard de la rigueur scientifique.

1.2.2. Concilier une casquette professionnelle et une optique de recherche

Parmi les différentes formes que peut revêtir l'observation participante, notre positionnement nous paraît devoir nuancer la traditionnelle opposition entre l'observation participante clandestine, également dite couverte, et l'observation participante ouverte, transparente et déclarée. En effet, nos travaux de recherche n'étaient pas cachés mais compte tenu de notre

participation complète aux travaux normatifs, nous intervenions au quotidien avec notre casquette de professionnelle normative. Ce positionnement s'est accompagné de réflexions éthiques tout au long de notre recherche et jusqu'à la rédaction du présent compte rendu, en lien avec les contraintes de confidentialité précitées et au regard de notre propre éthique personnelle. De la même façon, même si nous nous annoncions en qualité de doctorante lors des entretiens, notre participation aux travaux normatifs du H3C était connue par nombre de nos interviewés et certains ont même pu faire allusion à des moments partagés professionnellement⁶⁹. Notre comportement éthique nous a conduit à accorder une vigilance particulière à la confidentialité des propos ainsi formulés.

1.2.3. Tenir compte d'un terrain de recherche exposé et assurer une cohérence avec la finalité de la recherche

Les participants à la normalisation de l'audit forment un « *petit monde* » comme nous l'ont d'ailleurs souligné plusieurs interviewés. Ce contexte nous a amenée à être particulièrement vigilante au regard de l'anonymat des propos qui nous ont été rapportés. A cette fin, nous avons retenu une présentation analytique et synthétique des caractéristiques des interviewés (cf. annexe 4). En effet, la sélection des personnes interrogées s'est attachée à recueillir une diversité des expériences et points de vue sur le processus de normalisation de l'audit. Chacun des membres de l'échantillon répondait ainsi à un ensemble de critères spécifiques (cf. ci-avant les modalités de détermination de l'échantillon). Préciser les caractéristiques des personnes nous aurait contrainte à dévoiler, indirectement, leur identité. Celle-ci aurait pu effectivement être facilement reconnaissable par les autres participants au processus de normalisation de l'audit ou par des personnes proches. Dans le prolongement de cette anonymisation, nous avons également veillé à masculiniser les retranscriptions d'entretiens afin d'éviter l'identification de leurs auteurs. En outre, nous n'avons pas attribué, à dessein, de numérotation aux entretiens dont des verbatims sont cités dans le présent compte rendu de recherche. Ayant privilégié une description dense pour donner à voir, un même entretien peut être mis à profit à travers plusieurs extraits. La numérotation aurait ainsi pu conduire à des recoupements qui auraient pu limiter l'anonymisation.

⁶⁹ Nous étions ainsi, malgré nous, tributaire de notre appartenance à la catégorie « régulateur d'audit », par référence au risque d'encliquage précité. Cette difficulté rejoint, par extension les risques de biais provenant des effets du chercheur sur le site soulignés par Miles et Huberman (2003), le terme « site » étant ici entendu au sens large comme étant notre terrain de recherche, incluant l'observation participante et les entretiens.

Cette précaution pourrait apparaître comme une limitation dans la transparence des résultats. Nous considérons au contraire qu'elle traduit un engagement éthique fort de notre part au regard de travaux portant sur un sujet politique et sensible⁷⁰, la normalisation. Cet aspect a également contribué au choix de ne pas faire état au niveau de chacun des verbatims de la catégorie d'acteurs à laquelle l'interviewé pouvait être rattaché. L'absence d'étiquette catégorielle aux entretiens est également liée à la difficulté inhérente de catégorisation des participants. En effet, au regard de notre identification des « catégories » d'acteurs qui interviennent dans le processus de normalisation de l'audit, une même personne pouvait être rattachée, directement ou indirectement, à plusieurs catégories. Nous pouvons illustrer ce point au regard d'entretiens avec des commissaires aux comptes (praticiens ou non) qui ont (eu) un rôle normatif au niveau de la CNCC et/ou du H3C. L'expérience de la vie normative⁷¹ dont ils nous ont fait part lors des entretiens était empreinte de leur connaissance terrain de l'audit (catégorie « Commissaire aux comptes »), mais également des travaux qu'ils ont pu mener en lien avec la CNCC (catégorie « Organisme professionnel ») ou comme membre du H3C (catégorie « Autorité de régulation »)⁷². En outre, nous n'avons pas voulu que certains propos puissent être associés plus spécifiquement à certaines catégories d'acteurs plutôt qu'à d'autres, alors que nous ne citions qu'un seul extrait dont la substance avait pu être partagée par une personne d'une autre catégorie. De surcroît, nous nous inscrivons en cohérence avec notre posture interprétativiste qui suppose que la connaissance de la réalité est acquise à travers des significations partagées (Klein et Myers 1999). Il ne s'agissait pas de gommer ou d'aplanir des nuances, différences ou distorsions. Cependant, il ne s'agissait pas non plus de stigmatiser des points de vue divergents. Notre recherche se situe dans un entre-deux cherchant à traduire la diversité dans la complémentarité qu'elle apporte. Ce faisant, nous faisons émerger les considérations conscientes et inconscientes des uns et des autres qui se mêlent tant subrepticement que par discussions ou négociations. A l'instar du groupe de concertation institutionnalisé en commission paritaire qui avait vocation à instaurer un dialogue pour aboutir à un projet de norme emportant consensus, ou à l'image du Collège du H3C qui offre une enceinte d'échanges entre différentes sensibilités au service de l'intérêt général⁷³, notre recherche apporte une compréhension d'ensemble du processus de normalisation de l'audit centralisant les diverses approches sans qu'elles soient individualisées mais au contraire envisagées comme un tout

⁷⁰ Ceci explique d'ailleurs les difficultés d'accès au terrain pour les chercheurs

⁷¹ Par référence à l'« *expérience de la vie* » (Husserl 1970)

⁷² Des précisions sur cet aspect de catégorisation sont apportées en annexe 4 et également dans la section 2 du chapitre suivant, lors de la justification des acteurs du champ organisationnel de la normalisation de l'audit

⁷³ Cf. section relative au positionnement des acteurs en qualité d'experts ou de représentants

indissociable. En référence à Sauvé (2017) qui considère que l'intérêt général ne se résume pas à la somme des intérêts particuliers, nous estimons que l'expression des considérations individuelles ou catégorielles ne remplirait pas l'objectif poursuivi de caractérisation du processus français de normalisation de l'audit pris dans son ensemble.

2. Stratégies mises en œuvre au regard des critères de validité et de fiabilité de la recherche

Lincoln et Guba (1985) énoncent quatre critères principaux permettant de jauger la qualité des recherches interprétativistes : la crédibilité, la transférabilité, la fiabilité et la confirmabilité. Ces considérations qui se veulent adaptées à ce type de recherche font toutefois l'objet de critiques car elles établissent une certaine correspondance avec les critères utilisés dans des postures positivistes : validité interne (crédibilité), validité externe (transférabilité), fidélité (fiabilité) et objectivité (confirmabilité). Garratt et Hosginkson (1998) parlent de « *réalisme déguisé* » (« *realism reclothed* »). Nous voyons que les terminologies diffèrent mais leur sens se recoupe dans une large mesure. Nous n'entrerons pas ici dans un débat de classification des critères de qualité et emprunterons aux différentes notions pour rendre compte de notre prise de recul à cet égard. D'ailleurs, nous préférons retenir une présentation thématique des stratégies mises en œuvre en vue de répondre favorablement à ces critères, une même stratégie pouvant permettre d'asseoir plusieurs critères de qualité⁷⁴. Nous mettons ainsi en exergue deux principaux vecteurs : la triangulation et ce qu'on appellera le « contrôle qualité » pour faire référence à des termes connus dans la sphère de l'audit. Le lien entre les critères de validité scientifique et les stratégies mises en œuvre sera porté dans le tableau 2 en fin de section, en centralisant ces deux vecteurs et les autres modalités de recherche décrites dans ce chapitre méthodologique qui contribuent aussi à la qualité de notre recherche.

2.1. Triangulation

Afin de conférer une validité à la recherche, la triangulation est jugée très importante (Drucker-Godard et al. 2014 ; Miles et Huberman 2003). Notre dispositif de recherche répond à cette

⁷⁴ Exemple de la triangulation qui permet d'accroître la crédibilité des résultats (validité interne) tout en permettant au chercheur d'établir des recoupements entre les données et les interprétations et donc d'œuvrer pour la confirmabilité des résultats (objectivité).

recommandation, qui est d'ailleurs considérée incontournable par Guba (1981). La triangulation mise en œuvre porte à la fois sur la stratégie de recherche retenue, les méthodes employées ainsi que les sources et types de données collectées.

En termes de stratégie de recherche, nous avons effectivement mené une étude d'ensemble du processus de normalisation de l'audit couplée à une étude de cas du processus suivi par une norme particulière : l'étude de cas a ainsi permis de corroborer les résultats d'ensemble et de les affiner.

En outre, nous avons recouru aux trois principales techniques de collecte de données en recherche qualitative (Wolcott 2001) : l'observation participante, les entretiens et l'analyse documentaire. Ces techniques nous ont respectivement donné l'opportunité d'expérimenter, d'enquêter et d'examiner. Complémentaires, ces activités ont été associées pour acquérir une compréhension du phénomène étudié.

Par ailleurs, nous avons multiplié les sources de données, à la fois en considération des périodes de temps (présence sur le terrain de recherche pendant plus de cinq années, accessibilité aux documents internes H3C depuis 2003, étude documentaire des articles RFC pendant une vingtaine d'années) et au regard des personnes avec un échantillon de personnes interviewées visant à assurer une multiplication des points de vue. D'ailleurs, sur cette question des personnes, nous avons volontairement mis en exergue au niveau de la détermination de l'échantillon des interviewés, la combinaison de plusieurs techniques d'échantillonnage. Dans ce cadre, nous avons mentionné en italique les appellations avancées par les auteurs précités : choix raisonné, échantillon contrasté, sélection de cas à partir de leur réputation, sélection par quota, diversification, échantillonnage de variation maximale.

Enfin, nous avons également opéré une triangulation en termes de « types » de données, avec des matériaux empiriques et bibliographiques, des données primaires complétées par des données secondaires.

Savall et Zardet (2004, p. 206) distinguent effectivement les matériaux expérimentaux des matériaux bibliographiques. Les premiers désignent tous les matériaux bruts et élaborés comportant des informations relatives à des terrains, cas, situations empiriques touchant à l'objet étudié. Les seconds désignent eux les publications produites par d'autres chercheurs, journalistes ou éditeurs. Nos données sont principalement constituées de matériaux de nature expérimentale, qu'ils soient issus des entretiens semi-directifs, de la documentation interne, ou résultant de l'observation participante (expérimentation de l'élaboration des normes d'exercice

professionnel, participation à des réunions de travaux normatifs, discussions informelles avec les différents acteurs de la normalisation). Elles sont complétées par des matériaux de nature bibliographique (articles de revue professionnelle).

Les données utilisées pour notre recherche sont majoritairement des données primaires qui offrent l'opportunité de se confronter directement à la « réalité du terrain ». Cependant, tout au long de la recherche, les données primaires et secondaires sont complémentaires, l'une et l'autre de ces catégories présentant des biais (Baumard et Ibert 2003). Des données secondaires ont donc été intégrées (rapports annuels H3C, documents CNCC, articles de revue professionnelle). Ainsi par exemple, la préface du recueil des normes professionnelles de la CNCC (CNCC, Recueil des normes 2003) et les articles RFC du début des années 2000 ont nourri notre perspective historique des normes d'audit, permettant de pallier les biais d'une post-rationalisation de faits anciens, des oublis de mémoire ou une réinterprétation du passé pouvant se produire avec les données primaires (Drucker-Godard et al. 2014).

2.2. Contrôle qualité

2.2.1. Validation par des pairs

Afin d'assurer la crédibilité d'une recherche, il est important de la soumettre à des pairs (Guba 1981 ; Miles et Huberman 2003). A ce titre, nos choix méthodologiques ainsi que nos interprétations des données ont été soumis à de nombreux chercheurs extérieurs à notre travail, et ce tout au long de la réalisation de la recherche. Nous avons ainsi présenté notre travail lors de journées de recherche ou de points d'étape dédiés aux doctorants, lors de colloques ou séminaires de recherche ou encore lors d'entretiens informels avec des chercheurs. Cette démarche a permis d'obtenir des points de vue critiques sur notre posture de chercheur, les choix réalisés, les zones à approfondir et la présentation des résultats. Elle a permis de mettre à l'épreuve nos premières interprétations. Elle nous a aussi offert un espace (temps et spatial) propice au détachement (vis-à-vis de notre immersion au sein de la normalisation de l'audit et de notre participation active à celle-ci). Cette voie de vérification externe et cette forme de distanciation ont ainsi été mises à profit et ont contribué tant à la fiabilité de notre protocole de recherche qu'à la crédibilité de nos résultats et à leur objectivité (Guba 1981).

2.2.2. Validation écologique

Les personnes interviewées ou observées constituent une des sources les plus logiques de corroboration (Miles et Huberman 2003). Aussi, la communication des résultats aux informateurs est une pratique encouragée destinée à assurer la confirmabilité des résultats (Guba 1981). Elle s'avère particulièrement opportune dans le cadre de notre posture interprétativiste. En effet, il apparaît important de demander aux personnes qui vivent le phénomène à l'étude leur avis sur la compréhension que nous avons construite à propos de ce phénomène. Afin de valider les significations dégagées du corpus analysé, nous avons donc procédé à ce retour aux acteurs, appelé aussi « contrôle par les membres » pour reprendre l'expression des sociologues ou « validation écologique ». Les analyses et interprétations ont ainsi été soumises à plusieurs participants à la normalisation de l'audit, à même de nous apporter cette « *validité phénoménologique* » (Bronfenbrenner 1976). Comme le souligne Guillemette (2016), la demande de validation provoque souvent un enrichissement de la compréhension du chercheur plutôt qu'une simple confirmation (ou infirmation). Tel fut le cas pour notre recherche. Ce retour aux acteurs nous a également permis d'affiner la rédaction afférente à la restitution de nos résultats, constatant que certaines rédactions pouvaient être comprises différemment du sens que nous visions. Lors de l'exploitation de ces retours nous avons gardé à l'esprit que les informateurs peuvent rejeter les conclusions ou interprétations qui leur sont soumises. Tel peut être le cas, par exemple, en raison de résultats entrant en conflit avec leurs valeurs, leurs convictions ou leurs intérêts personnels, ou parce que l'interprétation ne correspond pas à la façon dont ils appréhendent ou perçoivent une même information (Guba et Lincoln 1981). Ces réactions ont été éprouvées et nous avons veillé à ce que nos résultats ne soient pas limités à la vision des participants sollicités mais reflètent le mieux possible la vision globale du processus français de normalisation de l'audit à partir de l'ensemble des visions recueillies et formant un tout. Ces réactions ont pu nous amener à retenir des formulations plus nuancées, plus à même de refléter des approches parfois un peu différentes, sans qu'elles soient contradictoires ou incompatibles.

➤ Conclusion de la section 4

Pour clôturer cette section relative à la qualité et à l'éthique de notre recherche, nous proposons une vue synthétique des mesures appliquées en vue de satisfaire au mieux aux critères de rigueur scientifique.

Critères de qualité scientifique⁷⁵	Mesures préconisées⁷⁶	Stratégies mises en œuvre
Crédibilité, validité interne, authenticité, plausibilité Cohérence des interprétations du chercheur au regard du phénomène étudié	Triangulation	Triangulation de type méthodologique : étude d'ensemble et étude de cas Triangulation des sources de données et des modes de collecte
	Evaluation écologique, sollicitation des informateurs ou des membres	Comptes-rendus intérimaires soumis en relecture interne Echanges à la suite de ces relectures Présentation de la synthèse des travaux et résultats à plusieurs participants
	Présence prolongée du chercheur sur le terrain pour surmonter les distorsions possiblement créées par la présence du chercheur	Observation participative pendant plus de cinq années
	Restitution montrant que le chercheur a été là, qu'il a vécu directement le quotidien étudié, qu'il est familier du langage vernaculaire du groupe étudié	Explicitation détaillée du contenu de l'immersion participative Description dense des caractéristiques du processus de normalisation en utilisant le langage normatif
Fiabilité, fidélité, sérieux, auditabilité Consistance de l'analyse, argumentation logique et fondée des résultats	Evaluation par des pairs	Présentation des travaux de recherche lors de congrès, colloques et conférences, séminaires de recherche, journées doctorales Echanges à l'occasion des réunions de suivi de thèse, échanges informels avec des chercheurs
	Description du processus de recherche, construction d'une chaîne de preuve ou « piste d'audit »	Compte rendu méthodologique détaillé dans le présent chapitre en retraçant notamment les modalités de collecte, d'analyse et d'interprétation des données ⁷⁷
	Réalisation d'un pré-test du guide d'entretien	Mise en œuvre de pré-tests
	Inclusion de données relatives au chercheur	Mention de notre passé professionnel et de nos fonctions pendant l'étude

⁷⁵ Miles et Huberman 2003 ; Coutelle 2005 ; Beudaert 2018

⁷⁶ Geertz 1973 ; Guba 1981 ; Golden-Biddle et Locke 1993 ; Schultze 2000 ; Miles et Huberman 2003 ; Coutelle 2005 ; Drucker-Godard et al. 2014

⁷⁷ Cf. également la section 2 du chapitre qui suit relative à la construction du cadre d'analyse

Critères de qualité scientifique	Mesures préconisées	Stratégies mises en œuvre
Transférabilité, validité externe, intégration Possibilité de transposer les conclusions d'une recherche à d'autres contextes	Echantillonnage par choix raisonné	Echantillonnage <i>orienté</i> pour une pertinence des données recueillies
	Collecte de données denses	Trois modes de collecte de données, longue immersion, pléthore de documents à disposition, entretiens menés jusqu'à saturation
	Descriptions denses	Résultats détaillés exposés dans le présent compte rendu, nombreux verbatims permettant de donner à voir
	Identification des données contextuelles	Contextualisation de la recherche (processus français, impacts de la réforme européenne de l'audit) Présentation du contexte d'élaboration de la NEP 701 ⁷⁸
	Réplication des propositions à d'autres cas	Cadre conceptuel élaboré à partir de l'analyse d'ensemble et mis à l'épreuve à travers l'étude de cas de la NEP 701
Confirmabilité, objectivité Capacité du chercheur à prendre conscience de ses propres valeurs, motivations et intérêts, lesquels risquent d'influencer son interprétation des données	Triangulation	Triangulation de type méthodologique : étude d'ensemble et étude de cas Triangulation des sources de données et des modes de collecte
	Réflexivité du chercheur explicitant ses présupposés épistémologiques, son cadre conceptuel	Réflexion sur notre posture de chercheur Transparence sur les biais potentiels inhérents à l'observation participante

Tableau 2 : Synthèse des stratégies mises en œuvre au regard des critères de qualité scientifique

➤ Conclusion du chapitre 2

S'agissant du processus de normalisation de l'audit, nous souscrivons à l'appréciation de Fereol et Deubel (1993, p. 146) qui considèrent que « *le réel ne se donne pas comme un spectacle, il ne se révèle que dans le contexte de l'action, par la manière à laquelle il réagit aux opérations à travers lesquelles il est approché* ». Notre positionnement au cœur de l'activité normative a

⁷⁸ Cf. revue de littérature portée au chapitre 1 de la partie 3

permis cet accès au réel avec une démarche approchant celle de l'ethnographie. Cette démarche s'est avérée nécessaire et opportune afin de comprendre de l'intérieur un phénomène qui reste relativement secret, dans une perspective interprétativiste. En effet, le processus d'élaboration des normes d'audit en France constitue une « *boite noire* » pour les non-praticiens de l'audit et le milieu académique (Jedidi 2013, p. 123). Il l'est également pour les praticiens de l'audit qui n'y participent pas, comme nous avons pu personnellement et pleinement en prendre conscience lors de la réalisation de cette étude. A cette fin, notre immersion participative ne peut qu'être mise en avant, malgré les biais qui lui sont inhérents. La subjectivité associée à cette expérienciation normative a constitué une fondation à la compréhension du phénomène étudié. Cette compréhension a été confortée par le recours à des entretiens semi-directifs et à une étude documentaire. Ces données ont alimenté une stratégie de recherche combinée alliant étude d'ensemble et étude de cas d'une norme particulière. Eu égard aux biais inhérents à l'enquête de terrain nous avons mis en œuvre des stratégies de minimisation des risques, renforçant d'autant la corroboration des résultats et la compréhension du phénomène étudié.

Avant de livrer cette compréhension dans les parties 2 et 3, nous précisons dans le chapitre qui suit le cadre de recherche que nous avons retenu pour déployer notre approche méthodologique.

Chapitre 3 – Le cadre de recherche

L'adoption d'un cadre de recherche offre un fondement scientifique solide à l'investigation d'une problématique de recherche. Il sert de référence à la définition de la stratégie de recherche, à la collecte des données et à leur interprétation. Jalon au processus de recherche, il revêt un pouvoir explicatif. Il doit donc être clairement énoncé et les déterminants à son recours doivent être justifiés. Tel est l'objet de ce chapitre 3.

Notre cadre de recherche se déploie en deux volets qui sont successivement exposés. La section 1 énonce l'assise théorique retenue : le cadre préexistant du néo-institutionnalisme. La section 2 présente la grille d'analyse que nous avons construite : un cadre conceptuel adapté à l'étude du processus de normalisation de l'audit.

Section 1 – L'étude sous l'angle de la théorie néo-institutionnelle

En vue de déterminer les caractéristiques du processus de normalisation de l'audit en France, nous avons retenu la théorie le néo-institutionnalisme comme cadre théorique. Celui-ci est mobilisé au regard de ses perspectives sociologique et historique. Nous procédons dans cette section à la justification de ce choix. A cet effet, nous exposons tout d'abord les fondements de cette théorie, et notamment ses concepts clés (1). Puis, nous justifions de la pertinence de la théorie néo-institutionnelle en vue de répondre à notre problématique (2).

1. Le cadre théorique du néo-institutionnalisme

Au sein de la théorie néo-institutionnelle se distinguent trois courants (Colasse et Pochet 2009). Le premier courant relève d'une approche économique et s'articule autour du concept de coûts de transaction. La dynamique institutionnelle vise alors l'efficacité, la performance économique. En prenant appui sur la théorie des coûts de transaction proposée à l'origine par Coase (1937), la réalisation de transactions économiques à un coût inférieur à celui du marché justifie l'existence de l'organisation. Ce courant se focalisant sur la compréhension des institutions économiques du capitalisme et de leur fonctionnement (Desreumeux 2015, p. 133), il n'apparaît pas approprié à l'étude du processus de normalisation de l'audit. En revanche, les approches sociologique et historique ont montré leur intérêt pour notre recherche. Nous en

exposons les principaux traits en appréhendant successivement l'approche sociologique (1.1) et l'approche historique (1.2).

1.1. Les fondements de la sociologie néo-institutionnelle

1.1.1. *Economie générale*

Née à la fin des années 1970, l'approche sociologique de la théorie néo-institutionnelle prend ses sources dans les travaux fondateurs de Meyer et Rowan (1977) et de DiMaggio et Powell (1983). Le néo-institutionnalisme reconnaît que les institutions opèrent dans un environnement contenant d'autres institutions, appelé environnement institutionnel, au sein duquel l'objectif principal est la survie. L'approche sociologique s'efforce d'expliquer le phénomène de l'homogénéité dans les organisations et aussi l'influence de l'environnement sur les organisations. En effet, pour assurer leur survie et accroître leur légitimité, les organisations adoptent des procédures et structures qui prévalent dans leur environnement social (Landrieux-Kartouchian 2016, p. 112). L'inspiration sociologique explique ainsi la propension à se ressembler des organisations œuvrant dans un même champ organisationnel.

Par champ organisationnel, on entend l'ensemble des organisations qui appartiennent à une même aire de la vie institutionnelle : « *les fournisseurs, les consommateurs, les autorités de régulation et les organisations qui produisent des services ou produits similaires* »⁷⁹ (DiMaggio et Powell 1983, p. 148). Un champ organisationnel n'est pas déterminé *a priori* mais sur la base d'une investigation empirique. DiMaggio et Powell (1983) considèrent que lorsqu'un champ organisationnel est bien établi, il y a une poussée inexorable vers l'homogénéisation. Ce processus d'homogénéisation des structures organisationnelles est qualifié par les auteurs d'*isomorphisme*. Il s'agit de l'un des deux concepts clés de l'approche sociologique de la théorie néo-institutionnelle.

1.1.2. *Concepts fondamentaux*

Nous verrons ici les concepts d'isomorphisme et de légitimité qui prévalent dans l'approche sociologique de la théorie néo-institutionnelle.

⁷⁹ Notre traduction de « *key suppliers, resource and product consumers, regulatory agencies, and other organizations that produce similar services and products* »

L'isomorphisme

Le néo-institutionnalisme sociologique est principalement caractérisé par la notion d'isomorphisme définie par Hawley (1968) comme « *un processus de contrainte qui force une unité appartenant à une population à ressembler aux autres unités qui sont confrontées aux mêmes conditions environnementales* »⁸⁰. Dans le droit-fil de Meyer (1979) et Fennell (1980), deux types d'isomorphisme sont identifiés : l'isomorphisme concurrentiel qui sous-tend une logique d'efficacité rationnelle et l'isomorphisme institutionnel qui obéit à une logique de légitimité.

DiMaggio et Powell (1983) s'attachent à l'isomorphisme institutionnel afin de rendre compte des pressions de l'environnement qui conduisent les organisations à agir de façon similaire. Cette tendance des organisations à devenir similaires les unes aux autres au sein d'un même champ est qualifiée par les auteurs de *changement isomorphique institutionnel*. Ils distinguent trois mécanismes à travers lesquels ce processus se produit : l'isomorphisme *coercitif*, l'isomorphisme *mimétique* et l'isomorphisme *normatif*. Notons qu'il s'agit d'une typologie analytique et que les trois catégories ne sont pas toujours empiriquement distinctes.

L'isomorphisme coercitif résulte « *des pressions formelles et informelles exercées sur des organisations par d'autres organisations desquelles elles sont dépendantes et des attentes culturelles de la société dans laquelle les organisations fonctionnent* »⁸¹ (DiMaggio et Powell 1983 p. 150). Les pressions coercitives renvoient ainsi aux aspects légaux et réglementaires auxquels les organisations doivent se soumettre. Selon Scott (2001), les mécanismes de réglementation visant à assurer l'homogénéisation des pratiques se présentent sous trois formes : l'élaboration de règles, le contrôle et les sanctions. Les règles politiques et législatives édictées par l'Etat peuvent favoriser l'institutionnalisation de certaines pratiques et/ou le changement organisationnel.

L'isomorphisme mimétique renvoie aux situations d'incertitude dans lesquelles les organisations ont tendance à modéliser leur comportement sur celui d'autres organisations, considéré comme efficace et légitime. L'incertitude est ainsi « *une force puissante qui*

⁸⁰ Notre traduction de « *a constraining process that forces one unit in a population to resemble other units that face the same set of environmental conditions* » (Hawley 1968), cité par DiMaggio et Powell (1983, p. 149)

⁸¹ Notre traduction de « *formal and informal pressures exerted on organizations by other organizations upon which they are dependent and by cultural expectations in the society within which organizations function* »

*encourage l'imitation*⁸² » (DiMaggio et Powell 1983 p. 151). Ce phénomène d'imitation est favorisé par l'existence d'associations professionnelles.

L'isomorphisme normatif provient principalement de la professionnalisation, laquelle est définie comme une « *lutte collective des membres d'une profession pour définir les conditions et les méthodes de leur travail, afin de contrôler « la production des producteurs » et d'établir un fondement et une légitimation cognitive de leur autonomie professionnelle* »⁸³ (DiMaggio et Powell 1983 p. 152). Deux aspects de la professionnalisation sont sources d'isomorphisme : les dispositifs d'éducation d'une part et le poids des réseaux professionnels d'autre part. La formation permet de promulguer des normes organisationnelles, lesquelles sont ensuite diffusées rapidement au travers des réseaux professionnels auxquels les organisations appartiennent. Ces règles normatives conduisent ainsi à homogénéiser les comportements, notamment à travers le « filtrage » du personnel : le personnel provenant d'une même université et filtré selon des attributs communs aura tendance à appréhender les problèmes de la même façon, à considérer les mêmes politiques, procédures et structures comme normativement sanctionnées et légitimées, et à retenir en grande partie la même approche dans leurs décisions. Réagissant de façon quasi-identique, quels que soient les contextes et les situations, les individus façonnés par de tels mécanismes sont « quasi-interchangeables » (Huault 2009).

Ainsi, l'isomorphisme institutionnel découle de l'autorité coercitive, mais également de contextes d'incertitude et de phénomènes de professionnalisation. En adoptant des structures formelles semblables, les organisations gagnent en légitimité.

La légitimité

Le concept de légitimité est central pour les approches institutionnelles. Les néo-institutionnalistes soulignent que les organisations sont en quête de légitimité, c'est-à-dire qu'elles recherchent une certaine forme de reconnaissance vis-à-vis de leur environnement. Suchman (1995, p. 574) définit la légitimité comme « *une perception, ou une représentation généralisée, selon laquelle les actions d'une entité sont désirables, justes et appropriées, à*

⁸² Notre traduction de « *a powerful force that encourages imitation* »

⁸³ Notre traduction de « *collective struggle of members of an occupation to define the conditions and methods of their work, to control "the production of producers" and to establish a cognitive base and legitimation for their occupational autonomy* »

*l'intérieur d'un certain système socialement construit de normes, de valeurs, de croyances et de définitions*⁸⁴ ».

Pour assurer leur survie au sein de leur environnement institutionnel, les organisations doivent faire plus que réussir économiquement parlant, elles doivent aussi établir leur légitimité : « *les organisations sont en concurrence, non seulement pour les ressources et les clients, mais aussi pour le pouvoir politique et la légitimité institutionnelle* »⁸⁵ (DiMaggio et Powell 1983, p. 150). La similarité avec les autres organisations, découlant des processus isomorphiques institutionnels, facilite la reconnaissance des organisations comme étant légitimes et de bonne réputation. Une organisation peut alors accroître sa réputation et sa légitimité en mettant en avant sa conformité à des comportements jugés légitimes, en adéquation avec le système de règles institutionnelles (Meyer et Rowan 1977). A l'inverse, une organisation qui prendrait ses distances avec les éléments organisationnels légitimants serait plus vulnérable aux affirmations selon lesquelles elles sont négligentes, irrationnelles ou inutiles (Meyer et Rowan 1977, p. 349-350).

En augmentant leur légitimité, les organisations situées dans des environnements institutionnels augmentent parallèlement les ressources dont elles ont besoin pour survivre. C'est donc moins l'efficacité qui est visée par les organisations lorsqu'elles adoptent des pratiques institutionnalisées que la recherche de légitimité vis-à-vis des acteurs externes (Rouleau 2007, p. 83).

1.2. Les fondements du néo-institutionnalisme historique

1.2.1. Economie générale

Privilégiant l'analyse de l'Etat, sous ses diverses formes institutionnelles, ce sont les sciences politiques qui ont principalement fait usage de ce cadre théorique, notamment dans une perspective de comparaison internationale des politiques publiques et des institutions qui les sous-tendent (Colasse et Pochet 2009). Par cette approche, les chercheurs ont mis l'accent sur le caractère relativement stable des institutions et la continuité des trajectoires des politiques

⁸⁴ Notre traduction de « *a generalized perception or assumption that the actions of an entity are desirable, proper, or appropriate within some socially constructed system of norms, values, beliefs, and definitions* »

⁸⁵ Notre traduction de « *Organizations compete not just for resources and customers, but for political power and institutional legitimacy* »

publiques. A ce titre, la notion de dépendance de(au) sentier ou sentier de dépendance est centrale.

1.2.2. Concept central, la notion de « *path dependence* »

La notion de « *path dependence* » a été développée initialement par les économistes en partant du constat qu'une organisation ou un processus identifié comme étant plus efficace que celle ou celui en vigueur n'est pas toujours mis en place par l'institution. L'exemple du clavier informatique avait notamment été mis en exergue par David (1985). Ainsi, bien que la disposition des touches des claviers informatiques Qwerty n'est pas optimale en termes de confort et de rapidité, la disposition Dvorak inventée ultérieurement et jugée mieux adaptée n'a pas réussi à s'imposer. David (1985) explique ce frein par les coûts et efforts que représenterait ce changement. A mesure qu'il s'inscrit dans la durée, un choix historique s'avère de plus en plus contraignant en raison des mécanismes de rendements croissants des investissements de départ. Une évolution induirait des coûts liés au nouvel investissement à réaliser, aux processus d'apprentissage, de coordination et d'anticipation (Palier 2014) qu'il conviendrait de réinitialiser. Ce phénomène de dépendance au sentier a servi d'assise aux économistes pour comprendre les processus d'émergence et de changement des institutions et montrer la difficulté à faire évoluer une institution en raison d'effets de verrouillage et de rétroaction (North 1990).

Ce concept a été importé en sciences sociales par le politiste Paul Pierson (2000) avec une conception plus large axée sur l'influence du passé. Ainsi, selon la dépendance de sentier l'histoire importe (« *history matters* ») et un processus d'auto-renforcement s'instaure. Selon Mahoney (2000) et Pierson (2000), cités par Kpadé (2011, p. 67) « *les événements passés influencent ceux futurs* » et « *les trajectoires du développement futur sont empêchées ou verrouillées par celles du passé* ». Les héritages du passé façonnent les choix et les pratiques futures. Les pratiques et institutions poursuivent leur trajectoire ou le chemin emprunté, par référence à la traduction de dépendance au chemin emprunté de Palier (2014). Ces tendances à la pérennité sont alimentées par les mécanismes économiques de rendements croissants et les systèmes d'auto-renforcement. Malgré la continuité des processus ou institutions sur la trajectoire historique, des changements ne sont pas exclus. Cependant, « *selon cette perspective, le changement institutionnel n'est pas graduel : à des périodes de forte stabilité institutionnelle succèdent des phases de crise marquées par un changement substantiel des institutions et leur mise sur une nouvelle trajectoire* » (Colasse et Pochet 2009, p. 21).

Ces deux approches, sociologique et historique, ne sont pas contradictoires ou opposées mais apparaissent au contraire complémentaires. D'ailleurs, et par référence aux travaux de Colasse et Pochet (2008), Le Manh-Béna (2009, p. 85) parle à l'égard de la dépendance du sentier de « *quatrième mécanisme, l'isomorphisme historique* ».

Les contours des approches sociologique et historique du néo-institutionnalisme étant dessinés, nous justifions désormais en quoi ce cadre théorique est pertinent pour notre analyse du processus de normalisation de l'audit en France.

2. Une approche pertinente pour l'analyse du processus de normalisation de l'audit

Lors de la détermination de notre cadre théorique, le choix de la théorie néo-institutionnelle s'est peu à peu imposé comme permettant de comprendre le processus d'institutionnalisation des normes d'audit. A ce titre, nous avons identifié la force explicative de la théorie néo-institutionnelle dans les recherches antérieures sur la normalisation (2.1). Nous avons par ailleurs relevé que ses concepts sonnaient en écho à notre revue de littérature (2.2). Ce cadre apparaît ainsi approprié au regard de l'orientation de notre recherche (2.3).

2.1. Un cadre adapté à l'étude de la normalisation

Il ressort des travaux antérieurs, en particulier ceux relatifs à la normalisation comptable, que la théorie néo-institutionnelle s'avère pertinente dans l'explication de l'homogénéité, notamment en matière d'adoption de normes (Carpenter et Feroz 1992, 2001 ; Barbu 2006 ; Barbu et Piot 2012 ; Touron 2004, 2005) ou d'évolutions du normalisateur (Colasse et Pochet 2009). Selon les études, les types d'isomorphisme observés varient mais le concept de légitimité se retrouve de manière linéaire. Parfois, le chemin emprunté par le passé peut influencer sur cet isomorphisme.

Normalisation et isomorphisme

Ainsi, Barbu et Piot (2012) ont utilisé une grille de lecture néo-institutionnelle afin d'identifier les influences perçues par les préparateurs des états financiers vis-à-vis de l'adoption des normes comptables internationales (IAS - *International Accounting Standards* / IFRS - *International Financial Reporting Standards*). Leurs résultats mettent en évidence la

prédominance d'un isomorphisme coercitif à travers le rôle de la réglementation dans le passage aux IAS/IFRS, et en particulier du règlement européen 1606/2002 du 29 juillet 2002. Cette dimension coercitive coexiste avec un isomorphisme mimétique marqué : les organisations essaient de se modeler selon d'autres organisations similaires qu'elles considèrent plus légitimes ou ayant plus de succès dans leur champ institutionnel. En revanche, la dimension d'isomorphisme normatif apparaît très peu reconnue, le rôle des auditeurs envers la diffusion des IAS/IFRS étant considéré comme faible. Par ailleurs, les entreprises interrogées répondent à l'unanimité qu'il n'y a pas eu de diminution des coûts à la suite de l'adoption des IAS/IFRS : cette adoption est davantage perçue comme un moyen d'asseoir la légitimité de l'entreprise plutôt qu'un levier de performance économique. La « *décision est empreinte d'isomorphisme coercitif qui conduit à une acceptation sociale des normes et ainsi à une légitimité de leur utilisation* » (Barbu et Piot 2012, p. 70). Ainsi, la théorie néo-institutionnelle permet de « *comprendre le processus d'institutionnalisation des normes visant à l'homogénéité* » (Barbu et Piot 2012, p. 56).

De son côté, Touron (2004) étudie l'adoption de normes de remplacement (à savoir les principes comptables généralement reconnus aux Etats-Unis en remplacement des règles existant en France) à travers le cas unique de la première entreprise (Saint-Gobain-Pont-à-Mousson) ayant fait référence aux normes comptables américaines. Il montre que cette adoption est une réponse aux pressions institutionnelles. En effet, même si ce n'est pas pour se soumettre à des règles formelles que les dirigeants ont déployé ces normes (absence d'isomorphisme coercitif), un mécanisme d'isomorphisme normatif avec les normes prescrites par les professionnels est avéré. En outre, c'est par mimétisme vis-à-vis des grandes entreprises internationales présentes aux Etats-Unis que l'entreprise étudiée a agi en vue de se construire une légitimité aux Etats-Unis.

L'approche institutionnelle a également été utilisée pour analyser l'adoption des principes comptables américains par les gouvernements (Carpenter et Feroz 1992, 2001). L'exploration des pressions institutionnelles exercées sur quatre gouvernements d'Etat (New York, Michigan, Ohio, Delaware) permet d'identifier des isomorphismes coercitif et normatif et de considérer les US GAAP comme un symbole de légitimité (Carpenter et Feroz 2001).

Les trois études développées ci-avant, à titre illustratif, ont été choisies car leurs résultats montrent à tour de rôle la présence de deux formes d'isomorphismes avec des combinaisons

différentes. Mizuchi et Fein (1999) soulignent que l'identification d'une forme d'isomorphisme agissant sur une organisation à un moment particulier n'empêche pas la possibilité qu'une autre forme de pression isomorphique existe. Les mécanismes isomorphiques ne sont effectivement pas exclusifs.

Normalisation et légitimité

La quête de légitimité (Touren 2004 ; Barbu 2006), le souhait de l'asseoir ou de la renforcer (Colasse et Pochet 2009 ; Le Manh, 2009, 2012 ; Barbu et Piot 2012) ou encore la tentative de la reconquérir (Carpenter et Feroz 1992) transparaissent dans les études qui mobilisent la théorie néo-institutionnelle. Cette légitimité institutionnelle objectivée peut être plutôt de nature politique ou technique, l'une pouvant se faire au détriment de l'autre : « *La réforme est censée donner un surcroît de légitimité technique au normalisateur national mais sans doute au prix d'un déficit de légitimité politique* » (Colasse et Pochet 2009, p. 31).

Normalisation et dépendance de sentier

Dans le domaine de la normalisation internationale de la comptabilité publique, Rocher (2017) montre l'intérêt d'appliquer la dépendance de sentier organisationnelle pour comprendre le maintien d'une stratégie de normalisation dans le temps. Il s'appuie sur l'étude de la stratégie de normalisation de l'*International Public Sector Accounting Standard Board* (IPSASB). Celle-ci a privilégié dès 1996 la convergence avec les normes comptables internationales, les IAS (*International Accounting Standards*). Ce choix a permis à l'IPSASB d'accroître sa légitimité et de s'imposer comme le normalisateur international de comptabilité publique. Cependant, il crée une dépendance qui ne permet pas de traiter les spécificités du secteur public.

La sociologie néo-institutionnelle et la dépendance au sentier peuvent également être combinées pour renforcer l'assise théorique des recherches sur la normalisation. Colasse et Pochet (2009) y ont recours pour étudier la mutation institutionnelle en France du CNC. Ils montrent que la réforme qui a conduit à la création de l'Autorité des Normes Comptables (ANC) s'explique par deux mécanismes mimétiques avec à la fois une inspiration des organismes de normalisation anglo-saxons réputés très performants et un rapprochement des autorités administratives indépendantes françaises, comme l'AMF. Ce faisant, la nouvelle ANC s'écarte fortement du sentier de la normalisation française, par référence au néo-institutionnalisme historique et se rapproche des autorités administratives indépendantes, qui

incarnent le modèle français du régulateur indépendant. Cette forme d'institution est elle-même en résonance mimétique avec la *Securities and Exchange Commission* (SEC) américaine. Mimétisme et héritages du passé s'entremêlent ainsi dans l'analyse de l'évolution du dispositif français de normalisation comptable.

2.2. Un cadre en écho à l'état de l'art sur la normalisation de l'audit

2.2.1. Le champ organisationnel de la normalisation de l'audit

Notre revue de littérature a mis en exergue que tout un pan des études antérieures est axé sur les acteurs de la normalisation et les jeux de pouvoir ou d'influence associés. Les acteurs constituant un aspect marqué de la littérature, la construction de notre assise théorique devait nécessairement en tenir compte.

Or, ce constat nous est apparu comme trouvant résonance dans la notion de champ organisationnel de la théorie néo-institutionnelle. Ainsi, ces différents intervenants appartiennent à l'aire de la vie institutionnelle de la normalisation de l'audit, par référence à la définition du champ organisationnel de DiMaggio et Powell (1983) que nous avons précitée.

Cette considération a d'ailleurs été déterminante dans la construction de notre cadre d'analyse et dans la conception de notre méthodologie de recherche, tant pour la détermination de l'échantillon des entretiens que pour la préparation des guides d'entretien.

2.2.2. La manifestation d'isomorphismes dans la normalisation

La notion de champ organisationnel n'est pas la seule à faire écho à la revue de littérature sur la normalisation de l'audit. Nous avons effectivement identifié des manifestations de mécanismes isomorphiques à travers les études antérieures.

En vue de formaliser cette identification, nous proposons dans le tableau 3 une mise en relation entre les concepts fondamentaux du cadre néo-institutionnel et les enseignements issus de notre revue de littérature sur la normalisation de l'audit. Cette présentation se veut synthétique. Ainsi, un arbitrage a été fait dans les références citées dans un souci de clarté en ne retenant que quelques études centrées sur le concept fondamental considéré (que ces études mobilisent la théorie néo-institutionnelle ou d'autres théories).

Concepts fondamentaux de la théorie néo-institutionnelle	Déclinaison relevée dans les études antérieures au regard du processus de normalisation de l'audit	Références à la revue de littérature
Isomorphisme coercitif Elaboration de règles comme mécanisme de réglementation	Perspective d'adoption des ISA au niveau européen	Jedidi (2013)
Institutionnalisation de pratiques favorisée par une intervention de l'Etat	NEP à valeur réglementaire homologuées par arrêté du garde des sceaux	Hazgui (2015)
Sanction des acteurs qui ne se soumettent pas au système de règles institutionnelles en vigueur	Normes d'exercice professionnel contraignantes pouvant donner lieu à des sanctions	Baker et al. (2001)
Isomorphisme mimétique Imitation de comportements utilisés par des organisations apparaissant comme légitimes	Imitation d'autres institutions (PCAOB notamment) Harmonisation avec les ISA Formulation des NEP selon les principes de clarté promus par l'IAASB	Pochet (2007) Jedidi (2013) Hazgui (2015)
Homogénéisation dans des contextes d'incertitude	Solutions en réponse aux scandales financiers	Carmichael (2014)
Isomorphisme normatif Diffusion de normes au travers de réseaux professionnels	Pratiques communes aux cabinets membres d'un réseau et influence de ces grands cabinets, fortement déployés géographiquement, à imposer des pratiques d'audit	Ramirez (2003, 2009)
Influence de la profession	Domination des grands cabinets comptables dans l'établissement des normes	Kinney (1986), Ramirez (2003, 2009), Loft et al. (2006)
Légitimité Quête de légitimité	Recherche de légitimité des organismes de normalisation	Loft et al. (2006), Pochet (2007), Hazgui (2015)

Concepts fondamentaux de la théorie néo-institutionnelle	Déclinaison relevée dans les études antérieures au regard du processus de normalisation de l'audit	Références à la revue de littérature
Isomorphisme historique Dépendance du sentier	Forte présence historique de l'Etat	Baker et al. (2001), Bédard et al. (2002), Colasse et Pochet (2009), Baker et al. (2014)

Tableau 3 : Synthèse de l'écho néo-institutionnel au processus de normalisation de l'audit

Il ressort de la littérature antérieure que ces manifestations isomorphiques s'appliquent au cas français.

2.2.3. La normalisation de l'audit en France, un cas d'isomorphisme

L'élaboration des normes françaises dans un souci de convergence avec les normes d'audit internationales est analysée par Jedidi (2013) comme un phénomène d'isomorphisme institutionnel à la fois mimétique, normatif et coercitif. Nous déclinons ces trois mécanismes relevés dans les études antérieures sur le contexte français.

« En adoptant des normes déjà reconnues à l'échelle internationale, la CNCC vise à conforter la légitimité du référentiel normatif français » : Jedidi (2013, p. 216) met ainsi en exergue la liaison entre normalisation de l'audit, mimétisme et légitimité. Cette relation touche d'ailleurs tout autant les normes que le normalisateur. En effet, le mimétisme se manifeste dans les normes issues du processus puisqu'elles sont établies dans un souci de conformité avec les normes internationales d'audit. Ce mimétisme porte sur le fond avec des principes et une démarche d'audit semblables mais également sur la forme. Ainsi, Hazgui (2015) souligne qu'à partir de 2003 les normes d'exercice professionnel ont été écrites en tenant compte des principes de clarté promus par l'IAASB. Jedidi (2013, p. 215) note d'ailleurs que ce mimétisme va jusqu'aux numéros des NEP puisque le numéro attribué à une NEP est celui issu de la norme d'audit international (RFC 035). Le mimétisme est également prégnant au regard des institutions de normalisation puisque le H3C a été créé en écho à la création du PCAOB (Hazgui 2015). Selon Pochet (2007), cette évolution du dispositif français de régulation de l'audit s'est effectuée dans un souci de légitimité aux yeux du régulateur boursier américain et relève d'un phénomène

d'isomorphisme mimétique. Pour Hazgui (2015), cette quête de légitimité concerne tant le H3C en tant qu'institution que sa participation dans le processus normatif, aux côtés de la CNCC.

Les pressions coercitives, quant à elles, se font sentir à travers la dimension juridique de la normalisation avec des normes ayant une base légale favorisée par l'intervention de l'Etat (Bédard et al. 2002 ; Baker et al. 2014).

De surcroît, la force des réseaux professionnels par lesquels se diffusent les pratiques d'audit et leur influence dans le processus normatif ne semblent pas semer de doute dans les études sur la normalisation comptable et d'audit (Ramirez 2003, 2009).

Enfin, l'isomorphisme historique semble pouvoir être exploré au regard du statut d'autorité administrative indépendante du H3C⁸⁶ que Colasse et Pochet (2009) mettent en avant.

En prenant appui sur l'état de l'art, le cadre néo-institutionnel apparaît ainsi pertinent pour une mobilisation dans le contexte français de la normalisation de l'audit. Il va constituer une assise solide à notre analyse, appropriée à l'orientation de notre recherche, ce que ne permettraient pas d'autres cadres.

2.3. Un cadre approprié à l'orientation de notre recherche

Afin d'asseoir la pertinence du cadre théorique choisi pour notre recherche, il apparaît opportun d'expliquer pourquoi d'autres cadres ont été écartés. Nous nous positionnons ainsi dans une démarche de transparence et de justification. En particulier, nous avons pu nous interroger sur la théorie de la structuration, la théorie des parties prenantes et la théorie de la régulation. Il nous a semblé important d'expliquer pourquoi ces cadres n'ont pas été retenus en cohérence avec l'orientation de notre recherche et notre positionnement de chercheur.

2.3.1. *L'étude d'un processus dans son ensemble comme orientation de recherche*

Notre recherche porte sur le processus de normalisation de l'audit. La notion d'isomorphisme, centrale dans le néo-institutionnalisme sociologique, et définie par Hawley (1968) comme un « **processus** » d'homogénéisation, trouve donc pleinement sa place. D'autres notions font référence à un processus. Ainsi, dans la théorie de la structuration proposée par Giddens (1984), la structuration est le processus par lequel les structures se produisent et se reproduisent dans

⁸⁶ Désormais autorité publique indépendante

l'interaction d'acteurs compétents. Cependant, alors que l'articulation entre l'agent (l'individu) et la structure (l'organisation) est au cœur de la théorie de la structuration, c'est le processus qui est central dans notre étude. L'agent et la structure sont quant à eux appréhendés selon la même perspective, comme acteurs du processus. Dans le cadre de nos travaux de recherche, nous approchons ainsi le processus de normalisation comme un processus façonné par les structures qui y participent. Mais ces structures ne constituent pas le centre de gravité de notre recherche, comme en témoigne le cadre d'analyse que nous avons construit. Alors que plusieurs études antérieures sur la normalisation de l'audit sont ancrées sur un organisme spécifique de normalisation (Sikka 2002 ; Carmichael 2004, 2014 ; Loft et al. 2006 ; Glover et al. 2009), nous n'avons pas souhaité circonscrire notre recherche à l'un des acteurs de la normalisation française de l'audit. Nous avons privilégié une vision d'ensemble à même de répondre à notre question de recherche. Pour cette raison, nous n'avons pas retenu comme assise théorique la théorie des parties prenantes diffusée par Freeman (1984), qui comme son nom l'indique est centrée sur les parties prenantes, la prise en compte de leurs intérêts et, ce faisant, des acteurs au sens large, intégrant l'environnement des organisations avec lequel elles interagissent.

2.3.2. L'impact de notre positionnement de chercheur sur l'analyse des rapports de force entre les acteurs

L'état de l'art sur la normalisation de l'audit met en évidence les jeux d'influence au sein de la sphère normative (Ramirez 2003, 2009 ; Richardson 2009) ainsi que les rapports de force entre les acteurs (Malsch et Gendron 2011 ; Hazgui 2015). Nous avons pu constater au cours de notre recherche l'engouement des audiences académiques à l'égard des relations de pouvoir. Il s'est effectivement manifesté lors des présentations de nos travaux une appétence pour en savoir plus sur les tensions, les conflits, les luttes de pouvoir, pour être dans les coulisses du pouvoir, pour avoir plus de « *croustillant* » nous-a-t-on même dit. Nous avons entendu ces attentes. Toutefois, nous n'y répondons pas à travers nos travaux. Nous n'y répondons pas parce que ce n'est pas l'objet de notre recherche, laquelle n'est pas à proprement parler une étude des acteurs de la normalisation, comme indiqué ci-avant et tel que nous le verrons dans la détermination des sous-axes d'analyse. Nous n'y répondons pas non plus car nous avons procédé à nos travaux de recherche en étant en parallèle au cœur de l'un des acteurs de la normalisation de l'audit en France. Notre analyse des interactions, des rôles, des critiques aurait donc été nécessairement subjective, ce qui aurait pu être considéré comme un biais et questionner la validité scientifique de notre recherche. En outre, notre connaissance des acteurs était bien sûr plus approfondie

pour le H3C mais cette connaissance était pour partie issue d'informations internes pour lesquelles des règles de secret professionnel et de confidentialité s'imposaient à nous⁸⁷. Notre positionnement de chercheur et cette décision liée de ne pas analyser les rapports de force ont eu une incidence sur le choix du cadre théorique. Ainsi, l'intérêt accordé par la théorie de la régulation sociale aux acteurs dans les processus de régulation et l'accent qu'elle met sur les relations de pouvoir (Reynaud 1979, 1988) nous ont amenée à ne pas la retenir comme assise théorique à notre recherche. Dans cette théorie proposée par Reynaud (1979, 1988, 1991, 2003), deux types de régulation sont en interaction : la régulation autonome qui correspond aux règles que le groupe social considéré se donne à lui-même et la régulation de contrôle où les règles émanent de l'extérieur du groupe et visent à orienter et prescrire les comportements de celui-ci. Régulation autonome et régulation de contrôle expriment ainsi les rapports de pouvoir entre les acteurs et ne pouvaient être des fondements théoriques à notre recherche. En ce sens également, la théorie de la structuration ne pouvait pas s'exprimer. En effet, le schéma de la dualité du structurel de Giddens (1987) distingue trois dimensions complémentaires : la signification, la domination et la légitimation. Relevant d'une activité politique, d'influence et de lobbying, la dimension de domination n'entre pas dans le champ de notre recherche tel que nous l'avons orientée, et elle aurait été confrontée à la question de l'objectivité de notre analyse des rapports de domination. De même, nous avons exclu les cadres théoriques du pouvoir, tels que ceux de Lukes (1974) et Hardy (1994) utilisés respectivement par Malsch et Gendron (2011) et Hazgui (2015).

Ainsi, l'analyse des rapports de force entre les différents participants au processus n'est pas l'orientation que nous avons suivie et les acteurs ne sont qu'un des composants du processus de normalisation de l'audit que nous avons souhaité étudier dans son ensemble. Ces postulats se justifient par notre objectif de recherche de caractériser le processus de normalisation de l'audit et également au regard de notre positionnement de chercheur. Ils nous ont conduit à écarter certains cadres théoriques et à privilégier la théorie néo-institutionnelle. Des concepts issus de cadres alternatifs pourront toutefois être mis à profit, à titre sporadique, lors de l'analyse de nos résultats pour apporter des éléments explicatifs complémentaires, plus spécifiques, en vue de contribuer à la compréhension des différentes caractéristiques qui seront identifiées⁸⁸.

⁸⁷ Cf. chapitre méthodologique précédent

⁸⁸ Ce procédé relève de l'exploration théorique que nous combinons à l'exploration empirique, comme indiqué dans le chapitre 2 de la présente partie.

➤ Conclusion de la section 1

S'intéressant aux phénomènes isomorphiques au sein d'un champ organisationnel, le cadre de la sociologie néo-institutionnelle apparaît donc approprié pour répondre à notre problématique. Il va nous permettre d'étudier les caractéristiques du processus de normalisation de l'audit, lequel fait intervenir différents acteurs du champ organisationnel de la normalisation de l'audit qui œuvrent à l'établissement de normes à valeur réglementaire, convergentes avec les ISA et à ancrage professionnel, faisant ainsi montre de mécanismes isomorphiques coercitif, mimétique et normatif. Le cadre complémentaire de la dépendance du sentier va quant à lui permettre un éclairage sur les particularismes français du processus de normalisation de l'audit. A notre connaissance, cette combinaison des approches sociologique et historique n'a d'ailleurs pas été utilisée par le passé pour l'étude de la normalisation de l'audit. Cet ancrage constituera donc un apport théorique de notre recherche.

Par ailleurs, notre revue de littérature a révélé que la théorie néo-institutionnelle, dans son approche sociologique, a été mobilisée par plusieurs auteurs au regard de la normalisation de l'audit. Notre recherche va compléter ces études menées sur un plan international (Curtis et al. 2016) ou comparatif (Baker et al. 2014). Elle va également enrichir l'analyse de la normalisation de l'audit en France. En effet, l'étude de Jedidi (2013) s'est focalisée sur la fonction légitimatrice des normes d'audit françaises au regard de l'« *expectation gap* ». En outre, elle se situe dans le contexte précédant la réforme européenne de l'audit. Or, cette réforme a fait évoluer la normalisation française de l'audit. Nous offrons donc par notre recherche une perspective plus large et tenant compte des dernières évolutions.

Cette perspective globale s'appuie sur un cadre d'analyse dont nous retraçons la construction dans la section qui suit.

Section 2 – La construction du cadre d’analyse

La présente section de notre compte rendu de recherche est consacrée à la construction du cadre d’analyse relatif au processus de normalisation de l’audit en France. Elle fait la transition avec la partie 2 restituant les caractéristiques du processus de normalisation de l’audit en France pris dans son ensemble. En effet, la partie 2 dresse les caractéristiques que nous avons identifiées ainsi que leur articulation coordonnée à travers un cadre conceptuel. Le cadre d’analyse que nous avons construit à partir de nos données est donc un résultat en soi de notre recherche.

A ce titre, nous en livrons les modalités de construction à cet emplacement de notre compte rendu de recherche, témoignant à la fois de sa pleine intégration dans notre démarche de recherche et de l’assise qu’il constitue à la compréhension en profondeur du processus de normalisation de l’audit en France. Dans cette optique, nous retraçons dans un premier temps sa genèse (1). Nous exposons dans un second temps ses composantes et leur émergence (2).

1. La genèse du cadre d’analyse

Le cadre conceptuel que nous avons fait émerger prend sa genèse dans les différents modes de collecte des données, avec en arrière-plan notre observation participante (1.1). L’étude documentaire préliminaire a contribué à la construction du cadre (1.2) et un regard professionnel nous a guidée pour lier les différentes réflexions (1.3). Les sources se sont alors entrecroisées pour consolider le cadre conceptuel (1.4).

1.1. L’immersion dans l’activité normative

Comme nous l’avons indiqué dans notre méthodologie de recherche, notre immersion dans l’activité normative française de l’audit a précédé les débuts de nos travaux de recherche. Cette configuration n’est pas neutre. Il ressort ici l’interdépendance entre le chercheur et l’objet étudié propre à notre posture épistémologique. Cette subjectivité a été fructueuse pour notre recherche, elle l’a guidée, orientée, de manière plus ou moins consciente, d’ailleurs. Elle en fait la force, en apporte la profondeur et la qualité. La genèse du cadre conceptuel a bien évidemment tiré profit de ces atouts. Les prémices de l’observation participante ont parfois conduit à identifier une composante ou sous-composante en tant que telle. Il en est ainsi par exemple du processus normatif type, sous-composante du processus, comme nous en témoignerons plus loin. Mais

plus largement, ce positionnement privilégié a constitué un arrière-plan qui nous a permis, par induction, pas à pas, d’esquisser des caractéristiques du processus de normalisation de l’audit. A l’instar de nos fonctions par lesquelles nous avons acquis petit à petit la technique normative et pris la mesure de l’environnement (acteurs, dimensions) dans laquelle elle s’inscrivait, notre immersion participative a progressivement guidé notre connaissance académique du processus de normalisation de l’audit en France et l’identification de ses caractéristiques clés. Bien sûr, ce mode de constitution de connaissance ne pouvait être isolé.

1.2. L’étude documentaire préliminaire

L’étude documentaire préliminaire que nous avons menée sur des documents internes normatifs ont également apporté leur pierre à l’édifice. En effet, l’immersion au cœur de l’activité normative nous a sensibilisée au processus mais il fallait ensuite mettre des mots à ces premières impressions et dépasser nos perceptions personnelles. L’étude d’une vingtaine de fiches techniques a permis de faire ressortir des thèmes et sous-thèmes récurrents en utilisant une analyse de contenu⁸⁹. Ces thèmes et sous-thèmes ont ensuite été ajustés. Cet ajustement s’est nourri d’un cadre de référence normatif.

1.3. L’inspiration professionnelle au profit de la recherche académique

A partir de premières caractéristiques qui se dessinaient de manière éparse, nous avons souhaité donner du sens à ces différentes pièces, les associer de manière cohérente, structurée et intelligible. Afin de rendre compréhensible le phénomène étudié et en restituer une vision d’ensemble, nous nous sommes inspirée de la configuration visuelle du « cadre pour la qualité de l’audit » publié par l’IAASB (2014)⁹⁰.

Le normalisateur international de l’audit, l’IAASB, a effectivement exposé sa vision sur la qualité de l’audit et son cadre de réalisation. Comme le montre la figure 2 ce cadre s’articule autour de cinq éléments. Tout d’abord sont mis en relation trois types d’éléments : les éléments d’entrée (« *inputs* »), le processus (« *process* ») et les éléments de sortie (« *outputs* »). Impactée par ces éléments, la qualité de l’audit l’est également par les interactions entre les différentes

⁸⁹ Les modalités d’analyse des premières fiches techniques ont été précisées dans le chapitre 2 relatif à la méthodologie de recherche

⁹⁰ Cf. articles RFC 057, 064 et 066 de notre étude documentaire présentant le cadre conceptuel de l’IAASB (*A Framework for Audit Quality, Key Elements That Create an Environment for Audit Quality, February 2014*)

parties prenantes au système de reporting financier (« *key interactions within the financial reporting supply chain* » : l’auditeur, la direction, le gouvernement d’entreprise, les régulateurs et les utilisateurs) et par un certain nombre de facteurs contextuels (« *contextual factors* ») tels que les systèmes d’information, des facteurs culturels ou la régulation de l’audit.

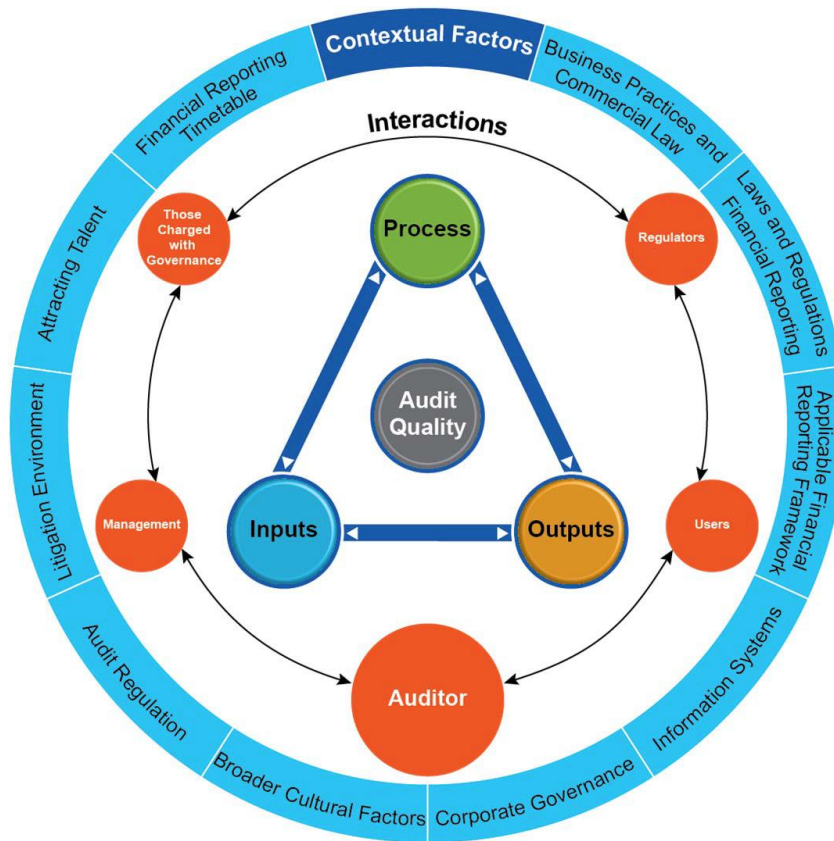


Figure 2 : Cadre pour la qualité de l’audit proposé par l’IAASB (2014)

De notre côté, nous avons engagé la construction d’un cadre relatif à la normalisation de l’audit. Ainsi, il s’agit non plus d’un cadre pour la qualité de l’audit mais d’un cadre d’analyse du processus de normalisation de l’audit. Ce cadre d’analyse met alors en relation trois composantes : les sources (« *inputs* »), le processus normatif (« *process* ») et les normes issues du processus (« *outputs* »). Cette normalisation est mise en œuvre et influencée par les acteurs de notre champ organisationnel de la normalisation de l’audit. Elle revêt plusieurs dimensions qui prennent position en lieu et place des facteurs contextuels du cadre IAASB comme le montre la figure 3.



Figure 3 : Cadre conceptuel du processus de normalisation de l'audit en France

Les normes d'audit qu'elles soient internationales ou nationales forment un référentiel normatif. Le recours à un cadre de référence normatif comme source d'inspiration nous est donc apparu pertinent en vue de procéder à l'analyse du processus de normalisation de l'audit et à sa conceptualisation. En outre, un des objectifs des normes est d'améliorer la qualité de l'audit (Xiao et al. 2000). L'objet du cadre de l'IAASB pouvait donc épouser notre sujet de recherche. D'ailleurs, après avoir retenu ce cadre comme inspiration, nous avons noté qu'il était considéré comme structurant et propice aux recherches académiques. Ainsi, ce cadre a d'ores et déjà servi de référence pour des recherches académiques (Audousset-Coulier et al. 2016 ; Simnett et al. 2016 ; Simnett et Trotman 2018). Cependant, ces auteurs ont véritablement utilisé le cadre de référence de l'IAASB comme base à la substance de leur étude ou de leur revue de littérature. Notre approche est différente.

En effet, il ne s'agit pas d'une transposition du cadre de référence de l'IAASB relatif à la qualité de l'audit qui serait adaptée à la normalisation de l'audit. Il s'agit, en l'espèce, d'une inspiration visuelle, sans que le contenu de nos caractéristiques ne soit nullement cantonné à celles du cadre

de l'IAASB. En ce sens d'ailleurs, nous avons totalement fait abstraction des sous-éléments identifiés par l'IAASB au regard des *inputs*, du *process* et des *outputs*, lors de la détermination des sous-composantes des sources, du processus et des normes de notre cadre d'analyse. En effet, les sous-éléments identifiés par l'IAASB sont issus d'une réflexion visant à déterminer ceux pertinents pour la qualité de l'audit. De la même façon, nous avons déterminé, à partir des données collectées, les sous-composantes associées à la normalisation de l'audit. Au vu des premiers éléments dégagés par les débuts de notre observation participante, notre étude documentaire préliminaire et la littérature antérieure, nous avons mis à profit le cadre de référence de l'IAASB pour modéliser une articulation cohérente des caractéristiques. Cette modélisation est le résultat d'un croisement des différentes sources de données.

1.4. La conjonction des sources

Les différentes sources de données ont conjointement contribué à la gestation de notre cadre. En effet, c'est bien leur exploitation combinée qui a produit ce résultat. Par référence à la métaphore culinaire que nous utiliserons au niveau de la dimension technique, ces différents ingrédients et leur amalgame ont permis l'émergence du cadre d'analyse. Il s'agit donc d'un tout. Le produit final a été façonné, par l'exploitation des entretiens, des autres documents et par la poursuite de l'observation participante. Il est également empreint de notre cadre théorique néo-institutionnel et de la notion de champ organisationnel mise en exergue dans la section qui précède. Ce concept fondamental du néo-institutionnalisme sociologique s'est traduit pour le phénomène étudié par l'identification d'un champ organisationnel de la normalisation de l'audit, apparaissant dans le cercle médian de notre cadre conceptuel.

La construction du cadre s'est ainsi effectuée progressivement. Ce faisant, la restitution des piliers de cette construction participe à une volonté de transparence du cheminement de la recherche et de justification des résultats obtenus. Dans cette même optique, nous justifions à présent, de manière individuelle, les composantes de notre cadre d'analyse en précisant les principaux ingrédients et raisonnements ayant conduit à les identifier et à les retenir.

2. Les composantes et sous-composantes du cadre d'analyse

Les composantes principales apparaissent sur la représentation synthétique de notre cadre conceptuel, en s'inspirant de la configuration visuelle des cinq éléments du cadre de référence de l'IAASB. Le parallèle avec le cadre de référence de l'IAASB peut être résumé ainsi :

Eléments du cadre de référence de l'IAASB	Composantes de notre cadre conceptuel
Les éléments d'entrée (<i>inputs</i>)	Les sources
Le processus (<i>process</i>)	Le processus
Les éléments de sortie (<i>outputs</i>)	Les normes
Les interactions clés entre les parties prenantes à la chaîne de reporting financier (<i>key interactions within the financial reporting supply chain</i>)	Les acteurs
Les facteurs contextuels (<i>contextual factors</i>)	Les dimensions

Tableau 4 : Mise en parallèle des éléments du cadre de référence de l'IAASB avec les composantes du cadre conceptuel relatif à la normalisation de l'audit

A l'instar du cadre de référence de l'IAASB qui ne schématise pas les sous-éléments des *inputs*, du *process* et des *outputs*, les sous-composantes des sources, du processus et des normes n'apparaissent pas sur la représentation synthétique de notre cadre conceptuel (figure 3 ci-avant).

En partant du centre de notre cadre d'analyse, nous explicitons la justification de chacune des composantes et sous-composantes (ou sous-axes d'analyse) de celui-ci.

2.1. Les sources, le processus et les normes

Littéralement, l'appellation de ces trois premières composantes apparaît assez alignée avec le cadre de référence de l'IAASB. Leur contenu et leur décomposition sont toutefois la résultante de notre recherche

2.1.1. Les sources

S'agissant des sources, cette composante a en fait été précédée par l'émergence de plusieurs de ses sous-composantes.

L'identification des premières sous-composantes

Trois types de sources sont initialement ressortis de notre analyse du processus de normalisation de l'audit en France. Il s'agit de l'ancien référentiel normatif de la CNCC⁹¹, des normes internationales d'audit et des textes légaux et réglementaires. Ces sources normatives se sont faites jour à partir de notre étude documentaire préliminaire basée sur les fiches techniques relatives aux travaux normatifs menés en 2005. Celles-ci formalisent notamment l'examen du référentiel normatif élaboré par la CNCC antérieurement à la loi de sécurité financière⁹². Il ressort de cette analyse que les normes de la « série 2 » relatives à la mission d'audit et figurant dans le recueil des normes de la CNCC (source : ancien référentiel normatif CNCC) correspondent très largement à ce que l'on appelle des « transpositions » de normes ISA (source : normes internationales d'audit). Il apparaît également des textes de loi applicables aux sujets traités par ces normes (source : textes légaux et réglementaires).

La centralisation des premières sous-composantes

Comme nous l'avons indiqué lors de la genèse du cadre conceptuel, le cadre de référence pour la qualité de l'audit de l'IAASB a constitué une source d'inspiration dans la présentation et l'articulation coordonnée des composantes et sous-composantes en cours d'identification. La création de la composante « *sources* » en est l'illustration. C'est ainsi que l'utilisation du cadre de référence de l'IAASB nous a conduit à regrouper les trois types de sources au sein d'une composante que l'on peut qualifier de premier niveau. Il nous a effectivement semblé que l'ancien référentiel CNCC, les normes internationales d'audit et les textes légaux et réglementaires pouvaient répondre au concept d'« éléments d'entrée » (« *inputs* ») appliqué au processus de normalisation de l'audit en France. C'est par ce raisonnement que les sources normatives ont pris place au sein de notre cadre conceptuel. Sur notre schéma synthétique, elles se sont donc naturellement positionnées en lieu et place des « *inputs* » du cadre de l'IAASB.

La consolidation des sous-composantes

Les entretiens nous ont ensuite amené à compléter les sous-composantes des sources initialement identifiées. Ainsi, dès le premier entretien, nous avons initié une autre sous-composante, à savoir la pratique de l'audit : « *il y a évidemment la pratique* » (entretien). A la

⁹¹ CNCC, Recueil des normes 2003 ; RFC 014 (cf. historique des normes d'audit françaises en introduction de la section relative aux normes en partie 2)

⁹² « *Une méthodologie d'examen de ce référentiel devra être définie* » (H3C, rapport annuel 2004, p. 104)

suite de notre analyse approfondie, l'ancien référentiel normatif de la CNCC n'a finalement pas été retenu au sein de notre cadre d'analyse. Il a effectivement été considéré comme une source « secondaire », un « produit intermédiaire » tel que nous nous en expliquerons dans la section relative aux sources en partie 2. Cette considération nous a également été confortée lors des entretiens de confirmation. Nous faisons toutefois mention ici de l'identification initiale de cette source puisque l'objet de cette section est de rapporter les modalités de construction dudit cadre et d'en retracer les tâtonnements qui participent pleinement à notre démarche compréhensive, interprétative, empirique.

L'exploitation des données collectées par la suite nous a permis de donner corps à ces différentes sous-composantes. Tel est l'objet des parties 2 et 3 de ce compte rendu de recherche. Pour répondre aux objectifs de la présente section, nous nous tournons à présent vers la composante « processus ».

2.1.2. Le processus

La détermination de la composante « processus » et de ses sous-composantes s'est faite de manière parallèle en mettant à profit les différents modes de collecte des données. A l'instar des sources, le cadre de référence de l'IAASB a été une source d'inspiration en termes de coordination des thématiques émergentes. Cette deuxième composante illustre bien le cheminement inductif qui a été le nôtre.

La pré-identification de cette composante

La pré-identification formelle de la thématique « processus » s'est effectuée lors de l'analyse des fiches techniques⁹³. Cependant, la décision de retenir cette thématique comme une composante de notre cadre conceptuel a été précédée par l'identification des deux sous-composantes retenues : le processus-type et l'évolution du processus.

La détermination des sous-composantes du processus

La détermination de ces sous-composantes est intrinsèquement liée. En effet, le code de commerce prévoit les étapes qui jalonnent le processus normatif en France. Ces étapes ont été modifiées lors de la réforme européenne de l'audit. Aussi, ces deux sous-composantes se sont en quelque sorte imposées à nous.

⁹³ Cf. annexe 9

Nos fonctions nous ont effectivement amenée à prendre connaissance du nouveau processus normatif tel que défini par les textes de transposition de la directive audit 2014. Ainsi, le choix de la sous-composante « processus type » découle tout d’abord de notre immersion participative. Pour des besoins internes nous avons esquissé les premières ébauches des schémas représentant le nouveau déroulé du processus normatif à la suite de la réforme européenne de l’audit. Le fait même de retracer le déroulé du processus dans sa nouvelle configuration post réforme européenne de l’audit nous a conduit à identifier la seconde sous-composante, l’évolution du processus. Cette identification a été confortée dès notre premier entretien où notre interviewé a mis en exergue plusieurs phases dans la normalisation française de l’audit. Nous avons donc retenu cette seconde sous-composante.

En outre, l’existence d’un processus type a été soutenue par notre étude documentaire et notamment par l’examen des schémas de processus normatif apparaissant dans nombre de rapports annuels du H3C publiés à la date du commencement de nos travaux de recherche et avant même la réforme européenne de l’audit. Ceci nous a convaincu de la nécessité de distinguer ces deux sous-composantes, un processus type apparaissant d’ores et déjà comme existant avant l’évolution applicable à compter de 2016.

La coordination de la composante et de ses sous-composantes

En retenant comme caractéristiques le processus type et son évolution, se posait la question de leur articulation avec la thématique du processus pré-identifiée. A l’instar des sources, le cadre de référence de l’IAASB a été une source d’inspiration en termes de coordination des thématiques émergentes. Le processus type et son évolution ont ainsi été affectés à la composante de regroupement « processus ». Le fait de retenir le « processus » comme composante apparaissait à première vue assez naturel eu égard à l’élément « *process* » du cadre de référence IAASB. Cependant, nous avons estimé utile de procéder à une réflexion.

Le processus normatif au sein du processus de normalisation

Nous nous sommes interrogée sur l’adéquation d’un cadre conceptuel de processus (processus de normalisation de l’audit) dans lequel le processus est lui-même un élément du cadre. Nous avons confirmé que ce point n’était pas bloquant, ni contradictoire et qu’il ne désavouait pas la pertinence de notre cadre mais au contraire le renforçait. En effet, nous étudions le processus de normalisation de l’audit dans une acception large, incluant ses éléments d’entrée, de sortie, son déroulement ainsi que ses acteurs et ses dimensions. La composante intitulée « processus »

dans notre cadre conceptuel correspond donc plus spécifiquement au déroulement du processus de normalisation de l’audit, à ses étapes. Il vise le processus normatif, à strictement parler, qui est une des composantes du processus de normalisation entendu au sens plus large.

Cette approche résulte également des enseignements tirés de notre immersion participative. Le processus de normalisation s’entend de l’activité, des travaux de normalisation menés en vue de l’homologation d’une norme d’exercice professionnel alors que le processus normatif s’entend des étapes formelles et successives qui jalonnent cette normalisation. Par référence à notre étude documentaire, la composante « processus » de notre cadre conceptuel s’entend du processus d’élaboration, d’adoption et d’homologation des normes visé à l’article 30 du règlement intérieur du H3C mis à jour à la suite de la réforme européenne de l’audit (H3C, règlement intérieur 2017).

Nous considérons, par notre connaissance acquise de la normalisation, que le processus de normalisation de l’audit ne peut être saisi qu’à travers la conception large que nous retenons et qui est en harmonie avec notre objectif de procéder à une étude d’ensemble du phénomène. Ce choix est en outre cohérent avec le sous-composant relatif au processus type que nous avons retenu. Une telle approche n’est d’ailleurs pas inédite. Ainsi, par exemple, l’existence d’un processus type est l’un des critères de comparaison de la grille de lecture des processus d’élaboration de normes comptables de Chantiri (2000b). Son étude porte ainsi sur le *processus de normalisation comptable* dans une conception large incluant le schéma processuel suivi par les projets de normes comptables et qualifié de *processus-type*.

2.1.3. Les normes

L’identification de cette composante

La considération des normes apparaissait incontournable, naturelle. Celles-ci forment une assise à notre immersion participative : nos fonctions ont effectivement consisté à travailler sur les normes, leur élaboration, leur fabrication. Les normes constituent ainsi un produit fini du processus normatif, entendu ici comme un processus de fabrication. Nous avons alors estimé opportun de retenir cette composante au sein de notre cadre conceptuel. Eu égard à la représentation du cadre de référence de l’IAASB, c’est tout naturellement que les normes se sont positionnées en lieu et place des « *outputs* ».

La détermination des sous-composantes des normes

L'apparition des sous-composantes se rattache majoritairement à notre étude documentaire préliminaire. Des réflexions ont effectivement été menées par le H3C sur le concept de « normes d'exercice professionnel homologuées », afin de les définir et d'en déterminer le contours (d'où les sous-composantes objectifs et contenu des normes qui ont été *in fine* retenues). La relation entre les normes s'est également dégagée comme étant une caractéristique à considérer. Une typologie des normes s'était également dessinée avec des normes issues de la transposition des ISA et d'autres non (normes franco-françaises sans correspondance internationale).

Là-encore, les autres voies de collecte de données ont ensuite permis d'affiner le choix des sous-composantes. Ainsi, la sous-composante « définition » envisagée dans un premier temps a été intégrée, après analyse, au sein de la sous-composante « contenu » des normes. Surtout, l'analyse de l'ensemble des données a permis de dégager la substance de ces sous-composantes, d'en comprendre les caractéristiques.

Les sous-composantes ainsi déterminées pour chacune des trois composantes ont constitué nos sous-axes d'analyse du processus de normalisation de l'audit en France. Elles sont récapitulées ci-dessous avec les références aux sections et numéros de paragraphes où elles sont examinées respectivement au chapitre 1 de la partie 2 (pour l'étude d'ensemble du processus de normalisation de l'audit) et au chapitre 2 de la partie 3 (pour l'étude de cas du processus relatif à la NEP 701).

Les sources (section 1)	1. Les textes légaux et réglementaires
	2. Les normes internationales d'audit (ISA)
	3. La pratique de l'audit
Le processus (section 2)	1. L'évolution du processus normatif
	2. Le processus normatif, un processus type
Les normes (section 3)	1. Les objectifs des normes
	2. Le contenu des normes
	3. Le lien entre les normes
	4. La typologie des normes

Figure 4 : Les sous-axes d'analyse des sources, du processus et des normes

2.2. Les acteurs

Les acteurs constituent la quatrième composante de notre cadre conceptuel. Le processus de normalisation est mis en œuvre et influencé par des acteurs. Leur intégration dans le cadre conceptuel est donc de mise. Comme pour les précédentes composantes, elle est déclinée en sous-composantes. Cependant, notre analyse a emprunté une perspective quelque peu différente de celle retenue pour les sources, le processus et les normes. Ainsi, nous avons identifié les différents acteurs appartenant au champ organisationnel de la normalisation de l'audit mais avons privilégié une approche compréhensive transverse et non par acteur.

2.2.1. *Les acteurs au sein du champ organisationnel de la normalisation de l'audit*

Notre observation participante ayant débuté lors de la transposition en droit français des textes issus de la réforme européenne de l'audit, notre attention s'est naturellement portée sur le nouveau processus normatif qui se dessinait et qui allait guider nos futurs travaux normatifs. Ainsi, l'ordonnance de transposition, a instauré le dispositif suivant⁹⁴ :

- Article L. 821-14 nouveau du code de commerce⁹⁵

« Le **Haut conseil**, de sa propre initiative ou à la demande du **garde des sceaux**, ministre de la justice, de l'**Autorité des marchés financiers**, de l'**Autorité de contrôle prudentiel et de résolution** ou de la **Compagnie nationale des commissaires aux comptes**, adopte les normes prévues au 2° de l'article L. 821-1.

Les projets de normes sont élaborés par la commission prévue au III de l'article L. 821-2.

*Les normes sont adoptées par le **Haut conseil**, après avis de la **Compagnie nationale des commissaires aux comptes**. Elles sont homologuées par arrêté du **garde des sceaux**, ministre de la justice. »*

- Article L. 821-2 du code de commerce

« III.-Une commission composée à parité de membres du **collège [du H3C]** et de **commissaires aux comptes** est placée auprès du Haut conseil afin d'élaborer le projet des normes prévues au 2° du I de l'article L. 821-1. Le nombre et les modalités de désignation de ses membres ainsi

⁹⁴ Nous soulignons

⁹⁵ Article L. 821-14 du code de commerce dans sa version en vigueur avant la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises, dite loi Pacte

que les règles relatives à son organisation et à son fonctionnement sont fixés par le règlement intérieur du Haut conseil. »

Comme le montre le tableau 5, les termes de ces deux articles nous ont conduits à identifier plusieurs « participants » au processus de normalisation de l’audit en France.

Participants	H3C	Garde des sceaux	ACPR	AMF	CNCC	Commissaires aux comptes
Initiative/ Demande	X	X	X	X	X	
Elaboration⁹⁶	X					X
Avis					X	
Adoption	X					
Homologation		X				
Acteurs	Autorité de régulation	Etat ⁹⁷	Autres parties prenantes		Organisme professionnel	Commissaires aux comptes

Tableau 5 : Identification des participants au processus de normalisation de l’audit en France

Nous avons proposé des catégories d’acteurs tel que mentionné dans la dernière ligne du tableau. L’attribution de catégories présentant un caractère plus universel répond à l’objectif de conceptualisation. Elle sert concomitamment la volonté qui s’est progressivement dégagée de construire un cadre conceptuel pouvant à terme s’adapter à différents processus, au-delà du seul processus français de normalisation de l’audit⁹⁸. Cette classification induit nécessairement des arbitrages.

Le Collège du H3C comprend le Président (ou son représentant) de l’AMF et de l’ACPR. Ces deux autorités auraient donc pu être regroupées au sein de l’acteur « Autorité de régulation [de l’audit] ». Pour autant, ces deux autorités sont individuellement visées au niveau des personnes pouvant faire une demande de norme. En outre, nous avons regroupé l’ACPR et l’AMF dans une catégorie « Autres parties prenantes », en capitalisant sur notre observation participante et par conjonction avec l’étude documentaire menée sur les premiers rapports annuels du H3C

⁹⁶ Elaboration des projets de normes par la commission paritaire composée de membres H3C et de commissaires aux comptes

⁹⁷ Cet acteur inclut également le commissaire du Gouvernement qui intervient en qualité d’observateur en commission paritaire (étape d’élaboration) et au Collège du H3C (étape d’adoption). Nous ne le faisons pas apparaître explicitement dans ce tableau qui s’appuie sur les extraits des deux articles précités du code de commerce. L’intervention de cet acteur dans le processus de normalisation de l’audit est notamment développée dans la section relative à la dimension juridique de la partie 2, le garde des sceaux et le commissaire du Gouvernement étant regroupés sous les termes « pouvoirs publics », ici conceptualisés sous l’appellation « Etat »

⁹⁸ Cf. contributions de la recherche en conclusion générale

faisant état de consultations de diverses parties prenantes. Cette catégorie « Autres parties prenantes » permet ainsi de couvrir une diversité non limitative de participants. Le tableau 5 constitue donc, à dessein, une simplification, à vertu pédagogique, des liaisons entre la dernière ligne du tableau et celles qui précèdent. Il retrace la construction de notre catégorisation et illustre les raisonnements sous-tendant l'émergence de nos sous-composantes. Comme nous l'avons indiqué au niveau du chapitre méthodologique qui précède, une même personne peut être rattachée à différentes catégories : exemple de l'AMF qui peut selon notre raisonnement être rattachée aux acteurs « Autorité de régulation » et « Autres parties prenantes ».

Nous avons considéré que ces participants formaient le champ organisationnel de la normalisation de l'audit en France, par référence au champ organisationnel de DiMaggio et Powell (1983). Ce faisant, nous avons assuré une cohérence avec notre cadre théorique et ses concepts. En effet, comme nous l'avons indiqué dans la section précédente, un champ organisationnel n'est pas déterminé *a priori* mais sur la base d'une investigation empirique. Le champ organisationnel que nous avons fait ressortir résulte bien de notre recherche empirique.

En termes de représentation visuelle, les acteurs de la normalisation ont pris place dans le cercle intermédiaire de notre cadre conceptuel, à l'instar des parties prenantes de la chaîne de reporting financier figurant sur le schéma du cadre de référence de l'IAASB.

2.2.2. La détermination des sous-axes d'analyse

Dans le droit-fil de notre stratégie de recherche centrée sur le contenu du processus, notre objectif n'était pas de mener une analyse intrinsèque des acteurs pris individuellement. D'ailleurs, une autre théorie, telle que la théorie des parties prenantes aurait peut-être été mobilisée si tel avait été le cas⁹⁹. C'est davantage une approche transverse qui a été retenue¹⁰⁰. Ainsi, nous avons dégagé de nos données deux sous-axes d'analyse jugés pertinents pour la compréhension du phénomène étudié.

Le premier sous-axe d'analyse s'est esquissé assez tôt dans notre démarche de construction du cadre conceptuel. Il résulte principalement de notre observation participante et de la littérature antérieure. Notre immersion participative nous a effectivement sensibilisé à la question du positionnement des acteurs en qualité d'experts ou de représentants. En outre, ce sous-axe

⁹⁹ Cf. également les développements en section précédente justifiant la pertinence du cadre néo-institutionnel pour notre recherche eu égard aux objectifs poursuivis

¹⁰⁰ Compte tenu de cette approche transverse, et non par acteur, l'existence d'un « chevauchement » ou d'une possible « superposition » des catégories d'acteurs ne pose donc pas de difficulté pour notre analyse.

d'analyse nous apparaissait prometteur au vu des débats sur le sujet relevés lors de notre revue de littérature (Loft et al. 2006 ; Pochet 2007 ; Glover et al. 2009) et en considérant les investigations menées plus avant en matière de normalisation comptable (Chantiri 2000a, 2000b, 2004 ; Colasse et Pochet 2009 ; Chantiri-Chaudemanche et Kahloul 2012) qui montraient l'intérêt de développements académiques en matière de normalisation de l'audit.

Le second sous-axe d'analyse est apparu plus tardivement, à la lumière de notre analyse des données collectées par entretiens. Dans nombre d'entretiens il a été particulièrement souligné l'institutionnalisation du G8 en commission paritaire. Nous nous sommes alors interrogée sur la correspondance de ce phénomène avec le processus d'institutionnalisation tel qu'il est théorisé dans le néo-institutionnalisme. Nous avons alors approfondi cet aspect du processus d'institutionnalisation et tenté d'apporter une réponse au parallèle qui pouvait être effectué avec le phénomène souligné lors de nos entretiens.

Ces deux axes d'analyse réunis permettent une vision d'ensemble du processus de normalisation de l'audit en examinant la commission paritaire qui intervient lors de l'étape d'élaboration des projets de normes, et le H3C qui intervient avec son Collège plénier lors de l'étape d'adoption des normes.

2.3. Les dimensions

Nous terminons cette présentation du cadre conceptuel par la composante appelée « dimensions ». Les dimensions correspondent aux différents aspects que revêt le processus de normalisation de l'audit, aux différents éléments qui sont pris en considération, aux différentes orientations ou stratégies qui prévalent lors de la fabrication des normes d'audit en France.

2.3.1. Le caractère multidimensionnel du processus de normalisation

La considération d'un caractère multidimensionnel prend racine dans la littérature sur la normalisation. En effet, nous avons constaté que celle-ci envisageait le processus d'élaboration des normes comme étant un processus technique mais aussi politique tant s'agissant des normes d'audit (Burlaud et Zarlowski 2003), que des normes comptables d'ailleurs (Burlaud et Colasse 2010). Eu égard aux débuts de notre observation participante, ces considérations semblaient également pouvoir s'envisager pour notre étude mais elles ne nous semblaient pas refléter toutes les facettes du processus de normalisation de l'audit. Or, l'aspect multidimensionnel nous est apparu comme étant une caractéristique significative du processus de normalisation non mis en

exergue dans la littérature existante et qui serait à même de contribuer à saisir le phénomène étudié. Les différentes dimensions prennent place au sein de notre cadre conceptuel au niveau du cercle extérieur, en remplacement des facteurs contextuels du cadre de référence de l'IAASB. Notre cadre conceptuel ne constituant pas une transposition du cadre de l'IAASB, nous avons uniquement tiré profit de la configuration visuelle pour les positionner ainsi.

2.3.2. Les différentes dimensions

Les dimensions internationale, économique et rédactionnelle se sont esquissées lors de l'analyse documentaire préliminaire réalisée. La dimension juridique quant à elle s'est plus particulièrement fondée sur notre connaissance du contexte français issu de notre observation participante. Le code de commerce prévoit que la mission du commissaire aux comptes s'exerce selon des normes d'exercice professionnel dont le processus d'élaboration est défini par la loi. Une dimension juridique s'est ainsi fait sentir dès nos premiers travaux professionnels portant sur la préparation de l'entrée en vigueur des textes de la réforme de l'audit. Cette dimension s'est retrouvée aussi dans notre analyse documentaire préliminaire. Enfin, la dimension culturelle a été retenue après quelques entretiens où l'aspect culturel est rapidement remonté comme caractéristique du processus de normalisation de l'audit en France.

Pour ces différentes dimensions (qui constituent les sous-composantes de la composante principale « dimensions »), nous avons par la suite déterminé des sous-axes d'analyse. Ceux-ci sont essentiellement issus de l'analyse des données collectées par entretiens et leur contenu est développé dans la partie 2.

➤ Conclusion de la section 2

La construction du cadre conceptualisant le processus de normalisation de l'audit s'est donc faite pas à pas, en exploitant les données à notre disposition, issues de l'immersion participative, de documents et d'entretiens.

Comme nous l'avons mis en exergue, c'est le croisement dynamique des données collectées qui a permis petit à petit de prendre conscience des caractéristiques et de les qualifier de composantes et sous-composantes. L'immersion participative et l'étude documentaire préliminaire ont joué un rôle moteur dans l'impulsion initiale du cadre conceptuel en gestation, en connexion avec notre revue de littérature initiale sur le processus de normalisation de l'audit et le cadre théorique néo-institutionnel retenu. Les entretiens ont quant à eux nourri la substance de ces caractéristiques et seront donc particulièrement mis en relief dans les parties qui suivent.

➤ **Conclusion du chapitre 3**

Les approches sociologique et historique de la théorie néo-institutionnelle (TNI) et le cadre d'analyse que nous avons construit forment ensemble notre cadre de recherche.

Le cadre théorique a influé sur la construction du cadre d'analyse : le concept de champ organisationnel a ainsi alimenté le cercle médian de notre cadre d'analyse consacré aux acteurs et le concept de légitimité a été retenu comme sous-axe d'analyse de la dimension politique.

Nous avons recouru à un cadre d'analyse qui a permis de mettre en œuvre notre étude, de la structurer et d'assurer sa cohérence d'ensemble. Ce cadre d'analyse, nous l'avons construit. Il constitue donc à la fois notre canevas de recherche et, en soi, un résultat de notre recherche. Il servira de fil conducteur à la restitution de nos résultats.

➤ **Conclusion de la partie 1**

En conclusion de cette première partie de notre compte rendu de recherche, nous proposons une vue synthétique d'ensemble de notre démarche de recherche. Chaque étape concourt à l'architecture de nos travaux de recherche dont les résultats sont restitués dans les deux parties qui suivent.

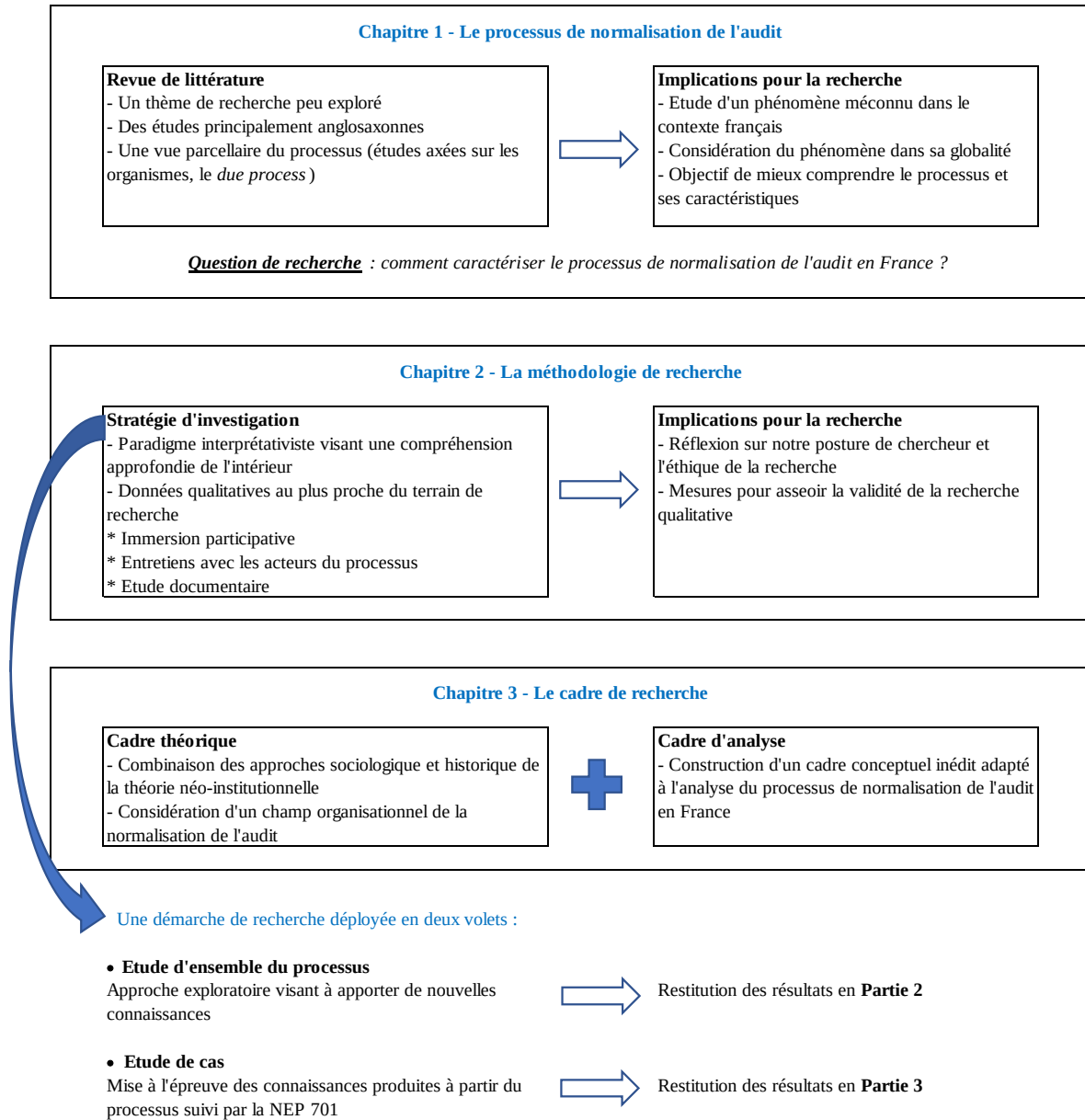


Figure 5 : Synthèse de la démarche de recherche présentée en partie 1 et liens avec les parties 2 et 3

PARTIE II

Résultats de l'étude d'ensemble du processus
français de normalisation de l'audit

Cette deuxième partie de notre compte rendu de recherche restitue les résultats de l'étude du processus de normalisation de l'audit pris dans son ensemble. Ce faisant, cette partie met en exergue les caractéristiques du système français à partir des données collectées et de leur analyse croisée. Les différents traits caractérisant le processus sont alors identifiés, dépeints et examinés en vue de contribuer à leur connaissance et à leur compréhension.

Ces différents attributs sont appuyés par des extraits de propos recueillis lors de nos entretiens, sans codification ou numérotation de ceux-ci afin de respecter l'anonymat et d'éviter les risques de recoupement. Compte tenu de la richesse de nos données, nous avons procédé à des sélections parmi les différents verbatims témoignant des caractéristiques en question en retenant les propos les plus illustratifs. Bien entendu, une même caractéristique n'est pas nécessairement ressortie de la totalité des entretiens mais à partir du moment où cette caractéristique n'était pas contredite par une autre donnée collectée (par entretien ou par un autre procédé), celle-ci a été reconnue. En revanche, lorsque des propos faisaient apparaître des positions nuancées, différentes, voire opposées, nous avons fait ressortir ces contrastes en vue de livrer un tableau fidèle, aussi complet que possible. Ces données issues des entretiens ont été complétées, corroborées, affinées avec les éléments issus de notre étude documentaire¹⁰¹. L'immersion participative à laquelle nous avons pris part a elle aussi contribué à ces résultats en facilitant l'identification des caractéristiques clés et en favorisant l'acuité de l'analyse, en mettant à profit les données expérientielles telles que nous les avons exposées dans notre chapitre méthodologique de la partie 1.

La structure de cette deuxième partie suit le cadre d'analyse que nous avons fait émerger à travers notre recherche qualitative et qui constitue en soi l'un des résultats de notre étude. En partant du centre de notre cadre d'analyse, le chapitre 1 se focalise sur le triptyque « *inputs/process/outputs* », à savoir les sources normatives, le processus normatif et les normes. Ensuite, le chapitre 2 propose une approche analytique originale des acteurs du processus français¹⁰². Sont enfin instruites, dans le chapitre 3, les caractéristiques multidimensionnelles du processus de normalisation de l'audit en France.

¹⁰¹ Les sources documentaires externes sont référencées selon les indications présentées en annexes 6 et 7

¹⁰² Le lecteur trouvera en annexes 2 et 3 une présentation succincte de la CNCC et du H3C en termes de composition, d'organisation et de compétences

Chapitre 1 – Le processus, ses inputs et outputs

Ce premier chapitre entame la restitution de notre analyse des caractéristiques du processus français de normalisation de l'audit. En cohérence avec notre cadre de recherche, nous débutons par les trois composantes portées au centre de notre cadre d'analyse. Il s'agit des sources normatives, qui correspondent aux éléments d'entrée du processus (section 1), du processus normatif en lui-même (section 2) et des normes qui constituent la résultante du processus (section 3). Ce chapitre offre ainsi une première approche que l'on pourrait qualifier de linéaire en ce sens qu'elle permet de dérouler le fil normatif, des matières premières utilisées aux produits finis générés, en distinguant les différentes étapes qui permettent cette fabrication progressive des normes d'audit. Des approches transverses complémentaires seront déployées dans les chapitres qui suivent.

Section 1 – Les sources

A partir de quoi les normes sont-elles fabriquées ? Telle est la question à laquelle nous souhaitons apporter des éléments de réponse dans cette section. Ainsi, nous cherchons à identifier à partir de quelle(s) matière(s) les normes sont élaborées c'est-à-dire quelles sont les sources qui alimentent le processus de normalisation de l'audit en France. Dans cette perspective, nous abordons successivement les sources identifiées, à savoir : les textes légaux et réglementaires (1) puis les normes internationales d'audit (2) et la pratique de l'audit (3).

1. Les textes légaux et réglementaires

Le référentiel normatif français est bâti sur les obligations légales et réglementaires qui incombent au commissaire aux comptes. Ces obligations sont déclinées dans les NEP en termes de diligences à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes : « *En fait, on a un texte de portée supérieure [...] on a une obligation donc il va falloir la décliner* » (entretien).

Les textes légaux et réglementaires constituent ainsi l'accroche des normes et pour illustrer ce point, nous proposons un extrait des termes introductifs de la NEP 200 relative aux principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes :

« 1. Conformément à **l'article L. 823-9**, premier alinéa, du code de commerce, « **les commissaires aux comptes certifient**, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice ». [...]

Pour répondre à ces obligations légales, le commissaire aux comptes **formule une opinion sur les comptes annuels** et, le cas échéant, une opinion sur les comptes consolidés, **après avoir mis en œuvre un audit des comptes**. »

On retrouve dans ce paragraphe¹⁰³ les éléments du verbatim qui précède :

- un texte de portée supérieure : l'article L. 823-9 du code de commerce ;
- une obligation : la certification des comptes par le commissaire aux comptes ;
- la déclinaison de l'obligation : la formulation par le commissaire aux comptes d'une opinion après avoir mis en œuvre un audit des comptes.

L'obligation posée par l'article L. 823-9 du code de commerce constitue le socle principal des normes traitant de la mission de certification des comptes¹⁰⁴ et déclinant la démarche pour mener un audit. D'autres textes peuvent comporter des obligations portant sur des aspects spécifiques de l'audit. Il en est ainsi par exemple de l'article L. 823-15 du code de commerce en vertu duquel les commissaires aux comptes « *se livrent ensemble à un examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes* ». De cette accroche légale est née la NEP 100 relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes. Le paragraphe 02 de la norme fait d'ailleurs explicitement référence à ce texte¹⁰⁵.

Cette source découle de la valeur réglementaire des NEP, compte tenu de leur homologation par arrêté. Les normes doivent alors respecter le principe de hiérarchie des textes, lequel sera développé au sein de la section relative à la dimension juridique du processus de normalisation.

Passons à présent aux normes internationales d'audit, les ISA, comme source normative.

¹⁰³ Nous soulignons

¹⁰⁴ D'autres textes constituent le fondement des normes traitant des autres interventions du commissaire aux comptes (cf. tableau 6 de synthèse en conclusion de la présente section)

¹⁰⁵ NEP 100 : « 02. Conformément à l'article L. 823-15 du code de commerce, les commissaires aux comptes « *se livrent ensemble à l'examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes selon les prescriptions énoncées par une norme d'exercice professionnel. Une norme d'exercice professionnel détermine les principes de répartition des diligences à mettre en œuvre par chacun des commissaires aux comptes pour l'accomplissement de leur mission* » »

2. Les normes internationales d'audit

Si les textes légaux et réglementaires constituent l'accroche juridique des normes et édictent l'obligation légale qui est ensuite déclinée dans celles-ci, le cœur des normes apparaît surtout issu des normes internationales d'audit : « *Dans le processus d'élaboration des normes d'exercice professionnel, ce qui compte avant tout, ce que j'observe, c'est les normes internationales. [...] c'est vraiment à partir des normes ISA que les normes françaises sont élaborées* » (entretien). Les ISA constituent ainsi une source majeure pour alimenter la substance des normes d'audit françaises ayant une correspondance internationale.

Nous pouvons citer comme illustration la NEP 450 relative à l'évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit dont la révision en 2018 « *a été menée dans un objectif de convergence avec la norme internationale d'audit ISA 450* » (H3C, rapport annuel 2018, p. 43). L'ISA 450 a donc constitué une matière première lors du processus de révision de la NEP 450. L'extrait qui précède nous éclaire sur les raisons motivant le recours à cette source : un objectif de convergence avec les normes internationales : « *il y a toujours l'objectif de faire des normes nationales qui soient assez proches des ISA, en tout cas compatibles avec les ISA* » (entretien). Cet objectif est d'ailleurs expressément mis en avant dans le plan d'orientation de la commission paritaire en charge de l'élaboration des normes, avec un axe intitulé « *convergence du référentiel normatif français et du référentiel normatif international* » (Commission paritaire, plan d'orientation 2017-2019). Cette convergence avec les ISA traduit une volonté de pratique harmonisée de l'audit. Ce point nous amène à la troisième source, la pratique de l'audit.

3. La pratique de l'audit

Les normes ayant pour objet d'encadrer l'exercice professionnel des commissaires aux comptes, la pratique de l'audit est un élément sous-jacent qui est pris en compte. En effet, « *on est dans de l'explicitation d'une approche professionnelle* » (entretien). En considérant la pratique, l'élaboration des normes s'attache à ce que les diligences requises soient possibles et réalisables¹⁰⁶, tout en étant nécessaires et suffisantes pour répondre à l'obligation légale qu'elles déclinent. D'ailleurs, et comme en témoigne notre étude documentaire, la pratique a toujours été une source des normes d'audit françaises : « *Les normes d'audit ont été élaborées sur la*

¹⁰⁶ L'attention portée au caractère réalisable des normes sera développée au sein de la dimension technique

base des meilleures pratiques (« best practices ») connues à ce jour en matière de contrôle des comptes » (RFC 005).

Notons que cette source est d'ores et déjà intégrée dans une certaine mesure au titre de la source précédente, les normes internationales d'audit tenant compte, elles-aussi de la pratique, à un niveau international. Cependant, la pratique peut être adaptée au niveau national en raison de spécificités françaises. En outre, certaines NEP n'ayant pas de correspondance internationale, cette source prend alors pleinement place. Tel est le cas par exemple des NEP 911 et 912 traitant de l'intervention des commissaires aux comptes dans les petites entreprises qui ont été homologuées en 2019. Leur élaboration s'est nourrie de consultations des commissaires aux comptes et des dirigeants de petites entreprises afin d'appréhender au mieux les attentes et les préoccupations des principaux intéressés (H3C, rapport annuel 2019, p. 59). De même, la révision en 2019 de la NEP 9605 traitant des diligences du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme a tenu compte de la pratique afférente. A ce titre, le H3C mentionnait dans son rapport annuel 2019 (p. 62) que le processus avait été alimenté par l'« *Expérience de 10 ans de la pratique de la NEP* » et les « *Constats et attentes des commissaires aux comptes* ».

➤ Conclusion de la section 1

Trois principales sources ont ainsi été identifiées au regard du processus français d'élaboration des normes d'audit. A ces sources s'ajoute, dans le cadre de la révision d'une norme existante, la norme initiale. Ainsi par exemple, pour la NEP 570 révisée en 2017 pendant notre immersion participative, la NEP 570 en vigueur lors du processus de révision a été utilisée comme matière première. De la même façon, pour l'élaboration des NEP initiales, les anciennes normes professionnelles établies par la CNCC avant l'entrée en vigueur de la LSF ont nourri le processus : « *On avait déjà la matière* », « *on est parti d'un mix entre l'ancienne [norme] et l'ISA* » (entretiens). Cependant, cette source était déjà un produit intermédiaire puisque le référentiel normatif de la CNCC avait lui-même été élaboré en adaptant les normes ISA et en tenant compte des particularités du commissariat aux comptes en France (RFC 005¹⁰⁷ et 008¹⁰⁸ ;

¹⁰⁷ « *Les normes d'audit ont été élaborées sur la base des meilleures pratiques ("best practices") connues* » (RFC 005, traduisant la source : pratique de l'audit)

¹⁰⁸ « *Ce nouveau recueil s'inscrit dans la continuité du processus engagé en 2000 visant à rapprocher la structure et la présentation des normes d'audit applicables en France de celles des normes internationales de l'IFAC* » (RFC 008, traduisant la source : ISA).

« *Cette transposition tient compte des particularités caractérisant le statut et la mission des commissaires aux comptes ainsi que des spécificités propres au contexte juridique français* » (RFC 008, traduisant la source : textes légaux et réglementaires).

CNCC, Recueil des normes 2003, préambule). Notre phase de « validation écologique » par les participants au processus nous a d'ailleurs conforté dans cette qualification de source intermédiaire.

Afin de synthétiser les sources des actuelles NEP, nous reprenons dans le tableau 6 qui suit la liste des normes que nous mettons en parallèle des textes légaux et réglementaires afférents et des normes ISA associées. Concernant la pratique de l'audit, nous y faisons référence à travers le sujet traité par chaque NEP.

Numéro de NEP	Sujet, avec en sous-jacent la pratique de l'audit	Textes légaux et réglementaires¹⁰⁹	Normes ISA
NEP 100	Co-commissariat aux comptes	L. 823-9, L. 823-15, R. 823-18 et code de déontologie	
NEP 200	Assurance raisonnable et approche par les risques	L. 823-9	ISA 200
NEP 210	Lettre de mission	L. 823-9	ISA 210
NEP 230	Documentation des travaux	L. 823-9 et R. 823-10	ISA 230
NEP 240	Prise en compte du risque de fraude	L. 823-9	ISA 240
NEP 250	Prise en compte du risque de non-respect des textes légaux et réglementaires	L. 823-9	ISA 250
NEP 260	Communications avec le gouvernement d'entreprise	Art. 11 règlement audit, L. 823-9, L. 823-16	ISA 260
NEP 265	Communication des faiblesses de contrôle interne	L. 823-9	ISA 265
NEP 300	Planification de la mission	L. 823-9	ISA 300
NEP 315	Identification et évaluation des risques	L. 823-9	ISA 315
NEP 320	Notion de caractère significatif	L. 823-9	ISA 320
NEP 330	Procédures d'audit mises en œuvre	L. 823-9	ISA 330
NEP 450	Evaluation des anomalies relevées	L. 823-9 et L. 823-16	ISA 450
NEP 500	Caractère probant des éléments collectés	L. 823-9	ISA 500
NEP 501	Assistance à l'inventaire physique et litiges	L. 823-9	ISA 501
NEP 505	Circularisation des tiers	L. 823-9	ISA 505
NEP 510	Contrôle du bilan d'ouverture	L. 823-9	ISA 510
NEP 520	Procédures analytiques	L. 823-9	ISA 520
NEP 530	Sélection des éléments à contrôler	L. 823-9	ISA 530
NEP 540	Appréciations des estimations comptables	L. 823-9	ISA 540
NEP 550	Relations et transactions avec les parties liées	L. 823-9	ISA 550
NEP 560	Evénements postérieurs à la clôture	L. 823-9	ISA 560

¹⁰⁹ En l'absence de précisions, sont cités dans cette colonne des articles du code de commerce

Numéro de NEP	Sujet, avec en sous-jacent la pratique de l'audit	Textes légaux et réglementaires	Normes ISA
NEP 570	Continuité d'exploitation	L. 823-9 et R. 823-7	ISA 570
NEP 580	Déclarations de la direction	L. 823-9	ISA 580
NEP 600	Comptes consolidés	L. 823-9 et R. 821-27	ISA 600
NEP 610	Travaux de l'audit interne	L. 823-9	ISA 610
NEP 620	Intervention d'un expert	L. 823-9, L. 823-13 et code de déontologie	ISA 620
NEP 630	Travaux d'un expert-comptable	L. 823-9 et L. 823-14	
NEP 700	Rapport sur les comptes	Art. 10 règlement audit, L. 225-235, L. 226-10-1, L. 441-6-1, L. 823-9, L. 823-10, R. 822-56, R. 823-7 et D. 823-7-1	ISA 700, ISA 705 et ISA 706
NEP 701	Justification des appréciations pour les EIP	Art. 10 règlement audit, L. 823-9 et R. 823-7	ISA 701
NEP 702	Justification des appréciations pour les non EIP	L. 823-9 et R. 823-7	
NEP 710	Informations relatives aux exercices précédents	L. 823-9	ISA 710
NEP 730	Changements comptables	L. 823-9	
NEP 911	Mission dans des petites entreprises pour trois exercices	L. 823-9, L. 823-10, L. 823-12 à L. 823-14, L. 823-16, R. 822-56, R. 823-7 et R. 823-10	
NEP 912	Mission dans des petites entreprises pour six exercices	L. 823-9, L. 823-10, L. 823-12 à L. 823-14, L. 823-16, R. 822-56, R. 823-7 et R. 823-10	
NEP 920	Certification des comptes des organismes de sécurité sociale	L. 114,8 du code de la sécurité sociale	
NEP 2410	Examen limité de comptes intermédiaires	Dispositions légales ou réglementaires applicables selon l'entité	ISRE ¹¹⁰ 2410
NEP 9510	Diligences relatives au rapport de gestion	L. 225-235, L. 226-10-1, L. 441-6-1, L. 823-10, R. 823-7, D. 441-4 et D. 823-7-1	ISA 720
NEP 9605	Obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme	Sections 2 à 9 du chapitre 1 ^{er} du titre VI du livre V du code monétaire et financier dont L. 561-2	

Tableau 6 : Synthèse des sources normatives des NEP en vigueur au 1^{er} septembre 2020

Ces sources alimentent ainsi le processus de normalisation de l'audit pour aboutir *in fine* à des NEP. Nous examinons dans la section qui suit le chemin qui est emprunté dans cette perspective.

¹¹⁰ ISRE : *International Standards on Review Engagements*, il s'agit des normes internationales relatives aux missions d'examen limité de comptes

Section 2 – Le processus

Quelles sont les étapes de fabrication des normes d'audit ? Telle est la question autour de laquelle est orientée cette section. Il s'agit ici de dégager les traits caractéristiques du processus par lequel les normes d'audit sont produites, avec les stades intermédiaires qui jalonnent le façonnement de ces produits finis. Il ressort de notre étude que le processus de normalisation de l'audit en France suit un processus type qui a évolué dans le temps. Nous retraçons tout d'abord son évolution (1) puis nous examinons plus précisément le processus normatif existant à la date de réalisation de notre étude (2).

1. L'évolution du processus

Trois phases successives se distinguent au regard de l'évolution du système normatif dans le contexte français : *« on a eu trois phases quand même très distinctes, très bien individualisées qui étaient l'autorégulation de la profession, l'autonormalisation pour retomber sur votre sujet, la normalisation partagée, et aujourd'hui la normalisation externalisée au sein des autorités de régulation même si les professionnels continuent d'y participer, ils n'y participent plus dans les mêmes conditions »* (entretien).

1.1. La phase d' « autonormalisation¹¹¹ » (phase 1 : avant 2003)

Cette phase de la normalisation se rattache à une phase de la régulation de la profession des commissaires aux comptes en France qui était celle de l'autorégulation, c'est-à-dire une régulation par la profession. En effet, la profession de commissaires aux comptes est une profession réglementée. Jusqu'en 2003, l'exercice de la mission des commissaires aux comptes était encadré par des règles déontologiques, un référentiel normatif et un contrôle d'activité.

¹¹¹ Dans le droit-fil de notre question de recherche sur les caractéristiques du processus de normalisation de l'audit en France, nous attribuons une appellation caractéristique aux trois phases successives du processus normatif français. Ces appellations se veulent synthétiques et sont nécessairement subjectives. Elles sont principalement issues de l'extrait d'entretien que nous venons de citer. Nous avons toutefois souhaité confirmer ces appellations par une triangulation des sources de données. Aussi, nous précisons pour chacune des phases l'origine de l'appellation retenue.

Pour la première phase d'« autonormalisation », nous empruntons le terme utilisé dans l'extrait d'entretien cité. Cette appellation sonne en écho au terme d'« autorégulation » qui est couramment utilisé en régulation de l'audit (d'ailleurs repris dans le rapport annuel H3C 2004, p. 78) et qui a également été utilisé par trois de nos interviewés en référence à la période précédant la loi de sécurité financière.

L'examen d'activité des professionnels était organisé par la Compagnie nationale et les compagnies régionales et réalisé par des commissaires aux comptes en activité. Les normes étaient élaborées par la CNCC : *« Au départ, on avait nos propres normes entre guillemets, c'était nos propres normes professionnelles qui étaient effectivement un cadre »* (entretien).

Ainsi, la profession faisait ses propres normes, au sein d'un comité de la CNCC, le CNP, avec un suivi par les services permanents de la CNCC. Ces normes étaient ensuite validées par le Conseil national de la CNCC puis mises en œuvre par les professionnels. Les normes n'avaient donc pas de base légale. Elles étaient toutefois appliquées par les commissaires aux comptes. Les contrôles qualité diligentés par la profession visaient à vérifier cette correcte application : *« avant 2003, à l'époque où c'est la CNCC qui, quelque part, régulaient la profession et publiait ce qu'elle appelait des normes, quand bien même elles n'avaient pas de valeur légale ou réglementaire mais que les commissaires aux comptes suivaient puisque les contrôles qualité internes à la profession s'appuyaient sur ces normes déjà, donc elles étaient au moins reconnues au niveau des commissaires aux comptes »* (entretien).

Ce fonctionnement a pris fin avec la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003, laquelle constitue une étape fondamentale dans la réglementation du contrôle légal des comptes en France, comme l'a souligné Hazgui (2015). Elle marque également un tournant dans la normalisation française de l'audit.

1.2. La phase de « normalisation partagée¹¹² » (phase 2 : 2003-2016)

1.2.1. Le tournant : 2003 avec la loi de sécurité financière

« Ensuite avec la LSF, en 2003 et l'arrivée du H3C » (entretien), *« j'ai quand même eu l'impression d'un sacré Big bang »* (entretien).

Le vote de la LSF s'inscrit dans le contexte de l'adoption en 2002 du Sarbanes-Oxley Act (SOX) par le Congrès américain à la suite de scandales tels qu'Enron, Worldcom, Global Crossing,

¹¹² Les termes « normalisation partagée » ont également été retenus à partir de l'extrait d'entretien cité en début de section. Là-encore, le qualificatif « partagée » fait écho aux termes « régulation partagée » qui sont utilisés dans le domaine de la régulation de l'audit. D'ailleurs, un autre interviewé nous a parlé d'une phase de « *régulation partagée* » après la loi de sécurité financière et ces termes sont également utilisés plus largement (RFC 012, « *système de régulation partagée de la profession* »). En ce sens également, Marini (2004) parle d'une « *régulation duale, impliquant simultanément la profession et les autorités publiques* » instituée par la LSF et de « *co-régulation* ». Le terme « partagée » permet de viser la concertation entre la profession et le régulateur au niveau du G8 et plus largement l'intervention conjointe de plusieurs acteurs qui caractérise cette phase, avec la CNCC, le H3C, le garde des sceaux.

Qwest, Tyco (H3C, rapport annuel 2004, p. 9). En particulier le scandale Enron¹¹³ et les conséquences qui s'en sont suivies ont été profondément marquantes pour la profession. L'un de nos interviewés nous disait à cet égard : *« je me souviens très clairement d'un événement. Parfois quand on rencontre l'histoire, on ne s'en rend pas forcément compte mais après on se souvient a posteriori qu'on a rencontré l'histoire ce jour-là »* (entretien). Aux Etats-Unis, la loi Sarbanes-Oxley institue un organisme de supervision extérieur à la profession d'auditeur : le PCAOB, chargé notamment de superviser directement les auditeurs des sociétés faisant appel public à l'épargne, auparavant contrôlés par leurs pairs (RFC 009).

Fruit d'évolutions en gestation, la LSF s'inscrit dans ces circonstances particulières : Francis Mer, alors ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, a d'ailleurs rappelé, le 18 mars 2003, lors de la discussion générale du projet en première lecture au Sénat, que ce texte constitue *« une réponse à la fois politique et technique à la crise de confiance dans les mécanismes du marché et aux insuffisances de régulation dont le monde économique et financier a pris conscience »* suite à divers scandales financiers et à l'effondrement de grandes entreprises multinationales. L'objectif affiché de cette réforme est de consolider la crédibilité des places financières françaises et de rassurer les actionnaires et les investisseurs dans un contexte international marqué par une crise de confiance dans les acteurs et les mécanismes de marché. Les nouvelles dispositions issues de la LSF renforcent les règles déontologiques et professionnelles applicables aux commissaires aux comptes et le régime des incompatibilités professionnelles. Elles renforcent également la surveillance de la profession en créant le H3C. La LSF constitue ainsi une coupure et ouvre le mode de la *« régulation partagée »*¹¹⁴, *c'est-à-dire en partie faite par la profession et en partie faite par le régulateur* » (entretien).

1.2.2. Le système de « normalisation partagée »

En matière de normalisation, la loi de sécurité financière crée l'article L. 821-1 du code de commerce, lequel prévoit dans sa version initiale que le H3C est en particulier chargé d'émettre un avis sur les NEP élaborées par la CNCC avant leur homologation par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice. Ainsi, comme souligné dans le rapport sur le projet de LSF, la CNCC reste le *« maitre d'œuvre »* dans l'élaboration des normes. Toutefois, le H3C donne son avis et *« il faut supposer que l'avis du Haut Conseil sera suivi d'effet, c'est-à-dire que ses*

¹¹³ Pour plus de détails, voir RFC 007

¹¹⁴ Termes « *régulation partagée* » également utilisés par le Sénat lors de la préparation du projet de loi de sécurité financière (séance du 18 mars 2003)

observations permettent d'amender le projet avant son homologation par le garde des sceaux » (Marini 2003, p. 476). Cette mention figurant dans le rapport du sénateur rejoint les propos d'un interviewé qui a vécu cette deuxième phase : *« le Haut conseil rendait des avis qui comptaient, qui comptaient énormément dans l'homologation parce qu'on imaginait mal le garde des sceaux homologuer une norme assortie d'un avis tout-à-fait défavorable de la part du régulateur »* (entretien). Ce verbatim nous permet de souligner que dans le système de « normalisation partagée » non seulement le régulateur d'audit a une attribution en matière normative mais également le ministre de la justice. Ce dernier intervient à l'étape ultime du nouveau processus de normalisation, à savoir l'homologation de la norme par arrêté.

1.2.3. Les débuts difficiles de la « normalisation partagée »

Considérant que le nouveau statut juridique conféré aux NEP par la loi de sécurité financière implique un examen des normes figurant dans le référentiel normatif publié en juillet 2003 par la CNCC, le H3C s'est montré défavorable à une homologation en bloc de l'ensemble du référentiel normatif existant et a privilégié une analyse norme par norme (H3C, rapport annuel 2005, p. 17 ; RFC 025). Le H3C a ainsi fait valoir sa vision du nouveau système.

Il s'est également prononcé sur l'ordre d'examen des NEP. Le 5 avril 2005, le H3C a été saisi par le garde des sceaux de quinze normes relatives aux diligences mises en œuvre par le commissaire aux comptes en vue de vérifications ou d'informations spécifiques prévues par les lois ou règlements. Le H3C a considéré qu'il ne pouvait pas se prononcer sans avoir examiné au préalable les normes qui définissaient la démarche d'audit et qui constituaient le cœur même de la mission de certification des comptes (H3C, rapport annuel 2005, p. 17). Le 29 juin 2005, le garde des sceaux a alors saisi le H3C de trente-cinq autres normes issues du référentiel normatif de juillet 2003 afférentes à la mission d'audit et provenant, pour la plupart, de transposition des normes internationales ISA. Le H3C a rendu un premier avis favorable à l'homologation de la norme relative à la lettre de mission (H3C, rapport annuel 2005, p. 17-18). Cependant, cet avis était assorti d'une version amendée de la norme. Et tel que l'avait supposé Marini (2003, p. 476), ces observations ont été entendues : l'avis du H3C, assorti d'une version amendée de la norme, a été suivi par le garde des sceaux qui a homologué la norme relative à la lettre de mission le 14 décembre 2005 (H3C, rapport annuel 2005, p. 18).

A l'issue de l'examen de cette norme et de travaux plus généraux sur l'ensemble des normes du référentiel, le H3C a consigné, dans une délibération en date du 3 janvier 2006, des principes que doit respecter une norme afin de recueillir un avis favorable à l'homologation. Au regard

de ces principes, le H3C a identifié des difficultés rendant inappropriée, selon lui, l'homologation des quarante-neuf autres normes dont il était saisi. Il a donc rendu un avis négatif d'ensemble au garde des sceaux le 1^{er} février 2006 (H3C, rapport annuel 2005, p.19).

1.2.4. La mise en place d'un processus de concertation avant saisine

Compte tenu des difficultés rencontrées lors de l'examen des premières normes, le H3C a estimé nécessaire d'instaurer un dialogue avec la Compagnie nationale, avant saisine afin que les échanges de vue entre les représentants de la profession et l'autorité de supervision publique soient renforcés et que les attentes de chacun soient exprimées et débattues si nécessaire. Cette proposition ayant été accueillie favorablement par le garde des sceaux, il a été décidé de mettre en place un processus dit « de concertation ».

Cette concertation s'est mise en œuvre au sein d'un groupe appelé « G8 » composé de huit membres : quatre représentants de la CNCC, quatre membres du H3C ainsi que le commissaire du Gouvernement, en qualité d'observateur. Cette nouvelle méthode de travail, qui associait les services permanents des deux instances, avait pour finalité de permettre à la CNCC de proposer des projets susceptibles de recueillir des avis favorables du H3C et de présenter au plus vite au garde des sceaux des normes susceptibles d'être homologuées (H3C, rapport annuel 2005, p. 19 et rapport annuel 2006, p. 15) : « donc on a instauré après le G8 encore une fois dans la perspective d'avoir un avis favorable du H3C » (entretien). La figure 6 formalise ce processus de concertation.

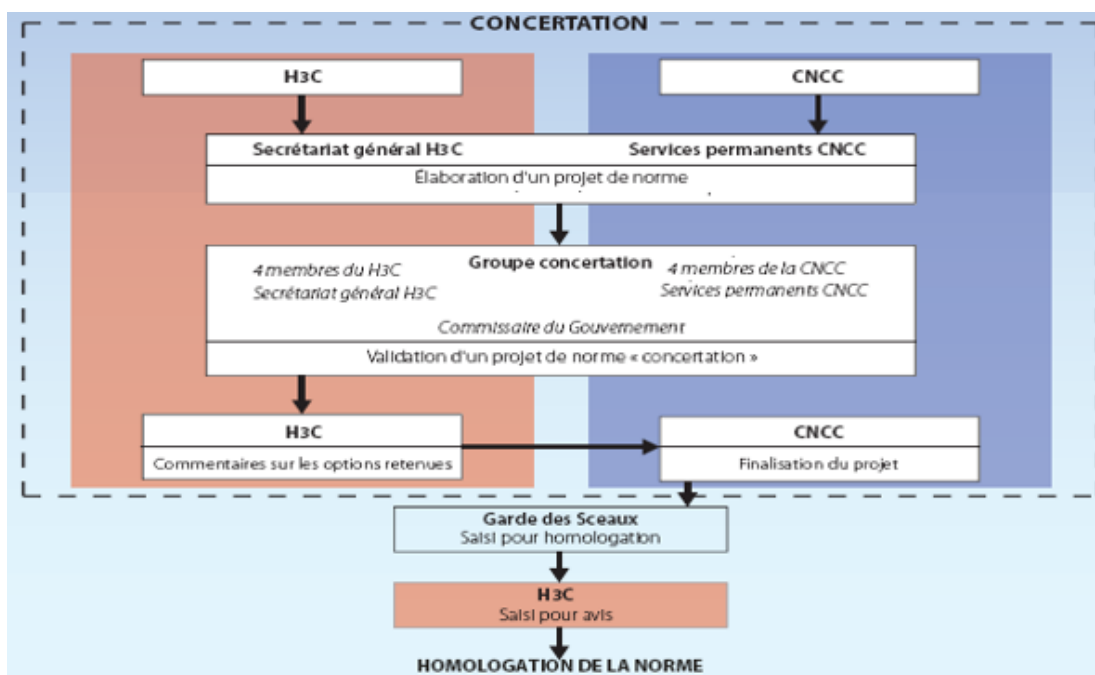


Figure 6 : Le processus de concertation (H3C, rapport annuel 2006, p. 16)

Il était prévu que ce processus de concertation, créé dans le but d'apporter une solution à une situation de blocage, ne soit mis en œuvre que dans le cadre de l'examen des premières normes. Toutefois, au vu des résultats obtenus, il a été décidé de retenir cette méthode de travail pour l'examen de toutes les normes (H3C, rapport annuel 2006, p. 15).

1.3. La phase de « normalisation régulée¹¹⁵ » (phase 3 : depuis 2016)

Cette dernière phase résulte des évolutions instaurées par les textes européens et leur transposition en droit français. Deux principales évolutions sont notées à cet égard.

1.3.1. Renforcement du rôle du régulateur

La réforme européenne renforce la supervision publique de l'audit en confiant aux autorités en charge de la régulation et de la supervision des commissaires aux comptes de nouvelles missions. Le H3C est ainsi doté de compétences redéfinies pour l'élaboration et l'adoption des normes applicables à la profession (H3C, rapport annuel 2015, p. 49) : *« la directive de 2014 fait de l'autorité compétente, c'est-à-dire en France le H3C, l'autorité... comment dire... L'autorité compétente a une responsabilité finale sur l'adoption des normes et c'est ce principe-là qui se décline à plusieurs niveaux, non seulement au niveau des normes, mais également au niveau des contrôles, des sanctions, etc... La responsabilité finale de l'autorité compétente a conduit à revoir le processus d'adoption des normes pour replacer le H3C au centre de ce processus »* (entretien).

Le rôle imparti par la loi au H3C au sein du processus normatif se manifeste donc désormais à deux niveaux : au niveau de l'élaboration des normes où des représentants du Haut conseil sont membres, à parité, d'une commission placée auprès de lui et au niveau de l'adoption des normes où le Collège dans sa formation plénière se prononce sur les projets de normes qui lui sont soumis : *« Aujourd'hui, donc depuis le mois de juin 2016, l'autorité qui adopte les normes c'est*

¹¹⁵ Pour cette troisième phase, nous jouxtons deux termes dont l'association peut sembler assez singulière. Nous nous en expliquons. L'entretien qui nous a servi de source à ces appellations de phase parlait de « *normalisation externalisée au sein des autorités de régulation même si les professionnels continuent d'y participer, ils n'y participent plus dans les mêmes conditions* ». Nous avons donc condensé l'idée par l'adjectif « régulée », qui apparaît en cohérence avec le renforcement des missions du régulateur, à la suite de la réforme européenne de l'audit, et notamment le rôle du H3C au regard du processus normatif (même s'il y avait déjà une « régulation » dans l'activité de normalisation avec l'intervention du H3C et du garde des sceaux dès la phase 2). Comme nous l'a souligné un interviewé, il s'agit, au niveau de la normalisation, d'une « *deuxième phase* » du « *monde de la régulation partagée* » (entretien). Ce terme « régulée » apparaît aussi en ligne avec le mot-clé « régulation » cité par l'un de nos interviewés pour synthétiser le processus de normalisation de l'audit en France aujourd'hui.

le H3C [...] le rôle du H3C est devenu un rôle de premier plan dans l'élaboration des normes alors qu'auparavant ça se limitait à l'émission d'un avis. » (entretien).

1.3.2. Institutionnalisation du G8

Fort de son utilité et de sa capacité à concilier les regards de l'organisation professionnelle d'une part et du régulateur d'autre part, le G8 a été institutionnalisé dans la troisième phase : « la commission paritaire, c'est la nouvelle forme qu'a pris le G8, qui est maintenant inscrit dans les textes » (entretien) et « c'est plutôt la confirmation d'un bon fonctionnement qui nous a donné l'idée de l'institutionnaliser » nous indiquait un interviewé. Cette évolution étant particulièrement notable, elle sera développée dans le chapitre consacré aux acteurs de la normalisation.

Nous allons à présent examiner ce processus de normalisation tel qu'il est aujourd'hui en vigueur (phase 3) et ainsi approfondir ses caractéristiques.

2. Le processus de normalisation actuel

2.1. Un processus légal structuré

Le processus de normalisation de l'audit en France est lui-même « normé ». En effet, il est régi par des textes légaux et réglementaires et en particulier par l'article L. 821-14 du code de commerce :

« Le Haut conseil, de sa propre initiative ou à la demande du garde des sceaux, ministre de la justice, de l'Autorité des marchés financiers, de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution ou de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, adopte les normes prévues au 2° de l'article L. 821-1.

Les projets de normes sont élaborés par la commission prévue au III de l'article L. 821-2 dans un délai fixé par décret. A défaut d'élaboration par la commission d'un projet de norme dans ce délai, le garde des sceaux, ministre de la justice, peut demander au Haut conseil de procéder à son élaboration.

Les normes sont adoptées par le Haut conseil, après avis de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes. Elles sont homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice. »

Des précisions sont apportées par le règlement intérieur du Haut conseil (H3C, règlement intérieur 2020, article 2.4) :

« Les projets de normes sont élaborés, adoptés et homologués selon les modalités qui suivent. Pour chaque norme, et sur décision de la commission, les représentants du haut conseil ou les commissaires aux comptes membres de celle-ci préparent un avant-projet de norme qui est ensuite soumis à la commission, laquelle élabore un projet.

Dans l'exercice de sa mission, la commission peut faire appel à des experts.

Le président de la commission paritaire transmet, pour avis, le projet de norme à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes adresse son avis au président du haut conseil.

Le haut conseil adopte le projet de norme après avoir pris connaissance de l'avis de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

Le président du haut conseil transmet, pour homologation, le projet de norme adopté au garde des sceaux, ministre de la justice. »

Même si le processus normatif est empreint des évolutions précitées qui ont eu des résonnances internationales ou européennes (fin de l'auto-régulation puis réforme européenne de l'audit), ce processus est propre à la France. En effet, *« les textes européens finalement ne prévoient pas un processus particulier pour l'adoption des normes. Il prévoit certains principes qui doivent être appliqués avec vraiment quand même une grande latitude de la part des Etats membres. Mais après, chaque Etat membre choisit sa manière de faire »* (entretien). Les étapes qui suivent jalonnent le processus français.

2.2. Initiation de la norme

2.2.1. Identification et expression du besoin

Comme pour tout produit, la norme fait suite à l'identification d'un besoin : *« je pense qu'il y a d'abord l'expression ou l'identification du besoin, ça c'est quelque chose qui est important »* (entretien). Le besoin peut découler :

- de la nécessité d'explicitier la démarche d'audit pour des besoins notamment pédagogiques et d'application harmonisée : exemple de la norme relative à la prise en considération du risque de fraude (NEP 240) ;

- d'un besoin de clarification de la norme à la suite de contrôles qualité ayant mis en exergue une mauvaise application ou une divergence d'interprétation de celle-ci : exemple de la révision en 2018 de la NEP 450 relative à l'évaluation des anomalies significatives relevées au cours de l'audit ;
- d'un texte légal ou réglementaire requérant le traitement d'un sujet par une NEP : exemple de l'article L. 823-15 du code de commerce¹¹⁶ et de la NEP 100 relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes ;
- d'une évolution de texte légal ou réglementaire : *« on va avoir certainement aussi l'évolution des textes supérieurs qui peut générer aussi ce besoin »* (entretien) : exemple de la révision en 2018 de la NEP 9510 relative au rapport de gestion et aux autres documents adressés à l'organe délibérant ;
- d'une ISA qui n'a pas encore de correspondance en NEP, en poursuivant l'objectif de convergence internationale précité : exemple de la NEP 701 élaborée sur la base de la nouvelle ISA 701 et retenue comme étude de cas en partie 3 ;
- d'une évolution des ISA : exemple de la NEP 700 révisée homologuée en 2017, par adaptation de l'ISA 700 révisée publiée en janvier 2015 par l'IAASB ;
- de la pratique de l'audit : *« je pense aussi dans les origines, il y a évidemment la pratique, la pratique du sujet. Donc la pratique de l'audit va amener à se dire, tiens il y a telle chose nouvelle qui intervient, par exemple je ne sais pas, du contrôle dans les banques, des nouveaux types de comportements que l'on observe »* (entretien) ;
- d'une évolution de la pratique de l'audit : *« l'évolution de la pratique ou des sujets nouveaux qui vont être aussi générateurs de nécessité de révision de la norme, soit elle va devoir peut-être, sans avoir l'obligation de faire une nouvelle norme, peut-être de la compléter sur tel ou tel aspect »* (entretien).

Ces origines ne sont bien entendu pas exclusives les unes des autres et peuvent donner lieu à normalisation. En application de l'article L. 821-14 du code de commerce, l'initiative ou la demande de norme peut émaner des personnes physiques ou morales limitativement énumérées que sont le garde des sceaux, le H3C, l'AMF, l'ACPR, la CNCC (H3C, rapport annuel 2019, p. 58). Une fois le besoin identifié et exprimé, celui-ci doit être planifié pour pouvoir lancer l'élaboration d'un projet de norme.

¹¹⁶ « Une norme d'exercice professionnel détermine les principes de répartition des diligences à mettre en œuvre par chacun des commissaires aux comptes pour l'accomplissement de leur mission. »

2.2.2. Inscription au programme de travail

La commission paritaire définit chaque année un plan d'orientation à trois ans ainsi qu'un programme de travail pour l'année à venir. Ces deux éléments sont soumis au H3C pour approbation (H3C, règlement intérieur 2020, article 2.3). Dans ce cadre, et pour faire la jonction avec l'identification du besoin et l'initiative ou la demande de norme, nous pouvons faire état des points d'attention communiqués par le H3C à l'égard des demandes des prescripteurs en vue de cette approbation (H3C, rapport annuel 2019, p. 59) :

- *« il convient de connaître le contexte, la finalité et le caractère éventuellement prioritaire de la demande formulée pour apprécier les enjeux ;*
- *il y a lieu de circonscrire les besoins normatifs pour éviter l'excès de normalisation. »*

Le programme de travail ainsi approuvé peut être révisé en cours d'année au vu de l'avancement des travaux et de la définition d'éventuelles priorités qui pourraient être identifiées (Commission paritaire, programme de travail 2017).

2.3. Elaboration de la norme

2.3.1. Premier projet de norme

Le règlement intérieur du H3C prévoit que pour chaque norme, et sur décision de la commission, les représentants du H3C ou les commissaires aux comptes membres de celle-ci préparent un avant-projet de norme qui est ensuite soumis à la commission (H3C, règlement intérieur 2020, article 2.4). Cette organisation pratique nous a d'ailleurs été confirmée : *« dans les derniers arrangements qu'on a pris, au niveau du comité paritaire, on s'est partagé le travail de ceux qui étaient à l'origine du premier draft, donc après les échanges se font selon celui qui écrit, de toute façon les échanges se font entre les uns et autres, pour arriver à mettre en place un draft qui peut aller sur la table du comité paritaire avec un certain accord si vous voulez, avec un certain niveau de qualité. »* (entretien). Cette configuration rédactionnelle est nouvelle depuis la réforme de l'audit. Auparavant, le premier projet de norme était du seul ressort de la CNCC comme nous le rappelait un interviewé évoquant la phase de « normalisation partagée » : *« les normes ont ensuite été faites conjointement avec la Compagnie qui avait l'initiative du premier draft »* (entretien).

Dans cette sous-étape du processus ressort à nouveau un renforcement du rôle du régulateur. Cependant, même si le règlement intérieur du H3C vise les représentants de celui-ci ou les

commissaires aux comptes, en pratique ce sont le plus souvent les services qui tiennent littéralement le crayon et suivent l'avant-projet de norme : *« généralement, très généralement, surtout s'agissant de normes c'est le permanent qui tient la plume au départ »* (entretien). Ce premier jet de norme est important car il constitue le socle des échanges qui suivent : *« on aura déjà un document sur lequel on travaille. Et pour moi c'est fondamental. »* (entretien). Les échanges sur ce premier projet relèvent de la concertation.

2.3.2. Examen concerté du projet de norme

Dans le prolongement de ce qui se faisait avec le G8, l'avant-projet de norme, préparé par les membres commissaires aux comptes ou les membres représentants du H3C de la commission paritaire, avec l'appui des services CNCC ou H3C, est ensuite examiné par l'ensemble des membres de la commission paritaire : *« Ça c'est tout le travail de la commission paritaire, c'est un travail d'échanges et d'élaboration conjointe »* (entretien). Ainsi, sont discutées les points de fond ainsi que les aspects de formulation. Des échanges, des explications, des changements d'options ou des tentatives de reformulation prennent alors place dans ce processus de concertation. Les réunions rythment ces échanges avec, en amont, les travaux des services et membres : *« La commission paritaire c'est pas uniquement les réunions qui ont lieu périodiquement, c'est aussi ce que chacun fait de son côté et qu'il soumet à l'autre »* (entretien). Ces échanges sont également nourris par les travaux interservices menés par les services de la CNCC et du H3C, qui permettent de traiter certains points techniques en amont et de présenter aux membres de la commission paritaire le fruit des travaux préalables : *« je pense que ce qu'on a aussi mis en place avec les échanges entre services techniques je pense que ça c'est très important parce que ça permet au moins quand on se réunit que, voilà, qu'il y ait un certain nombre d'éléments qui aient déjà été débattus »* (entretien).

2.3.3. Arrêté du projet de norme par la commission paritaire

A l'issue de ces échanges et de l'affinement au fil de l'eau de l'avant-projet de norme initial, la commission paritaire arrête un projet de norme qui recueille le consensus. Ce texte reflète les options de fond partagées par les membres de la commission paritaire et les rédactions ajustées en vue de proposer une norme claire et compréhensible, pédagogique dans les diligences à mettre en œuvre par les commissaires aux comptes. La procédure prévoit alors que le président de la commission paritaire transmet, pour avis, le projet de norme à la CNCC (H3C, règlement intérieur 2020, article 2.4).

2.4. Avis de la CNCC

Dans le nouveau processus, l'avis, préparé par le Bureau de la CNCC, émane du Conseil national de la CNCC, « *qui est un peu l'Assemblée générale de la profession si vous voulez. Ce sont les élus de la profession* » (entretien).

2.4.1. Préparation de l'avis par le Bureau

Faisant suite à une présentation du projet de norme par le membre commissaire aux comptes vice-Président de la commission paritaire¹¹⁷, les membres du Bureau se prononcent sur le projet de norme par un vote formel et préparent l'avis du Conseil national : « *En fait il y a une présentation qui est faite au Bureau par [X], c'est [X] qui nous présente les travaux, à plusieurs reprises, pas forcément, alors à la fin bien sûr pour qu'on se prononce et qu'éventuellement on amende s'il y a des choses qui ne nous paraissent pas bonnes. Et tout au long du processus [X] nous fait des points d'étape de temps en temps, lorsqu'il y a besoin éventuellement d'un arbitrage du Bureau, [...] en fonction des besoins des travaux de la commission en fait [...], pour faire avancer le processus. Et quand on en est vraiment à la fin, c'est-à-dire à la veille du vote par le Conseil national, c'est que tout est déjà, c'est finalisé quoi, on a déjà en principe eu une présentation dans un Bureau précédent, c'est souvent comme ça et une fois que tout a été remis conforme, le Bureau se prononce sur la version définitive de la norme qui elle-même après est présentée au Conseil national.* » (entretien).

A l'occasion de cette présentation, le projet de norme peut susciter des discussions. Les membres peuvent faire part de leurs questionnements ou de leurs commentaires en fonction de leur sensibilité et expérience professionnelle : « *le Bureau est composé justement de différents représentants de différentes sortes de cabinets, avec des problématiques qui échappent aux uns et pas aux autres, donc ça nous permet effectivement de balayer l'ensemble du spectre de la norme qui de toute façon sera applicable à tous. [...] chacun s'exprime de façon très très ouverte, libre, et pertinente en principe sur ce qu'il peut relever, ce qui peut de temps en temps effectivement aboutir à une correction de quelque chose qui pourrait être mal compris par les uns ou par les autres* » (entretien). Même s'il est requis un vote à la majorité des membres présents ou représentés¹¹⁸, en pratique pour les normes, la validation se fait le plus souvent à

¹¹⁷ En application du règlement intérieur du H3C, un président et un vice-président sont désignés par les membres de la commission. Le président est choisi parmi les représentants du H3C et le vice-président parmi les commissaires aux comptes.

¹¹⁸ Code de commerce, article R. 821-44

l'unanimité : « *Je dirais que c'est l'unanimité en fait, le process amont fait que tout le monde est d'accord sur le contenu final* » (entretien).

2.4.2. Avis du Conseil national

Le système organisationnel présenté pour le Bureau se retrouve au niveau du Conseil national qui, lui, délivre formellement l'avis de la CNCC. On a ainsi :

- Une présentation du projet de norme

La présentation est effectuée par le vice-président de la commission paritaire : « *une présentation synthétique en fait, sous forme de slides, au Conseil national, pour que les personnes puissent voter en toute connaissance de cause.* » (entretien). Outre cette présentation orale lors de la réunion du Conseil national, les membres disposent en amont de documents sur le sujet permettant une réflexion préalable de chacun. « *En fait les documents sont envoyés préalablement aux membres du Conseil pour qu'ils aient le temps de les étudier* » (entretien).

- Des échanges entre les membres

« *C'est souvent plus des demandes d'explications, sur la nouveauté d'une norme, et un débat éventuellement sur la rédaction, plus que sur le fond en fait. [...] Pourquoi c'est rédigé comme ça ? Quelles sont les conséquences ? Comme il y a quand même beaucoup de professionnels autour de la table qui sont concernés dans leur exercice quotidien et tout de suite ils s'interrogent, ils percutent.* » (entretien). On retrouve ici le dispositif central applicable à la commission paritaire et au Bureau à savoir les échanges, les discussions, visant à s'assurer d'une norme de qualité, compréhensible et applicable.

- Puis un vote formel

Comme pour les décisions prises par le Bureau, c'est la majorité des membres présents ou représentés qui est requise pour le Conseil national¹¹⁹. Le processus amont doit permettre de recueillir un consensus autour du projet de norme : « *C'est à la majorité mais clairement quand on en arrive à ce point-là c'est qu'il n'y a plus d'interprétation, de contestation possible, on a fait en sorte justement de prendre les avis en amont de tout le monde pour qu'on ait, la norme ça ne doit pas poser, je n'imagine pas d'avoir une norme qui soit votée à 51/49 où des gens ne se retrouveraient pas, ça voudrait dire qu'elle ne serait pas réussie, il y aurait vraiment un problème* » (entretien).

¹¹⁹ Code de commerce, article R. 821-44

- Conduisant à la rédaction d'un avis

« Au niveau Conseil national on les fait toujours voter, on ne se contente pas de dire vous donnez un avis. Nous on continue à les faire voter s'ils sont d'accord avec la norme et éventuellement s'il y a une réserve ou une observation et bien ce sera dans l'avis » (entretien). A l'instar de l'avis qu'émettait le H3C en phase 2, l'avis émis désormais en phase 3 par la CNCC n'est pas public. Cet avis est communiqué au H3C qui doit se prononcer sur l'adoption de la norme (H3C, règlement intérieur 2020, article 2.4).

2.5. Adoption par le H3C

Le projet de norme élaboré par la commission paritaire et accompagné de l'avis de la CNCC est ensuite soumis à l'examen du H3C. Le plus souvent, une présentation est faite par le président de la commission paritaire, membre du H3C et des précisions peuvent être apportées par les services du H3C. A ce stade du processus, il s'agit d'un examen par l'ensemble du Collège du H3C dans sa formation plénière, c'est-à-dire les quatorze membres. Dix d'entre eux n'étant pas membres de la commission paritaire, le projet de norme peut soulever des questionnements ou des discussions entre membres. Tout éclairage utile est alors apporté et à l'issue des échanges, des amendements peuvent apparaître nécessaires : « ça le H3C a tout-à-fait le droit de modifier la norme qu'il adopte. [...] La commission paritaire existe pour éviter que le Collège du H3C n'ait à se plonger trop dans le détail de ces normes c'est-à-dire que tout... on va dire le produit qui arrive au Collège est quand même déjà un produit fini et c'est un système qui ne fonctionnerait pas bien si tout était remis en cause au niveau du Collège. Bon, pour l'instant ça n'a pas été le cas [...] donc c'est que le système a bien fonctionné. » (entretien).

2.6. Homologation par le garde des sceaux

En application du code de commerce, l'homologation par le garde des sceaux, ministre de la justice constitue l'étape finale du processus suivi par les normes d'audit en France : « les normes doivent être approuvées par la Chancellerie en bout de course » (entretien). Cette homologation mise en place dès la loi de sécurité financière de 2003 visait à mettre fin aux incertitudes sur la valeur des normes d'audit (H3C, rapport annuel 2004, p. 25) : « Leur caractère normatif ainsi renforcé clarifiera les obligations des commissaires aux comptes, de même que leur position tant à l'égard des personnes contrôlées que des juridictions » (Sénat,

séance du 18 mars 2003). Avec cette homologation par arrêté, les normes prennent place au sein de la hiérarchie des normes. Elles sont ainsi opposables aux tiers et apportent une sécurité aux commissaires aux comptes : « *on est convaincu qu'il faut que les normes soient au niveau d'un arrêté, soient un texte réglementaire donc ça il n'y avait pas débat tout le monde tenait à ça* » (entretien). Cet attachement à l'homologation a d'ailleurs été réaffirmé lors des réflexions menées sur le processus normatif à l'occasion de la transposition en 2016 des textes européens : « *l'ensemble des acteurs, ou en tout cas les acteurs les plus importants préféraient quand même qu'on maintienne une homologation au niveau du ministère. Donc c'est ce qui a été fait dans le cadre de la réforme.* » (entretien).

➤ Conclusion de la section 2

La fabrication des normes d'audit françaises suit ainsi un processus type. Un même cheminement est emprunté pour l'élaboration, l'adoption puis l'homologation des normes d'audit. Le processus de la phase 3 applicable depuis la transposition en 2016 des textes de la réforme européenne de l'audit est schématisé en figure 7.

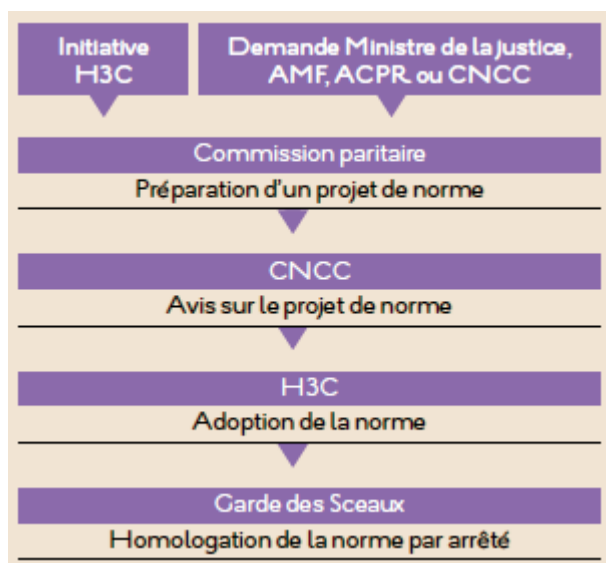


Figure 7 : Un processus type (H3C, rapport annuel 2017, p. 40)

L'existence d'un processus type n'est pas récent. Même avant l'intervention du régulateur et de l'Etat le déroulé normatif suivait un schéma standardisé. Avec le temps, des étapes se sont ajoutées ou structurées et les acteurs investis à chaque niveau ont évolué. Cette évolution peut être retracée à travers le tableau 7, dans lequel transparaît en première colonne l'existence d'un processus type et dans les colonnes qui suivent l'évolution des acteurs associés selon les phases du processus.

	« Autonormalisation » Phase 1 : jusqu'en 2003	« Normalisation partagée » Phase 2 : 2003 à 2016	« Normalisation régulée » Phase 3 : depuis 2016
Elaboration du projet de norme	CNCC (CNP)	G8 (4 membres CNCC / 4 membres H3C)	Commission paritaire (4 commissaires aux comptes / 4 membres du H3C)
Avis sur le projet de norme¹²⁰	-	H3C (Collège)	CNCC (Conseil national)
Adoption de la norme	CNCC (Conseil national)	CNCC (Conseil national)	H3C (Collège)
Homologation de la norme par arrêté	-	Garde des sceaux, ministre de la justice	Garde des sceaux, ministre de la justice

Tableau 7 : Evolution du processus type de normalisation de l'audit en France

Intéressons-nous désormais aux caractéristiques des normes résultant de ce processus.

¹²⁰ Dans la phase 2, l'avis du H3C intervenait après adoption de la norme par la CNCC. Il est positionné ici dans une optique de lisibilité du tableau.

Section 3 – Les normes

Dans cette troisième section, nous nous centrons sur les produits du processus de normalisation, les normes d'audit. Celles-ci ont évolué dans le temps.

Comme le rappellent Casta et Mikol (1999, p. 111-112), la CNCC a initialement élaboré des recommandations relatives aux diligences professionnelles à mener par les commissaires aux comptes afin de répondre aux obligations nouvelles posées par la loi du 24 juillet 1966¹²¹ et les autres textes instituant le commissariat aux comptes. Dans cette perspective, le Conseil national de la CNCC avait instauré un « Comité des diligences » (devenu depuis le « Comité des normes professionnelles »). Ce comité s'est inspiré de la doctrine étrangère et l'a adapté au contexte français de l'époque.

En 1980 est apparu un premier ensemble de recommandations dont l'objectif essentiel était de rappeler aux professionnels leurs devoirs. Publiées une à une, ces normes avaient un rôle surtout pédagogique et constituaient principalement un outil interne à la profession. Elles ne formaient toutefois pas un corps structuré permettant de comprendre la démarche d'audit. Mais, au fil des années, un véritable référentiel doctrinal a été construit et, à partir de 1984, la CNCC a entrepris une codification permettant de passer des recommandations aux normes. Ce processus avait deux objectifs principaux : mieux distinguer à l'intérieur d'une recommandation le principe de base des modalités d'application et mieux situer la mission légale de certification des comptes vis-à-vis de l'audit pratiqué de longue date par les pays anglo-saxons (RFC 003).

Ce processus a conduit à distinguer en 1987, d'une part, la règle professionnelle et ses conditions de mise en œuvre qualifiées respectivement des termes usuels au plan international de « norme » et de « commentaires », d'autre part, les considérations d'ordre pratique laissant une place à la liberté d'appréciation des professionnels, constitutives d'une information de caractère technique (CNCC, Recueil des normes 2003, préambule). Ce travail de refonte des recommandations de la CNCC a donné lieu à la première édition des « normes et commentaires des normes relatifs à l'exercice des missions ».

Face aux évolutions des marchés boursiers et financiers et à la mondialisation de l'économie, il est apparu nécessaire de rendre plus apparente la conformité du référentiel normatif de la Compagnie nationale avec les normes internationales de l'IFAC. La décision a donc été prise en 1998 par la CNCC de se rapprocher le plus possible de l'organisation et de la structure des

¹²¹ Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales

normes internationales et de transposer leur contenu dans le référentiel de la CNCC, en tenant compte des particularités du commissariat aux comptes (RFC 003, 010, 011 et 030 ; CNCC, Recueil des normes 2003, préambule). La mise au format IAASB s'est traduite par des caractères gras identifiant dans la norme les principes fondamentaux et les procédures essentielles que le commissaire aux comptes devait appliquer dans l'exercice de sa mission. Les modalités d'application de ces principes apparaissaient en caractères maigres.

Cette transposition a abouti aux normes professionnelles rassemblées dans le référentiel normatif de la CNCC mis à jour pour la dernière fois en juillet 2003. Ces normes professionnelles ont après 2003 laissé place aux normes d'exercice professionnel que nous connaissons aujourd'hui, sous l'effet de l'évolution du processus que nous avons retracé dans la section précédente (fin de l'autorégulation et valeur réglementaire conférée aux normes).

Ainsi, nous examinons dans cette section les caractéristiques de ces nouvelles normes, à travers leurs objectifs (1) et leur contenu (2). Le lien entre ces normes (3) sera ensuite décrypté avant d'en dresser une typologie (4).

1. Les objectifs des normes

La notion de cadre d'exercice professionnel a été presque unanimement avancée par les personnes interrogées. L'objectif est de « *baliser la démarche d'audit* » (entretien) en donnant « *des modes opérationnels ou des savoir-faire* » (entretien), afin que le commissaire aux comptes dispose « *d'un manuel assez précis de la manière dont il doit faire son travail* » (entretien). En décrivant « *l'obligation de moyens* » (entretien) à laquelle le commissaire aux comptes est soumis, les normes donnent « *les règles du jeu* » (entretien). Mais au-delà du côté contraignant, l'un des objectifs de la norme est d'avoir un côté pédagogique en aidant « *le commissaire aux comptes à savoir quelles sont ses diligences* » (entretien). Le verbe « *aider* » a effectivement été mis en avant à plusieurs reprises : il s'agit de « *donner des recettes* » (entretien). En ce sens, « *c'est aussi sans doute la gestion de ceux qui à la limite ont besoin d'un peu d'explicitation sur la façon de faire leur métier* » (entretien). D'ailleurs, l'un des interviewés nous disait : « *J'ai toujours pensé qu'un professionnel compétent devrait pouvoir faire son audit sans normes* » (entretien).

Ceci nous amène à un objectif plus général des normes qui est celui d'assurer la qualité de l'audit, de « *sécuriser l'audit* » (entretien) et d'asseoir la fiabilité des comptes et la confiance

des investisseurs dans les comptes annuels et consolidés et dans l'information diffusée par la société, *« c'est quand même ça l'objectif premier »* (entretien). A cet effet, le cadre d'exercice professionnel donné par les normes permet de garantir le contrôle et l'opinion quels que soient les auditeurs qui interviennent. Les normes donnent ainsi un *« standard d'exercice »* (entretien) afin d'avoir une application homogène et *« de faire le même audit à New York, qu'à Londres, à Paris »* (entretien). Et c'est aussi pour cela qu'il y a un objectif de convergence avec les normes internationales d'audit.

Le verbe *« protéger »* a également été cité en lien avec le fait que les normes sont certes utilisées en premier par les commissaires aux comptes mais servent aussi de référence aux contrôles pour les contrôleurs et aux sanctions pour les juges : *« finalement c'est plus pour protéger, pour pouvoir dire je me rassure, je me rassure déjà moi-même que si j'ai fait ça j'ai fait ce qu'il fallait et puis je me protège parce que si on commence à vouloir me contrôler, d'abord il faut bien que les gens ils aient aussi une base pour contrôler donc c'est pratique pour les contrôleurs, et puis c'est pratique pour les juges et c'est pratique pour tout le monde »* (entretien).

Et pour pouvoir être un *« outil utilisable »* (entretien) par les commissaires aux comptes, les contrôleurs et les juges, les normes doivent pouvoir être appliquées. Cet objectif d'applicabilité des normes a été particulièrement souligné, bien sûr par des commissaires aux comptes, mais également par les services de la CNCC, les interviewés au sein du régulateur ainsi que des personnes du monde de l'entreprise. Cet objectif apparaît donc primordial : il faut *« des normes qui puissent être mises en œuvre en pratique »* (entretien). En effet, *« notre rôle c'est plutôt de dire, est-ce que ce qu'ils ont prévu est réaliste et vraiment applicable, c'est-à-dire qu'on ne va pas mettre les commissaires aux comptes dans un corner, à leur dire, que les grands théoriciens leur disent de faire comme ci, de faire comme ça et sur le terrain c'est simplement pas faisable »* (entretien). Dans cette optique, *« il ne faut pas [que la norme] crée d'exigences au-delà du raisonnable pour le commissaire aux comptes ou pour l'entreprise, on rejoint la question d'applicabilité. Parce que si c'est trop complexe, si ça crée trop d'exigence, il y aura un rejet, et les gens d'une manière ou de l'autre vont vouloir la contourner »* (entretien). Ce souci d'exigences *« raisonnables »* (entretien) se manifeste tant pour le commissaire aux comptes lui-même que pour ses collaborateurs car *« il faut que les normes puissent être opérables par les équipes derrière »* (entretien). Ce caractère applicable sur le terrain fait ainsi partie des points d'attention lors de l'élaboration des normes. Nous développerons ce point au niveau de la dimension technique du processus.

A ce titre, la question de la proportionnalité nous a été soulignée en précisant que d'avoir des normes *« proportionnées c'est sûrement le plus difficile à faire »* (entretien) mais il apparaît important d'avoir des normes adaptées à la taille des entreprises. Nous pouvons illustrer ce point par l'exemple qui nous a été donné sur l'applicabilité aux petites entités de la NEP 530 sur la sélection des éléments à contrôler, remplaçant l'ancienne norme CNCC 2-415 intitulée *« Méthodes de sondages »* : *« Moi je me souviens d'une discussion assez longue sur tout ce qui est la notion de sondage, dans la NEP, je ne sais plus laquelle d'ailleurs mais ça vous retrouverez, je me suis battu mais vraiment becs et ongles pour qu'on n'utilise pas le terme de sondage, la notion de sondage statistique parce qu'un petit cabinet est incapable de faire un sondage statistique. Moi pour l'avoir fait à l'époque quand je travaillais dans un Big je sais tout ce qu'il faut derrière donc je sais qu'un petit cabinet n'est pas capable de le faire donc là-dessus, sur des choses comme ça, et c'est important qu'il y ait des petits cabinets qui soient présents pour éviter ce genre de choses »* (entretien). Ceci démontre la volonté de pragmatisme lors de l'élaboration des normes d'audit, le terme *« pragmatisme »* a d'ailleurs été cité à deux reprises comme mot clé synthétisant le processus de normalisation de l'audit en France.

Nous développons à présent le contenu des normes d'audit en France.

2. Le contenu des normes

Comme nous l'avons évoqué lors des débuts difficiles de la « normalisation partagée », le H3C a émis le 3 janvier 2006 une délibération définissant certains principes qu'une norme d'exercice professionnel doit, selon lui, respecter (H3C, délibération 2006). Ces principes nous semblent donc devoir être présentés en premier afin de brosser un portrait général des caractéristiques requises des normes d'exercice professionnel avant d'examiner plus avant ces caractéristiques.

2.1. Les principes arrêtés par le H3C

La délibération du H3C du 3 janvier 2006, reconnue par l'un de nos interviewés commissaire aux comptes comme un *« apport du H3C que j'ai trouvé bénéfique »* (entretien), énonce les principes qui suivent.

Principes arrêtés par le H3C dans sa délibération du 3 janvier 2006	Examen des principes dans ce compte rendu
• La norme d'exercice professionnel doit tenir compte, d'une part, du contexte légal français, et d'autre part, de la pratique internationale en matière d'audit. Dans la perspective d'une application commune des standards d'audit internationaux au sein des pays membres de l'Union européenne, les standards élaborés par l'International Auditing and Assurance Standards Board actuellement reconnus par la pratique internationale doivent être pris en considération. Il convient toutefois de veiller à leur compatibilité avec la législation française et en particulier avec le concept de « norme homologuée » à valeur réglementaire. • La norme doit être claire et compréhensible non seulement pour les commissaires aux comptes mais également pour les autres acteurs du monde économique et financier et les juridictions. A ce titre, il convient : - de faire usage d'une terminologie précise et qui ne soit pas uniquement issue de la pratique ; - de définir un plan suffisamment structuré qui évite les redondances ; - d'éviter les commentaires qui affaiblissent les prescriptions de la norme et nuisent à sa clarté. • Le sujet traité par chaque norme doit être suffisamment délimité afin d'éviter les développements qui relèveraient d'autres normes. • La norme définit les diligences que le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre dans le cadre de son intervention. En revanche, elle ne doit pas définir ou expliciter les obligations légales de l'entité. Ces dernières peuvent cependant être utilement rappelées lorsque cela contribue à une bonne compréhension des diligences attendues du commissaire aux comptes. Il n'appartient pas non plus à la norme de fixer les responsabilités respectives du commissaire aux comptes et de l'entité.	Dimensions juridique et internationale Les normes - Le contenu des normes Dimension rédactionnelle Dimension technique Les normes - Le contenu des normes Les normes - Le lien entre les normes Les normes - Les objectifs et le contenu des normes

Principes arrêtés par le H3C dans sa délibération du 3 janvier 2006	Examen des principes dans ce compte rendu
• La rédaction de la norme doit être appropriée au cadre légal issu de la loi de sécurité financière. A ce titre : - il est nécessaire de privilégier une formulation impérative pour ce qui concerne les diligences attendues du commissaire aux comptes ; - la norme ne doit pas paraphraser les textes législatifs ou réglementaires ; - elle doit être suffisamment explicite pour qu'il ne soit pas nécessaire de fournir des exemples de rédaction ou des modèles. • La norme ne peut pas faire référence à des textes qui n'auraient pas valeur législative ou réglementaire (exemple : réponses ministérielles, communiqués ...).	Dimension juridique Dimension rédactionnelle Dimension rédactionnelle Dimension juridique Dimension juridique

Tableau 8 : Principes arrêtés par le H3C dans sa délibération du 3 janvier 2006

Nous avons fait le choix de citer intégralement et littéralement ces principes car ils apparaissent comme fondateurs et « *tout à fait d'actualité* » (entretien). Nous nous référerons à plusieurs reprises à cette délibération pour étayer les caractéristiques du processus de normalisation. A ce titre, nous avons porté en face de chacun des principes le positionnement dans le présent compte rendu de leur examen. L'ensemble de ces principes régit le contenu des normes mais nous avons privilégié une présentation thématique en harmonie avec notre cadre d'analyse.

2.2. Des normes de principes à caractère général et contraignant

La norme définit les diligences que le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre dans le cadre de son intervention et ces prescriptions ne doivent pas être affaiblies par des commentaires. Ces principes arrêtés par le H3C découlent de la notion de norme homologuée par arrêté qui fait de la NEP un texte contraignant, prescriptif, contenant des principes.

Des prescriptions obligatoires

« *En s'élevant dans la hiérarchie des textes, du fait de leur homologation, les normes d'exercice professionnel ont conforté leur caractère impératif, obligatoire* » (CNCC, Recueil des normes 2008, préambule). « *Il fallait quelque chose qui soit contraignant, juridiquement clair, en*

termes de contraintes » (entretien). On voit ici se profiler la dimension juridique attachée à la normalisation de l'audit en France : *« la norme au sens du droit français, c'est quelque chose qui a une portée générale et qui a une portée contraignante » « parce qu'une norme par définition est prescriptive »* (entretiens). La norme définit donc les diligences obligatoires à réaliser par le commissaire aux comptes et *« notamment tout ce qui est applicatif, tout ce qui est explicatif, tout ce qui est de l'ordre de l'interprétation, ça on ne souhaite pas que ce soit dans les normes [...] ça relèverait au sens de nos références de droit français, ça relèverait plus de la doctrine »* (entretien). Il s'agit d'une différence majeure avec les ISA, lesquelles comprennent d'une part les exigences pour l'auditeur (*« requirements »*) et d'autre part le matériel applicatif (*« application material »*) qui apporte à l'auditeur des précisions applicatives. Les NEP ne contiennent que des principes, à l'instar de la loi française (RFC 069).

Des normes de principes

« Le H3C était plutôt sur l'idée qu'il fallait que les normes soient écrites comme la loi française, c'est-à-dire vraiment basées sur des principes, et qu'elles ne devaient pas contenir des exemples, qu'elles ne devaient pas avoir une dimension pratique. C'était vraiment une norme de principes [...] c'est vrai que, une des choses de la loi française, c'est qu'elle essaie d'énoncer des principes, si vous voulez. Quand vous regardez le code civil, c'est des principes et après les modalités c'est plutôt la jurisprudence » (entretien). Et du fait de cette conception d'une norme générale basée sur des principes, les normes ne rentrent pas trop dans les détails : *« Est-ce qu'une norme doit être ultra précise ou est-ce qu'elle doit fixer un cadre, des guidelines, alors ce n'est pas très français, disons des principes de base que doit suivre le professionnel ? C'est tout le débat, enfin c'est tout le débat entre des normes très détaillées ou des normes plus générales et je pense que la France jusqu'à maintenant avait pris l'option de normes plus générales. »* (entretien).

2.3. Des normes générales pas trop détaillées

« Trouver le juste milieu, enfin le bon niveau de détail, [...] ce n'est pas simple » (entretien). Plusieurs paramètres sont effectivement à prendre en considération.

Aider le commissaire aux comptes tout en veillant aux risques d'une écriture détaillée

D'un côté, les normes doivent être *« suffisamment précises »* (entretien) afin de remplir leur objectif de cadre d'exercice professionnel et leur rôle pédagogique à l'égard des commissaires

aux comptes : *« J'ai l'impression que les commissaires aux comptes ont besoin d'avoir quelque chose d'assez détaillé qui puisse les guider dans l'exercice de leur profession. Les textes on va dire législatifs et réglementaires ne sont pas suffisants pour les guider dans leur profession. »* (entretien). De l'autre côté, les détails figurant dans une norme homologuée par arrêté ont une portée réglementaire et il apparaît donc nécessaire d'être particulièrement précautionneux lors de leur écriture : *« Si on reste dans quelque chose d'homologué il faut pour moi ne pas trop aller dans les détails parce que ça veut dire que chaque mot est sanctionnable quelque part et il ne faut pas que la réglementation soit un carcan. »* (entretien).

En outre, il ne faut pas que les détails ou illustrations qui pourraient être apportés en vue d'aider le commissaire aux comptes dans la mise en œuvre pratique de la norme soient dénaturés : *« sur certains sujets où on voudrait aller plus loin, c'est plus compliqué. Et après les freins par exemple que vous observez quand vous cherchez à illustrer, les freins que vous observez parce qu'ils ne veulent pas qu'ensuite ça devienne une check-list alors même qu'on n'a pas écrit que c'était une check-list, c'est un peu dommage. Donc c'est là où de temps en temps on est amené à enlever des informations et pas pour les bonnes raisons. Mais après ça dépend aussi de l'usage que les gens font de la NEP. »* (entretien). Cette citation nous permet de faire le lien avec un autre risque des normes détaillées.

Ne pas créer une norme incitant à un audit « check the box »

Une norme trop détaillée court le risque de devenir une liste de tâches à effectuer par le commissaire aux comptes et que ce dernier ne s'attache qu'à leur respect formel sans se soucier de l'objectif initialement poursuivi : *« toujours rester par rapport à l'objectif du texte ou de la norme, quel est l'état d'esprit en fait de la norme, qu'est-ce qu'on recherche et je pense que ça c'est fondamental »* (entretien). Il faut donc que les normes soient appliquées de manière *« intelligente »* pour reprendre un terme de nos interviewés et *« il n'en faut pas trop parce que plus on donne de détail, plus ça devient du check the box, et moins à la limite, on appliquera de manière intelligente une norme »* (entretien).

Cette notion d'audit *« check-list »* ou *« check the box »* a été pointé du doigt lors de nos entretiens comme un écueil majeur à éviter : *« ne tombons pas dans la tick box »*. Cette crainte est étroitement liée aux contrôles de qualité auxquels sont soumis les commissaires aux comptes : *« L'attente est elle-même créée par le processus de contrôle d'activité »* (entretien). Les contrôles apparaissent pour certains trop axés sur la conformité des dossiers aux paragraphes des NEP. Ils estiment que la forme peut alors prendre le pas sur le fond, ce qui ne

permet pas de concourir efficacement à la qualité de l'audit : « *C'est pour ça je dis les NEP c'est très bien mais attention et je dis attention contrôle, n'oublions pas il y a quand même le jugement professionnel et ne faisons pas de notre métier simplement l'application de règles, de normes, c'est pas que ça. [...] Là encore je suis un peu schématique mais c'est ça aussi le danger parfois de la norme c'est qu'on va être très bon sur la forme mais sur le fond c'est là encore une question d'esprit.* » (entretien).

Laisser la place au jugement professionnel

Ainsi afin de ne pas rentrer dans les détails et ne pas tomber dans des prescriptions minutieuses « *check the box* », les normes doivent garder une hauteur de vue et laisser de la place au jugement professionnel : « *Donc j'aurais tendance à dire que les normes d'audit doivent aussi garder de la hauteur si on veut aussi [que les commissaires aux comptes] fassent preuve de jugement, qu'ils fassent preuve de hauteur de vue, il faut que les textes fondateurs fassent de même, sinon c'est un cercle vicieux.* » (entretien). Il ressort ainsi de nos entretiens que la NEP doit laisser un certain espace de liberté au commissaire aux comptes pour qu'il puisse exercer son jugement professionnel. Le « *jugement professionnel* », cité comme mot clé du processus de normalisation de l'audit, a été abordé spontanément par nombre de nos interviewés. Il est d'ailleurs explicitement mis en avant dans la NEP 200 relative aux principes applicables à l'audit des comptes. Ainsi, après avoir souligné l'esprit critique dont le commissaire aux comptes doit faire preuve, la norme indique en son paragraphe 6 : « *Par ailleurs, tout au long de ses travaux, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel, notamment pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre, et pour conclure à partir des éléments collectés* ».

Les normes d'audit sont donc empreintes du recours, par le commissaire aux comptes, au jugement professionnel. Cependant, « *dans la norme, ça ne se transcrit pas forcément beaucoup, on utilise le mot jugement professionnel. Mais ça ne va guère plus loin que de dire que c'est une affaire de jugement généralement* » (entretien). De ce jugement peut donc naître une problématique de contrôlabilité de la norme : « *c'est un petit peu la difficulté du jugement, notamment de pouvoir contrôler le jugement* » (entretien).

Permettre le contrôle de la norme

Tout en laissant place à l'exercice d'un jugement professionnel, les normes doivent aussi permettre leur contrôle car « *en même temps, on en a bien conscience [qu'elles] puissent être*

contrôlées puisqu'il est aussi nécessaire sur une activité d'intérêt général d'être contrôlé, ça c'est clair » (entretien). Là-encore le curseur est difficile à trouver : avoir une norme applicable, basée sur des principes et laissant au commissaire aux comptes la faculté d'exercer son jugement professionnel tout en permettant au régulateur de contrôler cet exercice professionnel : *« l'espace du jugement professionnel il est compliqué. Il est compliqué et avoir une discussion jugement contre jugement c'est extrêmement compliqué »* (entretien).

Assurer la compréhension de la norme

Enfin, et en trait d'union avec le principe suivant que nous allons développer, la norme ne doit pas être trop complexe et détaillée pour rester compréhensible. L'accumulation de détails pourrait être contreproductive. C'est d'ailleurs un reproche qui nous a été remonté au titre des ISA : *« Et moi ce que j'aime bien c'est rester sur les requirements parce que franchement les requirements plus tout ce qui est applicatif, quand vous lisez quelque chose, vous vous y perdez. Quand vous êtes obligé de relire, de vous replonger dans une norme quand vous avez un problème dans un audit, vous ne savez pas comment vous allez vous en sortir donc vous voulez relire, et au fur et à mesure de lire, vous êtes noyé, vous avez du mal à avoir du recul. Alors de temps en temps les explications ça va mais le fait d'imposer aux gens tout avec le matériel applicatif, mais vous vous noyez, vous n'avez plus de vision top, comment on fait. »* (entretien). La concision de la norme qui reste sur des principes œuvre donc en faveur de sa lisibilité et de son intelligibilité : *« que ce soit compréhensible, bien écrit, que ça se lise bien, donc que ce soit à la fois concis mais explicite »* (entretien).

2.4. Des normes claires, lisibles et compréhensibles

L'élaboration des normes d'audit se fait avec un souci *« de lisibilité, de clarté et de compréhension et c'est ça qui est majeur pour le professionnel »*, *« sinon je pense qu'on rate complètement la cible »* (entretiens). Ces trois termes sont étroitement liés et sont ressortis à maintes reprises lors des entretiens. *« Alors la seule question qu'on doit se poser c'est est-ce que ça doit être compréhensible uniquement par les techniciens ou est-ce que ça doit être compréhensible par le grand public ? Je pense que c'est quand même à destination des techniciens, mais il faut quand même que ce soit compréhensible par un plus grand nombre »* (entretien). La norme doit ainsi être compréhensible par *« le monde économique et judiciaire bien sûr, pas par le lecteur lambda »* (entretien). A ce titre, ce sont surtout les contrôleurs qualité et les juges qui sont mis en avant : *« On cherche quand même dans l'élaboration des*

normes à ce qui est écrit soit compréhensible même pour quelqu'un qui n'est pas praticien parce que derrière tout ça, il y a aussi le contrôle et éventuellement tout l'aspect disciplinaire et ça ça fait intervenir des gens qui ne sont pas des commissaires aux comptes donc il faut que la norme puisse être comprise au-delà de la profession. » (entretien).

Cette volonté de compréhension au-delà des seuls praticiens et de correcte appréhension par les parties prenantes de ce que l'on peut attendre des commissaires aux comptes a depuis le début été une préoccupation du H3C : *« Vous avez ces notions de clarté, de lisibilité, c'était ce à quoi était très attaché le Haut conseil parce que lui estimait que cette normalisation qui est faite pour le professionnel pour qu'il sache comment il doit travailler, c'est aussi quelque chose qui doit être entendu, lu par des entreprises, par d'autres parties prenantes qui doivent aussi savoir ce que l'on doit attendre du commissaire aux comptes et le souci du Haut conseil a toujours été de dire moi je veux que cette norme puisse être lue par les parties prenantes. Alors c'est là qu'il peut y avoir des décalages, il peut y avoir des contradictions entre la profession et le régulateur. La profession c'est comme un technicien il sait de quoi il parle, il s'y retrouve, il connaît les mots pour lui c'est très clair et puis effectivement le technicien qui s'adresse à des parties prenantes qui ont besoin de comprendre ce qu'il fait exactement et là parfois le langage utilisé n'est pas compris. » (entretien).*

On voit à travers ces extraits et les termes notamment de « sémantique », « langage » employés que la lisibilité et la compréhension de la norme sont dépendantes de la terminologie utilisée en son sein. *« Je dirai c'est valable de toute profession, c'est pareil en médecine, si un médecin fait une norme qui est écrite en latin ou avec des termes purement scientifiques, [le patient] va dire je n'ai pas compris ce que disait le médecin, est-ce que vous pouvez expliquer en mots français. » (entretien).*

2.5. Des normes fixant l'obligation de moyens du commissaire aux comptes

Tel qu'il ressort des objectifs que nous avons mis en lumière, les NEP permettent de fixer le cadre d'exercice professionnel du commissaire aux comptes et ce faisant son « *obligation de moyens* » (entretien). En effet, il résulte de l'analyse de la doctrine et de la jurisprudence, aussi bien des juges du fond que de la Cour de cassation, qu'en principe le commissaire aux comptes est tenu d'une obligation de moyens (CNCC, Etude juridique responsabilité civile, 2007).

On ne peut donc pas reprocher au commissaire aux comptes une faute dès lors qu'il a réalisé « *sa mission d'audit des comptes conformément aux textes légaux et aux normes d'exercice*

professionnel relatives à cette mission » (NEP 200, §4) et qu'il a mis en œuvre les procédures et diligences contenues dans les NEP. Cependant, la méconnaissance externe de la mission du commissaire aux comptes peut susciter un « expectation gap ». « La norme finalement elle permet de fonder l'obligation de moyens. Mais ça crée toujours un porte-à-faux qu'on appelle l'expectation gap dans ce métier. Parce que ce qu'attend de lui l'utilisateur des états financiers, l'investisseur je ne sais pas quoi, ce n'est pas que le commissaire aux comptes ait utilisé les bons moyens, c'est que le commissaire aux comptes ne se trompe pas et qu'il dise que c'est bon quand c'est bon ou que ce n'est pas bon quand c'est pas bon, pas qu'il ait utilisé les bonnes normes, il s'en fout de ça » (entretien).

Cette question de responsabilité est importante au sein des normes car cela a des conséquences ensuite en termes de sanctions : *« si on est bien capable d'allouer les responsabilités, on doit aussi être capable, par voie de conséquence de savoir qui sanctionner » (entretien).* Or, *« chacun peut avoir tendance naturellement à essayer de renvoyer la responsabilité sur l'autre : le commissaire aux comptes sur l'entreprise, et l'entreprise sur le commissaire aux comptes. Donc je crois qu'il est très important quand on rédige une norme aussi, de savoir est-ce qu'on est clair sur qui est responsable de quoi si l'objectif de la norme n'a pas été atteint. Voilà, il n'a pas été atteint parce que le commissaire aux comptes n'a pas bien fait son travail ou éventuellement l'entreprise n'a pas fourni toutes les informations, n'a pas dit tout ce qu'elle devait dire, voilà. » (entretien).* La norme doit donc définir clairement *« les objectifs, les enjeux, les risques, les responsabilités » (entretien).* Et c'est là que l'on retrouve l'apport essentiel des commissaires aux comptes pour éclairer les autres acteurs de la normalisation sur la réalité du terrain et sur le caractère faisable des normes que l'on abordait plus haut : *« Et puis bon parfois il y avait quand même des discussions sur le fond, jusqu'où on peut aller, ce qui n'était pas toujours facile parce que c'est vrai que le commissaire du Gouvernement voulait nous faire aller parfois un peu loin par rapport à ce qu'on peut faire donc on a dû lui expliquer que non ça on ne pouvait pas faire, ça dépendait de l'entreprise, il y a des choix qui dépendent de l'entreprise, nous on ne peut pas valider des choix d'entreprise. Par exemple sur la continuité on ne pouvait pas s'engager au-delà d'une certaine période, enfin bon on n'est pas capable de tout faire non plus et on a une responsabilité à préserver en cas de litige. Ca c'était quand même un souci aussi, un fil, enfin moi en tout cas c'était pour moi un fil directeur majeur de n'écrire dans la norme que des choses qui pouvaient être réalisées, pour ne pas avoir de mise en cause de responsabilité derrière. » (entretien).*

En lien avec les travaux de Sikka (1992) montrant que l'objectif majeur de la norme est ne pas créer d'effort d'audit supplémentaire et de protéger les auditeurs de poursuites judiciaires, il ressort de nos entretiens que le commissaire aux comptes « *veut aussi, ce qui est logique, ne pas étendre le champ de ses responsabilités au-delà du raisonnable et c'est normal. On ne peut pas s'attendre à une réaction différente.* » (entretien).

3. Le lien entre les normes

Les normes d'exercice professionnel apparaissent comme les différentes pièces qui, assemblées, permettent de constituer le puzzle normatif français. Ce puzzle forme un tout cohérent et homogène, malgré l'autonomie des normes prises individuellement.

3.1. Un puzzle normatif

Les normes d'exercice professionnel constituent le référentiel normatif des commissaires aux comptes. Pour ce qui concerne la certification des comptes, ce puzzle comporte une trentaine de normes. Le terme de puzzle nous apparaît assez parlant et semble à mi-chemin entre l'expression « *jeu de normes* » utilisé par l'un de nos interviewés et le terme « *patchwork* » utilisé par un autre : « *je pense qu'il y a une rigueur aussi là-dedans qui fait que ce patchwork, parce que malgré tout découper une technique qui est un tout en plein de petits bouts, en soi c'est quand même bizarre quand on y pense, il fallait bien trouver une forme, mais c'est un tout, un tout itératif, l'audit on dit bien que c'est très itératif et que c'est un tout logique et tout s'imbrique, et pourtant il est séparé en une trentaine de petits bouts* » (entretien).

Ce découpage peut être déroutant pour les professionnels nous a-t-on dit : « *les confrères [...] n'aiment pas beaucoup ce découpage par norme, ça je le sais, ils ne l'aiment pas parce que justement c'est vrai que c'est un problème par rapport à la matière, c'est un problème* » (entretien). Cependant, une fois reconstitué, le puzzle couvre l'ensemble de la démarche d'audit du commissaire aux comptes.

La CNCC s'attache à mettre en relation les normes dans ses communications afin de bien faire comprendre aux commissaires aux comptes comment ces normes s'articulent les unes par rapport aux autres : « *je pense qu'on a aussi essayé d'être bien pédagogique pour ne pas perdre le commissaire aux comptes en route et quand il y a une nouvelle norme qu'il comprenne bien où elle s'insère par rapport à la logique d'ensemble [...] Donc je pense qu'on a aussi essayé*

quand on travaille sur une norme de vérifier qu'elle sera bien lisible dans le contexte des autres, ça aussi on avait ce souci-là, on y fait attention » (entretien). Ces articulations sont étayées à travers la doctrine professionnelle ou les outils mis à disposition des commissaires aux comptes par l'institution : *« c'est à nous de compenser, indépendamment des normes, par la doctrine et les formations puisqu'on a essayé de faire des notes d'information comme l'approche par les risques où on remélange 315, 330 pour dire on ne fait pas l'une puis l'autre, en fait tout ça se fait dans un grand mouvement, il y a une cohérence, et ça on le rattrape par les outils, on le rattrape après par les formations, les choses comme ça »* (entretien).

En tant que puzzle, les pièces sont assemblées d'une certaine manière. Ainsi, comme le précise la préface du recueil des normes de la CNCC (CNCC, Recueil des normes 2008, p. 8), les NEP déclinent les différents sujets relatifs à l'audit des comptes dans l'ordre et selon le plan des normes d'audit internationales. Par souci de clarté, la CNCC indiquait à cet égard avoir numéroté les NEP par le numéro de la norme internationale d'audit (ISA) correspondante. Ces choix montrent un mécanisme isomorphique mimétique par référence à la sociologie néo-institutionnelle. Pour la CNCC qui a depuis longtemps puisé l'inspiration de ses normes dans les normes internationales, ce découpage n'a jamais été remis en question. L'objectif poursuivi était d'avoir *« une norme ISA = une norme en France »* (entretien).

3.2. Un référentiel cohérent et homogène

Lors du processus d'élaboration des normes l'attention est portée à la cohérence et à l'homogénéité des normes : *« on vérifie un peu que ça s'accorde bien avec d'autres normes »* (entretien). De l'avis partagé des participants au processus, il semble que cette attention ait porté ses fruits : *« on est arrivé à un jeu de normes cohérent »* (entretien). A cet égard, le mérite des permanents est particulièrement souligné : *« je pense que la qualité malgré tout, au niveau de la recherche amont, de la vérification à tout moment qu'on reste bien homogène, qu'il y a une réelle rigueur dans la rédaction, qu'on n'emploie pas un mot une fois dans un sens, une autre fois dans un autre sens, d'être le garant au fil des ans d'ailleurs, alors que les membres élus changent, que ce soit au comité des normes, que ce soit dans le G8, plus maintenant la commission paritaire, de rester un petit peu le garant d'une certaine homogénéité dans la manière d'aborder les différents sujets et que les normes ne se marchent pas les unes sur les autres, et que ça fasse un tout vraiment cohérent. C'est un peu malgré tout les gardiens du temple les permanents même s'ils n'ont pas de rôle de décision finale »* (entretien).

Ce rôle des permanents n'est pas propre au processus de normalisation de l'audit. Il a également été relevé par Chantiri (2000b) dans le cadre de l'étude des processus de normalisation comptable. Il n'est pas non plus spécifique à la France puisque l'auteur l'a constaté tant au niveau du CNC français que de l'ASB britannique en faisant ressortir le poids des rapporteurs et de l'ensemble du secrétariat général dans le rappel des textes et des principes (p. 242) et le rôle de « *gardien* » de la cohérence des dossiers que joue le directeur de projet (p. 352 et 426). En particulier, le secrétaire général du CNC, en assistant aux différentes sections et commissions du normalisateur comptable français était « *à même de saisir la tendance générale* » (Chantiri 2000b, p. 238).

La cohérence et l'homogénéité des normes et du référentiel normatif qu'elles constituent est donc un point important dans la normalisation. Cette préoccupation doit être maintenue au fil des années et au fil des changements de personnes intervenant au sein des normalisateurs. En effet, les mandats des membres de la CNCC (Conseil national, Bureau national, CNP), du H3C (Collège et commissions) et de la commission paritaire sont alloués pour une certaine durée. Même si des renouvellements sont parfois possibles, les participants évoluent avec le temps. On relève toutefois certaines personnes présentes de longue date dans le processus de normalisation de l'audit. Cette connaissance historique nous a d'ailleurs été soulignée : « *on est face à des gens qui ont travaillé sur les textes, sur les normes, ils savent ce que ça veut dire et ils savent pourquoi [...] De temps en temps on reprend des normes qui avait déjà été vues dans le cadre du G8, des projets qui étaient dans le cadre du G8 et XX dit mais attendez à l'époque on avait dit ça parce que* » (entretien). Ainsi les commissaires aux comptes, les élus ou représentants côté CNCC, les personnes nommées côté H3C, se succèdent. Quelques personnes pérennes dans le temps, ont permis de veiller à la cohérence d'ensemble, notamment les personnes des services qui, tant côté H3C que côté CNCC, participent pour certains depuis longtemps, voire depuis la LSF : « *ça fait plus de 10 ans qu'on écrit les normes ensemble, donc il y a une longue antériorité* » (entretien). En s'assurant que les pièces s'emboîtent bien les unes avec les autres, « *que les normes ne se marchent pas les unes sur les autres* » (entretien), les acteurs de la normalisation veillent à la cohérence et à l'homogénéité du référentiel normatif.

L'homogénéité du référentiel peut être considérée comme s'appuyant à la fois sur une norme « modèle », sur des principes et sur des « règles internes ».

Cette norme modèle est la première qui a été homologuée : celle relative à la lettre de mission du commissaire aux comptes. Cette norme a servi ainsi d'exemple, de guide pour les normes suivantes : « *ils en ont fait une pour nous montrer, qui a été la NEP 210, qui a été faite dans le*

bon style, avec les bons mots et qui a servi un peu de modèle pour les suivantes. Donc celle-là a été faite de manière unilatérale par le H3C au bout d'un an ou deux peut-être d'incompréhension sur comment il fallait faire et puis finalement ça a permis de lancer le process puisqu'on avait la délibération du H3C, on avait cet exemple et après on a suivi nos règles qu'on suit encore finalement, tout en gardant le principe qui a été entériné de, pour ce qui était de l'audit, continuer à s'inspirer largement des ISA, c'est-à-dire reprendre toutes les obligations et ne remonter du matériel applicatif que si nécessaire pour qu'on comprenne mieux l'obligation » (entretien).

La délibération du H3C du 3 janvier 2006 précitée à laquelle il est fait référence dans cet extrait énonce les principes qu'une NEP doit, selon lui, respecter. On rejoint ici la notion de « *cadre technique* » mise en exergue par Chantiri (2000b) à l'instar du cadre conceptuel existant en matière comptable, le PCG en France ou la déclaration de principes (*Statement of principles*) de l'ASB au Royaume-Uni. On retrouve ici le terme « *principes* » utilisé par le H3C dans sa délibération. Ce socle technique est particulièrement fort puisqu'il apparaît incontournable pour l'homologation des normes. On voit ici poindre la dimension politique d'une décision normative telle que rattachée par Chantiri (2000b) au processus de décision publique : « *Le Haut Conseil considère qu'il ne pourra pas émettre d'avis favorable à l'homologation pour des normes qui ne répondraient pas aux principes arrêtés dans la présente délibération* » (H3C, délibération 2006). Notons ici l'emploi du terme « *arrêté* », actant une décision formelle.

Ces éléments formalisés sont complétés par des règles plus informelles ou qui ont été entérinées au fil de l'eau. Notre interviewé précité nous donnait l'exemple du matériel applicatif des ISA qui peut être intégré dans les dispositions de la norme française si cela apparaît nécessaire pour que les commissaires aux comptes comprennent mieux l'obligation qu'ils doivent respecter. D'autres règles internes se rapportent au vocabulaire utilisé, un vocabulaire choisi et homogène d'une norme à l'autre : « *le fait d'avoir un vocabulaire homogène d'une NEP à l'autre* » (entretien) est souligné. A cet effet, le processus de normalisation conduit à « *reregarder que le choix des mots est toujours bien cohérent avec l'ensemble du dispositif* » (entretien).

3.3. Des normes autonomes

Si les normes sont homogènes et constituent un ensemble cohérent, elles sont néanmoins autonomes, autant que faire se peut. Ainsi, lors des réflexions menées par les commissions spécialisées du H3C visant à définir le concept de norme d'exercice professionnel, il a été

estimé préférable d'éviter les renvois de normes entre elles (H3C, délibération 2006). Notre revue des normes d'exercice professionnel nous a toutefois conduit à identifier quelques renvois entre normes¹²². A titre d'illustration, le premier renvoi (en prenant l'ordre de numérotation des NEP) est identifié dans la NEP 240 relative à la prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes. Elle opère en son paragraphe 6 un renvoi à la NEP 200 : « 6. Conformément au principe défini dans la norme "Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes", le commissaire aux comptes fait preuve d'esprit critique et tient compte, tout au long de son audit, du fait qu'une anomalie significative résultant d'une fraude puisse exister. »

Cependant, si cette pratique se rencontre finalement dans plusieurs normes, on voit là un certain éloignement avec ce qui se fait au niveau des ISA. Si l'on reprend l'exemple de la norme 240, on constate (dans les « requirements ») 12 renvois à d'autres normes alors que la NEP correspondante n'en compte que deux (§6 précité et §29). L'absence de renvoi entre les normes est donc privilégiée lors de l'élaboration des NEP mais pour des raisons de lisibilité de la NEP et afin de ne pas reprendre le contenu d'une autre norme, un renvoi peut parfois être retenu.

4. La typologie des normes

Les normes homologuées en France peuvent faire l'objet d'une triple typologie en cascade schématisée en figure 8.

Typologie 1	Normes relatives à l'exercice professionnel • 39 normes			Normes relatives à la déontologie	Normes relatives au contrôle de qualité
Typologie 2	NEP relatives à la certification des comptes • 36 normes	NEP relatives à d'autres dispositions légales ou réglementaires • 3 normes	NEP DDL • 9 normes devenues caduques avec la REA		
Typologie 3	NEP adaptées des ISA • 29 normes	NEP sans correspondance internationale • 7 normes			

Figure 8 : Typologie des normes d'audit en France au 1^{er} septembre 2020

¹²² Pour les NEP relatives à la mission de certification des comptes applicables au 1^{er} septembre 2020, les renvois suivants ont été identifiés : NEP 240 §6 et 29, NEP 260 §4 (deux renvois) et §6, NEP 265 §3, NEP 320 §2, NEP 450 §1, 2, 9, 13, 15 et 17, NEP 510 §4, NEP 530 §6 et 8, NEP 550 §15, 16, 22, 23 et 25 (deux renvois), NEP 570 §14, NEP 600 §5, 6, 7, 14, 31 et 32, NEP 700 §15 (deux renvois), §16, NEP 701 §9, NEP 710 §5 et 6, NEP 911 §14, 38, 40, 44 et 46, NEP 912 §14, 34, 36, 40 et 42, NEP 920 §4 (trois renvois), §6 et 10

La première typologie est la traduction des évolutions européennes intégrées en France. Les commissaires aux comptes respectent les normes relatives à l'exercice professionnel, à la déontologie et au contrôle de qualité. Il n'y a pas à ce jour de normes entrant dans les deux dernières catégories. Les NEP donnent naissance à une deuxième typologie.

Les normes les plus nombreuses (36) sont les NEP relatives à la certification des comptes. Elles correspondent aux normes régissant l'audit des comptes. Ces normes se distinguent de celles régissant d'autres dispositions légales ou réglementaires (3) et de celles relatives aux diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (9 normes appelées « DDL »). Ces dernières sont devenues caduques avec la transposition de la réforme européenne de l'audit applicable en 2016 et ont été abrogées¹²³.

De cette deuxième typologie, se dégage une troisième : les normes issues d'une adaptation des normes internationales (au nombre de 29) et celles résultant de dispositions légales ou de pratiques spécifiques nationales (7) sans correspondance internationale.

➤ Conclusion de la section 3

Il ressort de notre étude que l'objectif des NEP est de donner un cadre d'exercice professionnel afin d'une part de décrire les diligences à respecter par le commissaire aux comptes (côté contraignant) et d'autre part d'aider le professionnel à les mettre en œuvre (côté pédagogique) en vue *in fine* d'assurer la qualité de l'audit et d'asseoir la qualité des comptes et la confiance des investisseurs. Dans cette perspective, les normes doivent être lisibles, claires, compréhensibles, applicables, pas trop longues ni trop techniques. Ceci est d'autant plus important que les normes servent de cadre de référence homogène aux commissaires aux comptes, mais également aux contrôleurs et aux juges. Pour ce faire, des principes ont été édictés, dessinant le contenu et le format des NEP. Ensemble, ces NEP forment un référentiel normatif cohérent et homogène, avec une majorité de normes issues de l'adaptation des normes internationales d'audit.

¹²³ Même si les NEP DDL ne sont plus applicables, nous avons fait le choix de les faire apparaître dans ce schéma général de typologie des normes afin de bien situer le paysage général en matière de référentiel normatif français et compte tenu de leur existence pendant la deuxième phase du processus de normalisation exposée précédemment

➤ Conclusion du chapitre 2

Le processus de normalisation de l'audit en France prend donc ses sources à la fois dans les textes légaux et réglementaires, dans les normes internationales d'audit et dans la pratique de l'audit. Il donne naissance à des normes qui suivent des principes arrêtés il y a plus de dix ans et qui s'avèrent toujours pertinents. Ils ont d'ailleurs été rappelés récemment (H3C, rapport annuel 2018, p.42). Œuvrant pour la qualité de l'audit, ces normes définissent un cadre d'exercice pour les commissaires aux comptes. Elles déclinent les obligations qu'ils doivent respecter et les moyens à mettre en œuvre, avec des principes à caractère général et contraignant. Claires, lisibles et compréhensibles, elles forment ensemble un référentiel normatif cohérent et homogène. Ce référentiel se substitue à l'ancien référentiel normatif de la CNCC tel qu'il existait avant 2003. Cette substitution résulte de l'évolution du processus normatif avec deux étapes clés : la loi de sécurité financière de 2003 et la réforme européenne de l'audit en vigueur depuis 2016. Le processus type par lequel sont construites les normes a évolué au fil du temps, avec une structuration plus importante.

Au cours de ce processus, diverses considérations techniques, juridiques, internationales, économiques, rédactionnelles, culturelles et politiques sont mobilisées. Ces dimensions sont étudiées dans le chapitre qui suit.

Chapitre 2 – Les acteurs du processus

Le processus de normalisation de l'audit fait intervenir en France différents acteurs que nous avons recensés au sein de notre cadre d'analyse. L'objet de ce chapitre n'est pas de procéder à une présentation descriptive de ces acteurs. Nous souhaitons effectivement nous attacher à leur étude et à leur compréhension à travers une approche analytique originale. Ces acteurs constituent un des maillons du processus de normalisation de l'audit en France que nous examinons dans son ensemble. Leur analyse s'inscrit ainsi dans une dynamique globale d'analyse des caractéristiques de la normalisation française. Cependant, leur genèse, leur composition ainsi que leur fonctionnement révèlent des caractéristiques primaires, intrinsèques, en quelque sorte. Il apparaît donc utile de les rapporter. Nous faisons le choix, en cohérence avec notre approche analytique, de faire figurer ces éléments en annexe¹²⁴. Ces éléments d'identité des acteurs pourront ainsi être consultés comme base de référence à ce compte rendu de recherche. Ils seront précieux pour les personnes non familières du système français et pourront servir de socle à l'étude de futures évolutions de ces acteurs ou à des comparaisons internationales. Les éléments les plus caractéristiques sont bien entendu intégrés dans la suite de cette restitution des résultats mais selon une entrée thématique. C'est ainsi par exemple que les rôles et attributions des acteurs tout au long du chemin qui aboutit aux normes d'audit ont été décryptés dans la section relative au processus normatif dans le chapitre précédent.

Dans ce chapitre, nous suivons les sous-axes d'analyse que nous avons déterminés pour les acteurs. La section 1 examine ainsi le processus d'institutionnalisation en commission paritaire de l'ancien groupe de concertation informel appelé « G8 ». Nous poursuivons au sein de la section 2 par le sous-axe d'analyse relatif au positionnement des membres en qualité d'experts ou de représentants.

Section 1 – L'institutionnalisation de la commission paritaire

« Une part importante des travaux des néo-institutionnalistes vise à comprendre comment se fait l'institutionnalisation des structures organisationnelles » qui appartiennent à un champ organisationnel (Rouleau 2007, p. 84). C'est sur ce processus d'institutionnalisation que nous

¹²⁴ Cf. annexes 2 et 3 présentant la CNCC et le H3C

mettons l'accent dans cette section. Plus précisément, nous examinons le processus d'institutionnalisation de la commission paritaire. La commission paritaire joue effectivement un rôle central dans le processus de normalisation de l'audit en France. Il nous est donc apparu important d'en comprendre la genèse par le prisme de notre cadre théorique. A cet effet, nous avons utilisé les travaux de Tolbert et Zucker (1996).

1. La modélisation du processus d'institutionnalisation

Tolbert et Zucker (1996) proposent un modèle général des processus d'institutionnalisation sur lequel nous allons nous appuyer pour l'étude de l'institutionnalisation du G8. Selon ce modèle, les processus d'institutionnalisation comportent trois étapes qui suivent une innovation : l'habitation, l'objectification (ou objectivation) et la sédimentation. Ces étapes sont ponctuées par des forces causales qui interviennent à différents moments du processus (figure 9).

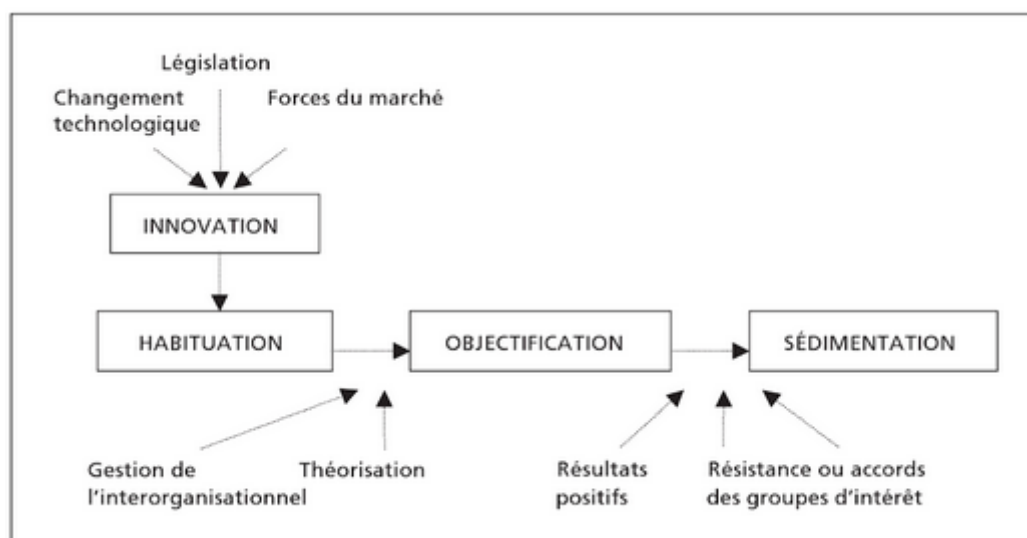


Figure 9 : Les composantes des processus d'institutionnalisation (Tolbert et Zucker 1996, p. 182, traduit par Rouleau 2007, p. 85)

Dans le modèle de Tolbert et Zucker (1996), trois phénomènes peuvent être à l'origine d'une innovation : le changement technologique, la législation et les forces du marché. Cette innovation va alors suivre trois étapes d'institutionnalisation.

La première étape consiste à développer des structures appropriées et des comportements spécifiques pour résoudre des problèmes. Cette étape de pré-institutionnalisation est appelée habitation par référence à la définition du processus d'institutionnalisation donnée par Berger et Luckmann (1967, p. 54) à savoir « *une typification réciproque de l'action habituelle par*

*types d'acteurs*¹²⁵ ». Dans cette définition, l'action habituelle fait référence à des comportements qui ont été développés de manière empirique et adoptés par un acteur ou un ensemble d'acteurs afin de résoudre des problèmes récurrents. Ces comportements sont habituels dans la mesure où ils sont évoqués avec un minimum de prise de décision par les acteurs en réponse à des *stimuli* particuliers. Les typifications correspondent à des schémas de pensée, de perception et d'identification, des codes qui permettent de prévoir un certain type de comportement. L'action répétée est une habitude, l'habitude observée par autrui une typification et la typification pertinente pour plusieurs individus une typification réciproque.

A ce stade de la pré-institutionnalisation, il peut y avoir plusieurs adoptants d'une structure donnée, mais il est probable qu'ils soient relativement peu nombreux, limités à un ensemble circonscrit d'organisations similaires, éventuellement interconnectées, confrontées à des circonstances similaires mais variant considérablement dans la forme et dans la mise en œuvre. En outre, la connaissance des structures parmi les non-adoptants, en particulier ceux qui ne sont pas en interaction directe avec les adoptants, sera extrêmement limitée.

Avec le temps, ces nouveaux arrangements structurels et ces comportements sont typifiés et partagés par les membres d'un groupe. Les significations attribuées à l'action habituelle sont généralisées, c'est-à-dire qu'elles deviennent indépendantes des individus qui effectuent l'action. Si les individus qui ont créé une structure y voient encore la trace de leur activité, les générations suivantes la perçoivent comme inhérente à la nature des choses. Ce processus de généralisation de la signification d'une action est qualifié d'objectification, par Zucker (1977). Durant cette étape, des structures organisationnelles ou des pratiques de gestion sont en voie d'institutionnalisation : on parle de semi-institutionnalisation.

L'objectification implique le développement d'un certain degré de consensus social parmi les décideurs de l'organisation (gestion de l'interorganisationnel dans la figure 10) et une forme de théorisation. Par théorisation, Strang et Meyer (1993, p. 492) entendent « *le développement conscient et la spécification de catégories abstraites et la formulation de relations structurées telles que des chaînes de cause à effet. Sans modèles généraux, les catégories culturelles sont moins susceptibles de se développer et de gagner en force*¹²⁶ ».

¹²⁵ Notre traduction de « *a reciprocal typification of habitualized action by types of actors* »

¹²⁶ Notre traduction de « *the self-conscious development and specification of abstract categories and the formulation of patterned relationships such as chains of cause and effect. Without general models, cultural categories are less likely to arise and gain force* »

Une fois les arrangements structurels et les comportements partagés, ils sont facilement transmissibles aux nouveaux venus dans l'organisation. A partir du moment où ils sont adoptés sans qu'on remette en question leurs origines et tels qu'ils sont présentés, ils ont atteint une certaine extériorité. A cet égard, Tolbert et Zucker (1996, p. 181) font référence aux processus par lesquels les actions acquièrent la qualité d'extériorité en tant que sédimentation. On peut alors dire qu'ils sont complètement institutionnalisés.

L'institutionnalisation complète dépend des effets conjoints d'une résistance relativement faible de groupes opposés, d'un soutien culturel continu et d'une promotion par des groupes de défense, et d'une corrélation positive avec les résultats souhaités. Ce processus d'institutionnalisation peut se réaliser à différents degrés, que ce soit entre des organisations ou à l'intérieur d'une organisation. Plus des types d'arrangements structurels et de comportements sont institutionnalisés, plus il est difficile de les transformer.

Ces différentes étapes sonnent en écho au processus d'émergence de la commission paritaire.

2. Le processus d'institutionnalisation de la commission paritaire

Nous structurons notre présentation selon les étapes du modèle d'analyse retenu. La schématisation de ces étapes appliquées à l'institutionnalisation du G8 en commission paritaire est présentée en figure 10.

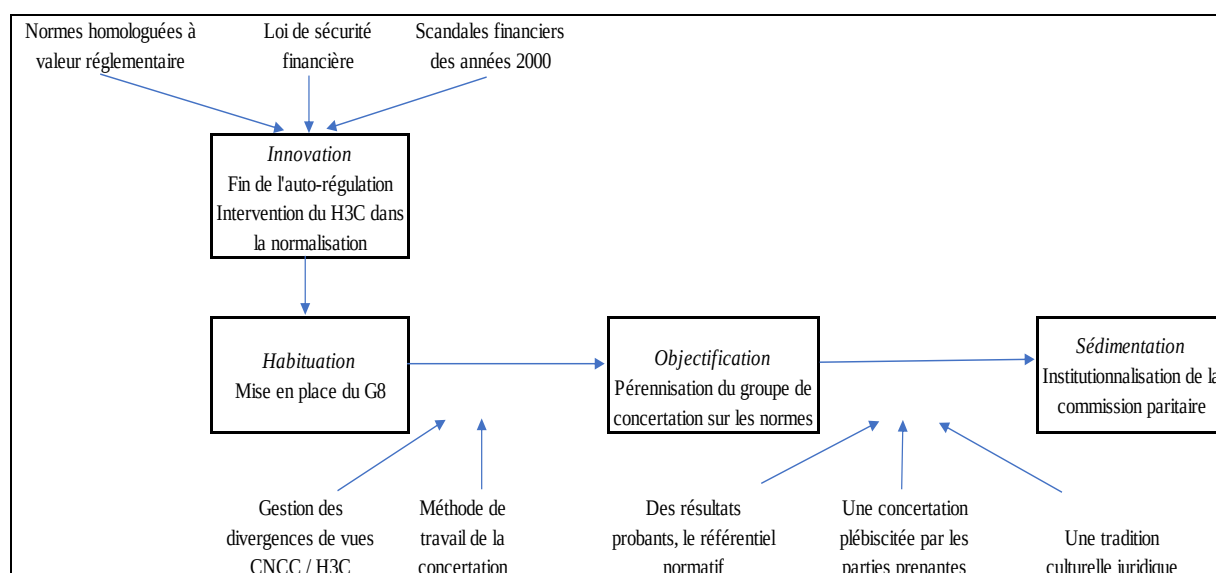


Figure 10 : Les étapes de l'institutionnalisation du G8 en commission paritaire

2.1. Innovation

Nous avons vu que suivant le modèle de Tolbert et Zucker (1996), trois phénomènes peuvent être à l'origine d'une innovation : le changement technologique, la législation et les forces du marché. Dans le contexte étudié, l'innovation à l'origine du processus d'institutionnalisation du G8 provient du nouveau processus normatif qui attribue au H3C le rôle d'émettre un avis sur les projets de normes.

Ces normes, sont désormais homologuées par arrêté du garde des sceaux, ce qui leur donne une valeur réglementaire et constitue l'équivalent d'un « changement technologique » dans le domaine normatif. La fin de l'autorégulation marque effectivement un changement majeur, novateur dans la normalisation et plus largement dans la réglementation de l'audit. Ce point nous a été confirmé lors des entretiens : « *Bah ça a été un Big Bang quand c'est sorti, c'est clair appelons un chat un chat* » (entretien).

Cette innovation résulte de la législation à travers la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003 : « *On est quand même passé d'un monde ancien à un monde nouveau post LSF et mise en place du H3C* » (entretien). Le vote de la LSF s'inscrit dans le contexte de l'adoption du Sarbanes-Oxley Act par le Congrès américain à la suite de scandales financiers, manifestant l'incidence des forces du marché.

2.2. Habituation

La première étape d'habituation consiste à développer des structures appropriées et des comportements spécifiques pour résoudre des problèmes. Le problème rencontré en l'espèce correspond aux divergences de vues, entre d'une part la CNCC et d'autre part le H3C, sur les normes à homologuer : « *Donc comme le régulateur lui a pris à bras le corps cette prérogative de rendre des avis pour effectivement sélectionner ce qui devait relever de la norme homologable, faire des avis en préconisant des modifications du projet présenté, c'est quelque chose qui a fait l'objet d'une tension, et qui a conduit, à un moment donné à un point de crispation avec la Compagnie puisqu'il y a eu je crois plus de quarante avis négatifs sur tout un jeu* » (entretien).

Le Haut conseil avait ainsi identifié des difficultés rendant inappropriée, selon lui, l'homologation de normes : « Estimant que les normes dont il avait été saisi ne répondaient pas

aux principes actés dans sa délibération, le Haut Conseil a rendu, le 1^{er} février 2006, un avis défavorable à leur homologation » (H3C, rapport annuel 2006, p. 15).

Face à ce problème (divergences de vues CNCC/H3C), une structure appropriée (le G8) et un comportement spécifique (la concertation) ont été développés : « *D'où l'idée d'avoir ce groupe de concertation qui préfigure la commission paritaire d'aujourd'hui, pour qu'on puisse gommer les différences entre le projet de la Compagnie et ce qu'attendait le Haut conseil, qu'en amont il y ait un travail qui puisse aboutir à une concertation, identifier les points de désaccords et aboutir à une sorte de concertation sur ce qui est homologable. Et c'est ce qui a marché, du coup tout ça s'est apaisé après avec la Compagnie dans le processus* » (entretien). La phase d'habitation s'est ainsi traduite par la mise en place d'un processus de concertation préalable aux nouvelles saisines, afin d'échanger sur les attentes du Haut Conseil en matière de normes et sur les points de fond traités au sein des normes (H3C, rapport annuel 2005, p. 19) : « *c'est là où on a créé cet organe off, qui n'était pas officiel, de concertation qui était le G8* » (entretien).

Cette solution empirique aux problèmes rencontrés fait ainsi parfaitement écho à la notion d'action habituelle de la première phase d'institutionnalisation du modèle de Tolbert et Zucker (1996).

2.3. Objectification

L'étape suivante du processus, l'objectification, traduit un mouvement vers un statut plus permanent et plus étendu qui accompagne la diffusion de la structure. A cet égard, deux éléments trouvent résonance.

Commençons tout d'abord par la permanence du mouvement. En effet, le système de concertation mis en place au niveau normatif n'avait pas initialement vocation à être pérenne. L'objectif était de doter les commissaires aux comptes d'un corpus de normes d'exercice professionnel afin de sécuriser leur intervention. Cependant, ce système ayant porté ses fruits à travers des avis positifs rendus par le H3C, il a été maintenu : « *Il était prévu que ce processus dit « de concertation », créé dans le but d'apporter une solution à une situation de blocage, ne soit mis en œuvre que dans le cadre de l'examen des premières normes. Toutefois, au vu des résultats obtenus, il a été décidé de retenir, en accord avec la Compagnie nationale, cette méthode de travail pour l'examen de toutes les normes* » (H3C, rapport annuel 2006, p. 15).

Concernant l'extension du mouvement, ce comportement de concertation est devenu une nouvelle méthode de travail pour le H3C : « *Cette nouvelle méthode de travail favorise une optimisation de la qualité des travaux et la valorisation des compétences des deux institutions. Elle permet aux représentants de la Compagnie nationale de faire part de leurs positions et contraintes éventuelles avant les délibérations du Haut Conseil* » (H3C, rapport annuel 2006, p. 12). Cette méthode de travail a pris pleinement place au sein de l'activité normative comme nous l'avons mentionné au niveau de l'évolution du processus normatif.

Parallèlement au domaine normatif, le H3C a mis en place un groupe de concertation pour un autre sujet majeur relevant de son domaine de compétence : les contrôles périodiques. Pour ce domaine également, une réflexion commune a été menée au sein d'un autre groupe de concertation : « *Le deuxième, composé de trois représentants du Haut Conseil et de trois représentants de la Compagnie nationale ainsi que des services permanents des deux institutions, a pour tâche de proposer une nouvelle organisation des contrôles périodiques aux instances délibérantes du Haut Conseil et de la Compagnie nationale* » (H3C, rapport annuel H3C, p. 12).

Le H3C soulignait alors que cette nouvelle méthode de travail favorise une optimisation de la qualité des travaux et la valorisation des compétences des deux institutions. Elle permet aux représentants de la Compagnie nationale de faire part de leurs positions et contraintes éventuelles avant les délibérations du Haut conseil, selon un processus formalisé (H3C, rapport annuel 2006, p. 12).

Ainsi, la pérennisation du groupe de concertation sur les normes assure l'échanges de vues entre la CNCC et le H3C, la gestion de l'interorganisationnel par référence au modèle de Tolbert et Zucker (1996) et entérine la concertation comme méthode de travail, relation type H3C – CNCC ou théorisation par référence au modèle de Tolbert et Zucker (1996).

Investiguons à présent l'étape de sédimentation.

2.4. Sédimentation

Cette troisième étape correspond à l'institutionnalisation complète de la structure. Tel est effectivement le cas pour le G8 institutionnalisé en commission paritaire. Ce terme « institutionnalisé » a d'ailleurs été employé par plusieurs de nos interviewés, comme l'illustre le verbatim qui suit : « *on a institutionnalisé le G8* » (entretien).

La sédimentation, qui conduit à l'institutionnalisation complète, implique une continuité historique de la structure. La structure ici entendue est celle de la concertation : *« ce qu'on appelait le G8, c'est-à-dire le comité paritaire qui était établi avec le H3C et qui précédait ce qui est maintenant le comité paritaire »* (entretien).

La continuité de ce groupe de concertation a été assurée depuis sa création, y compris dans la période de transition vers la commission paritaire. En effet, la création de la commission paritaire résulte de l'ordonnance de transposition de la directive audit 2014 entrant en vigueur le 17 juin 2016. Cependant, cette ordonnance prévoyait que la composition et les règles de fonctionnement de la commission paritaire soient fixées par le règlement intérieur du H3C. Ce dernier a été adopté le 23 février 2017 et publié au journal officiel le 29 mars 2017, le rendant donc applicable à compter du 30 mars 2017 (H3C, règlement intérieur 2017). Pendant cette période allant de juin 2016 à mars 2017, le G8 a poursuivi ses activités normatives de sorte que dès la publication du règlement intérieur, la commission paritaire a pu se réunir et prendre le relais : *« Dans l'attente de la mise en place effective de la commission dite « paritaire », le groupe de concertation organisé entre le H3C et la CNCC a poursuivi ses travaux visant à la mise en conformité du référentiel normatif français aux dispositions issues de la réforme. C'est ainsi que sur la quinzaine de normes dont la révision a été estimée nécessaire, quatre normes relatives au rapport d'audit ont d'ores et déjà été finalisées au sein de ce groupe de concertation de façon à pouvoir être présentées à la commission paritaire dès sa création »* (H3C, rapport annuel 2016, p. 37).

La phase de sédimentation atteinte par la commission paritaire ressort également de son extériorité. Pour Berger et Luckmann (1967, p. 58), les typifications sont extériorisées lorsqu'elles sont *« vécues comme possédant leur propre réalité, une réalité qui confronte l'individu à un fait externe et coercitif¹²⁷ »*. Nous appréhendons ainsi l'extériorité de la commission paritaire à travers son externalisation et sa coercition.

Concernant l'externalisation de la commission paritaire, notons tout d'abord son caractère désormais officiel par rapport à l'ancien G8 : *« il y avait effectivement ce G8 qui avait été créé, je ne sais pas comment on peut dire, ce n'était pas officiel »* (entretien).

Ce caractère officiel ressort bien entendu de l'institution de la commission paritaire par le code de commerce : *« III.-Une commission composée à parité de membres du collège et de*

¹²⁷ Notre traduction de *« experienced as possessing a reality of their own, a reality that confronts the individual as an external and coercitive fact »*

commissaires aux comptes est placée auprès du Haut conseil afin d'élaborer le projet des normes prévues au 2° du I de l'article L. 821-1 » (article L. 821-2 du code de commerce).

Le caractère officiel ressort également des règles formelles qui la régissent et qui figurent dans le règlement intérieur du Haut conseil publié au journal officiel, qui est donc public : *« Le nombre et les modalités de désignation de ses membres ainsi que les règles relatives à son organisation et à son fonctionnement sont fixés par le règlement intérieur du Haut conseil »* (article L. 821-2 du code de commerce). L'organisation du groupe de concertation n'était auparavant pas aussi formelle et structurée et ce renforcement, cette structuration et cette formalisation du processus sont accueillis favorablement : *« Je pense que c'est un peu l'intérêt et l'avantage de passer de ce G8 qui fonctionnait de manière informelle à cette commission paritaire qui est plus structurée, voilà. On est dans un processus qui est plus engageant entre guillemets »* (entretien).

A l'externalisation peut également être rattaché le positionnement donné par le code de commerce à la commission paritaire *« placée auprès du Haut conseil »* (article L. 821-2). La commission paritaire n'est donc pas en tant que telle une commission (interne) du H3C mais sa composition, les modalités de désignation de ses membres ainsi que les règles relatives à son organisation et à son fonctionnement sont fixés par le H3C dans son règlement intérieur et elle inclut des personnes externes au H3C. La commission paritaire dispose donc d'une certaine autonomie tout en restant sous l'égide du régulateur : *« Dire être auprès c'est comme dire qu'on a la tutelle »* (entretien). Elle a une existence propre, prévue par les textes. Elle démontre d'ailleurs une volonté d'exister en elle-même et d'apparaître en tant que telle vis-à-vis de l'extérieur. En témoigne notamment la publication de son plan d'orientation à trois ans et de son programme de travail annuel, alors même que cette publication n'est pas imposée par les textes. En l'absence d'obligation dans le règlement intérieur du H3C de rendre ces documents publics, les membres ont estimé que leur publication permettrait de souligner la compétence et les actions de la commission paritaire et de mettre en valeur son travail.

Entremêlée à cette externalisation, la commission paritaire est empreinte de coercition. En effet, comme nous l'avons indiqué, le législateur l'a instituée et lui a attribué un rôle strictement défini dans le processus de normalisation de l'audit. Ainsi, le projet de norme est-il formellement arrêté par la commission paritaire lorsque la concertation a abouti sur un texte commun et finalisé : *« Arrêté des normes »* (H3C, Forum EIP 23 juin 2020). Et le règlement intérieur du H3C prévoit que c'est le président de la commission paritaire qui transmet, pour avis, le projet de norme à la CNCC (H3C, règlement intérieur 2020, article 2.4).

Partant d'une pratique mise en place pour résoudre des blocages (phase 1 d'habitation), la commission paritaire revêt à présent une dimension externe et coercitive (phase 3 de sédimentation) : *« Le législateur s'est inspiré en 2016 de la pratique qui avait été mise en place après 2003 donc c'est un système breveté par la pratique qui a fait ses preuves dans les faits, il me paraît tout-à-fait légitime »* (entretien). L'utilisation du qualificatif « légitime » confirme ici l'état d'institutionnalisation complète de la commission paritaire. Point d'ancrage de la théorie néo-institutionnelle, la légitimité est recherchée par les institutions (Suchman, 1995). Cette légitimité correspond à l'acceptation d'une organisation par son environnement externe et résulte des mécanismes isomorphiques (Meyer et Rowan 1977 ; DiMaggio et Powell 1983 ; Deephouse 1996). Cet extrait d'entretien nous permet également de faire le lien avec les paramètres contribuant à la sédimentation que nous avons précédemment énumérés :

- une résistance relativement faible de groupes opposés ;
- un soutien culturel continu et une promotion par des groupes de défense, et ;
- une corrélation positive avec les résultats souhaités.

Nous constatons effectivement que la commission paritaire satisfait à ces effets conjoints.

Concernant le premier paramètre relatif à une résistance relativement faible de groupes opposés, nous pouvons abonder en ce sens puisque nous n'avons pas eu écho ou identifié d'opposition marquée à la poursuite de la concertation entre les commissaires aux comptes, la CNCC et le H3C : *« je n'ai pas lu de critiques très fortes sur ce choix qui résulte en fait de ce qui se faisait dans la pratique »* (entretien). Les remarques ou critiques qui nous ont été remontées portaient davantage sur le poids de la CNCC dans le processus normatif ou sur l'absence de commissaires aux comptes praticiens au sein du Collège du H3C. Or, sur ce dernier aspect, *« la contrepartie c'était d'associer des professionnels en exercice via la commission paritaire »* (entretien). Afin de défendre et promouvoir la présence de professionnels dans le processus d'élaboration, de rédaction des normes, les parties prenantes étaient favorables à la pérennité de la concertation : *« Alors je pense que, pour moi ce qui est fondamental c'est que les professionnels soient suffisamment associés au processus normatif, ça ça me semble majeur et donc un des objectifs qu'on a eu à la Compagnie nationale dans le cadre des discussions avec le H3C et la Chancellerie avant la sortie des textes sur la réforme de l'audit c'était finalement que le G8 qui fonctionnait pas mal soit préservé et donc je crois que c'est une excellente chose qu'il ait été acté dans les textes puisque ça pérennise ce dialogue et ce travail en commun entre le H3C et la Compagnie »* (entretien). Ce dernier point permet de faire état d'une promotion du groupe

de concertation par des groupes de défense, nous engageant ainsi vers le deuxième effet de la sédimentation qui recouvre aussi un soutien culturel continu.

Le « *législateur* » cité plus haut par un interviewé peut être rapproché de ce paramètre culturel. La normalisation de l'audit en France s'inscrit dans une culture juridique forte, une tradition de droit romain. L'institutionnalisation de la commission paritaire participe à cet environnement juridique : « *là vous êtes dans des fonctions régaliennes* » (entretien).

Enfin, le système « *qui a fait ses preuves* » est révélateur d'une corrélation positive avec les résultats souhaités (troisième paramètre) et contribue à la sédimentation. En l'espèce, les commissaires aux comptes sont, grâce à ce processus de concertation, dotés d'un référentiel normatif pour leur exercice professionnel. Comme nous l'avons souligné précédemment, les bénéfices de la concertation ont conduit le H3C à retenir cette méthode de travail pour l'examen de toutes les normes. Fort de son utilité et de sa capacité à concilier les regards de l'organisation professionnelle d'une part et du régulateur d'autre part, le G8 a été institutionnalisé en commission paritaire : « *c'est en fait notre groupe de concertation qui a été maintenant gravé dans le marbre du code de commerce, donc il y a une reconnaissance véritable de son utilité, c'est fondamental* » (entretien).

➤ Conclusion de la section 1

Tolbert et Zucker (1996) ont modélisé les composantes des processus d'institutionnalisation, et ainsi bâti une source théorique à de futures recherches empiriques. En se basant sur cette conception, nous avons appréhendé le processus d'institutionnalisation qui a fait évoluer le groupe informel de concertation sur les normes appelé G8 en commission paritaire « *inscrit[e] dans le marbre du code de commerce* » pour reprendre les termes d'un de nos interviewés. Cette évolution confirme le bon fonctionnement d'un système de concertation permettant de lever les difficultés d'élaboration, d'adoption et d'homologation des normes d'audit. Nous avons pu observer dans cette évolution les trois phases de pré-institutionnalisation, semi-institutionnalisation et institutionnalisation complète du modèle de Tolbert et Zucker (1996). Tournons-nous à présent vers le second sous-axe d'analyse des acteurs dans le processus de normalisation de l'audit en France.

Section 2 – La position des participants au processus : experts ou représentants ?

Nous abordons dans cette section notre analyse des participants au processus de normalisation de l'audit en France au regard de leur positionnement en qualité d'experts ou de représentants. Dans cette perspective, nous présentons tout d'abord les modèles d'experts et de représentants utilisés comme ancrage théorique (1). Puis nous livrons les résultats de notre analyse au regard d'une part, de la qualité d'expert (2), et d'autre part, de la nature de la représentation qui peut être considérée (3).

1. Les modèles d'experts et de représentants

Notre analyse est construite autour des modèles d'experts et de représentants qui sont prédominants pour qualifier le positionnement des participants aux processus de normalisation. Nous présentons ces modèles et la traditionnelle opposition qui leur est associée à travers la revue de littérature spécifique à ce sujet¹²⁸. Puis nous faisons ressortir de la littérature comptable les éléments qui nous ont conduits à explorer un modèle plus affiné de la composition des normalisateurs.

1.1. La traditionnelle opposition des modèles d'« experts » et de « représentants »

Deux modèles se dessinent en matière de normalisation en fonction du positionnement de leurs participants en qualité d'« experts » ou de « représentants ». Il est coutume d'opposer la normalisation technocratique anglo-saxonne, réputée privilégier l'expertise, à la normalisation continentale, démocratique ou partenariale, qui fait participer l'ensemble des parties intéressées (Chantiri 2000b, 2004 ; Chantiri-Chaudemanche et Kahloul 2012).

Dans le premier modèle, les experts sont choisis pour leurs compétences et leur expérience. Suivant ce modèle, la normalisation est traditionnellement confiée à la profession, caractérisant l'ère de l'auto-régulation. Cette organisation confère *a priori* une grande légitimité technique

¹²⁸ Certaines études citées dans cette section ont été évoquées dans la revue de littérature générale de la partie 1. Elles sont ici étayées au regard de notre angle particulier d'analyse du positionnement des acteurs en qualité d'experts ou de représentants.

aux normes émises (Colasse et Pochet 2009). Parce qu'ils ont une bonne connaissance des problématiques d'audit et qu'ils y sont confrontés quotidiennement dans leur exercice professionnel, les auditeurs et cabinets d'audit apparaissent les mieux placés pour élaborer les normes d'audit : « *Le normalisateur a besoin d'eux, besoin de cabinets de notoriété nationaux ou régionaux* » indiquait René Ricol, président de l'IFAC lors d'un entretien sur la normalisation (Burlaud et Zarlowski 2003, p. 148). Leur expérience du terrain permet d'assurer l'applicabilité des normes. A cet égard, Ramirez (2009, p. 1272) voit dans les grands cabinets « *des laboratoires où s'élaborent les best practices qui souvent servent d'armature aux normes s'appliquant à l'ensemble de la communauté professionnelle* ».

La forte influence des cabinets comptables a fait l'objet de vives critiques, considérant que certains privilégiaient leurs propres intérêts, notamment commerciaux (Ramirez 2003). Cette domination des cabinets comptables dans l'établissement des normes d'audit a notamment été relevée dans le monde anglo-saxon (Sikka 1992, 2002) et a donné lieu au célèbre rapport du sénateur Metcalf aux Etats-Unis (U.S. Congress 1976). Les auditeurs s'attachent à se protéger contre des poursuites judiciaires et à protéger ainsi leurs intérêts économiques. Le besoin d'indépendance du normalisateur s'est ainsi fait sentir, avec l'apparition de régulateurs d'audit nationaux (tel que le PCAOB, régulateur américain précurseur) ou d'organismes de supervision de l'activité normative au niveau national ou international (PIOB). Ce modèle d'experts reste toutefois actif. Ainsi, Loft et al. (2006) relèvent que les évolutions dans la gouvernance de l'IFAC traduisent un recours accru à un modèle où l'expertise plutôt que la représentativité fournit la légitimité publique essentielle aux processus de gouvernance avec des membres sélectionnés sur leur capacités techniques apparentes.

Dans le second modèle, des représentants sont mandatés pour défendre des intérêts catégoriels (Chantiri-Chaudemanche 2004). La normalisation est alors opérée par un organisme qui regroupe les représentants de l'ensemble des parties concernées. Pour Colasse et Pochet (2009), cette composition représentative pose le problème complexe du choix des acteurs économiques et sociaux qui pourront être retenus et du poids qu'il convient d'accorder à chacun d'entre eux. L'exhaustivité de la représentation des parties intéressées est également déterminante dans la légitimité du système (Scheid et Standish 1989). On parle ici de légitimité politique (Schipper 1998). Celle-ci peut toutefois être amoindrie par les nécessaires compromis concédés à l'issue des discussions entre les différentes parties prenantes (Colasse et Pochet 2009). La représentation peut également se faire aux dépens d'une normalisation efficace. En ce sens, Kinney (2005) souligne le manque d'expertise professionnelle en audit et le manque

d'incitations des membres du PCAOB à considérer le coût des normes tant pour les auditeurs que pour leurs clients. En plus d'une expertise lacunaire, la représentation du PCAOB est également jugée parcellaire : selon Glover et al. (2009), le PCAOB incarne une forme limitée de représentation politique, son organe (le « *Board* ») ne représentant pas toutes les parties intéressées. Au contraire, pour Pochet (2007), reprise par Hazgui (2015, p. 14), la composition du H3C « *est censée permettre une représentation subtilement dosée des principales parties intéressées au contrôle de la profession d'auditeur* ».

1.2. Vers une association d'expertise et de représentation

A l'opposition entre d'un côté des experts et de l'autre des représentants, quelques nuances méritent d'être apportées. Il apparaît en effet que les membres des divers organismes de normalisation ne sont généralement pas de purs experts ou représentants. A partir de l'étude des processus français et britannique, Chantiri (2000a, 2004) avance que le processus d'élaboration des normes comptables associe, plutôt qu'oppose, l'expertise et la représentation. Cette association se tisse à des degrés divers et sous des formes différentes.

S'agissant des experts, elle met en évidence deux catégories : d'une part des techniciens de la comptabilité, possédant des connaissances générales en la matière et, d'autre part, des spécialistes de problèmes comptables particuliers. Concernant les représentants, deux catégories sont également esquissées par Chantiri (2000a, 2004) : d'une part, les représentants mandatés chargés de défendre les intérêts catégoriels d'un groupe et d'autre part les représentants détenteurs d'une expérience ou d'une expertise particulière. La première catégorie de représentants conduit à s'interroger sur leur positionnement réel. Ainsi, Chantiri-Chaudemanche (2004) relève des différences parmi les membres de l'organisme de normalisation comptable étudié, le CNC. Certains se considèrent véritablement comme des représentants et cela se reflète dans leurs discours, avec des références constantes au groupe représenté et une consultation en amont du groupe représenté afin de pouvoir prendre position. D'autres se voient semble-t-il comme des experts et font davantage référence à des arguments conceptuels présentés comme indiscutables sans faire explicitement référence aux intérêts de leur groupe d'appartenance. Ce positionnement de représentants mandatés peut d'ailleurs s'avérer inconfortable lorsque la position personnelle du représentant ne rejoint pas la position collective de son groupe, qu'il est censé défendre officiellement au sein de l'organisme de normalisation (Jönsson 1988). La seconde catégorie fait également le lien avec le modèle d'experts puisque ces représentants apportent leur point de vue personnel en témoignant des

problèmes qu'ils vivent dans leur pratique professionnelle ou dont ils ont eu l'expérience. Ils sont qualifiés d'experts représentatifs d'une expérience particulière (Chantiri-Chaudemanche 2004).

Dans le prolongement des travaux sur la normalisation comptable qui invitent à enrichir les modèles opposant l'expert et le représentant, nous proposons un modèle intégrateur déclinant plusieurs formes d'expertise et de représentation. Dans cette perspective, l'étude de la composition du H3C a été privilégiée.

1.3. La déclinaison des modèles à la normalisation de l'audit

L'examen du positionnement des participants à la normalisation de l'audit a été mené sur l'organe de gouvernance du H3C. Plusieurs raisons ont motivé ce champ. Lors de nos entretiens, le terme « *normalisateur* » utilisé par les interviewés désignait le H3C. Il était donc naturel de centrer l'examen sur cet organisme. En outre, le H3C a vu son rôle renforcé en matière normative avec la réforme européenne de l'audit. Il adopte désormais les normes d'audit. Ce renforcement nous conduisait également à privilégier cet acteur. Par ailleurs, le H3C est né d'un mécanisme mimétique avec l'apparition de régulateurs indépendants et sa composition démontre un fort mécanisme isomorphique coercitif avec un encadrement par la directive audit transposée en France et les textes du code de commerce. Nous sommes donc en harmonie avec notre cadre théorique. Enfin, dans la revue de littérature sur les normalisateurs nationaux d'audit, ce positionnement des membres est soulevé pour les régulateurs d'audit, qui sont censés, justement, apporter un équilibre à la mainmise des professionnels sous l'égide de l'autorégulation (les professionnels étant catégorisés comme experts).

Conformément au I de l'article L. 821-2 du code de commerce, le H3C comprend quatorze membres qui forment le Collège :

- 1° Quatre magistrats, dont un membre de la Cour de cassation, président du Haut conseil, deux magistrats de l'ordre judiciaire, dont un est président de la formation restreinte, et un magistrat de la Cour des comptes ;
- 2° Le président de l'AMF, le président de l'ACPR, le directeur général du Trésor ou leurs représentants ;
- 3° Un professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière ;
- 4° Quatre personnes qualifiées en matière économique et financière ; la première est choisie pour ses compétences dans les domaines des offres au public et des sociétés dont les titres sont

admis aux négociations sur un marché réglementé, la deuxième pour ses compétences dans le domaine de la banque ou de l'assurance, la troisième pour ses compétences dans le domaine des petites et moyennes entreprises, des personnes morales de droit privé ayant une activité économique ou des associations, la quatrième pour ses compétences en matière de comptabilité nationale et internationale ;

5° Deux personnes ayant exercé la profession de commissaire aux comptes.

C'est donc cette composition que nous proposons d'examiner plus avant¹²⁹.

2. De la qualité d'expert

Bédard (1989) souligne la difficulté à définir le concept d'expertise. Notre étude nous conduit à le décliner sous deux angles : le premier est qualifié d'expertise technique (au sens expertise professionnelle) et le second d'expertise normative. Ces deux volets recouvrent eux-mêmes des nuances qui sont synthétisées dans le tableau 9.

Une expertise plurielle	
Expertise technique • Des experts métier / de la matière • Des sachants et des praticiens • Des expérimentés à grades élevés • Des experts généralistes / spécialistes	Expertise normative • Des praticiens de la normalisation • Des gardiens de la cohérence normative

Tableau 9 : Les différents attributs de l'expertise

Nous justifions les attributs de cette expertise plurielle.

2.1. Une expertise technique

Selon Chantiri-Chaudemanche et Kahloul (2012), la normalisation peut être aux mains d'experts, au sens de professionnels. Cela pose la question de la définition de la notion de « professionnels » : vise-t-on nécessairement des praticiens ? Comment le vivier de ces praticiens est-il circonscrit ?

Dans un objectif d'indépendance, la réforme européenne de l'audit impose à l'autorité de supervision de la profession d'être dirigée par des non-praticiens. On entend alors par non-

¹²⁹ Pour notre analyse nous avons pris pour référence les membres du Collège au 1^{er} janvier 2019

praticien « *toute personne physique qui, au cours de sa participation à la direction d'un système de supervision publique et pendant la période de trois ans qui a précédé immédiatement cette participation, n'a pas réalisé de contrôle légal des comptes, n'a pas détenu de droits de vote dans un cabinet d'audit, n'a pas fait partie de l'organe d'administration, de direction ou de surveillance d'un cabinet d'audit et n'a pas été employée par un cabinet d'audit ou n'y a pas été associée d'une autre manière* » (directive audit 2014, article 2). Notons que cette acception n'est pas universelle. Ainsi, au niveau international, la composition de l'IAASB distingue les « *practitioners* » des « *non-practitioners* ». Sont considérés comme « *practitioners* » (praticiens) les membres qui tirent leurs revenus de la profession. Ainsi, pour l'IAASB un membre qui est employé par une organisation professionnelle est considéré comme un praticien quand bien même il ne serait plus auditeur. La qualification de praticien diffère donc selon les définitions qui lui sont attribuées. Même si l'expert « praticien » n'est plus en exercice, il a l'expérience professionnelle de l'audit et peut faire bénéficier l'organisme de normalisation de son expertise en qualité de « sachant ». C'est d'ailleurs dans cette perspective, et afin d'assurer une expertise assise par la pratique du commissariat aux comptes, que le Collège du H3C comprend deux personnes ayant exercé la profession de commissaire aux comptes : « *On a quand même choisi de maintenir la présence de commissaires aux comptes qui n'étaient plus en exercice puisque l'apport de praticiens est quand même indispensable* » (entretien).

Cette expertise que l'on pourrait qualifier d'expertise métier peut également être approchée en considérant celle des principaux interlocuteurs du commissaire aux comptes. Ainsi, un membre du Collège du H3C exerçant en entreprise a l'expérience de l'audit, vécue côté entité auditée et cet angle de vue est complémentaire. A l'expertise métier s'adjoint en outre une expertise de la matière sur laquelle porte l'audit, à savoir les états financiers et les textes légaux et réglementaires qui doivent être respectés par l'entité dont les comptes sont audités et par le commissaire aux comptes. Le modèle d'experts ne doit donc pas être entendu dans un sens restrictif comme un système de gouvernance assuré par des professionnels en exercice. L'approche de l'expertise est plus globale, au regard de l'expérience et des connaissances. En ce sens, l'article 32 de la directive audit 2014 prévoit que l'autorité de régulation est dirigée par des non-praticiens connaissant bien les matières qui touchent au contrôle légal des comptes.

Dans cette approche plus large de l'expertise, sont valorisées les compétences, connaissances et expériences des membres. Afin d'apprécier le critère d'expertise ainsi entendu, il est possible d'examiner les fonctions et les parcours des membres du Collège. Ainsi, nous constatons que plusieurs ont une expérience significative en audit : auditeurs, commissaires aux comptes,

associés de cabinets d'audit. Cette expérience en audit concerne tant les personnes ayant exercé la profession de commissaires aux comptes mentionnées au 5° de l'article L. 821-2 du code de commerce (« catégorie 5 ») que des personnes des autres catégories (magistrats, représentants du président de l'AMF et de l'ACPR, personnes qualifiées en matière économique et financière). Elle peut s'étendre sur toute la carrière professionnelle des membres et nous relevons parmi les membres une expérience en audit allant jusqu'à trente-sept années. Nous faisons ici écho au critère du nombre d'années d'expérience souvent utilisé pour apprécier l'expertise (Bédard 1989 ; Chantiri-Chaudemanche 2012). Les membres qui exercent ou ont exercé au sein de directions financières connaissent bien les matières comptables, ils sont familiers des relations avec les auditeurs et ont pour certains été praticiens au cours de leur carrière. De même, les membres de la magistrature ainsi que le professeur de droit ont une connaissance approfondie des matières juridiques. Ces matières juridiques englobent les obligations relatives à l'audit et au contrôle des comptes. Certains magistrats ont également eu à connaître de sujets comptables et financiers. L'expertise dans les matières juridiques apparaît très importante dans le contexte français eu égard à la conception française de l'audit financier qui revêt une forte empreinte légale. Le rôle des magistrats au sein du H3C reflète cet ancrage juridique et se relie aux textes légaux et réglementaires que doivent appliquer les commissaires aux comptes dans l'exercice de leurs fonctions et à ceux que doivent respecter les entités auditées. En outre, nous constatons à l'instar de Chantiri-Chaudemanche et Kahloul (2012) le grade élevé occupé par les membres dans leur organisation d'origine ou contemporaine. Les personnes citées par le code de commerce en « catégorie 1 » sont des magistrats de la Cour de cassation ou de la Cour des comptes. Le membre issu du milieu universitaire est professeur des universités. Les personnes qualifiées en matière économique et financière, sont représentées notamment par un directeur financier et un directeur de l'audit interne. Les deux personnes ayant exercé la profession de commissaires aux comptes ont toutes deux été associées de cabinets d'audit.

Cette expertise acquise par les membres est une connaissance « générale » des matières touchant le contrôle légal des comptes. A cet égard, la sociologie qui a étudié la figure de l'expert apporte un éclairage intéressant. Selon Trepos (1996), le terme expertise recouvre deux sens distincts. Il vise soit la compétence dans un exercice professionnel, soit au contraire, la maîtrise qu'un professionnel ne possède pas dans une situation inhabituelle. Dans la première acception, le professionnel compétent est distingué du profane. Transposé à notre contexte d'étude, l'expertise correspondrait à une connaissance et une maîtrise générale de la pratique

de l'audit ou des matières touchant le contrôle légal des comptes. Nous abondons ici dans le sens du développement qui précède. Dans la seconde acception, l'expert intervient dans les situations que le « simple » professionnel ne sait pas traiter. L'expert est alors choisi car c'est un spécialiste. A ce titre, il nous a été indiqué que « *les sujets sont probablement de plus en plus techniques* » (entretien). Les complexités comptables ont notamment été illustrées par la mise en exergue de la norme internationale comptable IFRS 9 qui a conduit à profondément réviser la norme internationale relative à l'audit des estimations comptables (ISA 540). La dimension technique semble ainsi s'accroître, avec une normalisation qui devient « *de plus en plus spécialisée* » (entretien)¹³⁰.

Lorsque cette technicité requiert des connaissances plus pointues ou plus ciblées, il est possible de faire appel à des experts spécialistes. Cette faculté a d'ailleurs été mise à profit par le passé, notamment dans le cadre de la norme concernant les prestations relatives aux informations sociales et environnementales : « *il nous est arrivé sur certains sujets, je pense à la RSE d'entendre des parties prenantes, de faire des consultations à l'extérieur* » (entretien). Ainsi, le H3C peut conduire des auditions ou s'appuyer sur des échanges avec des spécialistes extérieurs. C'est ainsi que pour les NEP relatives aux petites entreprises élaborées en 2019 le H3C a suggéré que des commissaires aux comptes et des dirigeants de petites entreprises soient consultés afin d'appréhender au mieux les attentes et préoccupations des principaux intéressés. Le recours à des spécialistes peut également être utile lorsque des normes touchent à des secteurs spécifiques. Ainsi, au cours du processus d'élaboration de la norme relative à la certification des comptes des organismes de sécurité sociale, des échanges avaient été organisés avec la Cour des comptes (H3C, Forum DMF 20 juin 2012).

Les membres du H3C peuvent ainsi être qualifiés d'« experts généralistes » pour reprendre l'appellation de Chantiri-Chaudemanche et Kahloul (2012). Cette expertise répond aux missions à couvrir. En effet, compte tenu du spectre des sujets à traiter au sein du H3C et de ceux relevant de la matière normative en particulier, les membres du H3C doivent avoir une connaissance globale et il s'agit d'une qualité recherchée : « *il est très difficile d'avoir à la fois des personnes qui sont compétentes techniquement dans un domaine mais qui ont aussi une vision quand même assez globale des sujets* » (entretien). Ces propos nous amènent à préciser sous un angle adjacent la nature de la dimension technique. En effet, la connaissance générale requiert deux types de connaissances : l'une à orientation « technicienne » et l'autre à

¹³⁰ Cf. développements relatifs à la dimension technique

orientation « stratégique », sans que ces deux orientations soient antinomiques. La première orientation fait référence au travail normatif de précision et la seconde à une vision plus globale des sujets, tout en maintenant une vigilance sur l'aspect réaliste et pratique. En ce sens, nous faisons écho à la consultation du Monitoring Group (2017) sur la composition des organismes de normalisation internationale. Les répondants ont ainsi été appelés à se prononcer sur la proposition du Monitoring Group relative à un rôle plus stratégique de l'organe (« *Board* ») du normalisateur afin de faciliter un développement efficace des travaux normatifs. Selon la synthèse des réponses à la consultation du Monitoring Group (2018), beaucoup d'utilisateurs ont soutenu cette proposition, considérant qu'il revient plutôt aux services techniques d'entreprendre les rédactions détaillées des projets de normes. Cependant, des répondants de toutes les parties intéressées ont souligné la nécessité d'un *Board* qui ait des compétences techniques suffisantes pour superviser les travaux des services techniques et notamment être en mesure de procéder à une revue critique des projets de normes, des options qui ont été retenues, tout en ayant le recul nécessaire pour apprécier si les normes sont appropriées pour assurer la qualité de l'audit. C'est donc avec cette double casquette à la fois technicienne et stratégique que la connaissance générale doit être entendue.

2.2. Une expertise normative

L'élaboration des normes d'exercice professionnel nécessite une connaissance « *des rouages et de la façon de faire* » (entretien). Ces propos recueillis lors d'un entretien nous amènent sur le plan d'une autre expertise, celle de l'expertise normative. Cette connaissance constitue un véritable atout. D'ailleurs, Glover et al. (2009) reprochaient aux membres du *Board* du PCAOB leur manque d'expertise et d'expérience non seulement en matière comptable et d'audit mais également en matière d'élaboration de normes techniques. Cette expertise particulière se nourrit au fil des ans. Elle peut également être issue d'une présence simultanée ou antérieure dans d'autres organismes de normalisation, que ce soit au niveau des organes de gouvernance ou au niveau de commissions ou groupes de travail.

A travers la revue de leur profil, nous avons étudié l'expertise normative des membres du H3C. Parmi les membres non institutionnels, nous relevons en particulier qu'un membre H3C a également été membre du Collège de l'ANC, normalisateur comptable en France et membre du *Board* de l'*European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) qui promeut la voix européenne dans l'élaboration des normes comptables. Un autre membre du H3C est membre de l'*IFRS Advisory Council* de l'*International Accounting Standards Board* (IASB), organisme

international chargé de l'élaboration des normes comptables internationales. Un troisième membre H3C est membre de l'Institut français de l'audit et du contrôle internes (IFACI) et en a été le Président. Un autre encore a été membre du CNC et du Comité de la réglementation comptable. L'expertise normative touche ainsi le domaine comptable ou d'audit, ainsi que divers échelons, national, européen et international.

Même si aucun critère d'expérience normative n'est imposé pour être membre du Collège du H3C, nous constatons ainsi que celle-ci est présente pour plusieurs personnes. La participation d'une même personne à plusieurs instances, concomitamment ou au cours d'une carrière professionnelle, se fait par l'intermédiaire de réseaux. Les personnes réputées avoir acquis cette expérience normative particulière sont, formellement ou informellement, identifiées : « *vous savez dans ces domaines-là c'est par réseau* » (entretien). On peut ici faire un parallèle avec la normalisation comptable où Chantiri-Chaudemanche (2004) considère qu'il existe une sorte de « *classe normalisatrice* » correspondant à un réseau informel de personnes qui suivent de manière régulière les travaux en matière de comptabilité et de règles comptables. Preuve que cette expérience normative est particulièrement riche et précieuse, Jönsson (1988), qui a fait le même constat à l'égard du système suédois de normalisation comptable, élève ces spécialistes de l'élaboration des normes au rang d'« élite », c'est-à-dire un ensemble stable d'individus et d'organismes faisant autorité et jouant un rôle-clé dans le développement des règles comptables (cité par Chantiri 2000b, p. 51). Compte tenu de la technicité des sujets et de la particularité de l'activité normative, les membres du H3C sont à même de faire valoir leur expertise et leur expérience, lesquelles sont nourries de leurs compétences dans les matières touchant le contrôle légal des comptes et de leur connaissance des rouages normatifs.

Cette expertise normative s'appuie également sur celle des services qui sont impliqués dans les travaux normatifs et qui assurent une homogénéité dans le temps de l'élaboration des normes émises et veillent à la cohérence d'ensemble : « *ça fait plus de 10 ans qu'on écrit les normes ensemble, donc il y a une longue antériorité* » (entretien). Ce rôle des permanents n'est pas propre au processus de normalisation de l'audit. Il a également été relevé par Chantiri-Chaudemanche (2004) dans le cadre de l'étude des processus de normalisation comptable. Il n'est pas non plus spécifique à la France puisque l'auteur l'a constaté tant au niveau du CNC français que de l'ASB britannique en faisant ressortir le poids des rapporteurs et de l'ensemble du secrétariat général dans le rappel des textes et des principes et le rôle de « gardien » de la cohérence des dossiers que joue le directeur de projet.

Les deux expertises mises en évidence ne sont ainsi pas nécessairement alternatives. A l'expertise technique se superpose une expertise normative. Cette expertise plurielle n'est pas exclusive d'une certaine représentation, sous une forme qui peut varier.

3. De la nature de la représentation

La fonction de représentant amène à s'interroger sur l'objet de cette représentation et le public visé par celle-ci. A l'instar de l'expertise, cette « représentation » peut être multiple. Nous déclinons ses différentes formes dans le tableau 10.

Une « représentation » multiple
• Des représentants institutionnels • Des représentants catégoriels mandatés • Des « représentants » d'une sensibilité • Des « représentants » servant l'intérêt général

Tableau 10 : Les différentes formes de « représentation »

Ces formes ne sont pas nécessairement alternatives et les personnes siégeant au Collège du H3C peuvent appartenir à plusieurs catégories de représentations que nous avons identifiées.

3.1. Des représentants institutionnels

Nous classons sous le vocable de représentants institutionnels les membres H3C mentionnés au 2° de l'article L. 821-2 précité du code de commerce. Il s'agit du président de l'AMF, du président de l'ACPR et du directeur général du Trésor. Ces membres représentent les institutions susvisées. Ils portent la parole d'une autorité ou d'une administration : *« il n'y a pas de sujet avec les institutionnels parce que forcément ils sont censés représenter la voix de leurs autorités, on ne va pas avoir un électron libre ou ce serait un dysfonctionnement à ce moment-là »* (entretien). En pratique, cette représentation se fait à deux niveaux. En effet, les « membres de droit », pour reprendre les termes de l'article L. 821-2 du code de commerce, se font représenter par des personnes physiques : *« Vous avez des représentants institutionnels qui envoient effectivement des représentants personnes physiques »* (entretien).

Certes représentants, ces trois membres tissent une première passerelle avec l'expertise. En effet, si l'on poursuit le raisonnement retenu pour les experts sur le grade élevé occupé par les

membres, cette caractéristique est bien présente pour les institutionnels puisque sont nommés des présidents (pour l'AMF et l'ACPR) et un directeur général (pour le Trésor). En allant un échelon plus loin dans la représentation, nous constatons que, dans les faits, les représentants de ces institutionnels font figure d'autorité au sein de leur institution d'appartenance et c'est en raison de ce statut qu'ils sont désignés pour une représentation au Collège du H3C. Nous rejoignons en ce sens les observations de Chantiri-Chaudemanche (2004) dans le cadre du CNC. Cette « autorité » résulte de leur fonction, de haut niveau, dans les services chargés des sujets comptables et d'audit au sein des institutions représentées.

Ainsi, nous relevons que le représentant du président de l'AMF est directeur des affaires comptables et le représentant du directeur général du Trésor est chef du bureau stabilité financière, comptabilité et gouvernance des entreprises. En outre, ils répondent aux attributs mis en avant pour les experts, à savoir une expérience juridique, en comptabilité ou audit et une expérience en matière de normalisation.

Concernant l'expertise technique dans les matières touchant le contrôle légal des comptes, les représentants des présidents de l'AMF et de l'ACPR ont tous deux été auditeurs. Ils interviennent depuis de nombreuses années sur des questions comptables au sein des divisions spécialisées de l'AMF et de l'ACPR. Issu de la Cour des Comptes où il a été auditeur puis conseiller référendaire, le représentant du directeur général du Trésor a également eu une expérience de certification des comptes de l'Etat, d'audit stratégique et financier d'entités publiques et plus généralement, il bénéficie d'une expérience sur les matières juridiques, comptables, économiques et financières.

S'agissant de l'expérience normative, soulignons tout d'abord que les représentants des présidents de l'AMF et de l'ACPR sont les porte-parole d'instances qui édictent des règles, positions ou lignes directrices. En outre, le représentant du président de l'AMF est également représentant du président de l'AMF au Collège de l'ANC et dans les groupes permanents traitant des normes comptables et d'audit de l'autorité européenne des marchés financiers (*European Securities and Markets Authority* - ESMA) et de IOSCO. Le représentant du président de l'ACPR participe au groupe de travail de l'IAIS traitant des sujets comptables et d'audit et il a été membre du groupe de travail de l'IAASB sur la révision de l'ISA 540, norme internationale d'audit relative aux estimations comptables. Il représente également l'ACPR dans les deux commissions de l'ANC. Tous deux sont également présents en qualité d'observateurs au forum d'application des normes comptables internationales. Enfin, le représentant du directeur général du Trésor a effectivement une expérience normative, puisqu'il

traite des projets de textes légaux et réglementaires touchant les domaines comptables, financiers et de gouvernance des entreprises.

Compte tenu de l'atypisme de l'activité normative, et afin de capitaliser sur l'expérience des représentants, de croiser les informations et d'assurer la cohérence des vues exprimées dans les différentes institutions, ce sont le plus souvent les mêmes représentants qui vont être affectés dans des institutions : *« c'est important [...] dans la mesure du possible que les mêmes représentants, j'entends personne physique, sur des sujets proches, soient les mêmes dans différentes instances »* (entretien). Cette pratique vient confirmer le constat selon lequel les acteurs de la normalisation constituent un *« petit monde »* (entretien) autour d'un cercle restreint de sachants.

3.2. Des représentants catégoriels mandatés

Nous abordons à présent la représentation appelée mandatée, par emprunt à la formulation retenue par Chantiri (2000a, 2004). Ainsi, Chantiri-Chaudemanche (2004) désigne par représentants mandatés des représentants qui défendent la position de leur groupe d'appartenance. Dans une perspective de couverture des différentes formes de représentations pouvant être observées, nous incluons la représentation mandatée dans notre classification. Celle-ci ne nous apparaît toutefois pas prendre place pour l'ensemble des membres du H3C. En effet, hormis les institutionnels, les membres du H3C n'ont pas de mandat. Cette absence de mandat nous a été particulièrement soulignée, que ce soit par des membres eux-mêmes ou par des personnes externes : *« je n'ai aucun mandat de personne »* (entretien).

L'acuité de cette question se fait notamment sentir pour les personnes visées aux 4° et 5° de l'article L. 821-2 du code de commerce, à savoir les personnes qualifiées en matière économique et financière d'une part et les personnes ayant exercé la profession de commissaire aux comptes d'autre part. D'ailleurs, les termes *« représentants des entreprises »* ont été utilisés lors de nos entretiens pour désigner les personnes qualifiées en matière économique et financière de la quatrième « catégorie 4 » et les termes *« représentants de la profession »* pour les personnes ayant exercé la profession de commissaire aux comptes de la « catégorie 5 ». Cependant, il s'agit de termes employés lors d'entretiens. Leur usage pourrait donc résulter d'un langage oral visant de manière « plus courte » les personnes susmentionnées et cela ne signifie pas nécessairement qu'il existe un réel mandat de représentation. Alors qu'en est-il vraiment ?

Concernant le questionnement sur la représentation des entreprises par les personnes qualifiées en matière économique et financière de la « catégorie 4 » une réponse négative nous a clairement été affirmée : « *Non, non, on n'est pas le lobby des entreprises* » (entretien). En ce sens, rappelons que ces membres sont nommés *intuitu personae* et que ce mode de nomination traduit l'indépendance des membres à l'égard des organisations représentantes des entreprises : « *Globalement, quand vous avez ce genre de dispositions c'est que potentiellement des gens peuvent se porter candidat tout seul en disant bah voilà je sais qu'il y a ça et il y a aussi des organismes professionnels représentant les émetteurs par exemple, je pense à l'AFEP ou au MEDEF, qui vont un peu s'entendre et puis proposer des noms* » (entretien). Dans les cas où la candidature d'un membre a été proposée ou soutenue par une organisation représentante des entreprises, ce membre, une fois nommé, n'est pas « redevable ». Il n'est pas tenu de véhiculer des messages ou des positions que lui dicterait l'organisation représentante des entreprises. Cette autonomie est reconnue et respectée par les organisations représentantes d'entreprises. Ce mode de nomination n'est d'ailleurs pas spécifique au H3C. D'autres autorités, notamment celles ayant une activité normative, sont sous le même schéma nominatif¹³¹.

Concernant à présent la représentation de la profession par les personnes ayant exercé la profession de commissaires aux comptes visés à la « catégorie 5 », à nouveau, cela n'apparaît pas être le cas, et ce n'était déjà pas le cas lorsqu'il s'agissait de commissaires aux comptes en exercice avant la réforme européenne de l'audit : « *ils n'étaient pas là pour défendre à tout prix la profession, ce n'était pas du tout ni leur mission, ni leur état d'esprit. Ils étaient vraiment dans l'esprit Collège du H3C* » (entretien). A l'instar de la catégorie précédente à l'égard des organisations représentantes des entreprises, les personnes ayant exercé la profession de commissaire aux comptes ne sont pas nommées pour relayer les messages de l'organisation professionnelle, la CNCC : « *Non pas de message de la CNCC* » (entretien). Cette indépendance vis-à-vis de la profession a d'ailleurs été renforcée au niveau européen avec l'obligation pour chaque autorité de supervision de ne pas être dirigée par des praticiens, au sens européen précité.

S'agissant du régulateur français, l'indépendance est ancrée depuis la création du H3C. Le H3C est effectivement une autorité publique indépendante (API). Une API est indépendante, à la fois des secteurs contrôlés mais aussi des pouvoirs publics. Conformément à la loi n° 2017-55 du 20 janvier 2017 portant statut général des autorités administratives indépendantes et des

¹³¹ Exemple de l'ANC

autorités publiques indépendantes, les membres d'une API ne reçoivent ni ne sollicitent d'instruction d'aucune autorité. Les pouvoirs publics ne peuvent donc pas leur adresser d'ordres ou de consignes et les membres ne sont pas révocables. En vue d'assurer cette indépendance, les membres doivent veiller à prévenir ou à faire cesser immédiatement tout conflit d'intérêts. Ces règles s'appliquent de plein droit aux membres du H3C qui sont soumis à la production d'une déclaration d'intérêts et de patrimoine. Des règles déontologiques sont par ailleurs précisées par le règlement intérieur de l'autorité. En particulier, l'article 1.1.4 relatif à l'indépendance et à la prévention des conflits d'intérêts prévoit que les membres du H3C exercent leurs fonctions en toute indépendance, sans parti pris d'aucune sorte, ni volonté de favoriser un intérêt particulier (H3C, règlement intérieur 2020). Cette base légale et réglementaire nous a été confirmée par les entretiens. Ainsi, les membres sont indépendants de la profession contrôlée de commissaires aux comptes, y compris les anciens commissaires aux comptes : « *Non pas de message de la CNCC, ils savent très bien le problème d'indépendance très fort qui existe donc ils sont assez vigilants* » (entretien). Les membres sont par ailleurs indépendants des pouvoirs publics. Leur décision leur appartient : « *Et on a bien vu que parfois le commissaire du Gouvernement n'est pas satisfait de la décision qu'on a prise et demande une deuxième délibération comme il en a le pouvoir. J'ai assisté à deux reprises moi à ce genre d'exercice et chaque fois on a maintenu la position qu'on avait. Donc on n'a pas donné satisfaction au ministre* » (entretien).

Ne représentant pas un groupe dont ils doivent défendre les positions sous couvert d'un mandat qui leur serait conféré, les membres du H3C apparaissent malgré tout comme des « représentants ». Cette « représentation » dont sont porteurs les membres, qu'ils soient institutionnels ou non, se décline sous deux formes que nous exposons à présent.

3.3. Des « représentants » d'une sensibilité

S'agissant des membres non institutionnels du Collège du H3C, « *Ils sont nommés intuitu personae mais ils doivent être nommés pour leurs compétences* » (entretien). On retrouve donc bien ici la notion d'expertise pour ces membres développée plus haut. Nonobstant, notre étude conduit à considérer que ces experts représentent une sensibilité : « *ils sont plutôt censés représenter une sensibilité mais ils n'ont pas de mandat* » (entretien).

Commençons par les magistrats et le professeur des universités (« catégories 1 et 3 ») : « *même le membre de la Cour des comptes, il est nommé en tant que membre de la Cour des comptes*

mais il ne représente pas la Cour des comptes au H3C. De même que les magistrats qui font partie du H3C, ils ne représentent pas le ministère de la justice ou leur administration au sein du H3C. Ils sont nommés à titre personnel » (entretien). Nous regroupons ces deux catégories (« 1 et 3 ») à la suite des entretiens où ces membres ont été classifiés collégialement comme appartenant à la « *sphère du droit* » (entretien) ou comme étant « *cinq membres qui viennent de la fonction publique au sens large* » (entretien). Ainsi, outre leur expertise, ces membres représentent une sensibilité juridique ou de service public. Cette sensibilité est particulièrement utile au regard des missions confiées au H3C et notamment celles d'adopter des normes qui sont ensuite homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice. Ces normes ont donc une valeur réglementaire et leur non-respect est sanctionnable. Les magistrats et le professeur de droit peuvent alors apporter leur expérience et leur expertise en matière juridique et juridictionnelle.

Examinons à présent les personnes qualifiées en matière économique et financière de la « catégorie 4 ». Sans défendre le point de vue, en tant que tel, des entreprises, les membres de cette catégorie apparaissent comme des « *représentants du monde économique* » (entretien) qui vont exprimer la sensibilité des entreprises tout en gardant leur indépendance de jugement. Ils veillent à ce que les normes soient adéquates, pour que le commissariat aux comptes puisse s'exercer de la meilleure façon possible, et en même temps soient raisonnables, dans leurs incidences au niveau de l'entreprise contrôlée. Concernant ce dernier point, ils sont attentifs à ce que les normes soient applicables et ne créent pas des perturbations dans l'organisation et le fonctionnement des entreprises ou de charge induite, qu'elles ne génèrent pas de désavantage compétitif, notamment à l'égard de normes applicables dans d'autres pays, qu'elles prennent en compte la structure juridique et fonctionnelle des différents organes de décision, d'administration et de supervision dans les entreprises : « *Donc on n'est pas là encore une fois pour défendre un point de vue de l'entreprise. On est plus là pour tenir compte des conséquences pratiques d'application des normes et on est aussi là pour, dans la définition des normes, tenir compte de comment fonctionne une entreprise, comment fonctionne une organisation, comment interviennent les différents acteurs de l'entreprise entre la direction, le comité d'audit, la direction financière, les services* » (entretien).

Passons à présent aux personnes ayant exercé la profession de commissaire aux comptes (« catégorie 5 »). Elles vont apporter leur éclairage de professionnels, de praticiens, donner un avis qui est alimenté par tout ce qu'elles ont connu professionnellement, exprimer une sensibilité de la pratique de l'audit : « *Il ne va pas représenter une vision un peu politique, il*

sera là en tant qu'expert en disant écoutez si vous normalisez de cette manière-là je peux vous dire moi en tant qu'expert de terrain, personne n'est capable de le faire. Voilà, c'est plutôt ça qu'on attend du professionnel » (entretien). C'est donc de leur expertise que ces personnes tirent leur capacité de « représentation ».

Ainsi, les onze membres non institutionnels nommés *intuitu personae* s'expriment et prennent position en leur nom, ès-qualités. Ce positionnement s'apparente à celui d'« *experts représentatifs d'un point de vue particulier* », termes employés par Chantiri (2004, p. 56) pour qualifier les membres des organismes de normalisation comptable anglo-saxons. Nous parlerons de notre côté de « représentation d'une sensibilité » entendue comme l'« expression d'une sensibilité ». Cette représentation d'une sensibilité fait également sens pour les membres institutionnels. Ils représentent ainsi une sensibilité de service public et simultanément une sensibilité plus ciblée liée à l'institution. Ainsi par exemple le représentant du président de l'AMF aura une sensibilité plus axée sur les sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé puisque ce sont les entités qui entrent dans le champ de la régulation de l'AMF.

A travers les membres du Collège du H3C, diverses sensibilités complémentaires sont représentées. La fusion de ces sensibilités œuvre dans l'intérêt général.

3.4. Des « représentants » servant l'intérêt général

Le H3C régule la profession des commissaires aux comptes qui a vocation à être au service de la sécurité et du développement économiques dans l'intérêt général (H3C, rapport annuel 2018, p. 3). Il a pour mission première de défendre l'intérêt général (H3C, rapport annuel 2018, p. 12). Cette action pour la recherche de l'intérêt général s'inscrit dans le cadre de son statut d'autorité publique indépendante : « *Ces émanations de la puissance publique interviennent au nom de l'intérêt général dans des secteurs économiques et financiers qui présentent un caractère marqué d'intérêt général, notamment en raison d'exigences particulières d'impartialité ou de la présence de risques systémiques* » (Sauvé 2017).

L'intervention au nom de l'intérêt général se traduit collectivement au niveau du Collège du H3C dans les décisions qu'il prend et aussi individuellement dans les positions que les membres expriment. Les membres non institutionnels s'expriment en leur nom, ès-qualités de personnes qualifiées avec toujours, en premier plan, une considération de l'intérêt général. Comme nous l'avons vu, ils ne défendent pas d'intérêts catégoriels. Ils ne doivent pas non plus agir dans leur

intérêt personnel ou pour l'intérêt de la société qui les emploie : « *le risque existe en tant que membre du Collège de passer systématiquement tout ce qui se discute au H3C au filtre des préoccupations de sa propre entreprise. Il faut essayer de dépasser ce réflexe et le fait d'avoir précédemment participé à des groupes de travail doit permettre normalement de ne pas se limiter aux intérêts purement professionnels liés à l'entreprise qui vous emploie* » (entretien). Les membres œuvrent au service d'un intérêt collectif, qui constitue une sorte d'ADN : « *celui qui est là il est choisi parce qu'il a une capacité à représenter l'intérêt général* » (entretien). L'intérêt général guide également les membres institutionnels puisqu'ils représentent d'une part l'AMF et l'ACPR et d'autre part la direction générale du Trésor. Comme le H3C, l'AMF est une autorité publique indépendante et l'ACPR est une autorité administrative indépendante. Ces deux institutions agissent également dans l'intérêt général. Il en est de même de la direction générale du Trésor qui, dans ses travaux « *est attentive à prendre en compte la variété des intérêts au sein de la société. Cette inclination l'amène à rechercher en permanence un équilibre optimal dans les solutions qu'elle propose, au service de l'intérêt général* » (Direction Générale du Trésor, Rapport annuel 2017, p. 12).

En reprenant les termes de Sauvé (2017), on pourrait parler de la représentation d'un intérêt général « *multiforme* » et donc indirectement ou implicitement d'une représentation des parties intéressées. Nous assurons ici la jonction avec la représentation subtilement dosée des parties intéressées que met en avant Pochet (2007) au regard de la composition du H3C.

➤ Conclusion de la section 2

Le H3C est ainsi composé de personnes qualifiées ayant acquis une certaine expérience, une expertise plurielle qu'elles mettent au service de l'intérêt général en faisant valoir chacune une perception, une sensibilité complémentaire pour un regard croisé. Pour reprendre les propos de l'un de nos interviewés, il faut que « *les représentants aient une conception de l'intuitu personae « noble »* » (entretien). Compétence et expertise en audit et dans les autres matières touchant le contrôle légal des comptes, mais souvent aussi en matière d'élaboration des normes, expérience permettant de disposer d'une hauteur de vue sur les sujets et d'une capacité à servir l'intérêt général : la combinaison de ces différents critères conduit les acteurs de la normalisation de l'audit à former un « petit monde », en cohérence avec les constats formulés par Chantiri (2000a) dans le domaine de la normalisation comptable.

➤ Conclusion du chapitre 1

En première section, nous avons mis à profit le modèle de Tolbert et Zucker (1996) pour caractériser la mutation du G8 en commission paritaire. Cette analyse amène à une meilleure compréhension des mécanismes ayant conduit à l'institutionnalisation de la commission en charge de l'élaboration des projets de normes. D'une organisation informelle, issue de la pratique et des problématiques de terrain, s'est instaurée une concertation pérenne. Reconnaisant son utilité, et avec le soutien des parties prenantes, la structure informelle a été extériorisée et institutionnalisée en commission paritaire. Alors que des réflexions sont en cours au niveau international sur l'organisation des instances normatives de l'audit (Monitoring Group 2017, 2020), avec une préoccupation d'indépendance et d'intérêt général, la commission paritaire démontre une solution d'équilibre. Cette organisation peut également servir d'inspiration à d'autres nations, notamment au niveau européen afin de concilier une absence, imposée par les textes européens, de praticiens au sein des régulateurs d'audit et une expertise et une expérience professionnelles dans la construction du référentiel normatif.

En seconde section, nous avons pris ancrage sur la traditionnelle opposition entre les modèles d'experts et de représentants et sur des études en matière de normalisation comptable sur cet aspect afin de caractériser le positionnement des participants à la normalisation de l'audit. En capitalisant sur les recherches antérieures, nous approfondissons ainsi les qualités d'experts et de représentants et dégageons une grille d'analyse en identifiant une expertise et une « représentation » plurielles. Cette grille pourra alimenter des recherches futures et réflexions sur les organismes de normalisation, tant dans le domaine de l'audit que dans d'autres domaines.

Après cet examen des participants au processus de normalisation de l'audit en France, nous livrons notre analyse du processus considéré comme mêlant plusieurs dimensions.

Chapitre 3 – Un processus multidimensionnel

Ce troisième chapitre a pour vocation de restituer les résultats de notre étude concernant le cercle extérieur de notre cadre d'analyse. Ce cercle extérieur est composé des différentes dimensions, c'est-à-dire des différents aspects qui façonnent le processus français de normalisation de l'audit. Ces caractéristiques normatives sont au nombre de sept. Nous commençons par la dimension technique (section 1) qui est sans doute la plus intrinsèque et nous terminerons par la dimension politique (section 7¹³²) qui est souvent portée en opposition. Nous présentons en section 2 la dimension juridique puis en section 3 la dimension internationale. Seront ensuite examinées les dimensions économique (section 4) et rédactionnelle (section 5). Avant de clore par la dimension politique, nous traiterons la dimension culturelle (section 6), celle-ci ayant été identifiée en dernier lors de la construction de notre cadre d'analyse.

Section 1 – La dimension technique

Lorsque nous avons sollicité les points de vue de nos interviewés sur la dimension technique de la normalisation de l'audit en France, la réponse apparaissait évidente : « *oui c'est un processus technique* », « *il l'est nécessairement vu la nature sur laquelle il porte. Maintenant on rentre dans des subtilités, on est nécessairement dans du très technique* » (entretiens). Mais en quoi la normalisation de l'audit est-elle technique ? La dimension technique apparaît en fait double : une technique professionnelle d'une part (1), une technique normative d'autre part (2).

1. Une technique professionnelle

La dimension technique professionnelle se rattache à la matière sur laquelle porte la normalisation à savoir l'audit. D'ailleurs, la norme d'exercice professionnel relative au caractère probant des éléments collectés (NEP 500) expose « *les techniques de contrôle* » que le commissaire aux comptes met en œuvre pour collecter les éléments nécessaires dans le cadre

¹³² Le positionnement de la dimension politique en dernière section vise à faciliter l'appréhension du sous-axe d'analyse relatif à la légitimité, cette dernière étant liée à d'autres dimensions, en particulier les dimensions technique, internationale et juridique.

de l'audit des comptes. A cet égard, la dimension technique dépasse les frontières de l'hexagone. En témoigne notamment le considérant 11 de la directive audit 2014, lequel met en exergue les techniques d'échantillonnage, qui sont une des limites de l'audit dont les parties intéressées n'ont pas nécessairement connaissance. Il est ainsi rappelé le décalage qui peut exister entre l'audit et les attentes des parties intéressées à son égard (« *expectation gap* »). Le contenu et l'étendue de la mission d'audit sont donc difficilement appréhendés en dehors du cercle fermé des auditeurs. Il en est de même des normes d'audit, comme l'illustre le verbatim suivant : « *Les comités d'audit, ils savent qu'il y a des normes professionnelles et que les commissaires aux comptes doivent les respecter, mais ça ne passionne pas, c'est du jargon pour les membres du comité d'audit* » (entretien). Or, ces normes peuvent être utilisées par des personnes autres que les commissaires aux comptes. C'est pour cela que le H3C avait souhaité que la NEP soit « *claire et compréhensible non seulement par les commissaires aux comptes mais également par les autres acteurs du monde économique et financier et les juridictions* » (H3C, délibération 2006). Cet aspect reste aujourd'hui d'actualité et nous a été souligné à plusieurs reprises : « *dans ce sens-là, il faut quand même qu'une norme soit lisible sans avoir un expert, un énarque ou un polytechnicien pour comprendre ce qu'il y a derrière* » (entretien).

Cependant, afin de normaliser l'audit, la connaissance de cette technique professionnelle apparaît primordiale, indispensable. C'est dans cette optique que l'élaboration des projets de normes est confiée à une commission paritaire comprenant quatre commissaires aux comptes en exercice. Ces commissaires aux comptes apportent aux débats l'approche terrain de l'audit : « *il ne faut pas se couper des professionnels quand on élabore une norme, il faut être au plus près du terrain me semble-t-il donc il faut avoir la voix des professionnels qui sont en mesure de faire remonter les difficultés et de témoigner d'une expérience* » (entretien). En effet, le caractère « *faisable* », « *réalisable* », « *applicable* » des normes nous a été signalé à maintes reprises lors des entretiens, que ce soit par des commissaires aux comptes bien sûr mais également par les autres acteurs du processus de normalisation. Ainsi, un interviewé issu du monde de l'entreprise nous disait « *on va s'assurer que l'on fera des normes encore une fois adéquates pour que le commissariat aux comptes se fasse de la meilleure façon possible, mais sans que ce soit au détriment d'un bon fonctionnement, que ça ne crée de problème de fonctionnement de l'entreprise [...]* On est plus là pour tenir compte des conséquences pratiques d'application des normes » (entretien). Les normes doivent ainsi pouvoir être applicables par le commissaire aux comptes, dans le contexte de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes. Nous faisons ici la jonction avec l'objectif d'applicabilité des normes.

Or, « *les sujets sont probablement de plus en plus techniques* » (entretien) nous a-t-on dit. A ce titre, les complexités comptables ont été mises en exergue avec notamment la révision de la norme internationale relative à l'audit des estimations comptables (ISA 540) en lien avec la norme comptable internationale relative aux instruments financiers (IFRS 9). Compte tenu de cette forte technicité le normalisateur peut s'appuyer sur des commissions ou groupes de travail. Il peut également faire appel à des experts. La dimension technique semble ainsi s'accroître, avec une normalisation qui devient « *de plus en plus spécialisée* » (entretien).

L'aspect technique ressort également du lien entre l'audit, les normes d'audit et les méthodologies d'audit des cabinets. En effet, nombre d'interviewés ont indiqué que dans la pratique beaucoup d'auditeurs n'appliquent pas les normes d'exercice professionnel en tant que telles mais les méthodologies des cabinets, notamment des cabinets Big ou des cabinets membres de réseaux. Ces méthodologies sont élaborées par les directions techniques de ces cabinets, souvent à l'échelon international et sont conçues pour permettre au professionnel de respecter les normes d'audit en suivant la méthodologie du cabinet. Elles permettent en outre pour les cabinets internationaux d'assurer une conformité à la fois au référentiel français des NEP et au référentiel international des ISA. Pour les cabinets de plus petite taille, la mise en pratique de l'audit se fait souvent à l'aide de logiciels qui eux aussi sont paramétrés en vue de permettre la mise en œuvre des normes d'exercice professionnel. Des outils informatiques sont également mis à disposition par la CNCC (dossier électronique, questionnaires, etc.). On voit bien à travers ces pratiques que l'audit est une technique dont la mise en œuvre est facilitée par des méthodologies ou des logiciels d'audit qui apportent une traduction concrète des normes. En effet, rappelons que les normes d'audit restent au niveau des principes¹³³.

Cette technique professionnelle est universelle c'est-à-dire applicable à l'ensemble des professionnels. Or, la profession de commissaire aux comptes est hétérogène en France avec des cabinets de petite ou grande taille en termes de chiffre d'affaires, de nombre de collaborateurs ou de nombre d'associés, des cabinets membres de réseaux ou non, nationaux ou internationaux, avec des mandats dans des petites ou grandes entités, EIP ou non EIP, dans tous secteurs d'activité (industriels, de services, bancaires, d'assurance...), avec une activité majoritaire d'audit ou plutôt d'expertise comptable, etc. Cette diversité influe sur la normalisation de l'audit. Un souci de représentativité de la profession est effectivement recherché dans le processus normatif, que ce soit en particulier au niveau du comité des normes

¹³³ Cf. le contenu des normes dans la section relative aux normes

professionnelles de la CNCC ou au niveau de la commission paritaire. Les différents professionnels peuvent ainsi faire valoir leur approche terrain de l'audit au vu de leur propre exercice professionnel : *« les gens qui participent à l'élaboration de ces normes c'est des professionnels venant d'horizons différents et ayant toujours un pied dans la vie active donc ils savent de quoi ils parlent »* (entretien).

C'est d'ailleurs à l'égard de cet éclairage « pratique », « de terrain » que la présence au sein du H3C de commissaires aux comptes n'ayant pas exercé depuis au moins trois ans est déplorée par nombre de nos interviewés, en soulignant que le métier de commissaire aux comptes évolue : *« l'audit étant une matière vraiment mouvante et certains des sujets demandant quand même d'avoir une connaissance précise de la réalité du métier et de la façon dont il se fait, on ne pourra pas prendre quelqu'un qui est trop déconnecté de cet aspect-là »* (entretien). Les techniques d'audit évoluent aussi. Les techniques d'analyses de données ont notamment été citées en exemple : *« l'audit de données, de data, comment ça va impacter ? »* (entretien).

Cette technique professionnelle est également universelle dans le sens où *« un audit est un audit »* (entretien ; RFC 052) pour reprendre l'expression parfois utilisée : *« il faut faire attention que quand on fait une norme ça peut toucher des secteurs et des tailles de sociétés très différentes et ça n'a rien à voir »* (entretien). Cela conduit à se poser la question : *« est-ce qu'une NEP doit être applicable à tous ou est-ce qu'une NEP doit décliner les choses différemment selon les secteurs ? Qui n'est pas forcément une question, pour ma connaissance des NEP actuelles, qu'on avait forcément eu l'occasion de se poser, avec cette acuité là en tout cas »* (entretien). Jusqu'à présent on est sur des NEP qui se veulent tous secteurs mais la technicité croissante questionne l'adaptabilité des normes. Ainsi, par exemple, *« les établissements financiers ou les assurances ça n'a rien à voir avec les entreprises industrielles »* (entretien). Ce point a notamment été remonté par référence à la norme ISA 540 sur l'audit des estimations comptables avec la problématique comptable d'évaluation des instruments financiers qui démontre une certaine empreinte sectorielle, les secteurs financiers étant davantage touchés par ces sujets. Sur la question d'un même audit pour tous, l'audit des petites entreprises a été mis aussi sur le devant de la scène lors de nos entretiens réalisés avant l'adoption du projet de loi Pacte. Cela rejoint l'interrogation sur le niveau de détail à intégrer dans une norme d'exercice professionnel au vu de son utilisation universelle : *« il y a un équilibre à trouver. Pour des commissaires aux comptes qui n'ont que des petits mandats ça sera sans doute trop détaillé, pour des commissaires aux comptes qui n'ont que des gros mandats ça le sera peut-être pas assez »* (entretien). A ce titre, la loi Pacte a conduit à apporter

une nuance dans le caractère universel des NEP puisque deux normes qui se veulent autoporteuses (NEP 911 et 912) ont été élaborées pour la certification des comptes des petites entreprises. Il s'agit de normes autonomes¹³⁴, dont la lecture permet au professionnel et à l'entreprise de comprendre, sans qu'il soit nécessaire de se référer à toutes les autres normes, ce qui est attendu du commissaire aux comptes suivant qu'il est nommé, obligatoirement ou volontairement pour trois exercices ou six exercices (H3C, communication du 24 juin 2019).

A cette technicité de l'audit, c'est-à-dire du sous-jacent de la normalisation de l'audit, s'ajoute une technicité de la normalisation elle-même.

2. Une technique normative

L'élaboration des normes d'exercice professionnel nécessite une connaissance des « *rouages du standard-setting* » (entretien). Les avis négatifs formulés par le H3C sur une cinquantaine de normes en 2005 et sa délibération de 2006 sur les principes qu'une norme d'exercice professionnel doit selon lui respecter montrent l'importance accordée à cette technique normative. Il en est de même du groupe de concertation créé de manière informelle en 2006 afin de pouvoir aboutir à des normes respectant les attributs normatifs cibles.

La normalisation de l'audit répond donc à des conventions, en particulier des conventions d'écriture avec des « *concepts normatifs* » (entretien). A ce titre, l'élaboration des normes nécessite une grande rigueur afin d'assurer l'homogénéité et la cohérence du référentiel normatif dans son ensemble. L'exercice consiste donc à définir un cadre réalisable et applicable à la technique professionnelle d'audit, dans un objectif de convergence avec les normes d'audit et la pratique internationales¹³⁵, tout en assurant une compatibilité avec les dispositions légales et réglementaires¹³⁶ et en s'inscrivant dans la moulure culturelle française¹³⁷. Cet exercice doit en outre tenir compte des diverses parties intéressées¹³⁸ par les normes d'audit et ce faisant utiliser un langage¹³⁹ clair et compréhensible. L'exercice est donc particulièrement contraint.

¹³⁴ L'acception du terme « autonome » va ici plus loin que celle retenue au titre du contenu des normes. Ces NEP 911 et 912 couvrent les missions relatives à la certification des comptes des petites entreprises, respectivement pour des mandats de 3 ou 6 exercices dans leur globalité. Les commissaires aux comptes ne font pas dans ces cas application de l'ensemble du référentiel normatif évoqué précédemment en termes de « puzzle » normatif.

¹³⁵ Cf. dimension internationale

¹³⁶ Cf. dimension juridique

¹³⁷ Cf. dimension culturelle

¹³⁸ Cf. dimension politique

¹³⁹ Cf. dimension rédactionnelle

Un peu comme l'audit, ces rouages normatifs restent une « boîte noire » pour des personnes extérieures à la normalisation. Le schéma normatif général est prévu par le code de commerce mais sa mise en musique est obscure, même pour certains professionnels qui y contribuent à travers le CNP : *« le CNP explique aussi ça à ceux qui sont autour de la table : les difficultés, le temps que ça prend, parce que parfois il y a aussi des réactions des professionnels qui ne comprennent même pas en fait pourquoi on en est toujours là, pourquoi ça bloque, pourquoi on impose ça, pourquoi quand ils ont demandé de relayer tel message ça ne passe pas et après oui ils connaissent tous le H3C mais ils connaissent plus l'aspect contrôle qualité s'ils ont eu à le connaître, les autres aspects, les instances du Collège, les pouvoirs de chacun, c'est pas leur quotidien et c'est complètement normal que ça ne soit pas leur quotidien. Donc c'est vrai qu'on est les êtres normaux et anormaux à la fois parce que nous c'est notre quotidien donc il y a des choses on s'y est fait, on comprend un peu mieux »* (entretien).

Ainsi seul un « petit monde » (entretien) est familier de « *l'envers du décor, plus normatif* » (entretien). Ces spécialistes de l'élaboration des normes sont élevés par Chantiri (2000a) au rang d'élite en matière de normalisation comptable, par référence à la notion d'élite de Jönsson (1988). Il ressort de notre étude que cette qualification est aussi opportune pour la normalisation de l'audit. Nous rejoignons en ce sens le concept de « communauté épistémique » repris par Chantiri-Chaudemanche et Kahloul 2012 dans le domaine de la normalisation comptable, par référence notamment aux travaux de Haas (1992, p. 3) en sciences politiques qui définit une communauté épistémique comme « *un réseau de professionnels détenant une expertise et des compétences reconnues dans un domaine particulier et revendiquant, d'une manière qui fait autorité, des connaissances quant à l'élaboration de règles dans ce domaine* »¹⁴⁰.

Alors quelle est concrètement cette technique de normalisation ? Notre étude nous conduit à mettre en exergue quelques ingrédients indispensables à la normalisation de l'audit que nous regroupons autour de trois items.

Accroche légale et compatibilité avec les textes légaux et réglementaires

La NEP doit tenir compte « *du contexte légal français* » : c'est le premier principe énoncé par le H3C dans sa délibération de 2006. Ce contexte légal se traduit à plusieurs niveaux. La norme, homologuée par arrêté, se raccroche à un texte légal ou réglementaire et ses dispositions doivent être compatibles avec les textes légaux et réglementaires supérieurs en vertu du principe de

¹⁴⁰ Reprise de la traduction retenue par Chantiri-Chaudemanche et Kahloul (2012)

hiérarchie des normes. A ce titre, le H3C (délibération 2006) énonçait d'ailleurs que la « *norme ne peut pas faire référence à des textes qui n'auraient pas valeur législative ou réglementaire (exemple : réponses ministérielles, communiqués ...)* ».

Substance des normes internationales d'audit sans matériel applicatif

A partir de cette accroche légale, et dans le respect des textes français, incluant les textes européens (notamment le règlement audit 2014), les éléments de fond de la norme proviennent principalement des normes d'audit internationales et plus précisément des exigences des ISA appelées en anglais « *requirements* ». En effet, le matériel applicatif des ISA n'est pas intégré dans les NEP en raison du concept de norme homologuée pour laquelle le H3C appelait à « *éviter les commentaires qui affaiblissent les prescriptions de la norme et nuisent à sa clarté* » (H3C, délibération 2006). Cet objectif de convergence avec les ISA est d'ailleurs explicitement énoncé dans le plan d'orientation 2017-2019 de la commission paritaire en charge de l'élaboration des projets de normes. Des éléments du matériel applicatif peuvent toutefois, à la marge, figurer dans les normes d'exercice professionnel lorsque cela permet d'éclairer le commissaire aux comptes sur les procédures d'audit à mettre en œuvre : « *les normes d'exercice professionnel, qui reprennent normalement la totalité des obligations des ISA et qui parfois, reprennent aussi, certain de son matériel applicatif* » (entretien). Dans ce cas, le terme « *peut* » est utilisé pour faire la distinction avec les diligences requises. La forme est effectivement un point important dans la technique normative. Nous avons évoqué cette nuance des verbes utilisés avec l'étude danoise de Jeppesen (2010). Nous développerons plus avant ce point dans la section relative à la dimension rédactionnelle.

Forme propre aux normes d'exercice professionnel

Si le fond est principalement issu des ISA, la forme est en revanche adaptée au contexte français et là-encore au concept de norme homologuée par arrêté. Ainsi, dans sa délibération de 2006, le H3C énonçait plusieurs principes, outre ceux de clarté et de lisibilité de la norme pour la NEP, à valeur réglementaire, « *il est nécessaire de privilégier une formulation impérative pour ce qui concerne les diligences attendues du commissaire aux comptes* ». Pouvant être lue et utilisée non seulement par les commissaires aux comptes mais aussi par « *les autres acteurs du monde économique et financier et les juridictions* », la norme doit être compréhensible par ces différents utilisateurs et donc « *faire usage d'une terminologie précise et qui ne soit pas uniquement issue de la pratique* » (H3C, délibération 2006). Afin d'assurer une cohérence du

référentiel normatif, les mêmes termes sont utilisés pour une signification donnée. Cependant « *la lisibilité peut parfois heurter certaines sémantiques techniques, un vocabulaire technique qui est partagé par les professionnels mais qui n'est pas forcément lisible, donc c'est là où il y avait parfois désaccord pour essayer de trouver la formule qui ne dénaturait pas tout en étant compréhensible* » (entretien). L'autonomie et la fluidité de la norme sont également de mise. Au sein de chaque norme dont le sujet « *doit être suffisamment délimité afin d'éviter les développements qui relèveraient d'autres normes* », il convient « *de définir un plan suffisamment structuré qui évite les redondances* », de ne « *pas paraphraser les textes législatifs et réglementaires* » et d'« *être suffisamment explicite pour qu'il ne soit pas nécessaire de fournir des exemples de rédaction ou des modèles* » (H3C, délibération 2006).

Nous voyons d'ores et déjà à travers cette technique normative se dessiner les dimensions juridique, internationale, culturelle et rédactionnelle que nous développerons dans les sections suivantes. Mais avant de les détailler, voyons quelles opérations réalisent les « cuisiniers de la normalisation » avec ces ingrédients, pour faire écho à l'un de nos interviewés qui nous parlait de « *recette de cuisine* » à l'égard du processus de normalisation de l'audit.

Ainsi les participants à la normalisation de l'audit vont :

- déterminer les sujets à traiter au sein d'une norme d'exercice professionnel¹⁴¹ ;
- « *préparer* »¹⁴², « *écrire* » un premier projet de norme qui va faire l'objet d'une « *relecture* » puis être « *remodifié* », « *faire des essais* » puis « *revoir les rédactions* » en essayant « *de tenir compte aussi [des] remarques* » ;
- « *examiner* » les projets de normes, celles-ci étant « *discutées quasiment ligne à ligne* » ;
- avoir des « *arbitrages à faire* » puis arriver à « *un texte négocié* », c'est-à-dire à une « *norme sur laquelle on s'était mis d'accord* » après, le cas échéant, des « *débats* ».

En effet, « *il y a un processus, on va dire de décalque des ISA* » mais pour autant il ne s'agit pas d'une simple traduction littéraire, « *il a fallu, c'était ça l'adaptation, traduire en langage contraignant ces ISA* ».

« *La normalisation suppose un gros travail d'analyse, d'expertise des commissions et après tout ce travail est injecté dans un processus de concertation, là qui associe les professionnels,*

¹⁴¹ Exemple de la NEP 9510 révisée homologuée en 2018 qui traite désormais du rapport sur le gouvernement d'entreprise. Ce nouveau rapport de l'entité contient une partie des informations avant mentionnées dans le rapport du Président sur le contrôle interne et la gestion des risques (lequel faisait auparavant l'objet d'une norme distincte).

¹⁴² Jusqu'à la fin de cette section, les verbatims sont issus de nos entretiens

les élus, les membres du Collège ». Ces travaux sont des « *échanges sous forme de réunions, d'échanges de drafts* », « *ces projets en réunion ils les descendent paragraphe par paragraphe* ».

Les services ont « *le rôle de décortiquer techniquement le sujet et ils ont le rôle d'attirer l'attention sur les risques* » ainsi que de « *préparer les réunions* » pour lesquelles ils vont « *préparer les documents* ». En effet, ils « *font des notes de lecture des documents* » en mettant en exergue « *les principales options [...] prises* ». En outre, c'est souvent « *le permanent qui tient la plume au départ* ».

Côté CNCC, il « *arrive au CNP de refaire des propositions rédactionnelles [...] parfois ils suggèrent des terminologies, parfois c'est plus des idées, des thèmes, des envies, des réactions, des choses à enlever* ». Le Bureau de la CNCC, lui, « *prend connaissance déjà du projet de norme et puis il prépare l'avis du Conseil national* ». Après il livre ses conclusions au Conseil national de la CNCC dont les membres « *votent à bras levé* ».

Côté H3C, les commissions œuvrent à la « *préparation des décisions du Collège* ». Jusqu'en 2016, le Collège devait rendre son avis sur le projet de norme. Désormais, c'est lui qui « *approuve les normes* », « *ou plutôt qui les adopte* » pour reprendre les termes de la loi.

Puis c'est « *la Chancellerie qui homologue les normes d'audit* » avant qu'elles soient « *intégrées dans le code de commerce* ».

➤ Conclusion de la section 1

Le processus de normalisation de l'audit en France nécessite ainsi la mise en œuvre d'une technique à la fois professionnelle et normative. Nous rejoignons en ce sens des études antérieures et montrons leur écho au contexte de l'audit et de la France. Les normes élaborées sont techniques (Glover et al. 2009 ; Jedidi 2013). Pour qu'elles soient opérationnelles, elles nécessitent une expertise et la présence de professionnels (Burlaud et Zarlowski 2003). Elles requièrent également une technique normative, maîtrisée par une élite (Chantiri 2000b). Ces caractéristiques de la dimension technique du processus s'inscrivent par ailleurs en conjonction avec notre analyse du positionnement des acteurs en qualité d'experts ou de représentants où nous avons mis en lumière une expertise à la fois technique (au sens ici professionnelle) et normative.

Intéressons-nous désormais de plus près au premier « ingrédient » en explorant la dimension juridique du processus de normalisation de l'audit.

Section 2 – La dimension juridique

Le commissariat aux comptes est encadré par des dispositions légales et réglementaires et cet encadrement s'étend au processus de normalisation de l'audit : « *on a une spécificité française qui est cet encadrement juridique* » (entretien). Cette dimension juridique, particulièrement prégnante au sein de la normalisation française de l'audit, se décline tant au niveau des acteurs de la normalisation (1) qu'au niveau du processus lui-même (2), des sources du processus (3) et des normes issues de celui-ci (4).

1. La dimension juridique des acteurs

Les participants à la normalisation de l'audit en France ainsi que leur rôle normatif sont définis par le code de commerce. Nous mettons ici en lumière les spécificités juridiques de ces acteurs en reprenant les catégories de notre cadre d'analyse : le régulateur d'audit, les commissaires aux comptes, l'organisation professionnelle et l'Etat¹⁴³.

1.1. Le H3C

Comme nous l'avons vu, le H3C a été créé par la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003. Le code de commerce (C. Com) prévoit aujourd'hui son statut, sa composition, ses missions, dont celle d'adopter les normes relatives à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel (cf. annexe 3).

Autorité publique indépendante (L. 821-1 C. Com), le H3C est composé de 14 membres (L. 821-2 C. Com)¹⁴⁴. A cet égard, il convient de souligner que :

- le Collège du H3C est composé de quatre magistrats, dont le président, magistrat de la Cour de cassation ;
- le président est nommé par décret du Président de la République et les membres du H3C, autres que les membres de droit, sont nommés par décret ;
- la durée du mandat des membres est fixée par le code de commerce.

¹⁴³ Par définition, les autres parties prenantes sont diverses. Elles ne sont donc pas détaillées dans cette section au regard de leur dimension juridique. Précisons cependant que juridiquement, il n'y a pas d'obstacle à procéder à des consultations de parties prenantes, ni à les faire intervenir en qualité d'experts, ce qui est d'ailleurs mis en pratique.

¹⁴⁴ Cf. composition détaillée dans le chapitre relatif aux acteurs du processus de normalisation

Tous ces éléments font ressortir le cadre juridique relatif à la composition du H3C. Rappelons d'ailleurs que le nombre de magistrats est passé de 3 à 4 à la suite de la réforme européenne de l'audit. Par ailleurs, la rémunération des membres est elle-aussi strictement encadrée avec un principe posé par le code de commerce (R. 821-10 C. Com).

Les missions du H3C sont également définies par le code de commerce (L. 821-1 I C. Com). En particulier, le H3C « *adopte, dans les conditions prévues à l'article L. 821-14, les normes relatives à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel* » (L. 821-1 I. 2° C. Com). Le rôle du H3C dans la normalisation de l'audit est précisé aux articles L. 821-1 et L. 821-14 du code de commerce. Il s'agit à la fois d'un rôle :

- d'initiative de norme ;
- d'élaboration de norme via la participation de certains de ses membres à la commission paritaire chargée d'élaborer le projet de norme ;
- d'adoption de norme.

A cet égard, il est rappelé que la LSF prévoyait initialement que le H3C donnait son avis sur le projet de norme élaboré par la CNCC. Ce renforcement du rôle du H3C dans le domaine normatif résulte là-encore d'un texte : la directive audit 2014. En effet, celle-ci prévoit que l'autorité compétente assume la responsabilité finale de la supervision de l'adoption de normes. Lors de la transposition des textes européens en droit français, cette nouvelle prérogative a été instituée (RFC 072).

La dimension juridique liée au H3C est donc à la fois d'origine nationale et européenne. Nous pouvons illustrer ce second pan par une autre particularité au niveau de la composition du H3C : l'absence de commissaire aux comptes en exercice. A son origine, le H3C comprenait trois commissaires aux comptes. Depuis le 17 juin 2016, le Collège comprend deux personnes ayant exercé la profession de commissaire aux comptes. Il s'agit d'une évolution qui résulte des dispositions de la directive audit 2014 et plus précisément de son article 32 selon lequel « *l'autorité compétente est dirigée par des non-praticiens* », avec un délai de « carence » d'exercice professionnel de trois ans¹⁴⁵.

La dimension juridique se ressent également à travers la commission paritaire placée auprès du H3C (L. 821-2 III C. Com). L'institutionnalisation de la commission paritaire constitue l'un

¹⁴⁵ Cf. définition d'un non-praticien citée dans la section relative au positionnement des acteurs en qualité d'experts ou de représentants et RFC 067

des points marquants de l'évolution de la normalisation française de l'audit à la suite de la réforme de l'audit. Ainsi, *« on passe dans une nouvelle phase puisque le G8 a été institutionnalisé, institutionnalisé avec un comité paritaire prévu par la loi »* (entretien). Le caractère légal est ainsi présent avec un groupe de concertation qui existait de manière informelle depuis 2006 et qui a été reconnu formellement et légalement dix ans après, en 2016 à l'occasion de la réforme européenne de l'audit sans que cette organisation ne soit imposée par les textes européens. Il s'agit vraiment d'une décision nationale formalisée via l'ordonnance de transposition. La composition de cette commission, à parité de membres du Collège du H3C et de commissaires aux comptes, est également prévue par le code de commerce (L. 821-2 III C. Com). Cette composition incluant des professionnels en exercice nous fait la transition avec un autre acteur de notre cadre d'analyse : les commissaires aux comptes.

1.2. Les commissaires aux comptes

En France, la profession des commissaires aux comptes est réglementée. L'exercice de l'activité professionnelle est donc encadré par des textes légaux et réglementaires, et en particulier par les dispositions du titre II du Livre VIII du code de commerce. Les commissaires aux comptes sont soumis à des règles juridiques pour ce qui concerne leur inscription, leur formation initiale et continue, leur déontologie, l'organisation de leurs structures d'exercice du commissariat aux comptes, leur activité professionnelle, leur supervision.

En application de l'article L. 820-1-1 du code de commerce, l'exercice de la profession de commissaire aux comptes consiste en l'exercice, par le commissaire aux comptes, de missions de contrôle légal et d'autres missions qui lui sont confiées par la loi ou le règlement. Un commissaire aux comptes peut, en dehors ou dans le cadre d'une mission légale, fournir des services et des attestations, dans le respect des dispositions du présent code, de la réglementation européenne et des principes définis par le code de déontologie de la profession. La profession met en avant la mission légale du commissaire aux comptes comme en témoignent notre étude documentaire (CNCC, CAC & match) et les propos recueillis lors de nos entretiens : *« je suis très attaché à la mission légale du commissaire aux comptes et la notion d'intérêt public », « ça reste pour quoi on se bat aujourd'hui, la mission légale avec tout ce ça suppose derrière juridiquement parlant, versus une mission contractuelle allégée, sur les aspects évidemment de tutelle mais également de mission et d'organisation »* (entretiens).

La dimension juridique attachée aux commissaires aux comptes fait montre d'une dépendance de sentier, avec une tutelle du ministère de la justice : « *ça vient de toute une histoire, ça vient de la tutelle des commissaires aux comptes qui est la Chancellerie et non pas le ministère de l'économie et des finances alors que dans beaucoup d'autres pays européens, les auditeurs dépendent du ministère de l'économie et des finances* » (entretien).

1.3. La CNCC

Le statut, la composition, l'organisation et les missions de la CNCC sont également fixées par le code de commerce¹⁴⁶ (cf. annexe 2). Instituée auprès du garde des sceaux, ministre de la justice, la CNCC est un établissement d'utilité publique (L. 821-6 C. Com). La CNCC est administrée par le Conseil national, organe décisionnaire de la profession et composé de commissaires aux comptes délégués par les CRCC (R. 821-37 C. Com). Ses missions sont prévues par l'article R. 821-46 du code de commerce, tout comme celles du Bureau de la CNCC, organe exécutif de la gouvernance de la CNCC (R. 821-47 à R. 821-49 C. Com).

En matière normative, la CNCC fait partie des personnes morales habilitée à demander l'élaboration d'une norme, en application de l'article L. 821-14 du code de commerce. En outre, quelle que soit l'origine normative, elle donne un avis sur les projets de normes (L. 821-14 C. Com). Cet avis est préparé par le Bureau de la CNCC (R. 821-48 C. Com).

1.4. Les pouvoirs publics

L'intervention des pouvoirs publics dans le processus de normalisation de l'audit s'effectue à double titre.

1.4.1. *Le commissaire du Gouvernement*

Conformément à l'article L. 821-4 du code de commerce, un commissaire du Gouvernement auprès du H3C est désigné par le garde des sceaux, ministre de la justice. La désignation par le ministre de la justice constitue le premier aspect juridique de cette fonction. En pratique, le commissaire du Gouvernement est représenté par une personne de la direction des affaires civiles et du sceau, direction du ministère de la justice.

¹⁴⁶ Nous n'aborderons pas dans le cadre de cette recherche la réforme institutionnelle récente relative à la CNCC et aux CRCC, dont les effets n'impactent pas notre période d'étude

Le commissaire du Gouvernement siège au Collège du H3C avec voix consultative. Alors que sa présence n'est requise par les textes légaux et réglementaires qu'au niveau du Collège, le H3C a souhaité que le commissaire du Gouvernement assiste également aux réunions de la commission des normes et de la commission paritaire. Cette présence en qualité d'observateur est même inscrite, pour la commission paritaire, dans le règlement intérieur du H3C (H3C, règlement intérieur 2020, article 2.2). En effet, la présence du commissaire du Gouvernement est perçue comme fondamentale dans le processus : *« c'est un rôle qui est assez informel mais qui est indispensable car ce serait contreproductif à mon avis qu'il y ait un projet de normes qui soit élaboré sans que le représentant du commissaire du Gouvernement puisse intervenir et qu'au moment où il est présenté à l'homologation il y ait un problème de compatibilité avec d'autres normes qui se pose et qu'on refuse d'homologuer pour cette raison-là. Je pense que c'est la principale raison qui justifie la présence du représentant du commissaire du Gouvernement au sein de la commission des normes, pour s'assurer que tout au long du processus, on n'aura pas de problème et que l'homologation finalement, je ne dis pas que c'est quelque chose de purement formel, mais en tout cas qu'on évite des problèmes majeurs au niveau de l'homologation. »* (entretien).

Cette présence apparaît également comme un moyen d'information pour le ministère. En ce sens, nous pouvons rapporter les propos de Jean-Marc Sauvé, Vice-président du Conseil d'Etat lors de son intervention du 11 février 2010 sur les autorités administratives indépendantes¹⁴⁷ : *« La présence d'un commissaire du gouvernement au sein des autorités administratives dotées d'un pouvoir réglementaire, qui permet de tenir informé le ministre des décisions prises par l'autorité et de faire valoir, si nécessaire, la position du Gouvernement, est également une solution qui a été plusieurs fois retenue par le législateur »* (Sauvé 2010). Ces propos nous font le lien avec le ministre de la justice qui intervient dans le processus.

1.4.2. Le garde des sceaux, ministre de la justice

Nous avons indiqué au niveau des commissaires aux comptes le rôle du ministre de la justice pour la profession. S'agissant plus particulièrement de la normalisation de l'audit, un rôle est également assuré par le garde des sceaux, ministre de la justice à deux étapes du processus.

¹⁴⁷ Même si le H3C est depuis fin 2007 une autorité publique indépendante, nous rapportons ces propos concernant la présence d'un commissaire du Gouvernement qui sont tout autant pertinents pour les autorités administratives indépendantes que pour les autorités publiques indépendantes

En premier lieu, le ministre de la justice peut formuler une demande d'élaboration de norme. Il fait ainsi partie des prescripteurs limitativement énumérés par la loi (L. 821-14 C. Com).

En second lieu, le ministre de la justice intervient pour apporter une valeur juridique à la norme adoptée par le H3C et la rendre applicable et opposable aux tiers. Cette action s'effectue avec l'homologation de la norme, telle que prévue par le même article du code de commerce. Cette homologation constitue l'étape ultime du processus normatif que nous traitons à présent au regard de sa dimension juridique.

2. La dimension juridique du processus normatif français

Concernant le processus normatif, la dimension juridique transparaît à travers trois axes : le processus type imposé par les textes, son évolution au fil des textes et la hiérarchie des normes.

2.1. Un processus type imposé par les textes

Depuis la loi de sécurité financière de 2003, le processus de normalisation de l'audit en France est prévu par le code de commerce. A la suite de la réforme européenne de l'audit, les textes précisent les étapes (initiation/demande, élaboration, avis, adoption, homologation) ainsi que les acteurs intervenant à ces différentes étapes. Une des particularités françaises d'ailleurs, depuis 2003, est l'homologation des normes par le garde des sceaux, ministre de la justice : *« c'est plus un élément de procédure administrative pour donner une valeur juridique et d'ailleurs on ne voit pas dans les autres pays, enfin c'est propre au droit français »* (entretien).

2.2. Une évolution du processus au fil des textes

Comme nous l'avons vu lorsque nous avons retracé l'évolution du processus normatif français, deux dates ont été déterminantes : 2003 et 2016. Ces deux dates correspondent à l'entrée en vigueur de textes légaux et réglementaires :

- d'une part, la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003 et ;
- d'autre part, la réforme européenne de l'audit de 2016 avec l'ordonnance du 17 mars 2016 et le décret du 26 juillet 2016 transposant en droit national la directive audit 2014 et assurant la conformité du droit interne au règlement audit 2014 entrant en vigueur le 17 juin 2016.

Ces textes clés ont dessiné les contours de la normalisation de l'audit tels qu'ils existent aujourd'hui en France :

- en 2003 le passage à une « normalisation partagée » avec des normes homologuées à valeur réglementaire faisant intervenir une autorité de régulation et la Chancellerie ;
- en 2016 le processus normatif dans son état actuel, comme énoncé ci-avant.

2.3. La hiérarchie des normes

La hiérarchie des normes est définie comme l' « *ensemble des composantes d'un système juridique (Constitution, loi, règlement.) considéré dans leur coordination et fondé sur le principe selon lequel la norme d'un degré doit respecter et mettre en œuvre celle du degré supérieur (structure d'ensemble métaphoriquement nommée pyramide des normes)* » (Cornu 2011). Les NEP étant homologuées par arrêté, elles entrent dans la hiérarchie des normes françaises. En conséquence, et en vertu du principe de légalité, les NEP doivent se conformer à l'ensemble des règles en vigueur ayant une force supérieure dans la hiérarchie des normes, ou du moins être compatibles avec ces normes (Ministre et Conseil d'Etat, Guide de légistique 2017, p. 39), ce qui nous a également été souligné par interview : « *la norme d'exercice professionnel ne peut pas modifier le contenu des dispositions supérieures* » (entretien). D'ailleurs, l'évolution des textes peut nécessiter une actualisation des NEP en vue de respecter la hiérarchie des normes. C'est d'ailleurs le cas à la suite de l'entrée en vigueur de la réforme européenne de l'audit : « *le nouveau cadre réglementaire de l'audit amène à revoir des normes d'exercice professionnel parce qu'elles ne sont plus conformes à l'état du droit* » (entretien).

Le respect de ce principe nécessite une vigilance tout au long du processus d'élaboration des normes. On peut en particulier faire le lien ici avec la dimension juridique soulignée au regard de la présence du commissaire du Gouvernement : « *le premier rôle du représentant du commissaire du Gouvernement dans ce processus-là c'est de s'assurer que les projets de normes respectent le cadre réglementaire français, et quand je dis cadre réglementaire français, j'intègre le cadre réglementaire européen car le cadre réglementaire européen, il fait partie du droit applicable en France [...], assurer que les projets de normes soient conformes aux normes de rang supérieur, c'est-à-dire qu'ils respectent le principe de hiérarchie des normes* » (entretien).

L'aspect juridique du processus est donc majeur. D'ailleurs, il peut être bloquant lors de l'élaboration d'une norme et ne pas permettre sa finalisation, comme nous l'a expliqué l'un des

interviewés : « on a un certain nombre de sujets un peu ponctuels mais majeurs qui posent problème au plan juridique et donc qui peuvent bloquer sur certains sujets la sortie d'une norme complète (...) le juridisme peut bloquer une norme, la sortie d'une norme » (entretien).

3. La dimension juridique des sources normatives

Concernant les sources des normes, l'aspect juridique trouve place. Ainsi, et tel que nous l'avons mis en avant dans la section consacrée aux sources des normes, les textes légaux et réglementaires constituent la matière première principale des normes d'audit en termes d'accroche. Ce sont de ces textes que sont issues les obligations qui sont ensuite déclinées dans les normes en termes de principes et de modalités de mise en œuvre.

Pour aller plus loin sur ce sujet, nous pouvons illustrer cette dimension juridique à travers l'exemple de la NEP 260 révisée lors de notre immersion participative. « *Les modifications apportées concernent principalement les entités d'intérêt public auxquelles il est prévu que le commissaire aux comptes leur communique les irrégularités ou les soupçons d'irrégularités relevés dans le cadre de sa mission et établisse un rapport destiné au comité spécialisé* » (H3C, communication du 23 décembre 2017). Ainsi, la NEP 260 intègre les obligations nouvelles issues des articles 7 et 11 du règlement audit 2014 et les décline en termes de diligences. En particulier, le règlement audit 2014 prévoit que « *lorsque le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit qui effectue le contrôle légal des comptes d'une entité d'intérêt public soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner que des irrégularités, y compris des fraudes concernant les états financiers de l'entité contrôlée, peuvent être commises ou ont été commises, il en informe l'entité contrôlée* » (article 7). A ce titre, la NEP 260 décline ce que l'on entend par « *informe[r] l'entité contrôlée* » : « *en cas de soupçons ou de bonnes raisons de soupçonner que des irrégularités, y compris des fraudes concernant les comptes annuels ou consolidés, peuvent être commises ou ont été commises, il en informe la direction ou, lorsque l'information de la direction n'apparaît pas souhaitable ou est restée sans suite pertinente, les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce* » (NEP 260 révisée, §5¹⁴⁸). Cette illustration montre bien l'accroche juridique des diligences mentionnées dans la norme. Le texte européen, applicable directement en droit français, constitue ce faisant la source de ce paragraphe de la norme révisée.

¹⁴⁸ Nous soulignons

4. L'influence de la dimension juridique sur les normes d'audit françaises

En préambule précisons que les NEP sont prévues par un texte légal. En effet, en application des dispositions de l'article L. 821-13 du code de commerce, le commissaire aux comptes « *se conforme aux normes adoptées par le Haut conseil du commissariat aux comptes et homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice* » pour réaliser sa mission. Les textes légaux et réglementaires fixent donc le cadre général d'existence des normes d'audit françaises. Deux aspects juridiques méritent ensuite d'être soulignés : l'un relatif au champ des normes, l'autre concernant le caractère réglementaire de celles-ci.

4.1. Un champ normatif régi par les textes

Là-encore, le champ normatif est circonscrit par les textes : de 2003 à 2016, il s'agissait des normes d'exercice professionnel et depuis juin 2016, les normes applicables aux commissaires aux comptes sont relatives à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel (L. 821-1 C. com). Cette évolution provient de la réforme européenne de l'audit avec la transposition en droit français de la directive audit 2014.

4.2. Des normes à caractère réglementaire

Dans sa délibération de 2006, le H3C indiquait qu'il avait « *mené une réflexion sur la nouvelle notion de « norme d'exercice professionnel homologuée », issue de la loi de sécurité financière* ». Il parlait même de « *concept de « norme homologuée » à valeur réglementaire* » (H3C, délibération 2006). En effet, à compter de la LSF de 2003, les normes applicables aux commissaires aux comptes sont homologuées par arrêté du garde des sceaux et entrent ainsi dans la hiérarchie des normes que nous venons d'exposer : « *L'homologation c'est vraiment donner une valeur juridique à une norme* » (entretien). Ce point était également mis en exergue dans la préface du recueil des normes publié par la CNCC, laquelle indique que les NEP homologuées par arrêté « *deviennent des instruments de nature réglementaire. Cette homologation les rend opposable aux tiers. Parallèlement, elle rend aussi leur non-respect susceptible d'entraîner d'éventuelles sanctions disciplinaires et la mise en cause de la responsabilité du commissaire aux comptes. En s'élevant dans la hiérarchie des textes, du fait de leur homologation, les normes d'exercice professionnel ont conforté leur caractère* ».

impératif, obligatoire. Elles viennent se placer après les lois et les règlements. C'est à leur aune qu'est jugé le bon exercice de la mission. » (CNCC, Recueil des normes 2008).

La préface met ainsi en exergue le caractère contraignant des normes, issu de leur positionnement dans la hiérarchie des textes, et leur caractère de référence pour une éventuelle mise en cause de la responsabilité du commissaire aux comptes. Il s'agit donc d'une implication juridique forte avec un côté judiciaire qui se greffe : *« Les dernières jurisprudences on voit bien qu'il y a des commissaires aux comptes qui ont été sanctionnés et très clairement dans le jugement c'était NEP machin, machin, machin [...] dès lors qu'on est bien dans un système judiciaire, pour moi c'est ça je dis ça NEP = judiciaire, donc je veux dire attention » (entretien).*

➤ Conclusion de la section 2

Pour conclure sur l'empreinte juridique qui touche les acteurs de la normalisation de l'audit en France, le processus normatif, ses sources et les normes elles-mêmes, nous citerons un intervenant dans la normalisation de l'audit qui a découvert cet esprit juridique des normes lorsqu'il a commencé à travailler sur les sujets normatifs *« moi je n'avais pas vu trop le lien avec la loi, pour moi un audit c'était un audit, on certifiait les comptes mais sur une approche d'audit cabinet quoi, j'avais pas vu toute l'implication juridique » (entretien).* Ces propos illustrent la sous-estimation de la caractéristique juridique dans le processus de normalisation de l'audit pour des personnes extérieures à celui-ci et tous les développements de cette section permettent de bien appréhender les différents aspects sur lesquels cet angle juridique s'exprime. Ces aspects sont synthétisés dans le tableau qui suit, en reprenant la classification de notre cadre conceptuel du processus de normalisation et en faisant expressément apparaître les références au code de commerce pour appuyer la dimension juridique issue de notre analyse.

Eléments d'analyse	du cadre	Aspects juridiques	Références C. Com
Acteurs	Acteurs	Participants à la normalisation prévus par le C. Com	L. 821-14
	H3C	H3C, API instituée par la loi	L. 821-1
		Composition du H3C prévue par le C. Com	L. 821-2
		Membres du H3C nommés par décret	L. 821-2
		Collège composé de 4 magistrats dont son Président	L. 821-2
		Absence de praticiens au Collège	L. 821-2
		Rémunération des membres encadrée	R. 821-10
		Prérogative normative	L. 821-1

Eléments du cadre d'analyse		Aspects juridiques	Références C. Com
	H3C / commissaires aux comptes	Institutionnalisation d'une commission paritaire	L. 821-2 III
	CNCC	CNCC, établissement d'utilité publique institué auprès du garde des sceaux Composition et missions de la CNCC prévues par le code de commerce	L. 821-6 R. 821-36 à R. 821-50
	Etat	Présence du commissaire du Gouvernement au Collège du H3C	L. 821-4
Sources	Textes légaux et réglementaires	NEP prévues par le code de commerce Accroche juridique des normes	Cf. liste des articles en tableau 6 - notamment L. 823-9, L. 823-12-2, L. 823-15
Processus	Processus type	Processus légal de normalisation Homologation par arrêté du garde des sceaux	L. 821-14 L. 821-14
	Evolution	Blocage juridique éventuel de la sortie d'une norme Evolution du processus liée à des textes (LSF/REA ¹⁴⁹)	L. 821-14
Normes		Champ des normes défini par les textes	L. 821-1
		Valeur réglementaire des normes	L. 821-14
		Caractère contraignant / sanctionnable des normes	L. 824-1

Tableau 11 : Synthèse de l'empreinte juridique du processus français de normalisation de l'audit

Poursuivons notre analyse des caractéristiques du processus de normalisation de l'audit par la dimension internationale qui, elle, est davantage perçue par les personnes extérieures à la normalisation¹⁵⁰.

¹⁴⁹ Réforme européenne de l'audit issue de la directive audit 2014 et du règlement audit 2014

¹⁵⁰ Nous avons d'ailleurs pu confirmer ce point lors de nos échanges informels avec des personnes extérieures au cours de la réalisation de cette étude.

Section 3 – La dimension internationale

Notre problématique est centrée sur le processus de normalisation de l'audit en France. Celui-ci n'est pas pour autant enfermé dans les frontières hexagonales. La fabrication des normes d'exercice professionnel comporte effectivement une forte connotation internationale. Celle-ci se manifeste tant par les sources qui servent de base à la normalisation (1) que par le processus lui-même (2) et les normes qui sont produites (3). L'environnement international impacte également les acteurs du processus français (4). Cette influence n'est toutefois pas absolue.

1. Les sources internationales de la normalisation française de l'audit

Dans la section relative aux sources, nous avons recensé trois matières premières aux normes d'exercice professionnel : les textes légaux et réglementaires, les ISA et la pratique de l'audit. Finalement, ces trois sources revêtent un manteau normatif international.

1.1. Les ISA comme ancrage pour une pratique harmonisée de l'audit

L'influence de l'international sur la normalisation française de l'audit se manifeste dès la substance qui est utilisée comme source pour les normes d'exercice professionnel. Nos différents modes de collecte de données, dont l'immersion participative, nous l'ont confirmé : *« La norme d'exercice professionnel doit tenir compte [...] de la pratique internationale en matière d'audit »* (H3C, délibération 2006). *« C'est vraiment à partir des normes ISA que les normes françaises sont élaborées »* (entretien).

Cet ancrage aux ISA se justifie par une volonté de pratique harmonisée de l'audit : *« On ne peut pas mettre la profession française dans un état où elle ne serait pas conforme avec les autres professions, et qu'elle doive expliquer qu'est-ce qu'elle fait. Donc on veut que le langage que parle la profession française soit le langage de tous »* (entretien). Pourquoi ? Parce qu'on vit dans un environnement global et qu'*« on ne peut pas sortir du concert des nations [...], l'audit, c'est un métier mondial, c'est un métier qui est le même de New York à Londres à Paris »* (entretien). Dans un contexte de marchés mondiaux la mouvance vers la globalisation a poussé à l'harmonisation des normes tant comptables que d'audit (Roussey 1992). Dans cette mouvance l'objectif était que les normes d'audit françaises *« ne sortent pas de l'épure de la norme internationale. Donc sur le fond, qu'on puisse presque dire que en ayant conduit un*

audit en normes françaises on était quasiment conforme aux normes internationales » (entretien). Ce souci d'un audit harmonisé a également trait à la pratique des autres pays, afin « *qu'on ne fasse pas plus que font les autres pays européens* » (entretien).

1.2. L'harmonisation de la réglementation de l'audit au niveau européen

« *Il importe également de relever le niveau minimal de convergence applicable aux normes d'audit sur la base desquelles les contrôles légaux sont effectués* » : c'est ainsi que le premier considérant de la directive audit 2014 met en avant la nécessité d'une harmonisation européenne de l'audit au niveau normatif. Cette harmonisation européenne s'est structurée pas à pas. Face à l'absence d'approche harmonisée de la question du contrôle légal des comptes dans la Communauté européenne, la CE a proposé en 1998 la création d'un comité de l'audit qui pourrait élaborer de nouvelles actions en étroite collaboration avec la profession comptable et les États membres (CE 1998)¹⁵¹. S'appuyant sur les travaux dudit comité, la CE a publié, le 15 novembre 2000, une recommandation relative aux « exigences minimales en matière de contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne » (CE 2000) et, le 16 mai 2002, une recommandation sur l'« indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE : principes fondamentaux » (CE 2002)¹⁵². Dans la continuité, la directive audit 2006 vise à une harmonisation élevée des exigences en matière de contrôle légal des comptes (RFC 029). Afin d'assurer une qualité constante et élevée pour tous les contrôles légaux des comptes requis par le droit communautaire, ces « *contrôles devraient donc tous prendre pour base les normes d'audit internationales* » (Parlement européen et Conseil 2006). Ce principe a été réaffirmé par la directive audit 2014 qui remplace l'article 26 de la directive 2006 par le texte suivant :

« *1. Les États membres exigent que les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit effectuent le contrôle légal des comptes dans le respect des normes d'audit internationales adoptées par la Commission [...].*

Les États membres peuvent appliquer des normes, procédures ou exigences d'audit nationales aussi longtemps que la Commission n'a pas adopté de normes d'audit internationales portant sur la même matière. »

Alors que la directive audit 2006 visait les « normes internationales d'audit » sans référence particulière, la directive audit 2014 précise que l'« *on entend par « normes d'audit*

¹⁵¹ Directive audit 2006, considérant 3

¹⁵² Directive audit 2006, considérant 4

internationales » **les normes internationales d'audit (ISA)**, la norme internationale de contrôle qualité 1 et d'autres normes connexes **élaborées par la Fédération internationale d'experts-comptables (IFAC) par l'intermédiaire du conseil international des normes d'audit et d'assurance (IAASB)**, dans la mesure où elles se rapportent au contrôle légal des comptes » (directive audit 2014, article 26¹⁵³). Un pas supplémentaire est donc fait au niveau européen en direction des ISA¹⁵⁴. On voit cependant une limite à l'isomorphisme mimétique puisque, en l'absence de normes d'audit internationales adoptées par la CE, certains Etats membres de l'Union européenne ont adopté, nationalement, les ISA dans leur pays. Ce n'est pas le cas de la France qui maintient des normes nationales inspirées des ISA.

En tout état de cause, que les normes ISA soient appliquées nationalement ou non, les Etats membres de l'Union européenne doivent respecter les dispositions de la directive audit 2014 transposées dans leur droit national ainsi que les exigences du règlement audit 2014. Or ces textes européens contiennent des dispositions relatives à la conduite de la mission de contrôle légal des comptes. Ainsi, par exemple, les articles 28 de la directive audit 2014 et 10 du règlement audit 2014 prévoient un certain nombre de mentions devant obligatoirement figurer dans le rapport d'audit. Ces dispositions européennes influent sur la normalisation de l'audit. En effet, lors de la révision de la NEP 700 relative aux rapports du commissaire aux comptes et lors de l'élaboration de la NEP 701 relative à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public, la prise en compte des normes ISA s'est faite conjointement avec la considération de ces dispositions européennes. Outre les textes légaux et réglementaires purement nationaux, les textes européens doivent également être respectés lors du processus d'élaboration des NEP.

2. L'influence de l'international sur le processus français de normalisation de l'audit

Le processus français de normalisation de l'audit est conduit avec une influence internationale mais il n'est toutefois pas la réplique du processus international de normalisation des ISA.

¹⁵³ Nous soulignons

¹⁵⁴ Cf. RFC 013, 016, 050 et 065 faisant état de l'application à venir des ISA au sein de l'Union européenne

2.1. Un exercice de transposition contraint

Le premier aspect international, notoirement connu, concerne la transposition des ISA. Le terme « transposition » est employé pour décrire le processus d'adaptation des normes internationales en normes françaises. En effet, la France n'a pas adopté, au niveau national, les normes internationales d'audit élaborées par l'IAASB. Cependant, un objectif de convergence avec le référentiel international est poursuivi (Commission paritaire, plan d'orientation 2017-2019) : *« il y a toujours eu l'objectif de faire des normes nationales qui soient assez proches des ISA, en tout cas compatibles avec les ISA »* (entretien). De ce fait, le processus d'élaboration des NEP ayant une correspondance internationale est balisé par les ISA : *« surtout si en plus, les normes viennent à l'origine des ISA, c'est quand même un exercice de transposition. C'est pas un exercice de création »* (entretien). Toutefois, cette forte empreinte internationale du processus d'élaboration des normes d'exercice professionnel doit se combiner avec la dimension juridique que nous avons explicitée dans la section qui précède. Cette transposition des normes internationales doit s'effectuer en respectant le principe de hiérarchie des normes et en assurant la compatibilité avec les dispositions européennes et nationales.

2.2. Une modification du processus type nécessitée par les textes européens

La deuxième influence internationale que nous identifions à l'égard du processus de normalisation se situe à l'échelle européenne et résulte de la réforme de l'audit entrée en vigueur en 2016. En effet, l'article 32 de la directive audit 2014 prévoit une adoption des normes relatives à la déontologie et au contrôle interne de qualité des cabinets d'audit et des activités d'audit par l'autorité compétente, c'est-à-dire le régulateur de l'audit, sauf lorsque ces normes sont adoptées ou approuvées par d'autres autorités des Etats membres. C'est cette disposition européenne qui a nécessité une évolution du processus français, les normes ne pouvant plus être adoptées par la CNCC : *« il y a une origine communautaire »* (entretien).

2.3. Un processus distinct de celui existant à l'international

Malgré cette volonté partagée de transposer les normes ISA, le processus d'élaboration des normes d'exercice professionnel n'est pas calqué sur le processus existant à l'échelon international pour l'élaboration des normes ISA et appelé « *due process* ». Trois éléments nous apparaissent particulièrement divergents :

- le processus français n'inclut pas de recherche académique ;
- le processus français n'inclut pas de consultation publique systématique des parties prenantes ;
- les réunions et documents de travail ne sont pas publics.

Ces trois différences constituent donc une limite significative à l'isomorphisme mimétique international. Nous tenterons d'apporter des explications à ces limites dans le cadre de notre discussion de synthèse. Une démarcation se fait aussi sentir au regard de l'influence internationale sur les normes d'audit françaises.

3. L'influence de l'international sur les normes d'audit françaises

Comme pour le processus, nous proposons d'aborder les normes d'audit françaises à travers la dimension internationale qu'elles revêtent en mettant en regard les limites à cet isomorphisme international.

3.1. Des ISA aux NEP

Le mécanisme isomorphique qui trouve place au niveau des normes est bien sûr le mimétisme avec les ISA, qui découle du processus de transposition de celles-ci. Tel qu'il ressort de la typologie des normes, la majorité des NEP a une correspondance internationale. Les ISA constituent le « *benchmark* » pour reprendre les termes d'un de nos interviewés. Le mimétisme va jusqu'au numéro des NEP : « *je m'étais battu becs et ongles, et le Président [de la CNCC] m'avait heureusement soutenu, en disons non, il faut garder la numérotation des ISA il faut garder la numérotation des ISA parce que sinon vous n'aurez même pas le tableau de passage, vous n'aurez même pas l'évidence, et vous ne pourrez parler avec personne* » (entretien). Ainsi, dans ses publications (CNCC, Recueil des normes 2008), la CNCC a attribué à la NEP un numéro correspondant à la norme internationale ISA équivalente : exemple de la première norme internationale ISA 200 « *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit*¹⁵⁵ » qui a son pendant au niveau du référentiel normatif français : NEP 200 « *Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes* ».

¹⁵⁵ Traduction CNCC-CSOEC-IRE, juin 2012

Cependant, le mimétisme connaît des limites puisque le référentiel normatif n'opère pas l'équivalence 1 ISA = 1 NEP. Même si la majorité des NEP provient des ISA, une minorité correspond à des normes franco-françaises, notamment la norme relative à l'audit par plusieurs commissaires aux comptes, permettant de traiter la spécificité française du co-commissariat aux comptes. Inversement, toutes les ISA ne sont pas transposées. Il manque effectivement deux ISA (ISA 220 et ISA 402¹⁵⁶) pour aboutir à une transposition de l'ensemble des ISA publiées par l'IAASB. De surcroît, même pour les ISA transposées, l'adéquation n'est pas totale. En particulier, le matériel applicatif des ISA n'est pas transposé.

3.2. Des NEP avec *requirements* mais sans *application material*

Pour ce développement lié à la dimension internationale, il nous semble opportun de retenir un sous-titre mêlant le français et l'anglais pour illustrer ce double emprunt à la culture juridique française et aux normes internationales. Les ISA apportent la substance qui guide l'élaboration des NEP mais cette substance ne reprend pas le matériel applicatif. Il s'agit donc bien ici d'une limite au mimétisme avec les ISA, qui résulte du concept de norme homologuée et de leur caractère réglementaire. Les NEP restent au niveau des principes et le matériel applicatif est considéré comme des modalités d'application ne relevant pas du niveau d'une norme homologuée. On voit ici le lien tant avec la dimension juridique qu'avec la dimension culturelle que nous développerons en section 6 et la dépendance du sentier de notre cadre théorique.

4. Les acteurs de la normalisation et l'internationalisation de l'audit

Les mécanismes isomorphiques internationaux se déploient aussi au travers des acteurs de la normalisation de l'audit. Nous mettons l'accent à cet égard sur le H3C et la profession d'audit.

4.1. Le H3C, une évolution au rythme de mécanismes isomorphiques internationaux

Le premier mécanisme isomorphique déjà mis en exergue par la littérature académique est le mimétisme de création du H3C en écho au régulateur américain (Pochet 2007 ; Hazgui 2015).

¹⁵⁶ ISA 220, Contrôle qualité d'un audit d'états financiers et ISA 402, Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services (traduction CNCC-CSOEC-IRE, juin 2012)

Ce point a été conforté par nos entretiens et notre étude documentaire. Ainsi, ce mimétisme s'est diffusé depuis les Etats-Unis : *« à compter du scandale Enron, on a vu arriver les régulateurs dans le monde professionnel, puisque les américains en ont d'abord créé un qui s'appelle le PCAOB, dans le cadre d'une loi qui s'appelle Sarbanes-Oxley, qui était donc la fin de l'autorégulation pour la profession américaine. Bien sûr, le mouvement a fait tache d'huile et les différents pays développés ont rapidement aussi développé un régulateur, la France en premier avec le H3C, l'autorité de supervision de la profession de commissaires aux comptes »* (entretien).

Après une création relevant d'un mécanisme isomorphe mimétique international, le renforcement des pouvoirs du H3C relève à nouveau d'un isomorphisme international mais de nature plutôt coercitive et européenne cette fois-ci. En effet, le passage d'un avis du H3C à émettre sur les normes à une adoption de celles-ci résulte de la transposition de la directive audit 2014 qui est venue modifier l'article 32 de la directive audit 2006 au regard de la responsabilité finale de la supervision de l'adoption de normes. En France, cette responsabilité finale normative est attribuée au H3C.

L'influence européenne et la pression coercitive associée se traduisent également au niveau de la composition du Collège du H3C puisque c'est ce même article 32 qui prévoit que l'autorité compétente est dirigée par des non-praticiens : *« on avait quand même cet enjeu que [la directive] nous imposait de ne plus avoir de professionnels en exercice dans le Collège »* (entretien). Avec cet isomorphisme coercitif issu des textes européens, nous faisons le lien avec la dimension juridique de la section qui précède.

4.2. La profession d'audit et la promotion des ISA

La promotion des ISA par la profession de l'audit marque un mécanisme isomorphe normatif, au sens de l'influence des réseaux professionnels. Celui-ci a été entretenu à la fois par les commissaires aux comptes et par l'institution professionnelle.

Au regard des commissaires aux comptes, rappelons tout d'abord que les grands cabinets d'audit français sont des cabinets internationaux. D'ailleurs les quatre plus grands cabinets sont communément appelés Big 4. Ces cabinets ont toujours œuvré pour des normes françaises compatibles avec les normes internationales : *« Les représentants des grands cabinets anglo-saxons se sont installés à la commission des normes professionnelles de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes en contribuant à intégrer, à partir de la fin des*

années 1980, les normes internationales d'audit de l'IAPC (International Auditing Practices Board) dans le référentiel français » (Ramirez 2003, p. 77).

Les cabinets d'audit ont donc fortement contribué à l'harmonisation des normes françaises avec les normes internationales. D'ailleurs, *« on peut entendre la critique de certains réseaux, notamment internationaux qui préféreraient quand même être modélisés totalement sur les ISA pour avoir exactement le même rapport que fait l'anglais, que fait l'allemand, etc. »* car *« ça les met en premier chef en difficulté quand il y a des incohérences majeures »* (entretiens).

Concernant la CNCC, nous avons indiqué lorsque nous avons retracé le parcours historique des normes que le Conseil national a décidé dès la fin des années 1990 de se rapprocher des normes de l'IFAC (RFC 003 et 010 ; CNCC, Recueil des normes 2003, préambule). Cette orientation est à relier au fait que la CNCC était l'un des membres de l'organisme international : *« je pense que la Compagnie qui adhérerait à l'IFAC avait dans ses obligations, au fond, de produire un système normatif qui soit ISA compatible »* (entretien). Il y avait ainsi une volonté de conformité de la profession française avec les autres professions, de sorte qu'elle ne doive pas expliquer ce qu'elle fait vis-à-vis d'interlocuteurs étrangers lorsqu'elle réalise un audit : *« on ne veut pas mettre la profession dans un état où elle ne serait pas conforme, on ne peut pas sortir du concert des nations »* (entretien).

➤ Conclusion de la section 3

La dimension internationale joue donc fortement sur la normalisation française de l'audit, avec d'une part une volonté de convergence avec les ISA et d'autre part une influence de la réglementation européenne sur le processus normatif, ses acteurs et le contenu des NEP. Les mécanismes isomorphiques en action sont toutefois nuancés par la dépendance du sentier français, un sentier de culture juridique qui conduit à maintenir des normes nationales et à assurer une compatibilité avec les textes de niveau hiérarchique supérieur.

L'élaboration de ces normes nationales revêt-elle une dimension économique ? Telle est désormais la caractéristique du processus de normalisation de l'audit que nous allons explorer.

Section 4 – La dimension économique

Lorsque nous avons demandé à nos interviewés si des aspects économiques étaient pris en compte lors de l'élaboration des normes, les réponses furent hétérogènes, comme l'illustrent ces verbatims qui balayaient le spectre des considérations à cet égard, de manière décroissante :

« *C'est un souci et ça serait grave si ce n'était pas le cas* » (entretien)

« *Bien sûr, quand on fait une norme, c'est toujours très présent, il y a toujours des enjeux économiques lourds* » (entretien)

« *Des aspects économiques, indirectement oui* » (entretien)

« *Je ne pense pas. Non, je ne pense pas franchement* » (entretien)

« *Euh ça économique, non, non non. On reste vraiment sur la technique* » (entretien)

Avant de préciser les aspects économiques mis en avant par ceux qui considèrent qu'il y en a, interrogeons-nous sur cette pluralité de points de vue. Tout d'abord, notre question a volontairement été posée de manière générale afin de ne pas enfermer les entretiens dans les considérations économiques que nous avons pu pressentir à travers les débuts de notre immersion participative, l'analyse préliminaire de documents ou au regard de notre revue de littérature. Nous étions, en cohérence avec notre approche méthodologique, dans une démarche de quête de la réalité éprouvée par les participants à la normalisation de l'audit. Nous souhaitions ainsi recueillir les éléments économiques qui, le cas échéant, ressortaient selon nos interviewés au regard de la normalisation de l'audit. En outre, l'aspect économique de la normalisation peut s'appréhender sous différents angles et ce questionnement général permettait d'approcher une dimension économique multi-facettes non prédéterminée.

1. Une dimension économique considérée en amont des normes d'audit

Le point préliminaire que nous pouvons mettre en exergue sur la dimension économique est que celle-ci se manifeste surtout en amont des normes d'audit : « *Je pense que la prise en compte des effets économiques je le placerais plus au niveau de la loi et du décret et éventuellement du code* » (entretien). Comme « *la norme doit toujours être l'ultime déclinaison d'une disposition supérieure* » (entretien), les enjeux économiques sont pris en compte lors de la préparation des textes légaux et réglementaires supérieurs : « *on a eu une intention toujours d'assurer une déconcentration des marchés, ça c'est un sujet majeur, l'attractivité de la*

profession des commissaires aux comptes pour les futurs commissaires aux comptes, la spécialisation des commissaires, voilà c'est des enjeux économiques très opérationnels mais il fallait que nos textes soient une balance d'équilibre qui assurait tout ça. » (entretien). Quand les textes français sont issus de textes européens, c'est lors de l'étape préalable à savoir le stade des négociations des textes que les aspects économiques sont considérés : *« il y a eu des aspects économiques qui ont été clairement évoqués et puis c'est logique, quand il a fallu transposer les textes, lorsqu'il y a une marge de transposition, quand il n'y en a pas c'est avant que ça a dû être pris en compte au moment de la négociation. »* (entretien).

La hiérarchie des normes que nous abordions au niveau de la dimension juridique conduit ainsi à appréhender la dimension économique lors de la détermination de l'obligation elle-même, laquelle est prévue dans les textes de niveau supérieur. Des éléments sont toutefois considérés lors de l'élaboration de la norme d'exercice professionnel pour s'assurer de la prise en compte des aspects économiques dans la déclinaison de l'obligation en termes de diligences, en cohérence avec la volonté du législateur lors des débats ayant conduit aux textes supérieurs.

2. Une attention portée aux diligences requises

Une fois les arbitrages effectués au niveau législatif ou réglementaire, la vigilance sur les aspects économiques nous a été particulièrement appuyée par les commissaires aux comptes : *« notre objectif aussi, en tant que professionnels, c'est de ne pas ajouter plus de contraintes aux professionnels »* (entretien). Du moins, ces contraintes doivent être nécessaires pour répondre à l'objectif décliné dans la norme et raisonnables : *« il ne faut pas que la norme engage, je ne sais pas on pourrait imaginer que pour appliquer une norme ou l'ensemble de normes il faille 500 heures par dossier, là effectivement ce serait le [...] côté économique qu'on pourrait y voir, que ce soit pondéré par rapport à la réalité des dossiers »* (entretien).

L'aspect économique est donc associé à l'objectif de faisabilité des normes que nous avons mis précédemment en exergue et qui constitue un point d'attention du processus de normalisation de l'audit : *« on est obligé de penser à un moment ou à un autre au coût de ce qu'on est en train de bâtir, au caractère raisonnable, au caractère possible de la mise en place de ce qu'on rédige et aux impacts que ça a »* (entretien). Les diligences à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes en vertu des normes d'exercice professionnel nécessitent du temps. Le commissaire aux comptes doit donc être en mesure d'accomplir ces diligences, en particulier au regard du budget d'honoraires qui aura été négocié avec le client : *« il y a toujours de la part de*

professionnels, nous sommes des professionnels libéraux il y a toujours une préoccupation économique, il faut que la boutique elle tourne » (entretien). A cet égard, « l'auditeur comme un autre en ce moment a des marges qui se réduisent. L'auditeur comme un autre est dans un environnement concurrentiel » (entretien). Or, à ce titre, l'audit mené par le commissaire aux comptes est parfois perçu uniquement comme un centre de coûts, sans perception de la valeur ajoutée de la prestation rendue par le commissaire aux comptes : « beaucoup des choses que font les commissaires aux comptes aujourd'hui je pense n'ai pas perçu comme une valeur ajoutée par les clients » « et notamment sur les PE, là les clients ne comprennent plus, on n'a plus aucune valeur ajoutée pour eux » (entretiens). Cette perception semble en partie découler de l'« expectation gap » entre les attendus des entreprises et les pratiques des auditeurs : « [le coût de l'audit] crée un certain nombre de malentendus notamment sur la question du volume de travail et de la négociation des honoraires. Parce que, à travers les normes d'audit, vous mettez en jeu finalement des vérifications et du volume de travail en tant qu'auditeur. Donc quand c'est pas compris et partagé par une entreprise, elle, ce qu'elle voit au bout du bout c'est le prix donc ça prend un caractère de taxes si vous ne savez pas ce qui est fait et si en plus ça ne vous apporte pas de valeur » (entretien).

3. L'impact de l'économie sur la normalisation de l'audit

Une autre facette économique qui ressort de notre analyse concerne les incidences de l'économie sur le processus de normalisation, sur ses acteurs, ou sur le besoin normatif.

3.1. Les changements dans la normalisation à la suite des scandales financiers des années 2000

Comme nous l'avons vu au regard de l'évolution du processus de normalisation, la LSF constitue un tournant et « participe d'un mouvement tendant à l'édification d'une véritable régulation économique » (Marini 2004). Dominique Perben, alors ministre de la justice, indiquait que cette loi est née d'un besoin de garantir la fiabilité du contrôle légal (Perben 2004) : « Les scandales survenus sur les marchés financiers au début des années 2000, tant en Europe qu'aux Etats-Unis, ont fait naître une attente forte des acteurs économiques à l'égard des gouvernants afin que la confiance soit restaurée et la sécurité des épargnants et des actionnaires assurée. Cette crise a mis en évidence la nécessité de promouvoir des mécanismes

efficaces de transparence et de contrôle, dans un domaine jusqu'alors fortement dérégulé. Pour cette raison, j'ai souhaité, avec le ministre de l'Economie, engager une modernisation des autorités de contrôle ». Cette loi a instauré le H3C, nouvel acteur dans la normalisation de l'audit et a élevé au rang réglementaire les normes d'exercice professionnel désormais homologuées par arrêté du garde des sceaux. Ce contexte économique a donc eu des répercussions importantes sur le processus de normalisation de l'audit en France.

3.2. L'audit des nouvelles opérations économiques

Un autre impact de l'économie sur la normalisation de l'audit peut se trouver dans l'évolution des opérations ou transactions économiques des entreprises¹⁵⁷. Globalement la démarche d'audit n'est pas remise en cause mais il peut naître des réflexions sur l'opportunité de révisions normatives afin de tenir compte de ces mutations : *« je ne pense pas que l'économie nécessite de changer le fond de la technique de l'audit. Après on voit bien que ça a des répercussions quand même sur... on se pose des questions sur certaines normes comme la NEP 540, enfin l'ISA 540 sur les estimations avec maintenant les estimations complexes qu'on a dans les assurances, dans les banques, des modèles hyper complexes et puis de plus en plus répandus, qui sont moins sur des données objectives et de plus en plus sur des prévisions, des hypothèses, etc. ça crée des problématiques d'audit pointues mais ce n'est pas la philosophie de l'audit parce que la philosophie de l'audit c'est qu'on challenge les estimations et ça ça ne changera pas. Après, comment on arrive à challenger ces choses hyper complexes, oui quelque part on voit qu'il va falloir certainement apporter quelque chose dans les normes parce qu'il va y avoir trop de disparités dans la manière dont les choses sont faites. »* (entretien).

3.3. L'adaptation de l'audit aux petites entreprises (PE)

Enfin, l'économie est parfois à l'origine de la normalisation. C'était le cas en particulier en 2009 de la NEP 910 dite « PE » relative à la certification des comptes annuels dans certaines sociétés ne dépassant pas des seuils économiques prévus par les textes¹⁵⁸. La norme PE répondait à une demande des pouvoirs publics et des parlementaires de simplification et de

¹⁵⁷ En ce sens RFC 005, avec des normes pouvant « évoluer dans le temps au fur et à mesure qu'apparaissent de nouvelles technologies (l'environnement informatique par exemple) ou s'adapter à de nouveaux types de transactions (les produits dérivés par exemple) »

¹⁵⁸ Articles L. 823-12-1 et R. 823-22 du code de commerce dans leur version en vigueur jusqu'au 31 août 2019 ; RFC 040

baisse des coûts pour les PE. Pour répondre à cette demande, la loi de modernisation de l'économie n° 2008-776 du 4 août 2008 a consacré un chapitre à la simplification du fonctionnement des petites et moyennes entreprises. Elle disposait dans son article 59 que *« [l]es commissaires aux comptes exercent leurs diligences selon une norme d'exercice professionnel spécifique dans les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés par actions simplifiées qui ne dépassent pas, à la clôture d'un exercice social, deux des seuils suivants, fixés par décret en Conseil d'Etat : le total de leur bilan, le montant hors taxes de leur chiffre d'affaires ou le nombre moyen de leurs salariés¹⁵⁹. Cette norme est homologuée par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice »*. Pour tenir compte de cette nouveauté applicable à compter du 1^{er} janvier 2009, la CNCC a rédigé une norme spécifique qui a suivi le processus normatif alors en vigueur (selon la deuxième phase, telle qu'identifiée dans l'évolution du processus).

Nous identifions donc ici un autre aspect économique lié à la normalisation relative aux PE qui nous a également été remonté lors des entretiens : *« il faut vraiment qu'on réussisse à proportionner l'audit des petites entreprises si on veut que les petites entreprises continuent à recourir à l'audit. Et je pense que de ce point de vue là, la norme est le bon niveau pour vraiment faire un travail qui ait des effets. »* (entretien). La demande d'une norme PE traduit en fait la prise en considération économique à un niveau juridique et politique supérieur par rapport à l'échelon de l'activité normative, objet de nos travaux de recherche.

➤ Conclusion de la section 4

En conclusion de cette analyse de la dimension économique du processus de normalisation de l'audit, nous complétons les propos recueillis auprès de nos interviewés par notre propre expérience normative. En effet, notre immersion participative qui s'est déroulée notamment lors des réflexions sur la loi Pacte de 2019 et lors de l'élaboration des NEP 911 et 912 relatives à la certification des comptes des petites entreprises¹⁶⁰ nous a permis de suivre de plus près ces considérations économiques, tant à l'échelon de l'élaboration des NEP qu'en amont, lors des discussions sur le projet de loi Pacte.

Poursuivons notre analyse du caractère multi-dimensionnel du processus de normalisation de l'audit et portons notre attention sur la rédaction des normes.

¹⁵⁹ L'article 6 du décret 2009-234 du 25 février 2009 pris en application de cet article fixe les seuils suivants : le total du bilan à 1 550 000 €, le montant hors taxe du chiffre d'affaires à 3 100 000 € et le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice à cinquante.

¹⁶⁰ Normes dites NEP ALPE [Audit légal PE] et NEP PE (cf. RFC 076)

Section 5 – La dimension rédactionnelle

Comme le souligne Mallard (2000, p. 41), très peu d'études de la normalisation ont prêté attention au caractère textuel des normes et ont appréhendé le processus de normalisation comme un processus d'écriture. Nous proposons de contribuer à cette orientation de recherche à travers l'analyse de la dimension rédactionnelle du processus de normalisation de l'audit. A ce titre, plusieurs facettes ont retenu notre attention. Nous verrons que l'écriture d'une NEP suit des conventions et en particulier se fait à l'image d'un texte de loi (1). Il s'agit d'une étape importante du processus (3) découlant de l'importance des mots (2). Nous verrons également comment se fait la « transposition » des ISA, qui n'est pas une traduction littérale des normes internationales d'audit (4).

1. Une écriture de norme comme un texte de loi

L'homologation des NEP par arrêté du garde des sceaux n'est pas sans incidence sur leur écriture. En effet, il ressort des entretiens une écriture des normes comme un texte de loi : « [le H3C] voulait que la norme soit écrite comme de la loi, qu'il n'y ait pas d'exemples de rapports, qu'il n'y ait pas différents niveaux d'obligations entre la guidance et les obligations, donc au départ, une écriture très légalistique de la norme » (entretien).

Une évolution s'est ainsi opérée dans la rédaction des NEP par rapport aux normes élaborées par la CNCC antérieurement à 2003 : « le H3C, dans une délibération bien codifiée, nous a expliqué comment devait être rédigée une norme, notamment qu'elle ne devait pas mettre un tas de digressions, des mots, des adverbes, des adjectifs approximatifs, de façon à ce qu'effectivement ce soit finalement plus ou moins rédigé comme un texte de loi, finalement dans l'inspiration. Donc notre libre écriture parce que malgré tout les ISA sont déjà très prolixes et en plus nous on se lâchait aussi quand on faisait des normes franco-françaises, on racontait un peu l'histoire, les tenants et les aboutissants et on modulait donc effectivement ça nous a obligé à reprendre un style beaucoup plus direct, au présent de l'indicatif, en évitant tous les petits mots, plus comme on rédigerait une loi. » (entretien). On voit bien l'imbrication de la dimension rédactionnelle et de la dimension juridique : l'écriture d'une norme d'exercice professionnel suit les prescriptions d'écriture d'un texte juridique réglementaire. Nous ouvrons ici la porte d'un domaine particulier qui est celui de la préparation des textes légaux et réglementaires français.

Lors de la préparation des textes normatifs¹⁶¹, qu'il s'agisse de lois, ordonnances, décrets ou arrêtés, un certain nombre de règles, principes et méthodes doivent être observés. Pour faciliter la tâche des rédacteurs aux différentes étapes de leur travail, un guide de légistique a été élaboré en concertation entre le Conseil d'Etat et le secrétariat général du Gouvernement (Ministre et Conseil d'Etat, Guide de légistique 2017¹⁶²). Sa lecture fait écho à la pratique relevée lors de notre immersion participative au titre de la normalisation de l'audit.

Pour rebondir sur le dernier verbatim évoquant la rédaction de la norme au présent comme la loi française, il s'agit d'un principe de rédaction issu des règles de légistique retenues pour l'élaboration des textes normatifs et figurant dans le guide de légistique précité (p. 292) : « *En règle générale, les verbes sont à conjuguer au présent de l'indicatif et non au futur. Ce présent a valeur impérative. [...] Il n'y a pas lieu, sous prétexte de renforcer le caractère impératif d'une obligation, de recourir au mot « doit » ; le simple présent de l'indicatif du verbe principal suffit* ».

Le choix des termes et des locutions juridiques est également encadré. Ainsi, le guide de légistique précise (p. 298) que pour désigner des personnes ou des institutions ou des règles figurant dans un article du texte auquel on souhaite se référer, il convient d'utiliser non le mot « visé » mais les mots « mentionné », « énuméré », « défini » ou « institué ». A titre d'illustration, on trouve dans les normes une application concrète de cette règle où il est fait référence aux organes « mentionnés » à l'article L. 823-16 du code de commerce¹⁶³.

Le renvoi à des textes fait également l'objet d'une vigilance lors de la rédaction des normes. D'ailleurs le H3C mettait en exergue dans sa délibération sur les normes d'exercice professionnel que « *la norme ne doit pas paraphraser les textes législatifs ou réglementaires* » et que celle-ci « *ne peut pas faire référence à des textes qui n'auraient pas valeur législative ou réglementaire (exemple : réponses ministérielles, communiqués...)* » (H3C, délibération 2006). Ces principes rédactionnels sont à mettre en regard des considérations juridiques précitées et notamment de la hiérarchie des normes.

Cela nous amène, au-delà du seul aspect juridique, à mettre en exergue la « *lettre des normes* » qui, selon Mallard (2000, p. 43), « *doit être placée au cœur de l'étude de la normalisation* ».

¹⁶¹ Terme « normatif » ici entendu au sens large visant l'ensemble des textes énonçant des principes obligatoires

¹⁶² Cf. également RFC 026 faisant référence à une version antérieure du guide de légistique

¹⁶³ Illustration sélectionnée par référence à la NEP 260 relative aux communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce, révisée au cours de notre immersion participative

2. La lettre des normes au cœur de la normalisation

Comme nous le soulignait un interviewé, « *la norme c'est quand même qu'un ensemble de mots, les mots comptent comme on dit* » (entretien). Une attention particulière est donc portée au caractère textuel de la norme. C'est ainsi que « *chaque mot est pesé* » (entretien) lors de la préparation du projet de norme, nécessitant une rigueur dans l'écriture. Cette précaution est indispensable afin de ne pas créer une confusion ou entraîner une mauvaise interprétation de la norme : « *une fois que l'économie principale de la norme est présentée, c'est vraiment de voir, d'aller au détail de l'écriture pour être sûr qu'il n'y ait pas une terminologie, soit qui prête à confusion, soit qui entraînerait une interprétation qui pourrait être, bah pas dans le sens de ce qu'on souhaite en définitive, comme tout texte* » (entretien). En ce sens, nous pouvons rappeler l'un des principes mis en exergue par le H3C pour les NEP, à savoir « *faire usage d'une terminologie précise* » (H3C, délibération 2006).

La rigueur textuelle doit aussi permettre un référentiel homogène et cohérent. Au fil du temps, il a été progressivement instauré un « *vocabulaire NEP* » (entretien) avec des conventions d'écriture qui sont très importantes et qui doivent être constantes au fil des ans. Ces questions d'antériorité nous ont été mentionnées par plusieurs personnes interrogées¹⁶⁴ et nous avons également pu le constater au cours de nos travaux normatifs d'immersion participative.

Cette attention textuelle poursuit un objectif de clarté et de bonne compréhension des normes, tel que nous l'avons identifié lors de l'examen des caractéristiques des normes et comme l'a rappelé récemment le H3C :

« *Points d'attention du H3C en matière normative*

Concernant l'élaboration des normes et leur adoption [...]

** S'assurer de l'intelligibilité et de la lisibilité de la norme : veiller à la bonne appréhension des prescriptions normatives par les commissaires aux comptes, les autres acteurs du monde économique, et les juridictions »* (H3C, rapport annuel 2019, p. 59)

Les utilisateurs multiples des normes obligent également à faire usage d'une terminologie « *qui ne soit pas uniquement issue de la pratique* » (H3C, délibération 2006). Même si le vocabulaire est nécessairement technique car la norme porte sur une matière technique¹⁶⁵, un non-praticien doit être en mesure de comprendre ce qui est attendu du commissaire aux comptes. Ceci nous

¹⁶⁴ Cf. développements relatifs au référentiel normatif cohérent et homogène dans la section relative aux normes

¹⁶⁵ Cf. dimension technique

a été confirmé lors des entretiens : « *On cherche quand même dans l'élaboration des normes à ce qui est écrit soit compréhensible même pour quelqu'un qui n'est pas praticien parce que derrière tout ça, il y a aussi le contrôle et éventuellement tout l'aspect disciplinaire et ça ça fait intervenir des gens qui ne sont pas des commissaires aux comptes donc il faut que la norme puisse être comprise au-delà de la profession.* » (entretien).

Au-delà de la bonne compréhension, l'importance des mots et l'aspect contrôles / sanctions ont aussi été mis en relation lors de nos entretiens. Du fait de leur valeur réglementaire, les NEP constituent une référence pour les contrôles qualité des travaux menés par les commissaires aux comptes et aussi pour les juges lors du prononcé des sanctions. Ces conséquences conduisent les participants à la normalisation de l'audit, et en particulier les commissaires aux comptes, à être d'autant plus vigilants lors de l'écriture des normes, dans le choix des mots. Aussi, les normes courtes telles qu'elles existent dans le référentiel français, permettent en même temps de répondre à cette préoccupation : « *En mettre plus, le problème c'est que c'est toujours à double tranchant, il ne faut pas oublier toujours le juge tapis derrière, la préoccupation des confrères c'est d'abord de faire un bon audit déjà pour eux, ne pas prendre de risque sur leur opinion déjà pour eux et pour l'entreprise, mais après vient tout de suite derrière les contrôles qualité, donc il ne faut pas qu'il y ait d'ambiguïté puisqu'il faudrait en principe que les contrôleurs qualité et les professionnels aient la même interprétation des normes, donc il faut être suffisamment précis mais si on met trop de choses, plus on écrit plus ça laisse des interprétations, enfin beaucoup écrire c'est toujours à double tranchant : si on est sûr que ce qu'on écrit apporte vraiment un éclairage, ça va, mais plus on écrit, plus on risque de créer de nouvelles questions, de nouvelles ambiguïtés donc il faut faire attention et puis après il y a toujours l'aspect si je suis mis en cause et que le juge utilise ou les avocats des deux parties utilisent les normes, c'est pareil il faut que... En fait on s'aperçoit que tout mot peut se retourner contre un confrère.* » (entretien).

Ainsi, les termes utilisés dans les normes doivent être appropriés et exacts juridiquement et bien entendu techniquement. Ils ne doivent pas porter à confusion, être cohérents au regard de ceux utilisés dans l'ensemble du référentiel et homogènes dans le temps, de sorte que les normes soient claires et compréhensibles : « *chaque mot a son importance, il y a un sens qui peut avoir des conséquences juridiques derrière et puis il est cohérent de désigner toujours par le même mot, toujours la même expression, quelque chose d'identique sinon entre une norme et une autre ça devient pas clair. Pour un juriste un mot n'est pas égal à un autre. Chaque terme doit être choisi ou trébuché et choisi à bon escient.* » (entretien).

3. La rédaction de la norme, une phase importante du processus de normalisation

L'importance des mots fait de la rédaction de la norme une phase importante du processus de normalisation. D'ailleurs, un interviewé nous indiquait que les difficultés qui se font jour lors de l'élaboration des projets de normes, « *c'est souvent des problèmes de rédaction* » (entretien). Comme chaque mot compte, la rédaction procède d'une démarche itérative. Nous rejoignons en ce sens Mallard (2000) qui parle de processus itératif. La rédaction est donc un long processus visant à un produit fini de qualité. Ce point a d'ailleurs été illustré par un interviewé qui nous faisait part d'un retour d'expérience : « *au début ça a été un choc quelque part, de devoir écrire, réécrire, re-réécrire et revenir parfois à la version qu'il y avait il y a trois semaines [...]. Oui, il y a des moments, surtout au début, je me suis dit mais à quoi on s'amuse, on coupe les cheveux en quatre et ça prend trop de temps [...] je suis obligé d'admettre que c'est ça qui a fait la qualité in fine.* » (entretien). A cet égard, et comme évoqué dans la section relative aux normes, le rôle des permanents nous a été particulièrement souligné. En cohérence avec les études sur la normalisation réalisées dans d'autres domaines (Chantiri 2000b ; Mallard 2000), les permanents jouent un rôle majeur dans la progression itérative des projets de normes car très généralement « *c'est le permanent qui tient la plume au départ* » (entretien) et qui va ensuite procéder aux ajustements au fil des réunions avec les membres des commissions.

L'écriture normative nécessite une compétence et une expérience particulières car « *on voit très bien qu'avoir l'idée, et après la mettre sur le papier et s'apercevoir une fois qu'on l'a écrit que, ah oui mais si j'écris ça, est-ce que je tiens bien compte de telle autre chose, on se rend compte que parfois pour écrire 3 – 4 phrases il faut y passer une journée, 3 – 4 phrases dont on est sûr, il faut y passer la journée.* » (entretien). Elle nécessite donc du temps et peu de personnes extérieures au processus de normalisation appréhendent cet aspect : « *il y a vraiment un nombre restreint de personnes qui ont conscience de ça* », du « *degré de granularité* » (entretien) et du temps que cela induit. Or, ce temps apparaît nécessaire afin d'élaborer des normes de qualité : « *je ne crois pas qu'on aurait pu faire la même qualité sans ça. Et je crois que ça aurait été dommageable de baisser le niveau de qualité quand même, parce que c'est engageant, on n'écrit pas n'importe quoi.* » (entretien). Le temps consacré à l'écriture d'une norme est également mal appréhendé par certaines personnes extérieures qui considèrent que la normalisation de l'audit en France se cantonne à une traduction des normes internationales. Or tel n'est pas le cas.

4. L'adaptation des normes internationales

Pour les NEP ayant une correspondance internationale¹⁶⁶, l'élaboration des projets de normes s'effectue en intégrant la substance des ISA. Il ne s'agit pas d'un travail de recopie ou de traduction des normes internationales. Rappelons effectivement que les NEP ne contiennent pas le matériel applicatif des ISA. Elles ne retiennent que les exigences des ISA, compte tenu de la valeur réglementaire des normes françaises, avec « *une écriture qui puisse faire l'objet d'un règlement et de ce point de vue-là, ce qui a posé problème dans les ISA, c'est ces normes de 30 pages comportant la partie requirements réglementaire pure et dure et la partie commentaires très très développée qui ne peut pas relever effectivement d'un règlement contraignant. Donc du coup, il a fallu, c'était ça l'adaptation, traduire en langage contraignant ces ISA* » (entretien). Cet exercice d'adaptation des ISA a été particulièrement important lors des premières NEP car celles-ci ont été élaborées avant le projet « *Clarity* » de l'IAASB¹⁶⁷. Les ISA non clarifiées entremêlaient effectivement des exigences et des modalités d'application non contraignantes. Il a donc fallu extraire des ISA les exigences à retenir dans les NEP. Cet exercice est désormais facilité puisque ces deux types de dispositions sont désormais bien différenciées dans le référentiel international.

La valeur réglementaire des NEP exige également de procéder à une analyse des dispositions internationales afin de s'assurer qu'elles ne sont pas incompatibles avec les dispositions nationales, conformément au principe de hiérarchie des normes. A ce titre, la rédaction d'un projet de NEP peut intégrer des adaptations par rapport au texte des ISA. Les adaptations portent également sur la linguistique au regard des aspects de traduction. Les normes internationales font effectivement l'objet de traduction¹⁶⁸. Cependant, l'élaboration des NEP nécessite souvent de revenir au texte anglais afin de bien appréhender le sens des diligences requises de l'auditeur : « *on voit bien, le nombre de fois où on ne comprend rien dans la traduction des normes ISA, on revient au texte anglais* » (entretien). Outre l'objectif de bonne compréhension

¹⁶⁶ Cf. typologie des normes

¹⁶⁷ « *Clarity project* » désigne le processus de clarification des normes internationales d'audit de l'IAASB : « ce projet démarré en 2004 avait pour objectif d'améliorer la lisibilité et la compréhension des normes notamment dans la perspective d'une adoption au niveau européen, avec deux axes principaux :

- la séparation pour chaque norme des principes fondamentaux ("*requirements*") et du matériel d'application de ces principes ("*Application and Other Explanatory Material*"), ainsi que le rappel des objectifs de chaque norme (les normes sont désormais basées et conçues sur des objectifs et non plus sur des listes de règles),
- une refonte du vocabulaire et des règles grammaticales, afin d'éviter toute ambiguïté liée aux termes et temps utilisés » (RFC 042)

¹⁶⁸ Les traductions en français CNCC-CSOEC-IRE sont utilisées dans le présent compte rendu

des prescriptions des ISA, l'attention rédactionnelle vise également à éviter les anglicismes : *« je me suis souvent battu contre les anglicismes [...] quand vous écrivez matérialité, alors même que le texte français écrirait significatif, parce que je crois qu'on l'a écrit à un ou deux endroits, bah matérialité ce n'est pas français. Matérialité ça veut dire capacité à avoir une consistance, une incarnation, ce n'est pas la significativité »* (entretien).

Par ailleurs, on retrouve sur cet aspect de traduction la pratique de conventions d'écriture retenues par les participants à la normalisation au fil des années, avec un souci d'homogénéité de façon à *« toujours utiliser le terme approprié pour la bonne définition. Comme les normes on repartait des ISA on a eu des discussions, c'était plus du vocabulaire, sur le design, comment est-ce qu'on traduit le design ? notamment dans la NEP 315, implementation, mise en œuvre, comment on le traduit ? est-ce qu'on l'utilise ? parce que les anglais sont beaucoup plus pauvres dans le vocabulaire que nous donc parfois pour le même terme nous il faut utiliser des termes différents en français donc ça c'était intéressant »* (entretien).

Enfin, l'adaptation des normes internationales porte aussi sur le style rédactionnel. En effet, les styles d'écriture sont différents en français, style plutôt direct, et en anglais, style davantage enrobé : *« on n'a pas la même façon de s'exprimer en français et en anglais. En anglais, on exprime une idée, on développe une idée, le paragraphe d'après reprend l'idée du paragraphe d'avant et commence à amorcer une deuxième idée qui est reprise dans le paragraphe d'après »* (entretien). Cette différence dans le style rédactionnel, cumulée au concept de norme homologuée restant sur des principes et recherchant une clarté d'expression, emporte une rédaction concise des NEP : *« On sait que les normes anglo-saxonnes ont tendance à occuper des pièces alors que la NEP, telle qu'elle a été conçue est un texte très synthétique »* (entretien). Ce verbatim reflète la distinction en termes de longueur des normes, entre les NEP, courtes, et les ISA, longues et *« prolixes »* (entretien), pour reprendre les termes d'un interviewé.

➤ Conclusion de la section 5

La rédaction des projets de normes constitue ainsi une étape importante du processus d'élaboration des normes d'audit, permettant de coucher sur le papier les principes relatifs à la mise en œuvre des dispositions à respecter par les commissaires aux comptes. Chaque mot est spécifiquement choisi, pesé, afin d'énoncer clairement les diligences en suivant les règles de légistique associées à la préparation d'un texte réglementaire.

L'écriture des normes d'exercice professionnel revêt donc des caractéristiques particulières, lesquelles sont influencées par la culture française.

Section 6 – La dimension culturelle

L'aspect culturel du processus français de normalisation de l'audit a émergé dès notre premier entretien. C'est donc tout naturellement que nous l'avons ajouté à notre cadre d'analyse. Cette dimension culturelle attachée au poids de l'histoire s'inscrit en cohérence avec le cadre théorique de la dépendance du sentier que nous jumelons avec le néo-institutionnalisme sociologique comme sous-jacents théoriques à notre étude. Aussi, nous mettons en exergue dans cette section le poids de la culture nationale (1), puis nous nous attachons à l'exception française qui se décèle (2) et proposons d'esquisser les caractéristiques culturelles de la normalisation française de l'audit en empruntant au modèle développé par Gray (1988).

1. Le poids de la culture nationale

« *Ce n'est pas dans la tradition française* » constitue un exemple de verbatims issus de nos entretiens mettant en exergue le poids de la culture française dans la normalisation de l'audit. Cette culture française semble avant tout se différencier de la culture anglo-saxonne.

1.1. Une culture de tradition romaine différenciée de la culture anglosaxonne

Il semble ici nécessaire de rappeler la différenciation entre les deux traditions juridiques majeures dans le monde : la « *common law* » et la « *civil law* » ou droit civil. La plupart des pays ont intégré des caractéristiques de l'une ou de l'autre dans leurs propres systèmes juridiques. La principale différence entre les traditions juridiques de « *common law* » et de « *civil law* » repose sur la source principale du droit.

La « *common law* » est un système juridique dont les règles sont principalement édictées par les tribunaux au fur et à mesure des décisions individuelles. La jurisprudence est ainsi la principale source du droit et la règle du précédent oblige les juges à suivre les décisions prises antérieurement par les tribunaux. Les systèmes de « *common law* » n'excluent toutefois pas la présence de législation. Les systèmes basés sur le droit civil mettent particulièrement l'accent sur le droit codifié qui tire son origine du droit romain avec un Etat fort.

Le rapport aux textes et au droit est donc différent entre les deux systèmes. Un système de droit civil est habituellement plus normatif qu'un système de « *common law* ». La France se rattache

à un système de droit civil, et cette appartenance se ressent au niveau de l'audit : « *La France, d'emblée, dans sa vision napoléonienne, droit romain des choses, a immédiatement institutionnalisé le commissariat aux comptes comme étant le vecteur d'une mission de service public. Ca crée une différence culturelle très très forte* » (entretien). Le rattachement se fait également sentir dans la normalisation de l'audit.

1.2. L'incidence de cette différenciation sur la normalisation

Tout d'abord, la différenciation culturelle de la France au niveau de la normalisation de l'audit se manifeste à travers le poids de l'Etat : « *la tradition est de ne pas donner de pouvoir réglementaire autonome* » (entretien). Ceci est cohérent avec les constats de Chaudron (2011, p. 17) qui souligne parmi les origines culturelles de l'exception française « *un héritage issu d'une longue tradition française d'intervention publique* ». Cette intervention publique se traduit notamment par le lien avec le ministère de la justice, la présence, en qualité d'observateur, du commissaire du Gouvernement auprès du H3C et l'homologation des normes par arrêté. Les exigences légales prescriptives ressortent également des textes encadrant le processus normatif, lequel est défini par le code de commerce alors que le processus était libre avant la loi de sécurité financière de 2003 et qu'il ne fait pas non plus l'objet de précisions à l'échelon européen (hormis l'attribution de la responsabilité normative). Le particularisme culturel légal se manifeste aussi par les normes d'audit qui sont obligatoires et contraignantes alors que dans d'autres pays, celles-ci peuvent n'être que de bonnes pratiques désignées communément par les termes anglais de « *best practices* ».

Ensuite, se profile une façon de normaliser qui oppose des normes françaises restant sur des principes à des normes anglosaxonnes détaillées avec du matériel applicatif : « *les NEP ont l'avantage d'être très basées sur les principes, et ce faisant être quand même très adaptées à l'esprit français* » (entretien). Par leur clarté et leur concision les NEP apparaissent plus propre à la culture française : « *sur la forme, c'est très différent aujourd'hui puisque, une norme ISA va faire entre 10 et 40 pages en moyenne alors qu'une NEP va en faire 2 et demi en moyenne* » (entretien).

Cette empreinte culturelle ancrée à une conception juridique des normes influe sur l'écriture des normes d'audit françaises. En ce sens, nous pouvons donner un éclairage culturel aux caractéristiques normatives.

Critères de différenciation	Culture anglosaxonne	Culture française
Conception	« <i>Rules-based</i> » Normes énonçant des règles, pragmatiques	« <i>Principles-based</i> » Normes basées sur des principes, juridiques
Niveau de détail	Normes très détaillées avec du matériel applicatif	Normes concises énonçant des principes
Longueur	Texte long	Texte synthétique
Style d'écriture	Style « dilué », prolix ¹⁶⁹ , avec des longueurs ¹⁷⁰	Style direct ¹⁷¹ , cartésien ¹⁷² , n'aimant pas la répétition ¹⁷³

Tableau 12 : Approche culturelle des traits normatifs rédactionnels

Cette différenciation de la France qui s'étend bien au-delà de la normalisation de l'audit est souvent désignée par les termes d'« exception française ».

2. L'exception française

2.1. Le rejet de la mondialisation dominée par les anglosaxons

Pour Meunier (2000, p. 116), la France est en tête de l'opposition à la mondialisation parce que « son identité politique et culturelle combine tous les éléments menacés par la mondialisation : une culture universaliste, une langue avec des aspirations internationales, une cuisine « supérieure », une vision sensible de la souveraineté nationale, un État fort, centralisé, un besoin d'un rôle mondial, un sens du devoir envers les nations les plus pauvres et un antiaméricanisme profondément enraciné »¹⁷⁴. Selon Winock (2010, p. 246), en France,

¹⁶⁹ « malgré tout les ISA sont déjà très **prolixes** » (entretien)

¹⁷⁰ « il y a des **longueurs** dans les ISA clairement qui ne sont pas nécessaires » (entretien)

¹⁷¹ « ça nous a obligé à reprendre un style beaucoup plus **direct**, au présent de l'indicatif, en évitant tous les petits mots, plus comme on rédigerait une loi » (entretien)

¹⁷² « l'esprit **cartésien** des français par rapport aux anglosaxons est respecté » (entretien)

¹⁷³ « l'IAASB a quand même une petite tendance sans doute orientée par les problèmes juridiques américains, un environnement où il y a beaucoup de litiges, a quand même une petite tendance à dire le chat est blanc et je vous précise non seulement il est blanc mais en plus il n'est pas noir. Alors nous on n'a pas besoin de dire ça, nous on n'a pas besoin de dire ça, bien sûr qu'il n'est pas noir puisqu'on vient de dire qu'il est blanc. Et en plus généralement ils rajoutent en plus il n'est pas noir et il n'est pas non plus gris. A un moment, c'est une façon qui nous nous choque un peu car on a quand même un **style qui fait qu'on n'aime pas la répétition**, on aime bien écrire, donc on n'a pas forcément besoin d'avoir des milliers de pages qui précisent donc moi je trouve qu'elles sont plutôt bien adaptées à notre façon de penser » (entretien)

¹⁷⁴ Notre traduction de « its political and cultural identity combines all the elements threatened by globalization: a universalist culture, a language with international aspirations, a "superior" cuisine, a sensitive view of national

« *l'antiaméricanisme plonge ses racines dans un attachement viscéral à une identité aristocratique ou/et anti-individualiste* ». Ce rejet de la mondialisation dominée par l'Amérique semble s'étendre au rejet du monde anglosaxon, comme en témoignent Ayoub et Hooper (2008) qui ont mené une étude sur les freins culturels à l'adoption des IFRS considérée comme une « *énième illustration de l'impérialisme anglosaxon* » (p. 132). En se penchant sur le cas français, ils montrent que des variables comme la langue, la religion, l'organisation sociale ou encore la politique peuvent expliquer la résistance française aux normes internationales.

Dans le domaine de l'audit, des normes existent aussi au niveau international. Il est d'ailleurs prévu depuis la directive audit de 2006 que les normes internationales d'audit soient adoptées par la CE. Cependant, cette adoption n'est pas intervenue à ce jour. En revanche, selon l'étude de la FEE (2015) mentionnée en introduction générale, la majorité des pays européens ont nationalement adopté les ISA, ce qui n'est pas le cas de la France. On voit ici apparaître l'exception française qui peut soulever des questionnements au regard de la mouvance d'harmonisation internationale : « *c'est vrai que parfois c'est pas facile d'être français sur la scène internationale puisque l'Allemagne vient de déclarer adopter les ISA. Il n'y avait que deux pays en Europe qui n'avaient pas adopté les ISA : la France et l'Allemagne. A partir du moment où c'était les deux plus gros pays, c'était soutenable. [...] à la dernière réunion de l'IAASB en juin à New-York, les représentants de l'Allemagne ont pris la parole pour dire que l'Allemagne adoptait les ISA sauf sur la partie rapport d'audit donc sauf la série 700. [...]. On comprend que c'est compliqué, vous aviez un historique de lois, de machins, de trucs mais maintenant l'Allemagne le fait alors pourquoi vous vous ne le faites pas* » (entretien). A ce titre, la spécificité française a été mise en avant à l'occasion d'entretiens : « *D'abord, je pense qu'il y avait une envie de défendre la spécificité française, l'exception française* », nous soulignait l'un de nos interviewés (entretien).

Le mimétisme avec les normes internationales connaît donc une limite qui semble prendre racine dans ce contexte culturel à fort ancrage juridique.

2.2. Le modèle français de l'audit

L'exception française apparaît donc culturelle et ce « *made in France* » se manifeste dans de nombreux domaines, tant dans le domaine artistique ou audiovisuel (Chaudron 2011),

sovereignty, a strong, centralized state, a need for a world role, a sense of duty toward the poorer nations, and a deeply rooted anti-Americanism »

l'agroalimentaire (Meunier 2000), la médecine, le maintien de la paix, l'aviation et l'environnement (Cowperthwaite 2010) pour ne citer que quelques exemples volontairement hétéroclites. Elle est également prégnante dans le domaine de l'audit. A ce titre Bédard et al. (2001, p. 58) considèrent que les spécificités françaises sont « *prétextes d'une recherche sur mesure* » afin de réexaminer dans le contexte français des observations validées dans le contexte anglo-américain. Ils citent notamment comme particularités du commissariat aux comptes « *à la française* » l'accès restrictif à la profession, la forte réglementation de l'audit et du commissaire aux comptes en termes d'indépendance et d'incompatibilités, la durée de mandat de six ans, le co-commissariat aux comptes¹⁷⁵ (Bédard et al. 2001).

A l'égard de cette exception française, il ressort de nos entretiens une volonté de trouver un juste équilibre dans la normalisation de l'audit : « *il faut faire attention par ailleurs de pas être le village gaulois, de dire de toute façon en France on est plus intelligent que le monde, on sait définir les normes sur tous les sujets donc on n'a besoin de personne* » (entretien). Nous proposons alors d'examiner plus avant les valeurs culturelles pouvant être associées à la normalisation française de l'audit.

3. Les caractéristiques culturelles de la normalisation française de l'audit

Pour l'analyse conceptuelle de la dimension culturelle, nous avons procédé à une revue de littérature sur l'exception française et sur le lien entre la culture d'une part, l'audit, la comptabilité, la normalisation d'autre part. Plusieurs études ont fait apparaître une approche conceptuelle de l'influence culturelle pouvant servir d'assise à notre analyse.

Cowperthwaite (2010) a étudié l'influence de la culture nationale sur la mise en place et l'application homogène de normes internationales dans quatre sphères d'activité professionnelle : la médecine, le maintien de la paix, l'aviation et l'environnement. Cet examen a montré que l'effet de la culture sur la mise en œuvre des normes est à la fois omniprésent et considérable. Il souligne que le fait de ne pas comprendre les facteurs culturels et de ne pas les prendre en compte a entraîné des accidents d'avion, des échecs de maintien de la paix, des soins de santé médiocres et l'extinction d'espèces (McMahon 2004 ; Gladwell 2008 ; Rubinstein 1989 ; Moran 2006). Il tire profit de ces analyses pour attirer l'attention sur les possibles difficultés dans la mise en œuvre des normes internationales d'audit dont l'adoption nationale

¹⁷⁵ Cf. également articles RFC 012, 015, 019, 023, 054, 058 et 068 consacrés au co-commissariat aux comptes

est en expansion. Ainsi, les effets non attendus de la mise en œuvre de normes internationales dans un pays donné ne devront pas nécessairement amener à conclure que les normes ou le processus de normalisation sont défectueux mais que les auditeurs ont besoin de formation pour interpréter les normes internationales à la lumière de leur culture nationale. Il encourage alors les normalisateurs internationaux à définir les hypothèses culturelles sous-jacentes aux normes qu'ils produisent et de les expliquer aux organismes chargés de la diffusion de ces normes au niveau national afin de promouvoir une application cohérente à l'échelle mondiale.

Cette étude de Cowperthwaite (2010) s'appuie sur les dimensions culturelles mises en exergue par Hofstede (1980) pour classer les systèmes culturels nationaux, à savoir la distance avec le pouvoir, le contrôle de l'incertitude, l'individualisme et la masculinité. Ce sont également ces dimensions qui servent d'assise à Gray (1988) au niveau sous-culturel comptable. A partir d'une revue de la littérature et de la pratique comptable, Gray (1988) a dégagé quatre valeurs comptables directement liées à des valeurs culturelles : (1) le professionnalisme par rapport au contrôle légal, (2) l'uniformité par rapport à la flexibilité, (3) le conservatisme par rapport à l'optimisme, et (4) le secret par rapport à la transparence. La première valeur comptable a servi de base à Margerison et Moizer (1996) pour leur étude européenne comparative sur les différences culturelles au regard de l'agrément des auditeurs. Ce sont ces valeurs comptables liées aux valeurs culturelles de Hofstede (1980) qu'il nous est apparu pertinent de retenir comme accroche conceptuelle pour étudier de manière originale la dimension culturelle de la normalisation de l'audit¹⁷⁶. Ces quatre valeurs sont alors converties en quatre attributs culturels pour l'analyse du processus français de normalisation de l'audit.

3.1. Professionnalisme ou contrôle légal ?

Gray (1988, p. 8) définit cette première valeur comptable comme « *une préférence pour l'exercice du jugement professionnel individuel et le maintien de l'autoréglementation professionnelle par opposition au respect des exigences légales prescriptives et du contrôle légal* »¹⁷⁷. Comme nous l'avons vu dans les phases de la normalisation, le temps de l'autorégulation est désormais révolu en matière d'audit et en particulier en matière de

¹⁷⁶ En proposant une application des travaux de Hofstede (1980) en recherches comptables, l'approche de Gray (1988) nous est apparue plus opportune que les dimensions culturelles générales de Hofstede (1980) qui visent davantage une classification comparative des pays.

¹⁷⁷ Notre traduction de « *a preference for the exercise of individual professional judgment and the maintenance of professional self-regulation as opposed to compliance with prescriptive legal requirements and statutory control* »

normalisation. En revanche, nous avons mis en exergue la forte base légale et prescriptive de la normalisation française de l'audit. Le curseur de cette première valeur se tourne donc vers le contrôle légal plutôt que vers le professionnalisme. Nous considérons toutefois que le curseur n'est pas à l'extrémité de cette valeur au regard de deux aspects.

Le premier tient au maintien des professionnels dans le processus de normalisation, et ce à trois niveaux : au niveau de la commission paritaire avec les membres commissaires aux comptes, au niveau de l'avis sur les projets de normes émis par l'institution professionnelle, la CNCC et au niveau du régulateur d'audit qui a en son sein deux personnes ayant exercé les fonctions de commissaires aux comptes. Le second se rapporte au jugement professionnel¹⁷⁸ inscrit comme principe dans la NEP 200 précitée. Cet aspect a été mis en avant à maintes reprises lors de nos entretiens, preuve de son importance : *« Et pour que la normalisation continue à aider la qualité de l'audit, c'est un effort conjoint de la profession et du régulateur et des parties prenantes pour que la normalisation continue à garder une place importante au jugement et à la compétence »* (entretien). Ce point est accentué en France par l'absence de matériel applicatif, laissant ainsi aux commissaires aux comptes une certaine liberté de jugement dans les modalités d'application des principes à respecter.

3.2. Uniformité ou flexibilité ?

Dans son étude sur les systèmes comptables, Gray (1988, p. 8) a défini cette valeur comme *« une préférence pour l'application de pratiques comptables uniformes entre les entreprises et pour l'utilisation cohérente de telles pratiques au fil du temps, par opposition à la flexibilité en fonction des circonstances perçues des entreprises individuelles »*¹⁷⁹. Pour notre problématique de normalisation de l'audit en France, nous considérons l'existence de pratiques d'audit uniformes entre les cabinets et au regard des entités auditées.

A ce titre, le terme même de « normalisation » pris dans son acception de « standardisation » pourrait aiguiller sur l'attribut culturel en présence. En effet, comme nous l'avons souligné au niveau des objectifs des normes d'audit, celles-ci visent à réglementer et par là-même à homogénéiser les pratiques : *« je pense que l'objectif des normes est d'avoir une application*

¹⁷⁸ RFC 003 : *« [Le] but premier [des normes d'audit] est d'apporter des éléments de référence suffisants pour [que le professionnel] puisse, dans une situation donnée, exercer pleinement son jugement dans l'application des principes »*

¹⁷⁹ Notre traduction de *« a preference for the enforcement of uniform accounting practices between companies and for the consistent use of such practices over time as opposed to flexibility in accordance with the perceived circumstances of individual companies »*

homogène, en fait l'objectif des normes c'est un peu ce que je disais, de faire le même audit à New York, qu'à Londres, à Paris » (entretien). Par ailleurs, il a souvent été mis en avant comme précepte en France qu'« *un audit est un audit* » (tel que mentionné aussi en entretien : « *on a vraiment soutenu la notion que un audit est un audit* ») et que les mêmes principes s'appliquent aux commissaires aux comptes, quels que soient la forme juridique ou la taille de l'entité contrôlée qu'ils audient ou encore la taille du cabinet dans lequel ils exercent : « *on est obligé d'avoir des normes qui sont identiques, homogènes, entre des grandes sociétés, des petites sociétés* » (entretien). Cette uniformité doit toutefois être nuancée à deux égards.

Tout d'abord, selon la NEP 200, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel tout au long de ses travaux, notamment pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre, et pour conclure à partir des éléments collectés. L'exercice du jugement professionnel introduit donc une certaine flexibilité dans la pratique uniforme de l'audit. De ce fait, « *le commissaire aux comptes a quand même une certaine responsabilité de comment il adapte ou travaille, utilise la norme dans des circonstances particulières et ça ça l'amène logiquement à se poser des questions* » (entretien). Cette flexibilité est perçue comme permettant une meilleure application de la norme par l'exercice du jugement professionnel : « *il n'en faut pas trop parce que plus on donne de détail, plus ça devient du check the box, et moins à la limite, on appliquera de manière intelligente une norme* » (entretien). Nous faisons ici le lien avec le jugement professionnel de l'attribut culturel précédent (le professionnalisme) et avec le contenu des normes examiné en amont.

En outre, concernant l'application homogène à toutes les entités, nous avons abordé au niveau de la dimension économique l'élaboration récente de deux NEP relatives aux petites entreprises. Ces normes témoignent d'une flexibilité (proportionnalité des diligences en fonction de la taille et de la complexité de l'entité et de ses activités) associée à l'uniformité (audit mené en vue de la certification des comptes quelle que soit l'entité). Notons également, en termes sectoriels, l'existence d'une norme spécifique pour la certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale (NEP 920). L'uniformité est donc assurée par un même niveau d'assurance (raisonnable) qui est atteint par des diligences adaptées aux entités. Cette recherche d'adaptation n'est d'ailleurs pas isolée. On note effectivement une réflexion au niveau international (IAASB, *Discussion Paper Audits of Less Complex Entities*, p. 7) et cette attention portée aux petites entreprises n'est pas nouvelle (RFC 001¹⁸⁰).

¹⁸⁰ Une norme relative à l'audit des petites entreprises avait déjà été approuvée en 1999 par l'IAPC de l'IFAC

3.3. Conservatisme ou optimisme ?

« Une préférence pour une approche prudente de la mesure afin de faire face à l'incertitude des événements futurs, par opposition à une approche plus optimiste, fondée sur le laisser-faire et la prise de risque »¹⁸¹, telle est la troisième valeur que nous examinons à présent. Dans le modèle de Gray (1988), cette valeur se traduit par une approche prudente lors de l'évaluation des postes du bilan et la détermination des résultats. Etant rattachée à un principe comptable (principe de prudence, également appelé conservatisme dans les recherches académiques), cette valeur n'apparaît donc pas pouvoir être appliquée en l'état à la normalisation de l'audit. En revanche, la définition qu'en donne Gray (1988) nous amène à explorer cet attribut culturel en termes plus généraux de conservatisme, de prudence, d'anticipation, de modalités de gestion des risques et d'optimisme. Selon ces considérations, la normalisation française de l'audit semble occuper une place intermédiaire. Il nous a effectivement été spécifié qu'il est dans la culture française de vouloir anticiper, prévoir alors que la culture anglo-saxonne va davantage s'appuyer sur la jurisprudence. Cette anticipation est associée à une recherche de sécurité. A ce titre peut être rattachée la LSF alors même que la France n'avait pas connu les scandales financiers qui ont retenti dans d'autres pays au début des années 2000 : « il y a eu quelques scandales, pas en France mais en tous les cas à l'étranger » (entretien). Cette quête d'anticipation a été soulignée lors de nos entretiens et apparaît comme un point de vigilance pour qu'elle ne devienne pas un écueil : « L'autre dérive de la normalisation, et ça c'est très présent en France, c'est la prétention de vouloir tout régler et de dire je vais tout tout tout régler et ça si vous voulez ce n'est pas possible. Je veux dire il y a des orfèvres en la matière qui ont expérimenté ça dans un domaine tout-à-fait différent c'est le législateur fiscal. Le législateur fiscal il sait bien que de toute façon, quelle que soit la subtilité de son texte, le gars qui veut frauder il aura toujours une longueur d'avance » (entretien).

Ainsi, la tendance culturelle à vouloir tout prévoir ne doit pas conduire à tout normer afin de maintenir un environnement de principes et ne pas s'orienter vers des règles trop détaillées qui pourraient faire perdre l'objectif de vue : « je pense qu'on ne peut jamais prévoir toutes les situations et après je pense que si on veut comprendre une norme il faut rester sur de l'état d'esprit parce que, en voulant dérouler des questionnaires, couvrir toutes les situations, on arrive à quelque chose de mécanique qui parfois, enfin curieusement, va être complètement

¹⁸¹ Notre traduction de « a preference for a cautious approach to measurement so as to cope with the uncertainty of future events as opposed to a more optimistic, laissez-faire, risk-taking approach »

contraire à l'esprit du texte » (entretien). Il a alors été préconisé par l'un de nos interviewés une prise de risque mesurée : « Donc c'est là toute la difficulté de faire de la normalisation à mon sens, c'est de placer le curseur à un endroit qui soit viable pour celui qui doit l'appliquer et qui soit satisfaisant pour celui qui doit la produire, qui doit permettre d'atteindre les objectifs dont on parlait, qui sont fondamentalement la prévention des risques. [...] La bonne normalisation, de mon point de vue, elle vient de la confrontation de ces deux exigences : l'exigence de parer aux risques, et l'exigence de parer aux vrais risques » (entretien). Cette prise de risque mesurée apparaît en adéquation avec la confiance qui se dégage de la culture normative française et qui permet de rester au niveau des principes normatifs : « derrière, nous on applique vraiment ce qui est écrit. Quelque part on a toujours cette logique en France du bon élève. Si c'est écrit c'est qu'il faut le faire, on le dit, tout le monde vérifie » (entretien).

La recherche d'anticipation doit ainsi avoir pour objectif d'identifier les enjeux et de répondre aux risques associés. Cette réponse passe parfois par le dépassement des réticences aux changements. A cet égard, il nous été fait part d'une difficulté qui impacte le processus normatif : « l'autre difficulté je dirais que c'est les réticences de certains pour faire évoluer les textes et le mode de fonctionnement à droit constant qui peut être un peu crispant dans certains cas » (entretien). L'exemple de l'adaptation de l'ISA 402 qui n'a pu aboutir à ce jour dans le référentiel français en raison d'une problématique tenant aux textes relatifs au secret professionnel nous a notamment été fourni.

3.4. Secret ou transparence ?

Cette dernière valeur consacre « une préférence pour la confidentialité et la restriction de la divulgation de l'information sur l'entreprise seulement à ceux qui sont étroitement impliqués dans sa gestion et son financement par opposition à une approche plus transparente, ouverte et publiquement responsable »¹⁸². Sur cet aspect, plusieurs caractéristiques de la normalisation française convergent vers un processus confidentiel. Comme nous l'avons mis en lumière au niveau de la dimension internationale, les réunions et documents de travail ne sont pas publics et les projets de normes ne sont pas exposés publiquement par des appels à commentaires. Là-encore, il nous a été indiqué que cela n'était pas dans les traditions de la France, que l'on faisait « de la norme à huis clos » (entretien) s'agissant d'une affaire de spécialistes : « ce n'est pas

¹⁸² Notre traduction de « a preference for confidentiality and the restriction of disclosure of information about the business only to those who are closely involved with its management and financing as opposed to a more transparent, open and publicly accountable approach »

notre culture, il faut l'avouer » (entretien). Cependant, le curseur ne semble pas devoir être positionné totalement à l'extrémité de l'attribut culturel du secret. Des communications sont effectivement réalisées au regard des travaux normatifs et plusieurs illustrations peuvent en attester. Nous fournirons dans ce cadre trois exemples de nature complémentaire et se rattachant aux différents acteurs impliqués dans le processus de normalisation.

Historiquement la CNCC communique régulièrement sur les travaux normatifs en cours ou réalisés, que ce soit au travers de publications ou de conférences. A ce titre, nous avons notamment pu assister, à plusieurs reprises, aux Assises de la CNCC ainsi qu'aux Forums EIP organisés par la CNCC. Cependant, la communication à l'égard des personnes externes à la profession reste limitée, comme en témoigne par exemple l'accès réservé à la profession de toute la doctrine de la CNCC guidant, notamment, une bonne application des NEP.

Depuis sa création, le H3C procède également à des communications. Celles-ci s'effectuent à travers une participation à des conférences (Forums EIP de la CNCC par exemple), des tables rondes ou des discours publics de sa Présidente. En général, ces communications portent toutefois sur l'action d'ensemble du H3C et ne sont pas forcément dédiées à la normalisation. Notons quand même la publication annuelle de rapports du H3C qui développent notamment l'activité de normalisation et qui ont d'ailleurs largement alimenté notre étude documentaire.

La commission paritaire officiellement constituée a également montré une volonté de communication avec la publication de son plan d'orientation à trois ans et de son programme de travail annuel. Cette communication est relayée sur les sites Internet de la CNCC et du H3C.

Ainsi, la normalisation de l'audit en France est relativement confidentielle et resserrée entre les acteurs impliqués dans le processus. Cette pratique apparaît comme la résultante à la fois d'une culture du huis-clos et aussi de contraintes juridiques avec par exemple le secret des délibérés du Collège du H3C, du fait de son statut d'autorité publique indépendante : « *aucun Collège n'a des débats publics* » (entretien). Certains seraient toutefois favorables à une plus grande transparence : « *En France on est tellement à tout cacher que du coup on est un tout petit peu, on se pose la question de quels seraient les impacts si on ouvre ça au public ? Moi j'ai tendance toujours à penser que le partage d'informations c'est un excellent moyen pour fédérer et avoir de plus en plus d'apports, de richesses, de connaissances donc pour moi ça ne poserait pas de problème. Je ne vois pas ce qu'il y a de secret dans l'élaboration de tout cela.* » (entretien).

Cependant, cette confidentialité découlerait également de la technicité inhérente au processus, qui conduit à n'intéresser qu'un petit monde. L'intérêt d'une plus grande transparence est ainsi

resté en doute lors de nos entretiens : « *qu'est-ce qu'il serait vraiment utile d'extérioriser ? Alors au-delà de la notion de transparence là je suis plus sur l'utilité de l'information mise à disposition du public entre guillemets, il n'y a pas énormément de choses, peut-être des notes d'analyses de textes par exemple mais ce n'est pas le job de la commission paritaire d'externaliser ça. Donc ça pourrait être... C'est plus finalement la Compagnie qui le fait vis-à-vis des professionnels. Qu'est-ce qu'il pourrait y avoir d'autres ? Franchement les versions successives des NEP ça n'a aucun intérêt et il faut vraiment être dans les discussions pour comprendre pourquoi telle virgule a bougé, tel bout de phrase a bougé, c'est quand même très dans le détail* » (entretien). En outre, la transparence relative au processus international est interprétée par certains comme une recherche de légitimité : « *Ils sont tellement peu démocratiques qu'il faut bien qu'ils aient ça pour donner l'impression de* » (entretien).

➤ Conclusion de la section 6

En conclusion de cette analyse de la dimension culturelle, le positionnement de la normalisation de l'audit en France au regard des quatre attributs culturels préférentiels inspirés du modèle de Gray (1988) peut être synthétisé dans le tableau 13.

Critères d'appréciation des caractéristiques culturelles normatives	Attributs culturels préférentiels associés au processus de normalisation de l'audit en France	
Intervention de l'Etat dans le processus Processus défini par la loi Normes obligatoires / réglementaires Intervention des professionnels Place laissée au jugement professionnel	Professionnalisme ☒ Oui ☒ Oui	Contrôle légal ☒ Oui ☒ Oui ☒ Oui
Objectif d'homogénéité des pratiques Normes basées sur des principes Importance du jugement professionnel Normes applicables à tous contextes Normes spécifiques	Uniformité ☒ Oui ☒ Oui ☒ Oui ☒ Limitées	Flexibilité ☒ Oui ☒ Oui

Critères d'appréciation des caractéristiques culturelles normatives	Attributs culturels préférentiels associés au processus de normalisation de l'audit en France	
Recherche d'anticipation / de sécurité	Conservatisme ☒ Oui	Optimisme
Réticence au changement	☒ Oui	
Volonté de tout normer		☒ Non
Normes détaillées / avec matériel applicatif		☒ Non
Postulat de « bon élève »		☒ Oui
Réunions publiques	Secret ☒ Non	Transparence
Documents publics	☒ Non	
Consultation publique	☒ Non	
Publication du programme de travail normatif		☒ Oui
Communication sur les travaux normatifs	☒ Limitée	

Tableau 13 : Caractéristiques culturelles du processus de normalisation de l'audit en France inspirées du modèle de Gray (1988)

Avec une adaptation qualitative et interprétativiste des attributs préférentiels de Gray (1988), nous proposons ainsi une grille de lecture alternative et complémentaire aux traditionnelles oppositions entre les approches anglo-saxonnes / continentales, « *common law* » / « *civil law* », « *rules-based* » / « *principles-based* » également examinées au regard du processus français de normalisation de l'audit.

Il ressort de ces différentes approches que la normalisation de l'audit, « *c'est aussi fondamentalement une question de culture, question d'histoire, question d'organisation, de taille de cabinets, de type d'entreprises, taille des entreprises* » (entretien). Et lorsque nous avons questionné un interviewé sur la façon dont il qualifierait l'approche française il nous a répondu : « *Finalement très française. On en revient toujours un peu au même : assez régulée, c'est quand même French touch, le co-commissariat je veux dire ça ne vient pas de nulle part, oui ça nous ressemble bien je trouve, une sorte de recherche d'équilibre entre les pratiques, rester quand même connecté à un certain esprit pratique et en même temps de la régulation pour assurer l'intérêt général* » (entretien).

Cette approche culturelle mettant en avant l'intérêt général crée notre transition avec la dimension politique.

Section 7 – La dimension politique

Comme nous l'avons indiqué au niveau de la genèse de notre cadre d'analyse, la dimension politique de l'activité de normalisation s'est dessinée à partir d'études académiques sur la normalisation d'audit et la normalisation comptable où l'aspect politique était examiné en opposition à l'aspect technique. C'est donc tout naturellement que nous avons sollicité nos interviewés sur la dimension politique de la normalisation de l'audit en regard de la normalisation comptable et en regard également de la dimension technique¹⁸³. Les retours allaient majoritairement dans le même sens, avec une dimension politique qui n'était pas ressentie par les interviewés, ou qui leur apparaissait beaucoup moins forte que celle associée à la normalisation comptable :

« Je ne suis pas convaincu aujourd'hui qu'on soit dans un processus pour la normalisation [de l'audit] très politique en fait, je n'ai pas ce sentiment. » (entretien)

« Je vois moins de politique a priori » (entretien)

Un point particulier nous a toutefois été avancé à plusieurs reprises. Il concerne les petites entreprises et les seuils de nomination des commissaires aux comptes : *« pour la normalisation de l'audit si, il y a un côté politique fort tout de même. Quand on voit d'ailleurs la discussion qu'il y aura sur l'application de la PE, de savoir jusqu'où on va aller, c'est très politique ça »*. *« Après, la politique c'est les seuils. C'est qu'est-ce qu'on veut faire de la profession à l'avenir ? »* (entretiens). Cependant, et tel que souligné lors de l'analyse des caractéristiques des normes homologuées par arrêté, celles-ci déclinent les obligations du commissaire aux comptes prévues par les textes de niveau supérieur, en application du principe de hiérarchie des normes. La fixation de seuils de nomination des commissaires aux comptes ne relève donc pas de la norme d'audit, selon l'acception des normes retenue pour nos travaux. C'est en ce sens que nous entendons la réponse d'un autre interviewé : *« l'aspect politique il se fait vraiment au niveau législatif »* (entretien). Il nous semble ici qu'un parallèle peut être fait avec la dimension économique qui se ressent également davantage à un niveau juridique supérieur plutôt qu'au niveau des NEP. En outre, tant au regard de la dimension économique que politique, l'adaptation de l'audit pour les petites entreprises a été mise en exergue : *« après le seul côté politique qu'on pourrait y voir c'est d'arriver effectivement à adapter les normes à nos spécificités françaises des PE, PE-PME »* (entretien).

¹⁸³ Cf. guide d'entretien (annexe 5) : au niveau de l'élaboration des normes comptables, on parle d'un processus à la fois technique et politique. Est-ce également le cas selon vous au niveau de l'élaboration des normes d'audit ?

Nous développons dans cette section les notions de légitimité (1), d'intérêt général (2) et de pouvoir (3). Ces thématiques ont été identifiées lors de notre revue de littérature et permettent des approches analytiques complémentaires du questionnement de la dimension politique du processus de normalisation de l'audit en France.

1. La fonction légitimatrice du processus de normalisation de l'audit

Le concept de légitimité est central pour les approches institutionnelles. Il apparaissait donc cohérent au regard de notre cadre théorique de le retenir comme sous-axe d'analyse. Nous proposons ainsi une analyse de la légitimité du processus de normalisation de l'audit en France en nous appuyant sur les considérations des néo-institutionnalistes (1.1). Nous complétons cette analyse par des approches couramment utilisées dans le domaine spécifique de la normalisation, et notamment la normalisation comptable (1.2).

1.1. Légitimité réglementaire, normative et cognitive

Nous articulons notre compte rendu en retenant la décomposition de la légitimité en trois catégories, selon Scott (1995) : réglementaire, normative et cognitive¹⁸⁴.

1.1.1. *Légitimité réglementaire*

La légitimité réglementaire se rapporte à des « *processus régulateurs explicites : activités d'élaboration des règles, de contrôle et de sanction* »¹⁸⁵ (Scott 1995, p. 142). Elle renvoie aux structures formelles de contrôle et de réglementation, aux lois et mécanismes coercitifs qui permettent d'assurer l'ordre et la stabilité dans l'environnement en question. Les organisations doivent respecter ces lois et obligations pour être légitimes. Si elles ne les respectent pas, elles sont sanctionnées. Dans le contexte de notre étude, cette dimension de la légitimité se fait écho à plusieurs niveaux.

Tout d'abord, en ce qui concerne les acteurs du processus, ils correspondent à des structures formelles de normalisation, avec une élaboration par la commission paritaire, un avis de la CNCC, une adoption par le H3C et une homologation par le garde des sceaux. Une légitimité

¹⁸⁴ Buisson (2005) souligne que la catégorisation de la légitimité la plus usitée est celle développée par Scott (1995)

¹⁸⁵ Notre traduction de « *explicit regulative processes – rule setting, monitoring and sanctioning activities* »

réglementaire peut donc être associée à ces acteurs qui sont tous institués par la loi. A ce titre, nous rapportons les propos de l'un de nos interviewés : *« les textes les désignent, quelle plus belle légitimité que celle-là ? »* (entretien). Concernant les sources normatives, les textes légaux et réglementaires en constituent une. Le processus normatif en tant que tel est prévu également par les textes, avec les différentes étapes qui le jalonnent. La dernière étape d'homologation donne aux normes leur valeur réglementaire. En cas de non-respect de ces normes, les commissaires aux comptes peuvent alors être sanctionnés. Nous rejoignons ici la dimension juridique et soulignons ainsi la légitimité réglementaire associée aux acteurs, aux sources, au processus et aux normes par référence à la légitimité réglementaire de Scott (1995).

1.1.2. *Légitimité normative*

La légitimité normative est définie par Scott (1995) comme un degré de congruence ou d'adéquation entre les actions, les caractéristiques et la forme de l'organisation, ainsi que les convictions et les valeurs culturelles de l'environnement social plus large dans lequel elle se trouve¹⁸⁶. Le pilier normatif touche donc au système de valeurs sociales. Une source de la légitimité normative provient des approbations, ces *« opinions favorables données par une organisation au sujet d'une autre, qui constituent un vote de confiance dans l'organisation »* (Zimmerman et Zeitz 2002, p. 419, cité par Buisson 2005, p. 155).

En appliquant ces notions au processus de normalisation de l'audit en France, la légitimité normative s'exprime à travers l'acceptation et l'appropriation des normes issues du processus par leurs utilisateurs et destinataires premiers, les commissaires aux comptes : *« il faut qu'ils soient quelque part heureux avec les normes puisque c'est eux qui vont les appliquer donc si on veut qu'ils travaillent bien, il faut qu'il y ait un bon degré de satisfaction entre leurs besoins et la norme et une bonne compréhension aussi »* (entretien). Or, à cet égard, un autre interviewé nous faisait part d'un accueil positif des normes par les commissaires aux comptes : *« ce que je trouve bien dans les process qu'on utilise, c'est que comme on implique pas mal de monde finalement, globalement ce process, outre qu'il permet de ne pas faire d'erreurs, d'être sûrs qu'on est clair, a l'avantage et ce n'est pas le moindre, de faire que les gens s'approprient les sujets et les textes. Ce qui fait que je ne crois pas qu'on entende parfois, les confrères dire ah telle norme est sortie c'est débile c'est n'importe quoi, qu'est-ce qu'ils nous ont encore mis et*

¹⁸⁶ Notre traduction de *« normative legitimacy is defined as a degree of congruence or fit between the actions, characteristics and form of the organization and the beliefs and cultural values of the broader social environment within which it exists »* (Suddaby et al. 2015, p. 10)

puis je comprends pas ou qu'est-ce qu'ils nous ont encore inventé, on n'entend pas, enfin moi je n'ai jamais entendu» (entretien).

Ce phénomène d'appropriation par les professionnels apparaît ainsi essentiel en vue d'asseoir la légitimité de la normalisation de l'audit : *« c'est l'appropriation qui est importante aussi, l'accueil et l'appropriation de la chose qui sort »* (entretien). D'ailleurs, et en écho au vote de confiance évoqué par Zimmerman et Zeitz (2002), nous pouvons reprendre les propos d'un interviewé concernant le vote des commissaires aux comptes sur les projets de normes présentés au Conseil national de la CNCC : *« je n'imagine pas d'avoir une norme qui soit votée à 51/49 où des gens ne se retrouveraient pas, ça voudrait dire qu'elle ne serait pas réussie, il y aurait vraiment un problème »* (entretien).

1.1.3. *Légitimité cognitive*

Pour acquérir une légitimité cognitive, l'« organisation doit se conformer aux compréhensions culturelles tacites partagées dans son environnement » (Buisson 2005, p. 155). Ce troisième pilier de la légitimité a donc trait au rôle culturel-cognitif visant à adopter un cadre de référence commun. Au niveau de la normalisation de l'audit, nous pouvons associer à ce pilier l'objectif de convergence des NEP avec les ISA. D'ailleurs, Suchman (1995) cite explicitement la conformité à des modèles comme moyen de gagner une légitimité cognitive, et en particulier le fait d'imiter des normes (« *mimic standards* », p. 600).

L'aspect cognitif concerne également « les règles qui spécifient quels types d'acteurs peuvent exister, quelles caractéristiques formelles ils doivent posséder, quelles procédures ils peuvent suivre et quelles significations sont associées à leurs actions » (Ruef et Scott 1998, p. 879, cité par Buisson 2005, p. 155). Là-encore, nous trouvons un écho dans le processus français de normalisation de l'audit puisque les acteurs sont prévus par les textes légaux et réglementaires, lesquels précisent la composition et l'organisation des instances ainsi que les étapes qui doivent être suivies pour l'élaboration, l'adoption et l'homologation des normes.

1.2. **Légitimité politique, procédurale et substantielle**

Pour le second volet de notre examen de la légitimité du processus de normalisation de l'audit en France nous nous appuyons sur des typologies de légitimité avancées dans la littérature académique relative à la normalisation comptable. A cet effet, nous retenons comme plan les différentes formes discutées par Burlaud et Colasse (2010) à l'égard du normalisateur

comptable international, l'IASB. Nous y intégrons les formes de légitimité mises en exergue par Colasse et Pochet (2009) lors de leur analyse de la genèse du CNC.

1.2.1. *Légitimité politique*

La légitimité politique résulte de l'autorité de l'Etat ou d'une autorité publique qui reconnaît le normalisateur et confère un statut obligatoire aux normes (RFC 073, p. 63). Cette acception rejoint la légitimité réglementaire de Scott (1995). Nous ne réitérerons donc pas nos propos antérieurs sur le sujet qui restent valables pour cette forme de légitimité.

Une autre approche de la légitimité politique est celle retenue par Colasse et Pochet (2009), que nous abordons conjointement avec la légitimité procédurale.

1.2.2. *Légitimité procédurale*

Pour Burlaud et Colasse (2010, p. 155), la « *légitimité procédurale d'un acteur a pour source le recours à des procédures censées garantir son indépendance et son impartialité* ». Elle résulte donc des modalités d'élaboration de la norme. A ce titre, deux traditions s'opposent (RFC 073, p. 63) :

- une normalisation dite « démocratique » et représentative faisant intervenir une pluralité de parties prenantes, de sorte que la norme résulte d'un compromis ;
- une normalisation « technique » s'appuyant sur des experts, des techniciens et spécialistes et palliant le manque de représentativité par une procédure de consultation telle que le *due process*.

La première orientation fait émerger une légitimité qualifiée de légitimité « politique » par Colasse et Pochet (2009) alors que la seconde apporte une légitimité « technique ». En nous appuyant sur l'analyse que nous avons menée au regard du positionnement des acteurs en qualité d'experts ou de représentants et sur notre examen multidimensionnel du processus, il ressort que les deux traditions se mêlent pour le processus de normalisation de l'audit en France, permettant ainsi de combiner une légitimité à la fois politique et technique. La participation des acteurs, experts représentant les parties prenantes et l'intérêt général, semble ainsi rendre non indispensable une procédure de consultation formelle et systématique telle que le *due process*. Celle-ci est finalement intégrée aux différents stades du processus normatif, avec au besoin, des consultations ciblées formelles ou informelles. En outre, une procédure de consultation publique pourrait conduire à un éloignement des NEP avec les ISA, alors que l'objectif poursuivi va dans le sens d'une convergence avec le référentiel international.

1.2.3. *Légitimité substantielle*

Pour Burlaud et Colasse (2010, p. 155), la « *légitimité substantielle a quant à elle pour source la détention d'un savoir reconnu, d'une expertise à caractère technique ou scientifique* ». La dimension substantielle émane alors d'un cadre conceptuel (RFC 053, p. 24), lequel « *fixe les grandes lignes dans lesquelles doivent s'inscrire les normes, permettant d'assurer une certaine cohérence dans les productions du normalisateur* » (RFC 073, p. 64). Sur cet aspect, nous relevons qu'il n'existe pas de cadre conceptuel en tant que tel des normes d'audit. Toutefois, deux éléments viennent en tempérament. D'une part, les normes sont des arrêtés ministériels et intègrent donc la pyramide de la hiérarchie des normes françaises. A ce titre, ces arrêtés sont encadrés par les règles régissant le champ des textes et par les règles rédactionnelles, de légistique. Cet encadrement constitue un cadre conceptuel. D'autre part, de manière plus précise, sur les NEP en tant que telles, le H3C a fixé des principes à respecter. Nous avons indiqué lors de l'examen des normes que la délibération qui les fixe (H3C, délibération 2006) s'apparente à la notion de « *cadre technique* » mise en exergue par Chantiri (2000b) à l'instar du cadre conceptuel existant en matière comptable. Nous sommes donc ici en présence d'éléments constitutifs d'une légitimité substantielle.

Plus largement, en retenant deux classifications habituelles de la légitimité, nous avons pu reconnaître les attributs de la légitimité dans le processus français de normalisation de l'audit. La question de la légitimité peut également être posée à travers la notion d'intérêt général, comme l'a considéré Muller (2015) en matière de normalisation comptable (RFC 073, p. 62).

2. Le processus de normalisation de l'audit au regard de l'intérêt général

Tenant compte des différents intérêts exprimés (2.1), la norme d'audit issue du processus de normalisation apparaît comme étant la traduction d'un consensus (2.2) qui se fait jour dans une perspective d'intérêt général (2.3).

2.1. L'expression des intérêts

« *Je pense que comme pour tout processus de normalisation, comme il est contraignant pour les acteurs, forcément il y a un processus de lobbying je dirais* » (entretien). Nous entamons ce paragraphe par ce verbatim qui nous semble assez bien positionner le sujet. Ainsi, lors du processus de normalisation, chacun des participants fait valoir son expertise, son point de vue,

sa sensibilité. Pour illustrer ce point, citons par exemple, un commissaire aux comptes intervenant au sein du processus qui mettait en avant les points d'attention des professionnels au cours de l'élaboration des normes d'audit : *« c'est notre fonction, dans un jeu compliqué. Il faut arriver à trouver une écriture qui aille au régulateur, qui convienne au régulateur. Il faut rendre clair et compréhensible aux professionnels la mise en œuvre du sujet. Donc il faut que ça passe en termes d'écriture et de concept, il faut que ça soit didactique et notre objectif aussi, en tant que professionnels, c'est de ne pas ajouter plus de contraintes aux professionnels, et plus de problématiques de mise en cause qu'il ne nous paraît souhaitable de le faire. Pour nous l'objectif c'est ce tripode »* (entretien). On retrouve ici les notions de clarté, de faisabilité, de pédagogie et de délimitation des responsabilités mises en lumière dans la section sur les normes.

Les différents intervenants ont donc, initialement, et naturellement, leur propre prisme, qui résulte de leur connaissance et expérience personnelles. Ainsi, un nouveau participant au processus de normalisation nous faisait part de son rapport d'étonnement : *« j'ai été assez étonné du temps qu'on pouvait passer, du temps qu'on passe pour prendre en compte la sensibilité de chacun sur les termes utilisés dans la rédaction [...]. Et maintenant je comprends tout-à-fait le pourquoi, la sensibilité, parce qu'en fait je n'avais qu'une vue parcellaire de l'utilisation de la norme et je n'avais pas tout dans l'ensemble, la vue des différents interlocuteurs »* (entretien). Il est donc important que chacun autour de la table puisse s'exprimer et que ce faisant, chacun ait conscience des besoins, attentes ou difficultés des autres pour pouvoir les apprécier et avoir une vue d'ensemble des éléments à considérer lors du processus d'élaboration : *« quand on a le respect mutuel, l'écoute et un dispositif qui permet à chacun de s'exprimer comme il doit le faire, avec des bons garde-fous, je veux dire normalement ça doit déboucher sur quelque chose d'intéressant. Mais, bien sûr que c'est difficile puisque chacun va défendre son point de vue, et pas toujours justifié, et ne va pas toujours avoir tendance à écouter l'autre. Mais dans la durée, ça peut marcher »* (entretien). Les intérêts des uns et des autres pouvant être divergents, cette considération des intérêts multiples n'est pas toujours aisée. Afin de préparer un produit fini pertinent pouvant être appliqué par les professionnels, une concertation est nécessaire et un consensus est recherché.

2.2. La recherche d'un consensus

Pour faire suite à la situation de blocage rencontrée lors des premières NEP, un système de concertation s'est mis en place avec le G8. L'objectif était de pouvoir échanger sur les orientations, le contenu, la rédaction souhaités par la profession d'une part et par le régulateur

d'autre part. A partir du projet de norme préparé par la CNCC, il y avait « *une discussion qui allait jusqu'à un niveau de détail important qui faisait que, ensuite, on arrivait à un texte négocié, sur lequel, à la fois la Compagnie via son Conseil donnait son accord et sur lequel le H3C donnait son accord, via son Collège. Et ce qui fait qu'on était passé à un système où la norme recevait un avis favorable et donc la norme était homologuée dans son dernier état de négociation* » (entretien). Les sensibilités des uns et des autres doivent donc être exposées, entendues, comprises, négociées, « *dans le cadre d'un débat qui va amener à une prise de position en matière normative* » (entretien) et il ressort qu'« *une bonne norme en général c'est une norme qui est issue d'un compromis* » (entretien).

Ces échanges de vues se sont révélés fructueux conduisant à l'institutionnalisation du G8 en commission paritaire. A cet égard, un interviewé nous indiquait : « *on a pu avoir des discordances, enfin ferrailler mais on est toujours parvenu à arriver à quelque chose qui finalement s'imposait à tous* » (entretien). Nous rejoignons ici les objectifs d'acceptation et d'appropriation des normes qui sous-tendent la légitimité normative. D'ailleurs, cette recherche de consensus et d'acceptation mutuelle a été illustrée par l'un de nos interviewés. « *Il faut que d'un côté le normalisateur accepte qu'on n'ait pas le risque zéro. Et il faut aussi que le praticien accepte que ce qui n'est pas acceptable soit interdit ou qu'il y ait des obligations pour empêcher ce qui n'est pas acceptable et qui porte vraiment préjudice à la société ou à la vie publique* » (entretien). Cet extrait crée notre transition avec la perspective d'intérêt général.

2.3. Une perspective d'intérêt général

Les commissaires aux comptes exercent une mission d'intérêt général (Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, article liminaire). La mission de certification des comptes étant mise en œuvre conformément aux NEP, il importe que celles-ci permettent d'agir dans l'intérêt général. Naturellement, le processus de normalisation doit lui aussi s'effectuer dans l'intérêt général pour que ses produits finis, les normes, atteignent leur objectif. Or, comme le soulignait un interviewé, « *c'est difficile de définir l'intérêt général, en quoi la norme sert l'intérêt général mais on peut le définir en creux en quoi elle pourrait desservir l'intérêt général si elle génère certains comportements [...] de mauvais comportements* » (entretien). Peut-être tout d'abord parce que l'intérêt général est « *multiforme* » selon les termes de Jean-Marc Sauvé, vice-président du Conseil d'Etat, qui s'est exprimé lors d'une intervention sur la régulation le 20 novembre 2017 (Sauvé 2017). En 1999, année du bicentenaire du Conseil d'Etat, ce dernier a consacré ses réflexions à ce thème qui donne lieu à de multiples interrogations. L'étude

rappelle que « *l'intérêt général se situe, depuis plus de deux cents ans, au cœur de la pensée politique et juridique française, en tant que finalité ultime de l'action publique* » avec un paradigme français « *qui privilégie un intérêt général allant au-delà de la somme des intérêts particuliers* » (Conseil d'Etat 1999). Nous rejoignons en ce sens le dépassement de l'intérêt personnel que nous avons exprimé au regard du positionnement des membres du Collège du H3C qui prennent leurs décisions dans l'intérêt général.

Cet objectif du H3C de servir l'intérêt général est à relier à son rôle de régulateur de la profession de commissaires aux comptes en France et à son statut d'autorité publique indépendante. En tant que régulateur tout d'abord. Le H3C fait valoir l'intérêt général dans l'exercice de ses missions, et notamment dans son rôle normatif qui s'est accru depuis la réforme européenne de l'audit. Vis-à-vis de l'intérêt général, ce renforcement est analysé comme étant une conséquence logique : « *On ne peut pas prétendre qu'on est là pour l'intérêt public et dire on s'autorégule, c'est... intellectuellement je n'arrive pas à défendre cette notion-là donc finalement que dans le processus de normalisation il y ait un poids très très fort et majeur maintenant du régulateur, oui c'est, voilà ça s'inscrit dans cette démarche, dans cette évolution qui est logique* » (entretien). En tant qu'API ensuite. Comme les autorités administratives indépendantes, les API ont été créées en vue de répondre à une préoccupation d'intérêt général : « *Ces émanations de la puissance publique interviennent au nom de l'intérêt général dans des secteurs économiques et financiers qui présentent un caractère marqué d'intérêt général, notamment en raison d'exigences particulières d'impartialité ou de la présence de risques systémiques* » (Sauvé 2017). Cette perspective d'intérêt général a aussi été mise en exergue lors de nos entretiens au regard de l'homologation par le garde des sceaux avec « *à la fin les pouvoirs publics qui dans leur sagesse vérifiaient le respect de l'intérêt public et tamponnaient* » (entretien).

Il ressort donc une mise en avant du rôle du régulateur d'audit et de l'intervention de l'Etat dans le processus de normalisation de l'audit au regard de la protection de l'intérêt général. Ce sont d'ailleurs les deux acteurs dont le pouvoir normatif a été accentué avec la loi de sécurité financière puis la réforme européenne de l'audit.

3. Le pouvoir normatif

Tel qu'il ressort de l'examen du processus normatif et de son évolution, la répartition des rôles des différents acteurs a évolué. Ces changements résultent de décisions politiques. En effet,

« l'autonormalisation », a pris fin avec la LSF. Ce sont donc les « politiques », à travers l'Assemblée nationale et le Sénat, qui ont décidé de ce qui a été un « *big bang* » pour reprendre les termes de plusieurs interviewés. La fin de « l'autonormalisation » se caractérise par l'intervention du H3C et aussi de l'Etat, via l'homologation des normes par arrêté du garde des sceaux : « *Le principe même que le garde des sceaux homologue la norme, pour moi c'est assez révélateur d'une décision politique* » (entretien).

De même, les changements intervenus à la suite de la réforme européenne de l'audit sont issus de la directive audit 2014 du Parlement européen et du Conseil et des textes de transposition en France. A cet égard, notons que le choix politique s'est fait à deux niveaux et en deux temps :

- Au niveau européen en 2014, avec une directive audit (article 32) imposant :
 - d'une part, que l'autorité compétente (le régulateur d'audit) assume la responsabilité finale de la supervision de l'adoption de normes relatives à la déontologie et au contrôle interne de qualité des cabinets et des activités d'audit ;
 - d'autre part, que l'autorité compétente soit dirigée par des non-praticiens, d'où l'absence de commissaires aux comptes en exercice au sein du Collège du H3C : « *là, ce n'était pas un choix des autorités françaises, c'était l'application du [texte] européen* » (entretien) ;
- Au niveau français en 2016, avec l'ordonnance de transposition qui a opéré les choix politiques suivants :
 - la définition d'un processus normatif précis : « *les textes européens finalement ne prévoient pas un processus particulier pour l'adoption des normes. Ils prévoient certains principes qui doivent être appliqués avec vraiment quand même une grande latitude de la part des Etats membres. Mais après, chaque Etat membre choisit sa manière de faire* » (entretien) ;
 - l'adoption des normes par le H3C : « *La responsabilité finale de l'autorité compétente a conduit à revoir le processus d'adoption des normes pour replacer le H3C au centre de ce processus* » (entretien) ;
 - le maintien de l'homologation qui permet l'exercice d'« *un pouvoir réglementaire un peu sous-décrétal* » (entretien).

On voit donc bien ici l'arbitrage politique qui a été fait concernant le processus normatif et ses intervenants.

➤ Conclusion de la section 7

En conclusion de cette section relative à la dimension politique du processus de normalisation de l'audit, et en cohérence avec le cadre théorique retenu comme assise à notre étude, nous proposons de faire ressortir deux orientations normatives fortes relevant de décisions politiques : le choix de développer des normes nationales d'une part (témoignant d'une dépendance de sentier) et le choix de leur convergence avec les ISA d'autre part (témoignant d'un isomorphisme mimétique).

Le développement de normes nationales

En application de l'article L. 821-13 du code de commerce, le commissaire aux comptes exerce sa mission conformément aux normes d'audit internationales adoptées par la Commission européenne ainsi que, le cas échéant, aux normes françaises venant compléter ces normes. En l'absence de norme d'audit internationale adoptée par la Commission, il se conforme aux normes adoptées par le H3C et homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice. En France, ce sont ainsi les NEP que les commissaires aux comptes doivent appliquer. Alors que d'autres pays, notamment au niveau européen, ont adopté les ISA comme normes nationales, la France n'a pas engagé de processus d'adoption des ISA : *« en droit interne, enfin en France, c'est un processus qui n'a jamais été envisagé »* (entretien). Il ressort de nos entretiens que ce choix du législateur apparaît en harmonie avec le pouvoir normatif régalien abordé dans cette section et avec la culture française abordée dans la section précédente.

La souveraineté nationale en matière normative a effectivement été avancée par plusieurs de nos interviewés pour soutenir la non-adoption des ISA en France : *« sur le plan pratique, sur le plan on va dire conceptuel je n'ai pas de problème, c'est plus sur un plan politique où j'estime qu'on doit rester maître de nos propres normes donc je suis assez attaché à garder notre indépendance nationale. Je trouve que ça fait sens de quand même garder une vision sur ce qui est fait. »* (entretien). Cette indépendance est considérée par les participants à la normalisation française comme permettant de *« garder notre identité »* (entretien). L'identité nationale se distingue de l'identité anglo-saxonne attachée aux ISA : *« Les ISA elles sont quand même très influencées par des concepts anglo-saxons »* (entretien). En particulier, le maintien de normes nationales permet une adaptation au champ de l'audit en France avec un tissu économique soumis à l'audit légal qui est plus vaste que dans la plupart des pays anglo-saxons : *« on a toujours une complexité liée au fait qu'en France on fait aussi de l'audit pas que pour les EIP donc il faut garder une certaine cohérence d'ensemble »* (entretien). La spécificité culturelle

française joue donc dans ce choix politique de développement de normes nationales, tant au niveau des entités soumises à la certification des comptes que par rapport à la profession réglementée à laquelle appartiennent les commissaires aux comptes : *« On est par rapport au droit anglosaxon avec une profession qui n'est pas un expert-comptable plus plus, c'est vraiment une profession différente, on a le co-commissariat aux comptes qui est quelque chose qu'on ne retrouve pas ailleurs, on veut garder la main, même si je pense qu'on est quand même très conforme, mais voilà se dire qu'on ne va pas se faire imposer des choses qui ne corresponde pas à notre culture juridique et à notre réglementation »* (entretien). Malgré tout, les normes d'audit nationales sont élaborées dans un objectif de convergence avec les ISA.

La convergence avec les ISA

Le référentiel normatif français est élaboré dans un objectif de convergence avec les normes d'audit internationales (Commission paritaire, plan d'orientation 2017-2019). Cette orientation n'est pas nouvelle et a été promue depuis longtemps par la profession¹⁸⁷ : *« On a toujours voulu que les normes anglosaxonnes soient appliquées, notamment pour les grands groupes cotés français, il fallait absolument qu'il y ait un rapport de commissaire aux comptes français qui soit équivalent à un rapport de commissaire aux comptes anglosaxon. Ça c'était vraiment, je dirais presque une obsession, de s'assurer de la compliance entre les normes anglosaxonnes et les normes françaises. Il y a très peu de points de divergences d'ailleurs. Je crois qu'il y a quelques années un travail a été mis en place pour s'assurer qu'il n'y avait aucun écart, bon il y avait quelques petits points mineurs »* (entretien). Dans les développements sur les dimensions juridique et internationale, nous avons nuancé cette convergence en faisant état des amendements normatifs qui pouvaient être apportés pour assurer la compatibilité avec les textes légaux et réglementaires supérieurs et ainsi respecter le principe de hiérarchie des normes. Nous souhaitons ici relever que d'autres écarts avec les normes internationales peuvent exister. Ils ne résultent pas de contraintes légales mais de choix « politiques » des participants à la normalisation : *« on prend un peu de recul par rapport à cette base-là, mais c'est une bonne base »* (entretien).

¹⁸⁷ Cf. historique du référentiel normatif français rappelé en introduction de la section relative aux normes

➤ Conclusion du chapitre 3

L'étude menée montre ainsi une perspective multidimensionnelle au processus de normalisation de l'audit en France. Les différentes dimensions ont été examinées à tour de rôle afin de faire ressortir les caractéristiques du processus auxquelles elles sont associées. Ainsi, par exemple, la caractéristique relative à la production d'une « norme à valeur réglementaire » résulte de son homologation par arrêté du garde des sceaux. Cette caractéristique est donc associée à la dimension juridique (principe de hiérarchie des normes) mais également à la dimension politique (décision des pouvoirs publics de maintenir une intervention de l'Etat). Ce choix politique semble lié à la culture française de tradition juridique et fait donc la jonction avec la dimension culturelle. En outre, cette valeur réglementaire implique une rédaction sans matériel applicatif (dimension technique) avec l'application de règles de légistique telles que l'usage du présent de l'indicatif (dimension rédactionnelle). Compte tenu du principe de hiérarchie des normes, le processus de normalisation peut conduire à écarter certaines dispositions des ISA non compatibles malgré l'objectif de convergence (dimension internationale). Cet exemple permet d'illustrer les interactions entre les différentes dimensions.

Certes multidimensionnel, le processus de normalisation de l'audit apparaît comme un tout. Nous pouvons ici faire le parallèle avec le référentiel normatif. Celui-ci est découpé en normes mais constitue bien, dans son ensemble, un puzzle normatif cohérent. En ce sens, le processus français de normalisation de l'audit forme un tout au sein duquel les dimensions s'entremêlent, s'entrecroisent, se complètent. A l'instar des normes, « *c'est un tout logique et tout s'imbrique* » (entretien).

➤ Conclusion de la partie 2

Notre étude du processus de normalisation de l'audit en France nous a permis d'en dégager les caractéristiques clés. En conclusion de cette deuxième partie, nous synthétisons ces caractéristiques par appui sur notre cadre conceptuel, lequel constitue à la fois notre outil d'analyse et le résultat de notre recherche. En retenant une présentation schématique et visuelle, nous offrons une vision d'ensemble, analytique et pédagogique, contribuant à une meilleure compréhension de ce processus encore largement méconnu (cf. figure 11).

Afin d'asseoir cette proposition de cadre d'analyse, cette caractérisation d'ensemble est éprouvée dans la partie qui suit par une étude de cas du processus suivi par une norme particulière.

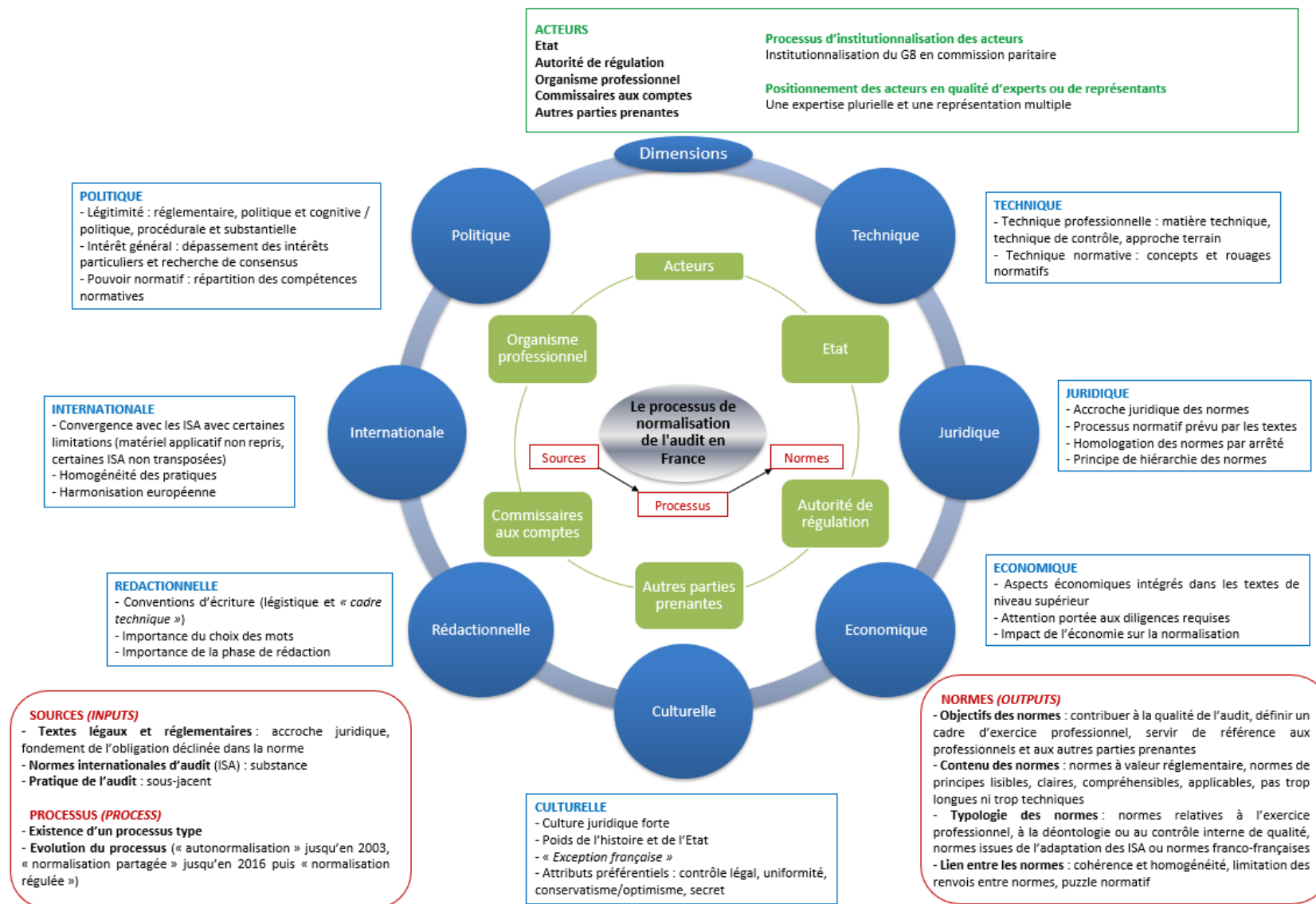


Figure 11 : Panorama des caractéristiques du processus de normalisation de l'audit en France pris dans son ensemble

PARTIE III

Etude de cas du processus relatif à la NEP 701
et discussion de synthèse

Dans cette troisième partie de notre compte rendu nous poursuivons notre examen des caractéristiques du processus de normalisation de l’audit en France. Ce prolongement s’effectue à travers une mise à l’épreuve de notre cadre d’analyse et une prise de recul à l’égard des résultats obtenus.

Concernant la mise à l’épreuve du cadre conceptuel alimenté par notre étude d’ensemble, nous avons réalisé une étude de cas. Celle-ci porte sur le processus suivi par la NEP 701 homologuée en 2017 relative à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d’intérêt public¹⁸⁸. Cette étude constitue le second volet de notre stratégie de recherche combinée, telle qu’énoncée dans le chapitre méthodologique de la partie 1.

Le premier chapitre de cette partie s’attache alors à exposer le contexte de l’étude de cas. Nous livrons ensuite les enseignements tirés de l’étude de cas au regard des caractéristiques du processus de normalisation de l’audit. Cette restitution reprend naturellement les composantes de notre cadre d’analyse et suit son architecture : les processus, ses *inputs* et *outputs* en chapitre 2 et l’approche multidimensionnelle du processus en chapitre 3.

Ce plan n’inclut pas les acteurs ayant participé à la fabrication de la NEP 701. Cet arbitrage poursuit un objectif de cohérence d’ensemble dans la restitution de nos travaux et a vocation à ne pas réitérer des éléments communs à l’étude d’ensemble. Pour mémoire, nous avons mené une analyse des acteurs au niveau de l’étude d’ensemble sous deux angles.

Le premier angle d’analyse relatif à l’institutionnalisation du G8 en commission paritaire trouve résonance au niveau de la NEP 701. En effet, les travaux normatifs sur la NEP 701 ont été engagés concomitamment aux travaux de transposition des textes européens et ce faisant, la NEP 701 a pris naissance lors de la dernière phase du processus d’institutionnalisation du G8 en commission paritaire. Les travaux ont été initiés par le G8 qui a passé le relais à la commission paritaire, laquelle a arrêté le projet de norme : « *Dans l’attente de la mise en place effective de la commission dite « paritaire », le groupe de concertation organisé entre le H3C et la CNCC a poursuivi ses travaux visant à la mise en conformité du référentiel normatif français aux dispositions issues de la réforme.* » (H3C, rapport annuel 2016, p. 37). L’examen de l’élaboration de la NEP 701¹⁸⁹ témoigne donc de ce processus d’institutionnalisation et conforte

¹⁸⁸ Cf. NEP 701 reproduite en annexe 10 et article RFC 074 présentant globalement la norme

¹⁸⁹ Cf. notamment les éléments exposés au titre du processus normatif de la NEP 701, dans la section 2 du chapitre 2 de la présente partie

ainsi notre analyse menée dans le cadre de l'étude d'ensemble du processus de normalisation de l'audit. Cette confirmation est ainsi mise en exergue dans ces propos introductifs.

Pour le second angle d'analyse relatif au positionnement des acteurs en qualité d'experts ou de représentants, l'étude du cas de la NEP 701 est également confirmatoire. Nous avons ainsi mené l'analyse en nous basant sur les membres mentionnés dans le rapport annuel de 2017, année d'adoption de la NEP 701. Cette analyse s'est révélée en total alignement avec l'analyse menée dans le cadre de notre étude d'ensemble réalisée sur la base des membres présents au 1^{er} janvier 2019. Nous avons donc jugé pertinent de ne restituer qu'une seule fois ces résultats, en partie 2, au niveau de l'analyse d'ensemble¹⁹⁰.

Enfin, nous proposons dans le chapitre 4 une discussion des résultats issus de l'étude d'ensemble et affinés par l'étude de cas. Il s'agit d'une nécessaire prise de recul, apportant un regard parfois nuancé, ou explicatif voire interrogatif. Ce chapitre est également le siège de notre discussion théorique en écho au courant néo-institutionnel que nous avons retenu pour nos travaux de recherche. Nous procédons ainsi à une mise en perspective théorique des caractéristiques du processus de normalisation de l'audit.

¹⁹⁰ Cf. également section 2 du chapitre 2 de la partie 2

Chapitre 1 – Le contexte de la recherche par étude de cas

L’objet de ce premier chapitre est de présenter le cadre dans lequel s’inscrit l’étude de cas relative au processus suivi par la NEP 701.

Dans la continuité de l’étude d’ensemble, l’étude de cas s’est appuyée sur la théorie néo-institutionnelle et ses approches sociologique et historique. Nous ne réitérerons donc pas les éléments déjà énoncés à ce titre en première partie, lesquels demeurent applicables pour cette troisième partie. En revanche sera exposée dans la seconde section de ce chapitre la méthodologie de recherche suivie pour mener spécifiquement l’étude de cas. Bien entendu, cette méthodologie capitalise sur la démarche mise en œuvre pour la détermination des caractéristiques du processus de normalisation de l’audit pris dans son ensemble. En particulier, les données collectées peuvent être communes et le cadre d’analyse est le même, l’objectif étant d’étudier l’élaboration de la NEP 701 à travers ce cadre que nous avons construit et parallèlement de le conforter ou l’affiner. Nous nous attacherons donc à spécifier l’approche méthodologique déclinée pour l’étude de cas.

Au préalable, il est nécessaire de replacer l’élaboration de la norme dans son contexte. En effet, en vue de procéder à la préparation d’un projet de norme, il faut que les participants aient « *bien défini les objectifs, les enjeux* » (entretien). Dans cette perspective, il apparaît important de dresser l’environnement dans lequel s’inscrit le sujet traité par la norme. La première section restitue ainsi l’origine contextuelle de la justification des appréciations telle qu’elle est désormais requise dans le rapport d’audit des entités d’intérêt public, en application de la NEP 701¹⁹¹.

¹⁹¹ La première section vise à positionner l’élaboration de la NEP 701 dans son contexte et ce faisant à préciser les objectifs poursuivis par l’obligation qu’elle décline en termes de diligences. Dans cette optique, la revue de littérature présentée inclut les recherches publiées avant les débuts de l’activité normative française (soit jusqu’en 2015 eu égard au calendrier du processus normatif de la NEP 701 figurant dans le chapitre qui suit). Certaines références correspondent à des présentations en congrès qui ont ensuite été publiées dans des revues. Il n’entre pas dans l’objet de cette section de procéder à une recension des études publiées depuis cette date (cf. à ce titre la revue de littérature de Gold et Heilmann (2018)). Les études les plus récentes relatives aux « *key audit matters* » (ou « *critical audit matters* ») sont orientées sur la mise en œuvre des normes d’audit applicables, et ce faisant dépassent le champ de notre investigation. Elles ne seront donc pas abordées.

Section 1 – Le contexte d’élaboration de la NEP 701 : les développements relatifs aux points clés de l’audit dans le rapport d’audit

La communication de points clés de l’audit (« *key audit matters* » en anglais) constitue une évolution majeure du « nouveau »¹⁹² rapport d’audit international. Cette évolution, inspirée de la justification des appréciations appliquée en France dès 2003, a vocation à réduire l’« *expectation gap* » et à améliorer la valeur informationnelle du rapport d’audit.

1. Les lacunes du rapport d’audit

Alors que le rapport d’audit constitue le principal vecteur de communication de l’auditeur, la littérature fait apparaître une faible valeur informationnelle et l’existence d’un écart entre ce que le public attend des auditeurs et ce qu’il est possible dans la pratique aux auditeurs d’effectuer.

1.1. Le contenu informatif limité du rapport d’audit

Un vaste courant de recherche sur le contenu informatif des rapports d’audit s’est développé depuis les années 1970. Holt et Moizer (1990) classifient ces recherches en deux catégories. Les études de réaction s’intéressent au comportement des utilisateurs lors de la publication des rapports d’audit avec d’une part, les études empiriques qui analysent le comportement des acteurs des marchés financiers et d’autre part, les études expérimentales qui examinent les réactions d’individus en laboratoire. Les études d’interprétation, quant à elles, se concentrent sur la manière dont les utilisateurs traduisent le message véhiculé par l’auditeur dans son rapport.

1.1.1. Les études de réaction empiriques

Certaines études ont constaté une réaction du marché après la publication de rapports contenant une opinion avec réserves (Soltani 2000) notamment lorsque ces réserves étaient postérieures à la date d’annonce des résultats (Loudner et al. 1992) ou s’agissant de réserves inattendues sur

¹⁹² Nouveauté applicable pour les exercices clos à compter du 15 décembre 2016 en application des normes ISA 700 révisée et ISA 701 nouvelle publiées par l’IAASB

la continuité d'exploitation (Fleak et Wilson 1994). Banks et Kinney (1982) établissent un lien entre la publicité et les circonstances d'une opinion avec réserve et Ghicas et al. (2008) mettent l'accent sur l'information supplémentaire transmise par la quantification des réserves. Parallèlement, le retrait d'une réserve est générateur d'ajustement positif des cours (Fields et Wilkins 1991).

D'autres concluent qu'un rapport avec réserve n'apporte pas de valeur informationnelle aux investisseurs (Pucheta Martínez et al. 2004). La même conclusion est faite pour les rapports mettant en lumière un changement de méthode comptable (Baskin 1972 ; Mittelstaedt et al. 1992). Davis (1982) considère que l'impact informatif de la réserve est devancé par d'autres sources d'informations disponibles avant la publication du rapport d'audit. Cette anticipation du marché est également mise en exergue par Elliot (1982) et Dodd et al. (1984). Ameen et al. (1994) et Herbohn et al. (2007) attribuent à la réserve formulée dans le rapport un rôle confirmatoire des circonstances objets de la réserve.

Les études menées sur plusieurs types de réserves ont montré que les réactions sont plus ou moins accentuées (Firth 1978 ; Chow et Rice 1982) ou diffèrent selon l'objet des réserves (Ball et al. 1979). Ces résultats contrastés (Craswell 1985 ; Gonthier-Besacier 1999) ne permettent pas de tirer une conclusion générale sur le contenu informatif des rapports.

1.1.2. Les études de réaction expérimentales

Dans le contexte de laboratoire, la majorité des recherches étudient l'impact des réserves formulées dans les rapports d'audit sur les décisions d'octroi de prêts par les banquiers ou les décisions d'investissement des analystes et investisseurs financiers (Estes 1982), en comparant parfois plusieurs types de réserves (Firth 1980). Là encore les résultats ne sont pas convergents et mettent en doute l'utilité des rapports d'audit pour les utilisateurs d'information financière (Gonthier-Besacier 2006).

Ainsi, certaines recherches mettent en lumière l'impact du message transmis à travers le rapport d'audit sur la décision d'octroi de prêt par les banquiers (LaSalle et Anandarajan 1997 ; Guiral-Contreras 2007), l'évaluation du risque (Gul 1987 ; Bamber et Stratton 1997), le taux d'intérêt accordé (Bamber et Stratton 1997) ou le montant alloué dans l'étude espagnole de Duréndez Gómez-Guillamón (2003). Ce dernier montre que l'information contenue dans le rapport est également utile pour les décisions d'investissement des analystes et les montants investis. Cependant les résultats de Vergoossen (1993) soulignent que, parmi les informations incluses

dans le rapport annuel des sociétés, le rapport d’audit ne constitue pas l’élément le plus important pour apprécier l’investissement.

En revanche, prenant le cas de réserve pour incertitude, Libby (1979a) constate que le rapport n’affecte pas la décision des banquiers. Ces résultats dans le contexte américain ont été confirmés pour l’Australie (Houghton 1983), le Canada (Abdel Khalik et al. 1986) et la Chine (Lin et al. 2003, avec le même résultat pour la décision d’investissement). Se focalisant sur les entreprises en difficulté, Bessell et al. (2003) concluent que l’émission de rapports avec incertitude sur la continuité d’exploitation n’a pas d’incidence significative sur le risque perçu par les banquiers et leur décision d’octroi de prêt.

1.1.3. Les études d’interprétation

Les études d’interprétation mettent l’accent sur la sémantique ou la signification de concepts pour étudier l’utilisation de messages standardisés dans le rapport d’audit ou la distinction entre différents types de rapports (Libby 1979b ; Bailey 1981 ; Robertson 1988). Le changement de terminologie (Bailey et al. 1983) ou la terminologie elle-même sont scrutés, telle que l’expression « *image fidèle* »¹⁹³ (Houghton 1987) que Smieliauskas et al. (2008) propose de remplacer par « *risque d’anomalie significative acceptable* »¹⁹⁴. Ces différentes études semblent remettre en cause l’efficacité de la communication établie par le rapport d’audit.

Ce dernier n’aurait-il qu’une dimension symbolique ? C’est la conclusion à laquelle aboutissent Church et al. (2008) dans leur synthèse de la littérature sur le modèle de rapport de l’auditeur. Le rapport d’audit comme symbole est d’ailleurs l’hypothèse sur laquelle se bâtit la réflexion de Seidler (1976, p. 34), interprétation reprise dans les conclusions de la Commission Cohen (1978, p. 73). De ce fait, le rapport n’est plus lu. Ce constat émerge également de l’enquête menée par Abbadi (2014) auprès d’analystes financiers et de conseillers en investissement financier. Le rapport d’audit est ainsi perçu par les utilisateurs « *comme un simple outil de validation des états financiers* » (Abbadi 2014, p. 20), rejoignant l’idée d’un rapport binaire (« *pass/fail* », Mock et al. 2009) qui traduit la réussite ou l’échec de l’audit (Gray et al. 2011). Le rapport d’audit se réduirait à un signal pour les lecteurs et utilisateurs (Gold et al. 2012), une alerte (« *drapeau rouge* » pour reprendre l’expression de Guiral-Contreras et al. 2007, p. 301), plus particulièrement pour les investisseurs institutionnels (Abbadi et Escaffre 2015).

¹⁹³ Notre traduction de « *true and fair view* »

¹⁹⁴ Notre traduction de « *acceptable risk of material misstatement* »

Ces études d'interprétation ont mis en évidence l'existence d'un « *expectation gap* ».

1.2. Le constat d'un « *expectation gap* »

Ceux qui émettent le rapport d'audit, les auditeurs, et ceux qui l'utilisent, les lecteurs ou utilisateurs, n'en ont pas la même perception : cet écart est communément appelé « *expectation gap* » (Liggio 1974 ; Porter 1993). A la suite de l'examen des attentes du public au regard des travaux de l'auditeur, la Commission MacDonald a publié en 1988 un rapport dans lequel elle distingue deux composantes à l'« *expectation gap* » (ICCA 1988). D'une part, l'« écart de normes » (« *Standards Gap* ») représente le décalage entre les normes actuellement appliquées par l'auditeur et les attentes du public, ce décalage pouvant provenir d'attentes raisonnables ou irraisonnables. D'autre part, l'« écart de performance » (« *Performance Gap* ») correspond au différentiel entre les exigences des normes et le niveau d'exécution de ces normes par l'auditeur tel qu'il est perçu par le public, cet écart pouvant donc être réel ou perçu. Porter (1993) parle d'« *audit expectation-performance gap* » qu'il décompose en « écart irraisonnable » (« *Reasonableness Gap* ») et « écart de performance » (« *Performance Gap* »). Suivant cette classification, McEnroe et Martens (2001) montrent que l'« *expectation gap* » résulte d'attentes irraisonnables de la part des utilisateurs. Ces différences de perceptions sont relatives à l'objectif de l'audit et au rôle de l'auditeur (Hatherly et al. 1991) en particulier en matière de détection de fraude (Lin et Chen 2004) et à la conduite de la mission, ainsi qu'à la signification des opinions émises ou des messages véhiculés par les rapports (ICCA 1988).

L'évolution du rapport d'audit semble être l'une des solutions susceptibles de réduire l'« *expectation gap* » en améliorant la valeur informationnelle de celui-ci.

2. Les propositions d'améliorations du rapport d'audit

Le contenu du rapport d'audit a fait l'objet de synthèses récentes dans le cadre de contributions académiques aux projets du normalisateur américain (PCAOB) sur le modèle de rapport d'audit (Church et al. 2008 ; Mock et al. 2013, 2014). Ces synthèses ont fait émerger des pistes d'amélioration.

2.1. Vers un nouveau rapport d’audit : le rapport d’audit étendu

Nous partons de la classification de MARC (2011) pour aborder quelques recherches relatives aux évolutions possibles du rapport d’audit en vue de réduire « *l’expectation gap* ».

2.1.1. Une évolution du format : un rapport d’audit moins standardisé

Six options de formats sont identifiées par MARC (2011). Les trois premières sont tournées vers un rapport « court », à savoir (1) le rapport (international) actuel, (2) un rapport avec opinion binaire (« *pass/fail* ») compte tenu de l’importance du signal donné par une opinion sans réserve pour les utilisateurs du rapport, les termes employés important peu (McEnroe et Martens 2001) ou (3) un rapport comportant une notation sur la sincérité ou la qualité des états financiers (par exemple avec une échelle allant de 0 à 10). Ce dernier format s’inspire de la pratique utilisée par les agences de notation (CE 2010) et apporterait de la granularité au rapport d’audit (Gray et al. 2011).

Les trois autres options s’orientent vers un format plus long, avec (4) une formulation non standardisée d’informations supplémentaires, (5) une utilisation plus développée des paragraphes d’observations renvoyant à des points spécifiques des états financiers des entités ou (6) un rapport incluant une justification des appréciations de l’auditeur à l’instar de la pratique française. Estes (1982) est l’un des premiers auteurs à avoir appelé de ses vœux un rapport de forme libre, c’est-à-dire un rapport non standardisé, préparé *ex-nihilo*¹⁹⁵. Plusieurs auteurs ont ainsi présenté des exemples de pratiques de formats longs (Schroeder 1999 et Dobija et al. 2013 pour la Pologne par exemple). De leur côté, Hatherly et al. (1998) concluent que la forme libre accroît significativement la perception des utilisateurs sur plusieurs aspects de l’audit : l’étendue des travaux d’audit, la crédibilité des états financiers, la corroboration par des preuves d’audit des estimations de la direction, l’appréciation de la viabilité de l’entreprise et l’évaluation de son management.

2.1.2. Une évolution du contenu : un rapport d’audit plus explicatif

Le rapport MARC (2011) dresse cinq catégories d’information qui pourraient être développées et/ou clarifiées dans le rapport d’audit afin de réduire l’« *expectation gap* » ou l’« *information gap* » (déficit d’information). Elles concernent (1) l’étendue de l’audit et le langage propre à

¹⁹⁵ Notre traduction de « *anew, from scratch for each audit* » (Estes 1982, p. 93)

l'audit (tels que le niveau d'assurance, l'approche par les risques et le caractère significatif), (2) l'équipe d'audit (expérience, nom du signataire du rapport), (3) le processus d'audit (notamment l'évaluation des risques), (4) les résultats des travaux de l'auditeur (au regard de la qualité des états financiers, de la continuité d'exploitation) et (5) les informations allant au-delà de l'audit des états financiers (informations qualitatives ou non financières).

Les évolutions récentes se sont orientées vers un rapport d'audit plus développé introduisant des « *commentaires de l'auditeur* », appellation initiale des « *Key Audit Matters* » de l'IAASB.

2.2. Les commentaires de l'auditeur dans le rapport d'audit

En 2013, Mock et al. (2013) soulignent que les études existantes en la matière sont limitées. Depuis, une étude oculométrique (« *Eye-tracking* ») a été menée sur la valeur informationnelle des observations et commentaires de l'auditeur présents dans le rapport d'audit. Sirois et al. (2013) montrent que les sujets mentionnés dans le rapport d'audit affectent la recherche d'informations des participants, avec une attention accrue aux informations des états financiers auxquels le rapport d'audit renvoie et un niveau d'attention réduit pour le reste des états financiers. Cette étude confirme, tel que suggéré par l'IAASB (2013) et le PCAOB (2013) que la communication de sujets d'audit dans le rapport de l'auditeur agit comme un guide de lecture des états financiers, les utilisateurs se focalisant sur les sujets soulignés par l'auditeur.

Notons effectivement que le PCAOB a proposé une évolution du rapport d'audit incluant un paragraphe de « *Critical Audit Matters* » correspondant aux questions ayant impliqué les jugements les plus difficiles, subjectifs ou complexes de l'auditeur ou posé le plus de difficultés à l'auditeur pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ou pour former son opinion¹⁹⁶. Cette « variante » des « *Key Audit Matters* » a fait l'objet de premières discussions ou expérimentations académiques, telles que sollicitées par Glover et Reidenbach (2012). Christensen et al. (2014) ont testé ces paragraphes sur des étudiants assimilés à des investisseurs non professionnels et ont conclu que de telles communications ont une influence en termes d'information supplémentaire et de crédibilité de la source d'information.

L'analyse des réponses à l'appel à commentaires et à l'exposé sondage de l'IAASB¹⁹⁷ sur le rapport d'audit a mis en évidence un large soutien au concept de « *commentaires de l'auditeur* » (Simnett et Huggins 2014 ; Cordoş et Fülöp 2015). Dans un environnement européen et

¹⁹⁶ Cf. RFC 075 pour plus de précisions sur les points critiques de l'audit (« *Critical Audit Matters* »)

¹⁹⁷ RFC 049 et 055

international en recherche de solutions, l'expérience française a été regardée comme une voie à explorer lors des réflexions extranationales (ICAEW 2007), européennes (CE 2010, 2011) et internationales (IAASB 2009 ; Footprint Consultants 2011). Elle constitue un exemple de commentaires de l'auditeur cité par plusieurs auteurs (Turner et al. 2010 ; MARC 2011 ; Bédard et al. 2014 ; Mock et al. 2014).

3. La justification des appréciations « à la française »

Jusqu'à son dixième anniversaire, la justification des appréciations telle qu'elle était applicable en France depuis 2003 a fait l'objet de peu de publications académiques (Jedidi 2013). Cette spécificité française avait suscité des écrits professionnels (Footprint Consultants 2011 ; RFC 020, 033, 036, 047, 048, 060, 061, 062 et 063). Nous faisons le point sur sa mise en œuvre et la perception de la motivation de l'opinion des commissaires aux comptes.

3.1. La pratique de la justification des appréciations

3.1.1. Un bilan de la pratique française

Des études empiriques ont été menées par Barbe et Raimbault (2014) sur les rapports des comptes consolidés 2011 des sociétés du CAC 40 et de manière plus étendue par Gonthier et Bédard (2014) sur 2 520 rapports d'audit de grandes sociétés cotées entre 2003 et 2011. L'étude longitudinale de Gonthier et Bédard (2014) fait ressortir une moyenne de 2,24 sujets d'appréciations par rapport d'audit (moyenne qui s'accroît avec la taille de l'entreprise dont les comptes font l'objet du rapport) avec une redondance dans les sujets relatés d'une année sur l'autre dans les rapports. Un focus ressort sur les estimations comptables (73 %), portant principalement sur les dépréciations d'actifs, les provisions pour risques et charges, les actifs incorporels et les impôts différés actifs. Ces quatre thématiques prépondérantes se recoupent avec les problématiques comptables les plus souvent traitées dans les rapports des auditeurs du CAC 40 en 2011. Viennent ensuite les principes comptables (25 %), se concentrant sur les changements de méthodes comptables. Quant aux formulations, elles s'effectuent au travers de mots compliqués et de phrases longues, questionnant sur la capacité de la justification des appréciations à transmettre un message à des non-initiés.

3.1.2. *Un laboratoire d'expérience des Key Audit Matters*

En considérant que les justifications des appréciations obligatoires en France sont semblables aux « *Key Audit Matters* », Bédard et al. (2014) présentent les effets de l'expérience française en termes de bénéfices apportés et de coûts induits. D'une part, le marché financier ne réagit pas significativement à ces justifications des appréciations, n'apportant pas ainsi de preuve que la justification des appréciations a une valeur informationnelle complémentaire aux informations des rapports annuels, ni améliore la qualité des reportings financiers. D'autre part, la qualité de l'audit (approchée par la gestion des résultats), le coût de l'audit (mesuré par les honoraires d'audit) et l'efficacité de l'audit (mesurée par le délai d'émission du rapport d'audit) ne sont pas significativement affectés par la justification des appréciations. Il est toutefois noté un léger allongement du délai d'émission du rapport d'audit quand davantage de sujets sont mentionnés. Ces résultats tendent à appuyer l'idée que la mention d'informations supplémentaires par les auditeurs a plutôt une valeur symbolique qu'une valeur informative (Church et al. 2008 ; Mock et al. 2013).

3.2. La perception de la justification des appréciations

3.2.1. *Un bilan mitigé*

La CNCC avait mandaté le cabinet Footprint Consultants (2011) pour une étude sur la perception de la justification des appréciations des commissaires aux comptes par les utilisateurs du rapport d'audit. Globalement, les utilisateurs ont un jugement favorable à l'égard de la novation que constitue la justification des appréciations. Celle-ci est presque unanimement qualifiée d'utile, même si cette utilité est décrite diversement, souvent avec des réserves ou des nuances plus ou moins importantes selon les catégories d'utilisateurs. La sortie du rapport binaire un peu sec, les compléments d'information apportés ou encore le renforcement de la crédibilité de l'audit légal sont autant de bienfaits reconnus à la justification des appréciations.

Le rôle de la justification des appréciations comme grille de lecture des comptes est également mis en avant. En effet, nombre d'utilisateurs interrogés voient dans la justification des appréciations un filtre utile pour s'y retrouver dans des états financiers touffus devenus illisibles. La lecture des annexes semble en particulier favorisée par la justification, qui revêt ainsi une dimension de fléchage. Cette fonction de guide de lecture ressort également des travaux menés par Barbe et Raimbault (2014) en soulignant que la présentation dans le rapport des appréciations par sujet et la référence systématique aux notes annexes facilitent la

lecture d'une information financière dense et complexe. Ceci rejoint les constats de l'étude oculométrique de Sirois et al. (2013).

Cependant, les interlocuteurs montrent du doigt quelques lacunes : une terminologie trop technique associée à une formulation trop normée, un simple passage en revue des diligences et progressivement un assèchement de l'expression de l'auditeur et une réduction du contenu du paragraphe consacré à ces appréciations. Ces considérations négatives sont confirmées par les entretiens menés par Abbadi et Escaffre (2015) au cours desquels plusieurs critiques ont été formulées à l'égard de la justification des appréciations : manque de clarté et d'informations concrètes, ambiguïté et manque d'intelligibilité des informations mentionnées, valeur communicative limitée... Malgré l'aspect novateur de cette partie du rapport d'audit, elle ne parvient pas à répondre pleinement aux attentes des utilisateurs. En ce sens, les résultats de recherche de Jedidi (2013) montrent que l'introduction de la justification des appréciations dans le rapport de l'auditeur n'a pas permis de réduire l'« *expectation gap* » analysé sous l'angle de l'« écart de normes ».

3.2.2. Des améliorations plébiscitées

Les constats issus des analyses (Barbe et Rimbault 2014) et les résultats d'entretiens (Footprint Consultants 2011 ; Abbadi et Escaffre 2015) mettent en avant plusieurs points d'amélioration de la pratique de la justification des appréciations pour mieux satisfaire les attentes de l'environnement des commissaires aux comptes : suppression de la décomposition du rapport en trois parties, utilisation d'un titre précisant le thème traité pour chaque appréciation, réelle sélectivité sur les postes examinés, fourniture de données chiffrées relatives à chaque appréciation pour connaître l'importance relative de chaque point, emploi d'un vocabulaire précis mais aussi peu technique que possible et une dimension conclusive pour chaque élément.

Des axes de réflexion sont également avancés, en particulier un dialogue voire une coopération avec le comité d'audit pour un usage moins retenu des appréciations, un dialogue avec les destinataires de l'information financière pour une invite à des justifications plus élaborées ou encore une recherche des moyens visant à mieux faire connaître la justification des appréciations.

➤ Conclusion de la section 1

La forme originelle de justification des appréciations « à la française » demeure applicable dans les rapports sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des

EIP. Elle est précisée au sein de la NEP 702. En revanche, la situation des EIP a été impactée par les positions prises aux échelons européen et international et visant à améliorer le rapport d’audit et sa valeur informationnelle. Afin de faciliter la compréhension du processus d’élaboration de la NEP 701 traitant des EIP, le tableau 14 centralise, de manière succincte, ces trois cadres contextuels.

Echelon	Communications de l’auditeur dans son rapport sur les comptes
Français ¹⁹⁸	Justification des appréciations « originelle » : sur la base de son jugement professionnel, appréciations qui sont apparues importantes au commissaire aux comptes, se rapportant généralement à des éléments déterminants pour la compréhension des comptes ainsi qu’un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes et une conclusion exprimée de façon positive
Européen ¹⁹⁹	Risques jugés les plus importants d’anomalies significatives y compris les risques d’anomalie significative due à une fraude et synthèse des réponses du contrôleur légal des comptes face à ces risques et le cas échéant, les principales observations relatives à ces risques
International ²⁰⁰	Points clés de l’audit (<i>KAM - Key Audit Matters</i>) : parmi les sujets communiqués au gouvernement d’entreprise, ceux qui, dans le jugement professionnel de l’auditeur, sont les plus significatifs dans l’audit des états financiers de la période ainsi que le choix du sujet et comment le sujet a été traité dans l’audit

Tableau 14 : Les cadres contextuels à l’élaboration de la NEP 701

¹⁹⁸ Ancienne NEP 705

¹⁹⁹ Article 10 du règlement audit 2014

²⁰⁰ ISA 701 (traduction CNCC-CSOEC-IRE 2016)

Section 2 – L’approche méthodologique retenue pour l’étude de cas

L’étude de cas est aujourd’hui largement reconnue comme méthodologie de recherche en sciences de gestion. Elle permet d’analyser en profondeur des phénomènes dans leur contexte. Cette stratégie nous est apparue appropriée dans le cadre de notre question de recherche. Aussi, nous soutenons dans un premier temps le choix méthodologique opéré (1) et procédons dans un deuxième temps à la justification du cas étudié (2). Nous retraçons par la suite les modalités de collecte (3) et d’analyse de données (4) en lien avec le protocole méthodologique d’ensemble présenté en partie 1.

1. Le choix de l’étude de cas comme stratégie de recherche

On trouve dans la littérature un certain nombre de définitions de l’étude de cas. Dans l’acception d’Eisenhardt (1989), l’étude de cas se définit comme une stratégie de recherche dont l’objet est la compréhension des dynamiques qui se manifestent dans un contexte précis. Pour Stake (1995), l’étude de cas n’est pas un choix méthodologique, mais le choix d’un objet à étudier. Et cet objet est un phénomène pour Wacheux (1996, p. 89) qui met en avant une « *analyse spatiale et temporelle d’un phénomène complexe par les conditions, les événements, les acteurs et les implications* ».

Labelle et Touron (2001) indiquent qu’en sciences de gestion, un consensus se fait jour autour de la conception de Yin (1994) qui associe le phénomène étudié et son contexte. Après plusieurs publications de référence, Yin (2014) donne une définition affinée de l’étude de cas qui se décompose en deux parties, l’une relative au champ de l’étude de cas et l’autre orientée sur les caractéristiques de l’étude de cas. Ainsi « *une étude de cas est une recherche empirique qui étudie un phénomène contemporain (le « cas ») en profondeur et dans son contexte réel, en particulier lorsque les frontières entre le phénomène et le contexte peuvent ne pas être clairement évidentes*²⁰¹ » (Yin 2014, p. 16). Par cette analyse en profondeur, l’étude de cas apparaît ainsi comme un moyen adéquat pour acquérir une connaissance du processus de normalisation de l’audit, s’agissant d’un phénomène encore peu exploré jusque-là. Pour Yin

²⁰¹ Notre traduction de : « *A case study is an empirical inquiry that*

- *investigates a contemporary phenomenon (the ‘case’) in depth and within in its real-world context, especially when*
- *the boundaries between phenomenon and context may not be clearly evident.* »

(2014, p. 17), une étude de cas s'appuie sur de multiples sources probantes avec un besoin de triangulation des données et bénéficie de précédents développements de propositions théoriques pour guider la collecte et l'analyse des données. Outre la multiplicité des sources d'information que nous énumérerons plus loin, soulignons que cette étude de cas s'inscrit dans le prolongement de l'étude générale que nous avons menée sur le processus de normalisation de l'audit en France. Le cadre d'analyse que nous avons construit et proposé à partir de l'étude d'ensemble constitue ainsi un fondement sur lequel nous capitalisons pour la collecte et l'analyse des données.

L'étude de cas s'avère appropriée dans certaines circonstances, à savoir lorsque se pose une question de recherche du type « *comment* » ou « *pourquoi* », dans les situations où le chercheur a peu ou pas de contrôle et lorsque l'attention est portée à des événements contemporains et non pas entièrement historiques (Yin 2014, p. 9). Par ces conditions, Yin (2014) différencie l'étude de cas de l'expérimentation, de l'enquête, des analyses d'archives et de l'histoire. Pour notre recherche, ces conditions ont été réunies. Rappelons que notre question de recherche se pose en ces termes : « *comment caractériser le processus de normalisation de l'audit en France ?* » Nous rentrons donc bien dans le type de question de recherche principale visée. Compte tenu de l'étude du processus en situation réelle, et non en laboratoire, nous n'avons pas de contrôle sur celui-ci. Et notre question de recherche, suscitée notamment par les évolutions issues de la réforme de l'audit, met en avant des événements contemporains.

Cette stratégie de recherche n'est pas isolée dans le cadre de l'étude des processus de normalisation de l'audit. Ainsi, Richardson (2008) a développé un modèle de variation de *due process* pour mener une étude de cas comparative en s'appuyant sur la collecte de documents. De son côté Jeppesen (2010) a réalisé une étude de cas unique et longitudinale des activités du normalisateur danois sur la période 1970-1978 en se basant sur des entretiens et des études documentaires. Des études de cas ont également été conduites sur des normes particulières. Tel est le cas de Sikka (1992) qui a examiné la norme sur les considérations de l'auditeur au regard de la continuité de l'exploitation alors que Pong et Whittington (1994) ont retenu trois lignes directrices pour leur étude de cas basée sur les archives de l'APC.

On voit à travers notre état de l'art que le chercheur arbitre entre un dispositif de recherche avec un cas unique ou comportant plusieurs études de cas. A partir de cette distinction, Yin (2014) propose une matrice 2 x 2 des designs de recherche en considérant, pour les cas uniques ou multiples, la possibilité de comprendre une seule unité d'analyse (étude de cas holistique) ou plusieurs unités d'analyse encastrées ou emboîtées (« *embedded* »). Notre choix s'est tourné

vers une étude de cas unique et holistique. Cet arbitrage méthodologique s'est effectué concomitamment à la sélection de la NEP 701 comme cas, puisque cette norme s'est révélée la plus à même de cumuler les critères opportuns à la réalisation d'une étude de cas.

2. La sélection de la NEP 701 comme cas

Sujet d'actualité intéressant les parties prenantes au-delà des seuls commissaires aux comptes, la justification des appréciations dans les rapports sur les comptes des EIP a été retenue pour notre étude de cas sur le processus de normalisation de l'audit en France à travers la NEP 701. Nous justifions d'abord le choix de cette norme puis nous précisons la nature de l'étude de cas menée.

2.1. La justification du choix de la NEP 701

Pour sélectionner le cas à étudier, nous nous sommes rattachée à la définition du cas. Selon la conception précitée de Yin (2014, p.2), un cas est un phénomène contemporain. Cette définition exclut *a priori* les recherches qui porteraient sur l'étude d'un phénomène passé (David 2003). En insistant sur l'aspect contemporain du cas, Yin (2014) marque une distinction nette entre l'étude de cas et l'approche historique. Suivant cette définition, notre champ temporel s'est orienté sur la période post réforme européenne de l'audit, c'est-à-dire la dernière phase dans l'évolution du processus que nous avons décrite en partie 2.

Nous avons également souhaité retenir une norme nouvelle afin de pouvoir étudier un processus complet de normalisation de l'audit, ce qui nous a conduit à exclure les révisions de normes destinées à faire évoluer des normes existantes.

La conjonction de ces deux critères nous a naturellement conduit à sélectionner le cas de la NEP 701, nouvelle norme qui fait suite à la réforme européenne de l'audit. Plusieurs éléments ont permis de confirmer la pertinence de ce choix.

Tout d'abord, Yin (2014) précise dans sa définition de l'étude de cas que les frontières entre le phénomène et le contexte peuvent ne pas être clairement évidentes. Cette limite floue est reflétée dans notre cas puisque les contours de l'obligation déclinée dans la NEP 701 (phénomène) ont été déterminés lors de la transposition des textes européens de la réforme de l'audit (contexte). Or, pour la transposition des textes européens, des réflexions ont été engagées en amont avec les parties prenantes. En particulier, un groupe de place avait été créé afin de

faire valoir les positions des différentes parties prenantes sur le nouveau rapport d’audit, incluant cette nouvelle description des risques jugés les plus importants d’anomalies significatives, considérée comme l’évolution majeure du rapport d’audit pour les EIP (CNCC, Forum DMF 15 juin 2015). Lors de ces échanges, un travail que nous pourrions qualifier de « pré-normatif »²⁰² s’est effectué.

En outre, nous avons identifié au travers de la typologie des normes que la majorité des normes est relative à l’exercice professionnel du commissaire aux comptes, plus précisément à la certification des comptes et issue d’une adaptation des ISA. Il nous est donc apparu approprié que la NEP sélectionnée entre dans cette typologie majoritaire. Ainsi en est-il de la NEP 701. Par cette sélection, nous suivons les préconisations de Yin (2014) dans le choix du design d’une étude de cas unique (simple) qui peut résulter de cinq raisons :

- l’étude d’un cas *critique* (« *critical* »), pour éprouver une théorie déjà formulée ;
- l’étude d’un cas *inhabituel* (« *unusual* ») ou extrême (« *extreme* »), déviant des normes théoriques qui peut révéler des informations sur le processus normal ;
- l’étude d’un cas *commun* (« *common* »), qui peut être informatif sur des situations communes ;
- l’étude d’un cas *révélateur* (« *revelatory* »), qui donne l’opportunité d’observer et d’analyser un phénomène préalablement inaccessible, et enfin ;
- l’étude d’un cas *longitudinal* (« *longitudinal* »), qui étudie l’évolution d’un phénomène sur plusieurs périodes de temps.

Nous couvrons ainsi l’étude d’un cas *commun* c’est-à-dire typique et représentatif du processus de normalisation de l’audit en France.

Par ailleurs, Yin (2014, p.51) rappelle que la sélection du cas doit être reliée à la théorie retenue. Compte tenu de notre appui sur la théorie néo-institutionnelle et les mécanismes isomorphiques sous-jacents, il est apparu approprié de retenir une norme qui ait une équivalence internationale. En effet, en sélectionnant une norme issue de l’adaptation d’une ISA, l’étude de cas pouvait permettre de confirmer ou d’infirmer l’isomorphisme mimétique à l’égard des normes internationales. Les pressions coercitives pouvaient également être investiguées au regard de la nouvelle obligation issue du règlement européen à l’origine de la NEP 701. Ce cas permettait

²⁰² Qualification de « pré-normatif » en lien avec l’acception plus générale de la normalisation visant l’ensemble des règles applicables à l’audit : « vous voulez dire tout type de normes, ou un type de normes particulier. Parce qu’on a des normes européennes, des normes nationales d’ordre législatif, réglementaire, on a les NEP, tout ça » (entretien). Pour mémoire, notre champ d’étude vise les seules NEP qui sont élaborées en aval des autres « normes ».

également d’allier la dépendance de sentier en appareil théorique puisque la justification des appréciations préexistait à ces nouvelles dispositions réglementaires et le poids de l’histoire et de l’exception française pouvait ainsi être investigué.

Enfin, Yin (2014) souligne que les sources empiriques mobilisées doivent être multiples dans une étude de cas. L’élaboration de la NEP 701 s’effectuant au cours de l’exercice de nos fonctions au sein du régulateur, le choix de la NEP 701 nous offrait la possibilité de mobiliser comme sources celles de l’observation directe et de l’observation participante. Parallèlement, le choix de cette NEP permettait d’accroître la source relative aux documents. En effet, nous avons pu suivre tout le cheminement de la norme et ses versions itératives étaient disponibles pour notre étude. En ce sens, et rappelant que le monde normatif représente un cercle relativement fermé de participants (« *un petit monde* »), notre cas peut également être considéré comme un cas *révélateur* au sens de la typologie précitée de Yin (2014).

2.2. La nature de l’étude de cas menée sur la NEP 701

Les principales typologies d’études de cas que l’on trouve dans la littérature concernent l’objectif de la recherche (David 2003). Yin (2014) distingue des cas à visée descriptive, à visée explicative et à visée exploratoire, tout en reconnaissant que ces catégories peuvent se chevaucher. Stake (1995) distingue trois types d’études de cas : « intrinsèque », « instrumentale » et « collective » (cf. tableau 15). L’étude de cas « collective » désigne un dispositif de recherche dans lequel plusieurs cas sont étudiés et se recoupe avec l’étude de cas multiples de Yin (2014). L’étude de cas « intrinsèque » cherche à décrire ou à expliquer le cas en profondeur, dans toutes ses dimensions, « pour lui-même ». On s’intéresse alors centralement à la situation étudiée alors que dans l’étude de cas dite « instrumentale », la recherche est polarisée par une question théorique générale. L’approche vise alors à contribuer à la construction d’une théorie.

Yin (2014)		
Explicatif (<i>explanatory</i>)	Descriptif (<i>descriptive</i>)	Exploratoire (<i>exploratory</i>)
Etude de cas qui adresse une problématique visant l’explication de liens causaux présumés entre phénomènes complexes.	Etude de cas utilisée pour décrire un phénomène et son contexte.	Etude de cas qui explore un phénomène représentant un point d’intérêt pour le chercheur et qui vise la découverte de nouvelles causalités et/ou résultats.

Stake (1995)		
Intrinsèque (<i>intrinsic</i>)	Instrumental (<i>instrumental</i>)	Collectif (<i>collective</i>)
Approche qui vise tout d'abord une meilleure compréhension du phénomène incarné dans le cas, pour un cas particulier ou unique pour le chercheur, sans chercher <i>a priori</i> à en généraliser les résultats (même si cela peut représenter une option selon Stake).	Approche qui vise essentiellement à résoudre un problème ou contribuer à la théorie. Ici le cas est un accessoire, un instrument qui sert un objectif supérieur. Evidemment, le cas doit être analysé avec la rigueur nécessaire mais il sert avant tout à la poursuite d'un intérêt externe au cas lui-même.	Approche qui implique l'étude de plusieurs cas simultanément ou séquentiellement, afin de produire des résultats généralisables à une plus grande population.

Tableau 15 : Les différentes catégories d'études de cas (Barlatier 2018, p. 132)

Selon ces typologies récapitulées par Barlatier (2018), notre étude de cas autour de la NEP 701 a une visée à la fois descriptive et explicative puisqu'il s'agit de bien comprendre, en profondeur, comment s'effectue la normalisation de l'audit en France et ce faisant décrire le phénomène dans son contexte (exemple du contexte de la réforme de l'audit et de l'environnement international dans lequel s'intègre la normalisation de l'audit en France) tout en mettant en exergue les facteurs expliquant les caractéristiques du processus de normalisation de l'audit (exemple de l'absence de matériel applicatif lié à une conception juridique de la norme, conception juridique elle-même issue d'une culture de tradition romaine de droit civil). La dimension exploratoire relève de l'étude d'ensemble. La NEP 701 revêt un caractère instrumental qui sert l'objectif supérieur d'étude du processus de normalisation de l'audit en France.

David (2003) identifie quant à lui quatre types de cas : illustratif, typique, test, inédit ou exemplaire. Leur signification est précisée dans le tableau 16.

Nature du cas	Définition
Illustratif	Le cas sert à illustrer une théorie, pour vérifier qu'elle s'applique, sans valeur démonstrative. Cette démarche ne produit que marginalement des résultats scientifiques.
Typique	Le cas est particulièrement représentatif du cas général.

Nature du cas	Définition
Test	Le cas est sélectionné parce qu’il permet de tester des théories préalablement formulées.
Inédit ou exemplaire	Le cas permet d’étudier des phénomènes rares, inconnus jusqu’alors ou des situations particulièrement innovantes. Le cas constitue potentiellement une référence (ou une anti-référence), y compris, sur un plan pratique, pour d’autres organisations. La place de la découverte et de l’invention est plus importante que pour les cas typiques ou test, qui correspondent davantage à des phases de validation de modèles et d’hypothèses.

Tableau 16 : Les différents types de cas selon David (2003)

Cette typologie rejoint sur certains aspects les raisons justifiant le recours à une étude de cas unique chez Yin (2014). Nous nous situons ainsi dans un cas *typique*²⁰³, au sens courant de « *particulièrement représentatif* », à l’instar du cas *commun* de Yin (2014).

Suivant les prescriptions de Yin (2014), cette étude de cas s’effectue par appui sur une combinaison de sources de données.

3. La collecte des données de l’étude de cas

En vue de collecter des éléments probants pour l’étude de cas, Yin (2014) met en exergue six sources habituellement utilisées : des documents, des archives, des entretiens, l’observation directe, l’observation participante et des objets physiques. Le chercheur doit s’obliger à recourir à plusieurs sources d’informations pour s’assurer d’avoir couvert l’objet d’analyse sous divers angles. Afin de souscrire à ce principe de triangulation, nous avons conjugué cinq sources de données. Seule la source relative aux objets physiques n’est pas présente car non applicable à notre sujet de recherche non matériel.

²⁰³ Nous ne retenons pas ici un jumelage avec le cas inédit ou exemplaire, la définition donnée par David (2003) soulignant surtout le caractère rare et innovant de la situation, ce qui n’est pas notre cas, le processus de normalisation post réforme européenne de l’audit manifestant une continuité à l’égard de la période 2003-2016 (cf. développements qui précèdent sur l’évolution du processus)

3.1. Observations directe et participante

Ces sources d'informations se sont entremêlées. Nous avons assisté aux réunions²⁰⁴ jalonnant le processus d'élaboration de la NEP 701 et avons également participé à ce processus en qualité d'agent²⁰⁵ au sein du régulateur pendant le processus étudié. Pour de plus amples détails sur ces procédés, nous renvoyons à la méthodologie de l'étude générale décrite en partie 1 et à la qualification d'« immersion participative » que nous avons retenue pour viser notre démarche. Nous précisons ici que nous avons pu vivre l'ensemble du cheminement normatif relatif à la NEP 701. Nous avons véritablement pu expérimenter sa construction au contact des différents participants dont nous faisons partie, avec le rôle attribué aux services.

3.2. Entretiens

Cette source d'informations peut être répartie en deux sous-ensembles. D'une part, nous avons capitalisé sur les entretiens menés lors de l'étude d'ensemble du processus de normalisation de l'audit. A cette occasion plusieurs interviewés ont spontanément abordé la NEP 701 comme illustration ou représentation typique de leur propos.

En complément, nous avons mené 3 entretiens spécifiquement dédiés à l'étude de cas de la NEP 701 en adaptant les questions aux interviewés selon leur rôle dans la normalisation du cas 701 et selon un mode semi-directif. Tirant profit de notre cadre d'analyse et du bagage accumulé lors de l'étude d'ensemble, nous avons sélectionné des interviewés permettant de couvrir chacune des catégories d'acteurs de la normalisation²⁰⁶, et réunissant les deux « facettes » d'acteurs identifiées, à savoir des membres et des services ayant participé au processus afférant à la NEP 701²⁰⁷. Ces entretiens ont été enregistrés et retranscrits en totalité. Le canevas du guide d'entretien est reproduit en annexe 12. En cohérence avec nos propos portés en introduction de la partie 3 au titre des acteurs, le guide d'entretien a été centré sur le processus suivi par la NEP 701 et la norme elle-même.

²⁰⁴ Yin (2014, p. 113) cite l'exemple de l'observation de réunions au titre de l'observation directe

²⁰⁵ Officier comme membre du personnel dans une organisation est référencé par Yin (2014, p. 115) au titre de l'observation participante

²⁰⁶ Hormis la catégorie « autres », s'agissant d'une étude sur un cas précis nécessitant une connaissance fine du processus examiné en profondeur

²⁰⁷ Cf. caractéristiques de l'échantillon en annexe 11

3.3. Documents et archives

Nous réunissons ces deux sources qui font écho au terme générique de « documents » retenu lors de la présentation de la méthodologie employée pour l'étude d'ensemble. Nous avons par exemple utilisé une délibération du régulateur datant de 2006 (H3C, délibération 2006) comme source que l'on peut qualifier d'archives car antérieure à la période d'élaboration de la NEP 701. L'utilité de cette source a déjà été mise en exergue dans le cadre de l'étude globale du processus de normalisation de l'audit en France et nous capitalisons donc sur cette source pivot. Nous avons également pu nous imprégner de documents « d'archives » sur l'évolution du rapport d'audit international.

Bien sûr, les documents mis à profit sont essentiellement contemporains à la fabrication de la NEP 701. Il s'agit à la fois de documents internes auxquels nous avons eu accès dans les conditions exposées en partie 1. Cette source documentaire finalement se recoupe avec l'immersion participative puisque nous avons suivi ce dossier dans son intégralité. Parallèlement, nous avons mobilisé des documents publics, émanant de sources législatives et réglementaires, des acteurs de la normalisation au niveau national et international et également de parties externes au processus qui se sont intéressées à la NEP 701 ou à sa traduction opérationnelle. Ces documents ont été identifiés à partir des sources pertinentes déjà relevées lors de l'analyse générale, à partir de recherches sur les sites Internet des acteurs de la normalisation sur la période de fabrication du cas étudié. Nous avons également pris appui sur notre connaissance acquise du processus de normalisation de l'audit et sur les informations auxquelles nous avons été destinataire ou que nous avons collectées au fil de l'eau et qui nous sont apparues contributrices pour notre étude de cas. L'étude documentaire de la revue RFC a notamment contribué à la mise en contexte reproduite au sein de la section précédente.

Les sources de données mobilisées peuvent ainsi être regroupées en trois grandes catégories qui témoignent du prolongement et de la cohérence de l'étude de cas avec l'étude d'ensemble. Ces données ont naturellement fait l'objet d'une analyse.

4. L'analyse des données de l'étude de cas

Yin (2014) invite à débiter l'analyse des données d'une étude de cas par la définition d'une stratégie générale d'analyse. Nous avons retenu la stratégie qu'il qualifie d' « *appui sur des*

propositions théoriques »²⁰⁸. Cette stratégie correspond pour notre cas, à nous appuyer sur le cadre conceptuel d'analyse que nous avons construit lors de l'étude d'ensemble. Notre analyse s'est donc structurée autour des cinq composantes de notre cadre d'analyse : les sources, le processus, les normes (ici la NEP 701), les acteurs et les dimensions.

Techniquement, l'analyse des données a pris appui sur le logiciel d'analyse NVivo. Nous avons créé un nouveau projet, spécifique à l'étude de cas de la NEP 701. Comme pour l'étude générale, les composantes du cadre conceptuel ont été générées sous forme de nœuds principaux. En plus, et en cohérence avec l'analyse générale du processus de normalisation de l'audit en France, nous avons généré les sous-axes d'analyse identifiés en nœuds secondaires ou tertiaires si besoin. Nous avons ensuite codé les sources d'informations collectées par entretiens et via les articles RFC. Nous étions donc ici majoritairement dans une approche déductive, permettant de donner corps aux caractéristiques de la normalisation de l'audit en France telles qu'esquissées lors de l'étude d'ensemble.

➤ Conclusion de la section 2

Ainsi, notre étude de cas du phénomène contemporain d'élaboration de la NEP 701 est holistique (Yin 2014), instrumentale (Stake 1995), à visée descriptive et explicative (Yin 2014). Elle se focalise sur un cas commun, typique et révélateur (David 2003 ; Yin 2014) offrant une représentativité du processus général de normalisation de l'audit en France et permettant d'éprouver le modèle d'analyse préliminaire élaboré, de le confirmer, l'affiner, l'enrichir. Dans cette optique une combinaison de sources de données a été mobilisée et des stratégies visant à asseoir la validité de notre étude de cas ont été mises en œuvre à l'instar de celles déployées pour l'étude d'ensemble et énoncées dans le chapitre méthodologique général de la partie 1.

➤ Conclusion du chapitre 1

Comme le souligne Yin (2014), le phénomène objet de l'étude de cas est souvent étroitement lié à son contexte. Nous avons donc regroupé dans ce premier chapitre l'origine contextuelle de l'élaboration de la NEP 701 et la justification de cette norme comme cas à même d'approfondir notre identification et notre compréhension des caractéristiques du processus français de normalisation de l'audit.

Les résultats de cette étude de cas sont véhiculés dans les deux chapitres qui suivent.

²⁰⁸ Notre traduction de « *relying on theoretical propositions* » (p. 136)

Chapitre 2 – La NEP 701, résultante d'un processus normatif aux sources multiples

Suivant notre méthodologie de recherche, ce chapitre s'inscrit dans l'objectif de corroboration, ou le cas échéant d'infirmer, des caractéristiques du processus normatif français de l'audit, de ses sources et de ses produits finis, les normes. Dans cette perspective, la structuration de ce chapitre est calquée sur celle du chapitre 1 de la partie 2. En conséquence, nous abordons successivement les sources d'élaboration de la NEP 701 (section 1), le processus normatif qu'elle a suivi (section 2) et enfin la NEP 701 elle-même (section 3).

Section 1 – Les sources d'élaboration de la NEP 701

Notre analyse d'ensemble du processus de normalisation de l'audit met en exergue trois sources : les textes légaux et réglementaires, les normes internationales d'audit et la pratique de l'audit. Nous questionnons ces sources au regard de la NEP 701.

1. Les textes légaux et réglementaires

Les textes légaux et réglementaires constituent l'accroche juridique de la NEP 701. Cette accroche juridique est explicitée dès le premier paragraphe de la NEP 701 : « 1. *En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations pour toutes les personnes ou entités dont les comptes annuels ou consolidés font l'objet d'une certification établie conformément à ce même article.* ».

On retrouve ainsi l'article L. 823-9 du code de commerce sur lequel se fondent les NEP traitant de la certification des comptes avec dans cette norme le traitement du sujet de la justification des appréciations dans les rapports sur les comptes des EIP.

En termes de contenu, la NEP 701 prend sa source dans le règlement audit 2014 applicable aux EIP, et dans la modification de l'article R. 823-7 du code de commerce lors de l'intégration en droit français des dispositions européennes. Ainsi, le règlement européen prévoit, en son article 10.2.c), que :

« [Le rapport d'audit] fournit, pour étayer l'avis d'audit, les éléments suivants :

- i) une description des risques jugés les plus importants d'anomalies significatives, y compris les risques d'anomalie significative due à une fraude ;
- ii) une synthèse des réponses du contrôleur légal des comptes face à ces risques ; et
- iii) le cas échéant, les principales observations relatives à ces risques.

Lorsque cela est pertinent au regard des informations susmentionnées fournies dans le rapport d'audit concernant chaque risque jugé important d'anomalie significative, le rapport d'audit fait clairement référence à la divulgation qui a été faite, dans les états financiers, de ces informations »

Cette prescription européenne a été intégrée dans le code de commerce à l'article R. 823-7, alinéas 13 et 14 : « [Les commissaires aux comptes] justifient de leurs appréciations et précisent les motifs de leurs réserves, de leur refus ou de leur impossibilité de certifier. Lorsque la mission de certification porte sur les comptes d'une entité d'intérêt public, la justification des appréciations consiste en une description des risques d'anomalies significatives les plus importants, y compris lorsque ceux-ci sont dus à une fraude, et indique les réponses apportées pour faire face à ces risques. ». Cet article R. 823-7 du code de commerce est d'ailleurs expressément cité au paragraphe 13 de la NEP 701.

La nature des appréciations à justifier (risques d'anomalies significatives les plus importants) se distingue ainsi de celle qui était jusqu'alors précisée dans la NEP 705 relative à la justification des appréciations et applicable à l'ensemble des personnes et entités conformément à l'article L. 823-9 du code de commerce. Il a donc fallu :

- créer une nouvelle norme applicable aux EIP, la NEP 701, et ;
- réviser une norme existante, la NEP 705 (renumérotée 702) afin de limiter son champ aux personnes et entités qui ne sont pas des EIP en maintenant pour celles-ci la nature des appréciations antérieurement prévues.

La distinction avec la NEP 702 se fait au niveau du paragraphe 4 de la NEP 701 qui prend appui sur l'article R. 823-7 du code de commerce précité : « Lorsque la mission de certification porte sur les comptes d'une entité d'intérêt public, la justification des appréciations consiste en une description des risques d'anomalies significatives les plus importants, y compris lorsque celles-ci sont dues à une fraude, et une indication des réponses apportées pour faire face à ces risques. » (NEP 701, §4).

2. Les ISA

Les ISA constituent une source majeure pour décliner dans les NEP les diligences à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes afin de répondre à ses obligations. A ce titre, l'ISA 701 constitue la norme internationale de référence pour la NEP 701 : « *Cette disposition nouvelle a conduit à la création d'une nouvelle norme spécifique, élaborée sur la base de la norme internationale ISA 701* » (H3C, rapport annuel 2016, p.37). En effet, l'obligation de justification des appréciations dans les rapports sur les comptes des EIP est énoncée de manière succincte dans les textes légaux et réglementaires précités. Ce principe est décliné dans la NEP 701 en termes de diligences à mettre en œuvre en prenant, dans la mesure où elles sont compatibles avec les dispositions légales et réglementaires, la substance de l'ISA 701. Il en est ainsi en particulier des modalités de détermination des points clés de l'audit comme l'illustre le tableau 17.

ISA 701	NEP 701
9. L'auditeur doit déterminer, parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ceux ayant nécessité une attention importante de sa part lors de l'audit. Pour les besoins de cette détermination, l'auditeur doit prendre en considération les éléments suivants : (Voir par. A9-A18) (a) les domaines qu'il considère comme présentant des risques d'anomalies significatives plus élevés ou à l'égard desquels il a identifié des risques importants conformément à la norme ISA 315 (Révisée) ; (Voir par. A19-A22)	9. Le commissaire aux comptes sélectionne, parmi les éléments communiqués au comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19-I du code de commerce ou à l'organe qui en exerce les fonctions, ceux ayant nécessité une attention particulière de sa part au cours de l'audit. Pour les besoins de cette sélection, le commissaire aux comptes prend notamment en considération les éléments suivants : - les domaines qu'il considère comme présentant des risques élevés d'anomalies significatives ou des risques inhérents élevés nécessitant une démarche d'audit particulière. Ces risques ont été identifiés conformément à la norme relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes [NEP 315] ;

ISA 701	NEP 701
(b) les jugements importants qu'il a portés sur des aspects des états financiers qui ont impliqué des jugements importants de la direction, tels que les estimations comptables identifiées comme présentant une incertitude élevée relative à l'estimation; (Voir par. A23-A24)	- les appréciations qu'il a portées sur des éléments des comptes ayant nécessité des jugements importants de la direction, tels que les estimations comptables présentant un degré élevé d'incertitude ;
(c) les incidences sur l'audit d'événements ou d'opérations importants qui ont eu lieu au cours de la période en cours. (Voir par. A25-A26)	- les incidences sur l'audit d'opérations ou d'événements importants intervenus au cours de l'exercice.
10. L'auditeur doit déterminer, parmi les points déterminés conformément au paragraphe 9, ceux qui ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit. (Voir par. A9-A11, A27-A30)	10. Parmi les éléments ainsi sélectionnés, le commissaire aux comptes retient ceux qu'il juge avoir été les plus importants pour l'audit des comptes de l'exercice et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit.

Tableau 17 : Illustration de l'utilisation de la substance de l'ISA 701 pour l'élaboration de la NEP 701

3. La pratique de l'audit

Nous avons souligné que la pratique de l'audit peut alimenter les réflexions normatives. Tel est le cas pour la NEP 701 : *« ils se sont inspirés beaucoup comme je vous le disais de cas pratiques, ils ont regardé beaucoup de rapports de grosses entreprises »* (entretien). La prise en compte de la pratique a d'ailleurs été multiple.

Ainsi, c'est tout d'abord l'expérience française de la justification des appréciations, en vigueur depuis la LSF de 2003 qui a contribué aux réflexions. En effet, cette pratique était une spécificité française. La France avait ainsi fait figure de précurseur dans le développement du rapport d'audit : *« on s'est quand même rapproché de ce qui existait déjà parce qu'on avait déjà la justification des appréciations donc le contexte français nous on avait déjà fait la moitié*

du chemin avant la réforme européenne, donc on s'est raccroché finalement à ce qu'il y avait » (entretien).

Cependant, et bien que poursuivant le même objectif d'un rapport plus étayé, les notions de justification des appréciations et de description des risques les plus importants d'anomalies significatives s'exprimaient en des termes distincts. La question de leur différenciation²⁰⁹ et de leur mise en pratique a donc suscité de nombreux échanges, notamment lors des groupes de place instaurés en vue de la transposition des textes européens de la réforme de l'audit : *« dans tout le travail de transposition, de la mise en œuvre de la réforme européenne, cette question-là a été une question importante parce que [...], on réfléchissait aux grandes notions, aux grandes options de transposition, je sais que dès le départ cette notion de risques les plus importants d'anomalies significatives et de justification des appréciations c'était une question qui était bien identifiée et qui a été à l'origine de discussions très longues » (entretien).*

La pratique antérieure de la justification des appréciations a également donné lieu à des réflexions sur son évolution au regard de ce nouveau concept de description des risques les plus importants d'anomalies significatives. C'est ainsi que les membres du G8 ont développé des exemples tests de rédaction de la justification des appréciations « nouveau format » afin de mieux appréhender les incidences de cette nouvelle obligation, sa traduction concrète : *« Ca ne bouleverse pas complètement l'approche mais en tout cas on l'a vu dans les exemples qui ont été faits dans le cadre du G8, les commissaires aux comptes en exercice ont pris deux exemples, un exemple EIP, un exemple non EIP, ils ont fait l'exercice de faire un rapport on va dire, non plus avec la justification des appréciations ancienne mouture mais avec la justifications des appréciations version règlement. Et on a vu dans les deux exemples que la rédaction était plus développée dans la nouvelle version, la présentation plus détaillée » (entretien).*

Enfin, la pratique internationale a également été scrutée : *« [pour la norme] 701 finalement on avait la réforme européenne et la pratique internationale de l'audit » (entretien).* La pratique internationale s'entend de la norme internationale ISA 701 précitée comme source mais également de la pratique de certains pays tendant à un rapport d'audit plus étoffé. A cet égard, plusieurs initiatives ont été lancées en parallèle de la révision de la norme internationale. C'est notamment le cas au niveau du Royaume-Uni où un rapport d'audit étendu a été instauré par l'ISA 701 (UK and Ireland) à compter des exercices comptables 2013, soit avant la finalisation de l'ISA 701 de l'IAASB et deux exercices comptables avant l'application de celle-ci. Ces

²⁰⁹ Cf. précisions sur la différenciation des notions au niveau de la dimension technique

rapports anglais ont fait l’objet d’analyses publiées par le régulateur anglais, le *Financial Reporting Council* (FRC), avec l’étude des deux premières années d’application selon cette nouvelle norme (exercices 2013 et 2014). Ces nouveaux rapports d’audit ont reçu un soutien important de la part du public et des investisseurs qui considéraient qu’ils apportaient des informations très utiles (FRC 2015, 2016). En particulier, le rapport d’audit de la société Rolls Royce a été sous les projecteurs et cité comme un exemple de bonne pratique. Dans une approche normative française tenant nécessairement compte de la pratique internationale, ces initiatives ont été considérées lors des réflexions sur le contenu et la traduction concrète de la nouvelle notion européenne de description des risques les plus importants d’anomalies significatives.

➤ Conclusion de la section 1

La NEP 701 prend donc sa source à la fois dans les textes légaux et réglementaires, dans les normes internationales d’audit et dans la pratique de l’audit. Cette combinaison est conforme au cadre d’analyse du processus de normalisation de l’audit en France. L’application à la NEP 701 des sources normatives de notre cadre conceptuel peut être synthétisée comme suit :

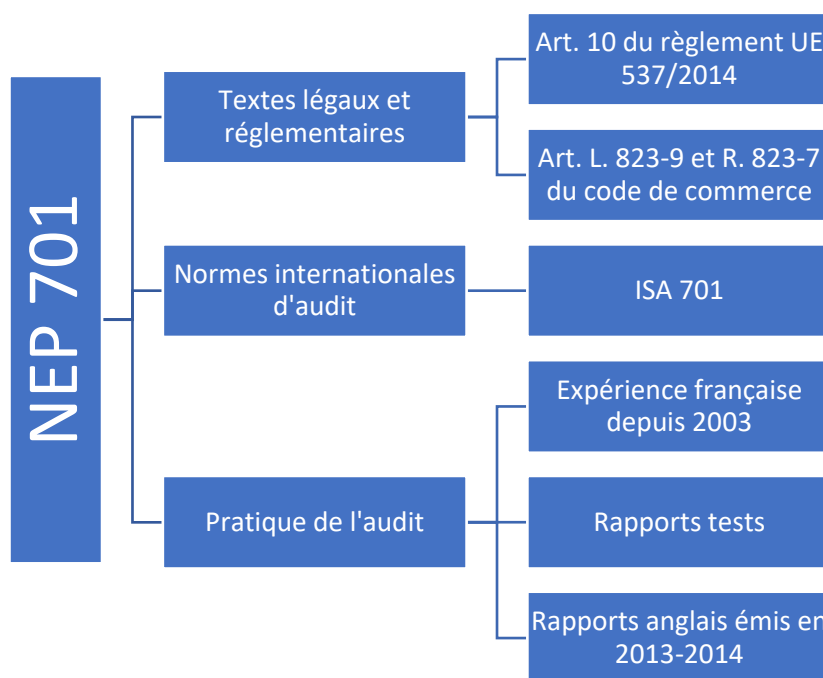


Figure 12 : Les sources pour l’élaboration de la NEP 701

L’étude de cas de la NEP 701 permet ainsi de confirmer notre analyse d’ensemble et d’illustrer les sources normatives pour une norme homologuée après la réforme européenne de l’audit. Tournons-nous à présent vers le processus suivi par cette norme d’exercice professionnel.

Section 2 – Le processus normatif suivi par la NEP 701

En puisant dans les sources normatives, l'élaboration de la NEP 701 a suivi un processus normatif que nous retraçons dans la présente section. Il s'agit du nouveau processus type, qui s'est mis en marche concomitamment aux travaux normatifs sur la NEP 701.

1. Les premiers pas du nouveau processus type

La NEP 701 a été homologuée en 2017. Elle fait partie du « bloc » des quatre premières normes homologuées postérieurement à la réforme européenne de l'audit²¹⁰. Sa fabrication se rattache ainsi à la troisième phase du processus de normalisation que nous avons identifiée lors de l'examen de l'évolution du processus. Le processus suivi par la NEP 701 peut être schématisé comme suit :

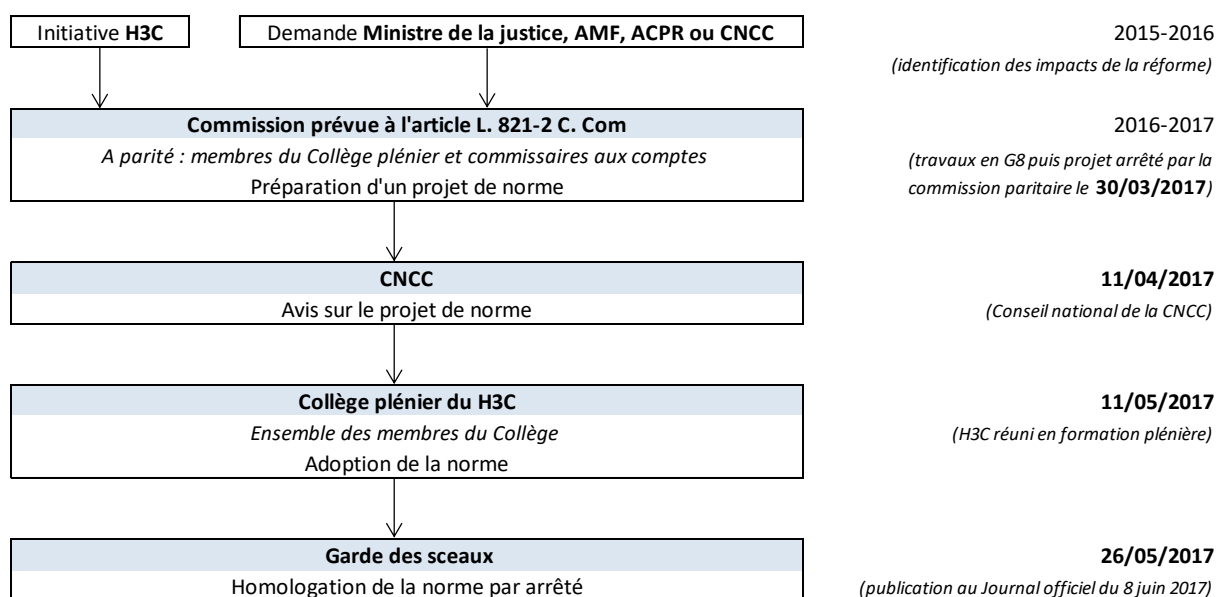


Figure 13 : Le processus normatif suivi par la NEP 701

²¹⁰ Ont été homologuées concomitamment, par arrêtés du 26 mai 2017, les normes suivantes :

- NEP 570. Continuité d'exploitation
- NEP 700. Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés
- NEP 701. Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public
- NEP 702. Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public

Le calendrier normatif révèle un processus à cheval sur la fin de la deuxième phase de « normalisation partagée » (2003-2016) et le début de la troisième phase (depuis 2016)²¹¹. En effet, la NEP 701 étant postérieure à la réforme européenne de l'audit elle a suivi les étapes légales applicables à cette date, instaurées par l'ordonnance de transposition du 17 mars 2016. Or, l'élaboration d'une norme nécessitant du temps, le travail normatif a commencé en amont, pendant la deuxième phase. En particulier, l'initiation des travaux normatifs a commencé dès 2015 et toute la phase de discussions sur les points de fond et de rédaction du projet de norme s'est opérée par l'intermédiaire du G8. Le groupe de concertation H3C / CNCC a effectivement perduré jusqu'à la création de la commission paritaire : « *Les travaux du G8 se poursuivent en attendant la mise en place de la commission paritaire* » (H3C, Forum EIP 14 décembre 2016, p. 143).

Conformément aux dispositions de l'article L. 821-2 III du code de commerce, le nombre et les modalités de désignation des membres de la commission paritaire ainsi que les règles relatives à son organisation et à son fonctionnement sont fixés par le règlement intérieur du Haut conseil. Il a donc fallu que le règlement intérieur du H3C, mis à jour à la suite de la réforme européenne de l'audit, soit publié pour que la commission paritaire soit constituée. Ce fut chose faite le 30 mars 2017 avec la mise en place officielle de la commission paritaire (H3C, Forum EIP 27 juin 2017), après la publication au Journal officiel du règlement intérieur adopté par le H3C dans sa version post réforme européenne de l'audit (H3C, règlement intérieur 2017).

Le travail normatif de fond s'est donc effectué avec l'appui du G8 tout en se projetant vers la nouvelle mouture du processus. Cette préparation de la nouvelle organisation a été nourrie par les réflexions préalables menées sur le fonctionnement de la commission paritaire (H3C, Forum EIP 14 décembre 2016).

Ces travaux normatifs ont suivi un déroulé balisé.

2. Le déroulement du processus normatif de la NEP 701

Nous reprenons ici les différentes étapes du processus que nous avons distinguées lors de l'analyse d'ensemble restituée en partie 2 du présent compte rendu.

²¹¹ Cf. phases identifiées lors de l'analyse d'ensemble, en partie 2

2.1. L'identification du besoin de norme

La NEP 701 trouve sa genèse dans les textes nouveaux issus de la réforme européenne de l'audit : *« 701 est en fait une des normes liées plus à l'actualité en fait, et imposée par un contexte réglementaire en évolution »* (entretien).

L'élaboration de la NEP 701 s'inscrit dans un contexte plus large de mise en conformité du référentiel normatif français avec les textes légaux et réglementaires issus de la réforme européenne de l'audit. En effet, comme nous l'avons indiqué dans l'analyse d'ensemble, l'évolution des textes légaux et réglementaires peut conduire à une évolution du référentiel normatif, à travers l'élaboration d'une norme nouvelle ou la révision d'une norme existante.

Ainsi, dès 2015, le groupe de concertation H3C/CNCC sur les normes a engagé des travaux visant à la mise en conformité des normes d'exercice professionnel aux dispositions nouvelles issues de la réforme. Les impacts des textes européens sur chacune des normes ont été identifiés. Ils concernent quinze normes relatives à la certification des comptes sur les trente-quatre normes que compte le référentiel alors en vigueur (H3C, rapport annuel 2015, p. 15).

Nous voyons ici rejaillir la frontière floue évoquée par Yin (2014) entre le cas et son contexte. Notre cas, l'élaboration de la NEP 701, est entremêlé à son contexte, la mise en œuvre de la réforme européenne de l'audit : *« Lorsque les travaux de transposition seront finalisés dans le droit national, la révision des normes concernées pourra être entreprise. »* (H3C, rapport annuel 2015, p.15).

2.2. Une élaboration conjointement souhaitée

Il ressort de cette liaison entre notre cas et son contexte que le besoin de cette nouvelle norme a une origine partagée : *« il me semble que c'était un consensus »* (entretien).

Ainsi, dans son plan stratégique adopté le 21 mai 2015, le H3C avait estimé prioritaire la mise en conformité du référentiel normatif français au regard des textes européens à venir : *« En lien avec la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, le Haut Conseil s'attachera à identifier les ajustements du référentiel normatif français nécessaires pour assurer sa compatibilité avec les textes européens qui seront applicables dès juin 2016. »* (H3C, plan stratégique 2015-2016). Cette identification s'est effectuée au travers du G8 organisé entre le H3C et la CNCC. Les normes étant homologuées par arrêté, la révision des normes à la suite de la réforme de l'audit apparaît en outre comme un prolongement des travaux de transposition

en droit français des textes européens : « *la Chancellerie était à mon avis très concernée aussi, le ministère de tutelle était très concerné par le fait que les normes soient à jour au regard de la réglementation européenne* » (entretien).

2.3. La priorisation des normes relatives au rapport d’audit

Parmi les normes impactées par la réforme européenne de l’audit, il a été décidé de prioriser celles relatives au rapport d’audit : « *Rapport d’audit - sujet prioritaire* » (H3C, Forum EIP 14 décembre 2016, p. 143). Le renforcement du contenu du rapport d’audit constitue effectivement un changement majeur. En témoigne la constitution du groupe de travail Chancellerie sur le rapport d’audit lors des réflexions ayant accompagné la transposition des textes européens (CNCC, Les membres de la Commission Réforme Européenne de l’Audit). Et au niveau du rapport d’audit, l’évolution majeure concerne la description nouvelle des risques les plus importants d’anomalies significatives : « *la principale nouveauté concerne la justification des appréciations dans les rapports sur les comptes des EIP* » (H3C, Communication du 26 mai 2017). En outre, et parallèlement aux textes européens, le rapport d’audit international a fait l’objet d’une révision normative par l’IAASB, avec une structure de rapport amendée et surtout une nouvelle norme relative à la communication des points clés de l’audit dans le rapport de l’auditeur indépendant (l’ISA 701).

La normalisation de l’information sur les risques est donc apparue prioritaire :

« **Le « nouveau » rapport d’audit**

Les textes européens et en particulier le règlement instaure des dispositions nouvelles qui modifieront le contenu du rapport d’audit¹. Parallèlement, le normalisateur international (IAASB) a publié une nouvelle norme préconisant des développements spécifiques dans le rapport d’audit (ISA 701²).

Compte tenu de l’importance de l’enjeu attaché à ce sujet, le groupe de concertation a d’ores et déjà identifié les amendements normatifs qui pourraient être envisagés afin d’allier conformité aux textes européens et, autant que possible, aux principes internationaux. »

1. Directive 2014/56/UE article 28 et règlement 537/2014 article 10.

2. ISA 701 « Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor’s Report ». (H3C, rapport annuel 2015, p. 15)

Cette priorisation poursuit également l’objectif de traiter en premier lieu les sujets qui ont trait au commissaire aux comptes dans sa relation avec les utilisateurs des comptes et avec les entités

contrôlées, avant les sujets qui ne concernent que le commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission. Le rapport d'audit est effectivement le principal document public extériorisé par le commissaire aux comptes. Cette primauté au rapport d'audit et à la NEP 701 qui avait été annoncée dès 2015 (cf. extrait précité du rapport annuel H3C 2015) a été réitérée dans les programmes des travaux normatifs : « *Pour cette année 2017, la commission mixte paritaire traite en priorité les sujets intéressant le commissaire aux comptes dans sa relation avec les utilisateurs des comptes et avec l'entité contrôlée, y compris, le cas échéant, avec le comité d'audit.* » (Commission paritaire, programme de travail 2017).

Compte tenu de l'application des dispositions nouvelles sur la description des risques dès les rapports sur les exercices ouverts à compter du 17 juin 2016 (CE, *Q&A Implementation of the New Statutory Audit Framework*), le calendrier des travaux normatifs devait permettre une homologation au plus tôt de la nouvelle norme. Pour cela, il a fallu rapidement préparer un avant-projet de norme.

2.4. La préparation de l'avant-projet de norme

Comme nous l'avons indiqué au niveau de l'étude d'ensemble, le premier projet de norme est dorénavant préparé par les représentants du H3C ou les commissaires aux comptes membres de la commission paritaire (H3C, règlement intérieur 2017). Les travaux sur les normes rapports ont été partagés entre les membres H3C et les membres commissaires aux comptes. Pour la NEP 701, ce sont les membres du H3C qui ont été en charge du premier projet de norme avec le soutien technique et d'instruction des services H3C : « *ils ont présenté un premier projet de norme qui après a été discuté avec des représentants de la profession et avec les services de la Compagnie nationale* » (entretien).

L'avant-projet initial a ainsi ensuite été discuté au sein du G8 avec les représentants de la CNCC et a évolué au fil des échanges, avec des arbitrages sur les différents points nécessitant des prises de position. Les modifications apportées correspondent à la traduction de positions techniques, parfois de nature juridique et à des amendements rédactionnels. Ces aspects sont respectivement présentés dans les sections relatives aux dimensions technique, juridique, internationale et rédactionnelle du processus de la NEP 701.

2.5. L'arrêté du projet de norme par la commission paritaire

Compte tenu de la mise en place effective de la commission paritaire en mars 2017 et dans un objectif d'efficacité et de sortie rapide de la norme, l'avant-projet de norme a ainsi fait l'objet de discussions au sein du G8. L'avant-projet était donc bien avancé lors de sa soumission à la réunion constitutive de la commission paritaire : *« la commission paritaire a repris les travaux qui étaient finalisés dans le cadre du G8 pour cette norme »* (entretien). Tout le travail normatif préalable a ainsi permis à la commission paritaire d'arrêter le projet de norme lors de ladite réunion : *« C'est ainsi que sur la quinzaine de normes dont la révision a été estimée nécessaire, quatre normes relatives au rapport d'audit ont d'ores et déjà été finalisées au sein de ce groupe de concertation de façon à pouvoir être présentées à la commission paritaire dès sa création².*

² Norme relative au rapport d'audit, norme relative à la justification des appréciations dans les rapports d'audit d'entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public, norme relative à la justification des appréciations dans les rapports d'audit d'entités d'intérêt public, norme relative à la continuité d'exploitation » (H3C, rapport annuel 2016, p. 37).

2.6. L'avis de la CNCC

En application du processus normatif modifié par l'ordonnance de transposition, le projet de NEP 701 a ensuite été soumis à l'avis de la CNCC. Comme le précise l'arrêté d'homologation, cet avis a été émis en date du 11 avril 2017 (Journal officiel, NEP 701). A l'instar des précédents travaux normatifs, le projet de norme a été accepté par les membres du Conseil national : *« Je n'ai jamais vécu une norme qui soit refusée au Conseil national, je n'en ai jamais vu, je pense que j'ai participé pratiquement à tous »* (entretien).

Pour se prononcer sur ce projet de norme ainsi que sur les autres projets de normes relatives au rapport d'audit (NEP 700, 702 et 570), le Conseil national avait été sensibilisé en amont aux évolutions normatives à venir. En effet, tel que mis en exergue au niveau de la priorisation des normes à réviser, il s'agissait du changement majeur issu de la réforme européenne de l'audit : *« comme sur les rapports il y avait quand même beaucoup de changements on leur avait brossé, on leur avait une fois dit que ça allait changer pour les préparer psychologiquement, la fois suivante que ça allait changer dans tel sens et la fois d'après on leur a présenté les normes »* (entretien). On voit ici la mise en place d'un processus de présentation en amont des enjeux et principaux changements afin de préparer la réunion du Conseil national appelé à émettre son avis sur les projets de normes élaborés par la commission paritaire.

2.7. L'adoption par le H3C

A l'instar de la CNCC qui a émis pour la première fois un avis sur des projets de normes, le H3C a lui aussi pour la première fois étreint l'adoption de normes avec les quatre normes relatives au rapport d'audit, incluant la NEP 701. Comme le prévoit le processus normatif, cette adoption résulte d'une décision du Collège réuni en formation plénière, c'est-à-dire avec ses 14 membres dont certains avaient été nommés il y a peu de temps, à la suite de la réforme européenne de l'audit, avec un nouveau rôle normatif à appréhender : *« il s'agissait des premières normes adoptées par le H3C donc une nouvelle compétence, une nouvelle manière de rédiger les normes, même si on reprenait quelque chose qui fonctionnait depuis plusieurs années »* (entretien). Ainsi, lors d'une première séance où les normes relatives au rapport d'audit ont été soumises à l'examen du Collège, des questionnements, échanges, discussions ont eu lieu sur ces projets traitant de sujets majeurs pour le commissaire aux comptes, mais également pour les entreprises et les autres parties intéressées²¹², avec des *« exigences nouvelles [qui] appellent un véritable dialogue entre le commissaire aux comptes et les membres du comité d'audit »* (H3C, communication du 26 mai 2017). Ces échanges ont appelé des précisions qui ont été apportées lors d'une séance ultérieure, laquelle a permis de répondre aux différentes interrogations ou observations. Les quatre normes, dont la NEP 701, ont ainsi été adoptées par le Collège en mai 2017 : *« Vu la décision du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 11 mai 2017 »* (Journal officiel, NEP 701).

2.8. L'homologation de la norme par arrêté du garde des sceaux

« Arrêté du 26 mai 2017 portant homologation des normes d'exercice professionnel relatives à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés » (Journal officiel, NEP 701), c'est ainsi que la dernière étape du processus normatif de la NEP 701 s'est concrétisée.

« Le ministre d'Etat, garde des sceaux, ministre de la justice » (Journal officiel, NEP 701) a homologué par arrêté les NEP 701 et 702 relatives à la justification des appréciations du commissaire aux comptes, dans les rapports sur les comptes des EIP pour la première, et des personnes et entités autres que les EIP pour la seconde.

²¹² cf. ci-avant le choix de prioriser des normes qui intéressent la relation du commissaire aux comptes avec d'autres parties prenantes

Et grâce au travail, en amont, de concertation et de vérification de la compatibilité aux textes légaux et réglementaires, cette homologation s’est effectuée sans encombre : « *En tout cas je sais que l’homologation de la norme n’a posé aucune difficulté. Je crois que le travail avait été fait en amont* » (entretien).

➤ Conclusion de la section 2

La revue du processus suivi par la NEP 701 démontre une mise en œuvre du nouveau processus normatif, tel qu’il existe dans sa troisième phase précédemment identifiée. Les étapes formelles d’avis de la CNCC, d’adoption par le H3C et d’homologation par le garde des sceaux ont été observées de manière effective. Concernant la partie plus en amont d’initiative et d’élaboration de la norme, elle emprunte une voie transitoire entre la deuxième et la troisième phase du processus normatif, avec des travaux normatifs initiés au sein du G8 existant dans la deuxième phase.

Ceci s’explique par le temps qui a été rendu nécessaire pour la transposition des textes (ordonnance du 17 mars 2016 et décret du 29 juillet 2016) et l’actualisation des textes liés au processus normatif (règlement intérieur du H3C adopté le 23 février 2017, publié au journal officiel du 29 mars 2017 et constitution consécutive de la commission paritaire le 30 mars 2017). Parallèlement, les participants à la normalisation ont souhaité une homologation rapide des normes relatives au rapport d’audit, et notamment de la NEP 701 relative à la justification des appréciations dans les rapports sur les comptes des EIP. En effet, s’agissant d’un changement majeur dans le contenu du rapport et d’un sujet nécessitant une communication avec la gouvernance des entités et notamment le comité d’audit, il est apparu important d’apporter aux professionnels les éléments normatifs leur permettant une mise en application effective des nouvelles dispositions européennes.

Nous proposons à présent d’examiner les caractéristiques de la NEP 701 au regard des axes d’analyse exposés dans l’analyse d’ensemble du processus de normalisation de l’audit en France.

Section 3 – La NEP 701

Afin de dégager les caractéristiques de la NEP 701 en suivant notre cadre conceptuel, les objectifs de la NEP 701 sont tout d’abord dressés (1) puis le contenu de la norme est investigué (2). Est ensuite examiné le lien entre la NEP 701 et les autres normes du référentiel (3). Enfin, nous positionnons la NEP 701 au sein de la typologie des normes identifiée lors de notre analyse globale du processus de normalisation de l’audit en France (4).

1. Les objectifs de la NEP 701

L’objectif qui a guidé l’élaboration de la NEP 701 était de décliner l’obligation nouvelle issue de la réforme européenne de l’audit pour que le commissaire aux comptes puisse la mettre en œuvre dans le cadre de son exercice professionnel : *« Son objectif était de décliner le contenu du règlement européen ou/et le contenu du texte du code de commerce pour que le commissaire aux comptes puisse l’appliquer dans sa pratique professionnelle »* (entretien). Cet objectif corrobore le principe général identifié lors de l’analyse du processus de normalisation pris dans son ensemble.

Pour aller plus loin, nous proposons d’examiner comment les objectifs issus de notre analyse générale se déclinent au regard de la NEP 701 en s’appuyant sur des verbatims des entretiens centrés sur l’élaboration de la NEP 701.

Objectifs issus de notre analyse générale	Objectifs appliqués à la NEP 701
Assurer la qualité de l’audit et asseoir la fiabilité des comptes et la confiance des utilisateurs des comptes dans l’information financière diffusée	<i>« la norme elle traduit cet objectif là [d’avoir des rapports plus détaillés à destination des utilisateurs] mais c’est pas la norme qui avait cet objectif là, c’est le règlement »</i>
Décrire les diligences à respecter par le commissaire aux comptes (caractère contraignant – les obligations du commissaire aux comptes)	<i>« on est effectivement sur du prescriptif », « je pense qu’on a essayé de faire en sorte qu’on soit suffisamment explicite, mais pas excessivement impliquant »</i>
Aider le commissaire aux comptes à savoir quelles diligences mettre en œuvre et comment (caractère pédagogique – recettes)	<i>« il y avait urgence de donner aux confrères le mode d’emploi de la réforme européenne, notamment sur les KAM »</i>

Objectifs issus de notre analyse générale	Objectifs appliqués à la NEP 701
Donner un standard d'exercice pour une application homogène	<i>« on a créé cette séparation entre une justification qui pouvait être assez simple pour les non EIP et quelque chose qui soit plus basé sur les risques et sur l'approche internationale pour les plus grosses entreprises »</i>
Etre un outil utilisable / applicable par les commissaires aux comptes (applicabilité)	<i>« on a été vigilant sur le fait que tout ceci soit réalisable par le confrère. Parce que ça doit être réalisable par le confrère quelle que soit sa taille, quelle que soit sa structure, parce qu'il y a des cabinets qui ont, des petits cabinets qui ont des dossiers EIP, il y a des gens tout seuls qui ont des dossiers EIP, qui n'ont pas le background des directions techniques »</i>
Servir de référence pour les contrôles, les sanctions (délimitation de l'obligation de moyens et des responsabilités du commissaire aux comptes – rôle protecteur)	<i>« on est bien conscient que les contrôles seront articulés sur la logique entre l'approche et l'appréciation des risques, la réponse qui est donnée par rapport aux risques, les conclusions de travaux suite à l'approche qui est mise en œuvre et de l'explication claire et compréhensible de tout ceci dans notre rapport. Et oui il nous apparaît clairement que cette articulation c'est l'objectif, devrait ou est déjà l'objectif du contrôle qualité »</i>

Tableau 18 : Les objectifs de la NEP 701

Cette mise en parallèle montre que les objectifs identifiés dans l'étude d'ensemble trouvent majoritairement une traduction au titre de la NEP 701, sans que nous ayons spécifiquement demandé aux interviewés l'existence ou non d'une correspondante avec chacun des objectifs. Nous utilisons le terme « majoritairement » car il nous semble nécessaire d'apporter une nuance à ces correspondances. En effet, s'agissant du premier objectif relatif à la qualité de l'audit, il

apparaît en fait davantage associé à l'obligation que la norme décline qu'à la norme elle-même. La communication faite par le H3C à l'occasion de la publication de la norme homologuée va dans ce sens : *« Les nouvelles dispositions relatives au rapport d'audit visent à renforcer la confiance des investisseurs dans les états financiers des entreprises en prévoyant un contenu minimum et commun à tous les rapports et des développements complémentaires spécifiques dans les rapports portant sur les comptes d'entités d'intérêt public (EIP). Parmi ces développements complémentaires, la principale nouveauté concerne la justification des appréciations dans les rapports sur les comptes des EIP »* (H3C, communication du 26 mai 2017). Finalement, cet objectif se révèle être un objectif transverse, général, qui se décline lui-même au travers des autres objectifs mentionnés, qui sont davantage opérationnels, si l'on peut dire. Or, justement, la norme constitue un niveau normatif plus opérationnel pour les commissaires aux comptes que les textes de niveau supérieur dont elle tire son accroche.

La question qui vient ensuite est celle évidemment de l'atteinte ou non de ces objectifs. La réponse n'est pas aisée comme nous l'indiquait un interviewé : *« je n'ai pas plus d'informations que ce que la pratique pourra en dire et ce que le H3C pourra en dire dans le cadre de ses contrôles et ça je pense que voilà c'est le régulateur et la profession qui pourra dire si on atteint l'objectif avec cette norme »* (entretien). A ce titre, nous apportons une bribe de réponse à partir du rapport annuel H3C 2018 faisant état des conclusions des contrôles sur les premiers rapports appliquant la NEP 701 : *« En 2018, le H3C n'a pas relevé de défaillances directement liées à la communication des points clés de l'audit »* (H3C, rapport annuel 2018, p. 62). Nous ne développons pas davantage ce point qui va au-delà de notre sujet de recherche et qui pourrait, à lui seul, constituer un axe de recherche futur.

2. Le contenu de la NEP 701

S'agissant de l'examen du contenu de la NEP 701, nous proposons une approche synthétique de restitution de nos résultats appuyée par des verbatims et basée sur les principes arrêtés dans la délibération du H3C de janvier 2006. A la différence des objectifs, nous avons pour ce sujet du contenu de la NEP 701 soumis aux interviewés la délibération du H3C et leur avons demandé de nous illustrer les principes à la lumière de la NEP 701.

Principes arrêtés par le H3C dans sa délibération du 3 janvier 2006	Verbatims illustrant les principes appliqués à la NEP 701
• La norme d'exercice professionnel doit tenir compte, d'une part, du contexte légal français, et d'autre part, de la pratique internationale en matière d'audit.	« là on est complètement dedans. La pratique internationale en matière d'audit pour moi c'est les normes internationales et le contexte légal français, en l'occurrence il y a aussi le contexte légal européen, c'est les deux, je ne distingue pas, le contexte légal français inclut le contexte légal européen et là on voit bien que des adaptations nécessaires ont été faites donc oui »
• La norme doit être claire et compréhensible non seulement pour les commissaires aux comptes mais également pour les autres acteurs du monde économique et financier et les juridictions. A ce titre, il convient :	« oui alors avec la nuance que c'est des normes qui sont très techniques donc bon quelqu'un qui n'est pas familier de la profession de commissaire aux comptes et de la pratique de la certification des comptes, forcément il va trouver ça à la première lecture assez énigmatique. Il va peut-être même se demander de quoi ça parle. Mais après je pense que quelqu'un qui se... comment dire, quelqu'un qui fait l'effort de comprendre un peu la matière il comprendra la norme et c'est ça le but. Je pense que lorsqu'on dit ça on n'impose pas à la norme d'être immédiatement compréhensible par tout le monde mais d'avoir quelque chose tout de même compréhensible à quelqu'un qui doit s'en servir dans le cadre d'un litige par exemple et ça je crois que oui c'est le cas »
- de faire usage d'une terminologie précise et qui ne soit pas uniquement issue de la pratique ;	« Oui qui ne soit pas uniquement issue de la pratique mais elle peut l'être aussi donc là on a un peu un mélange des deux »
- de définir un plan suffisamment structuré qui évite les redondances ;	« Ca je pense que c'est assez bien fait »

Principes arrêtés par le H3C dans sa délibération du 3 janvier 2006	Verbatims illustrant les principes appliqués à la NEP 701
- d'éviter les commentaires qui affaiblissent les prescriptions de la norme et nuisent à sa clarté.	« Les commentaires pour nous ça doit être ailleurs, pas dans la norme » mais il peut y avoir du cas par cas pour assurer la qualité de la norme : « on a veillé à utiliser certains de ces éléments pratiques [de l'ISA 701] pour que la norme soit claire mais en revanche nous n'avons pas tout pris pour éviter de nuire à sa clarté »
• Le sujet traité par chaque norme doit être suffisamment délimité afin d'éviter les développements qui relèveraient d'autres normes.	« oui ça me paraît assez bien délimité. On a quand même pris le soin de faire une norme pour le rapport d'audit, une norme pour la justification des appréciations et en plus on a deux normes pour la justification des appréciations donc les sujets sont quand même bien circonscrits. »
• La norme définit les diligences que le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre dans le cadre de son intervention. En revanche, elle ne doit pas définir ou expliciter les obligations légales de l'entité. Ces dernières peuvent cependant être utilement rappelées lorsque cela contribue à une bonne compréhension des diligences attendues du commissaire aux comptes. Il n'appartient pas non plus à la norme de fixer les responsabilités respectives du commissaire aux comptes et de l'entité.	« effectivement dans cette norme-là, on a veillé à définir les obligations du commissaire aux comptes en matière de, enfin pour ce qui concerne ses propres appréciations et ses propres zones de risques, les risques qu'il a identifiés lui. On n'a pas, en application de ce principe, on n'a pas développé les risques propres à l'entreprise. On aurait pu, si on avait dérogé aux principes de 2006, avoir toute une partie explicative sur les risques propres à l'entreprise, après parler des risques de l'auditeur, mettre en regard ces deux risques et puis expliquer ce en quoi ils se recoupent et ils ne se recoupent pas. Mais comme on a veillé à ce principe on n'a pas rappelé les obligations ou les zones de risques propres à l'entreprise »

Principes arrêtés par le H3C dans sa délibération du 3 janvier 2006	Verbatims illustrant les principes appliqués à la NEP 701
• La rédaction de la norme doit être appropriée au cadre légal issu de la loi de sécurité financière. A ce titre :	« <i>c'est toujours en vigueur, on y fait extrêmement attention</i> »
- il est nécessaire de privilégier une formulation impérative pour ce qui concerne les diligences attendues du commissaire aux comptes ;	« <i>Donc toujours l'usage de l'indicatif présent, ce à quoi on a veillé également dans la norme 701</i> »
- la norme ne doit pas paraphraser les textes législatifs ou réglementaires ;	« <i>la norme ne doit pas répéter ce qui est écrit dans les textes qui sont plus élevés dans la hiérarchie des normes. Donc une norme d'audit, une NEP ne soit pas répéter ce qui est dit dans le L et dans le R. Globalement on a fait attention à ce que ce soit respecté mais bon, il y a toujours un juste milieu à avoir. On ne peut pas non plus être trop sec parce qu'il faut qu'on puisse rattacher la norme aux textes qu'elle permet d'appliquer et donc des fois ça implique quand même certaines redites</i> »
- elle doit être suffisamment explicite pour qu'il ne soit pas nécessaire de fournir des exemples de rédaction ou des modèles.	« <i>la profession est tout-à fait à même de proposer des exemples de rapports et ça nous a paru tout-à fait suffisant.</i> » « <i>Je pense que c'est un leurre, on n'y arrivera jamais. On n'y arrivera pas. Je pense que sur les rapports par exemple on le voit bien : comment ne pas donner des exemples ou des modèles ?</i> »
• La norme ne peut pas faire référence à des textes qui n'auraient pas valeur législative ou réglementaire (exemple : réponses ministérielles, communiqués ...).	« <i>Oui on a veillé à le faire aussi, c'est un principe assez général</i> »

Tableau 19 : L'application à la NEP 701 des principes arrêtés dans la délibération du H3C de 2006

Ainsi, il ressort de nos entretiens que les principes figurant dans cette délibération trouvent application dans la NEP 701 : « *Je trouve que cette norme est globalement conforme à tout ce qui est dit là* » (entretien). Soulignons que les interviewés ont fait part de nuances sur la question du matériel applicatif (« *commentaires qui affaiblissent les prescriptions* ») et sur la question des exemples non nécessaires. Sur ce dernier point, nous constatons que finalement, les exemples de rédaction ou les modèles sont jugés précieux pour la mise en pratique de la norme par les professionnels mais pour autant, ils ne sont pas intégrés aux normes d'exercice professionnel elles-mêmes et laissés à l'échelon doctrinal alimenté par la profession des commissaires aux comptes.

Ces nuances sont d'une certaine façon rassurantes au regard de notre protocole méthodologique de recherche : nous pouvons ainsi considérer que les interviewés n'ont pas cherché, à tout prix, à confirmer les principes énumérés dans la délibération de 2006 mais ont fait preuve d'une prise de recul, d'un regard critique.

3. Le lien entre la NEP 701 et les autres normes du référentiel

Notre cadre d'analyse global montre des connexions entre les différentes normes du référentiel normatif, avec des normes autonomes les unes des autres mais homogènes et cohérentes les unes par rapport aux autres, chacune trouvant sa place au sein du puzzle normatif. Ce sont ces liaisons que nous explorons à présent.

3.1. La pièce NEP 701 au sein du puzzle normatif français

La NEP 701 fait partie des 35 pièces composant le référentiel normatif relatif à la certification des comptes et existant à l'issue de son homologation. Elle s'intègre dans la dernière partie du puzzle traitant des conclusions de la mission de certification des comptes et de leur formalisation dans le rapport du commissaire aux comptes. Le schéma figurant dans le Pack PE de la CNCC montre bien l'imbrication de la NEP 701 dans ce puzzle²¹³.

²¹³ Nous soulignons

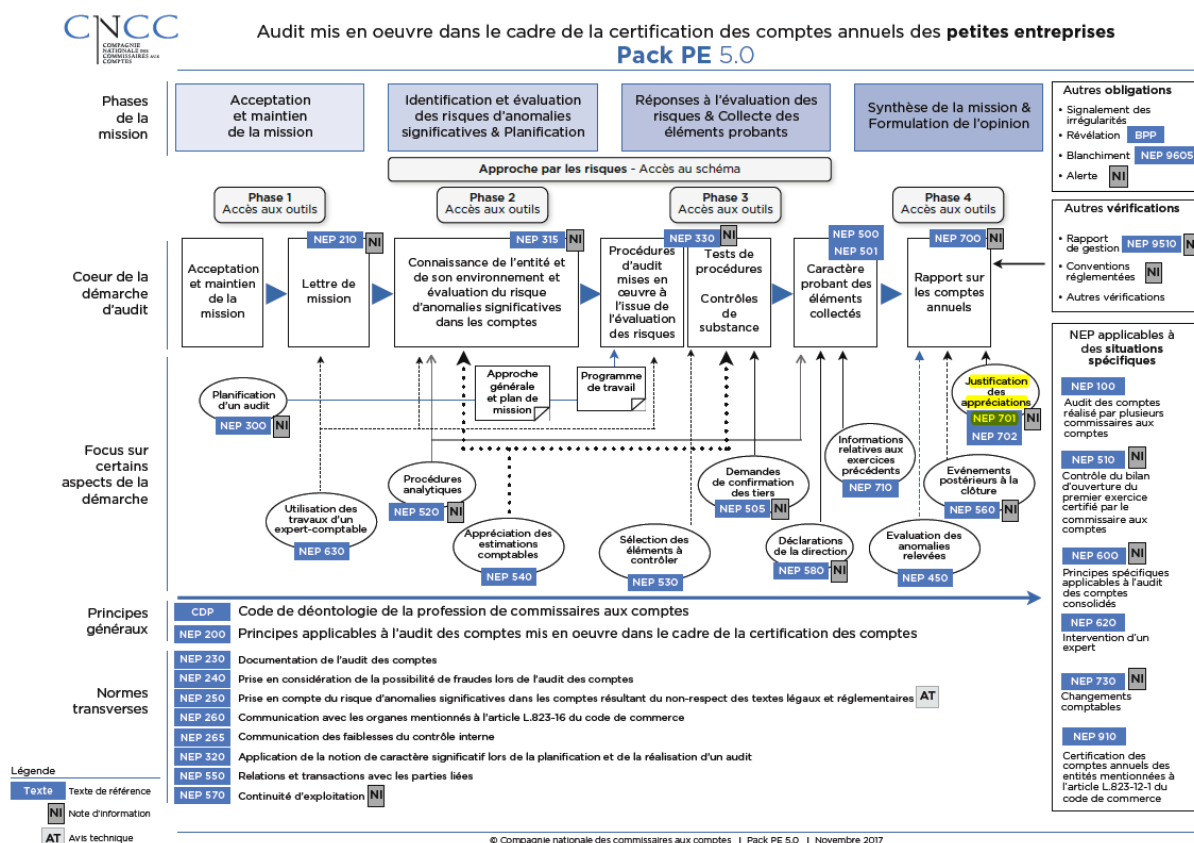


Figure 14 : La NEP 701 au sein du puzzle normatif (CNCC, Pack PE 5.0, novembre 2017)

La NEP 701 est pour les EIP le miroir de la NEP 702 pour les non EIP, chacune définissant les principes et précisant les modalités d'application de l'obligation légale faite au commissaire aux comptes de justifier de ses appréciations selon le type d'entités concernées : EIP ou personnes et entités qui ne sont pas des EIP. Comme le montre la flèche sur le schéma de la CNCC, ces deux normes alimentent le contenu normatif du rapport sur les comptes du commissaire aux comptes régi par la NEP 700. D'ailleurs, cet aiguillage entre la NEP 701 et la NEP 702 est explicité au sein de la NEP 700 :

« 15. En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations pour toutes les personnes ou entités dont les comptes annuels ou consolidés font l'objet d'une certification. Il met en œuvre à cet effet les principes définis :

- soit dans la norme d'exercice professionnel relative à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public ;
- soit dans la norme d'exercice professionnel relative à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public. »

Ce paragraphe de la NEP 700 énonce l’emboîtement des trois pièces NEP 700, NEP 701 et NEP 702 au sein du puzzle normatif français.

Compte tenu de l’isomorphisme mimétique suivi en termes de numérotation des NEP par rapport aux ISA, même une personne non française, familière des ISA, positionne facilement la NEP 701 au sein du puzzle normatif. Ainsi, la numérotation « 701 » de l’ISA, dont est issue la NEP 701, se situe au niveau du bloc « *Audit conclusions and reporting* » (conclusions d’audit et rapport) du recueil des normes ISA (IAASB, Recueil des normes 2016-2017). Ce bloc regroupe toutes les normes requérant de l’auditeur une formalisation de ses conclusions dans le rapport d’audit.

Cette répartition par bloc de normes permet un assemblage des pièces du puzzle. L’homogénéité et la cohérence des normes permet ensuite un puzzle harmonieux.

3.2. L’homogénéité et la cohérence de la NEP 701 avec le référentiel normatif

La NEP 701 constitue une bonne illustration de cette caractéristique du processus de normalisation de l’audit en France. En effet, la NEP 701 étant le miroir de la NEP 702, l’élaboration de la première s’est effectuée simultanément à la révision de la seconde. Le processus de normalisation suivi pour ces normes s’est alors attaché à assurer l’homogénéité et la cohérence entre ces deux normes homologuées par le même arrêté. Cette logique d’homogénéité et de cohérence est d’ailleurs mise en exergue dans la note d’information I de la CNCC relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés mise à jour en novembre 2017 (CNCC 2017, Note d’information I). L’alignement entre ces deux normes touche tant leur structure que leur formulation. Ainsi, les paragraphes 2 et 3 des NEP 701 et 702 précisent (CNCC 2017, Note d’information I, p. 131) :

- la finalité de la justification des appréciations :

« 2. *La justification des appréciations doit permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre l’opinion émise par le commissaire aux comptes sur les comptes.* » ;

- l’objet de ces NEP :

« 3. *La présente norme a pour objet de définir les principes et de préciser leurs modalités d’application concernant l’obligation légale faite au commissaire aux comptes de justifier de ses appréciations dans son rapport sur les comptes annuels et dans son rapport sur les comptes*

consolidés des [entités d'intérêt public (NEP 701)] / [personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public (NEP702)].

Bien que le concept de justification des appréciations diffère selon qu'il s'agit d'un rapport sur les comptes d'entités d'intérêt public (NEP 701) ou de personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public (NEP 702), certaines dispositions relatives à ce concept sont communes aux deux NEP (CNCC 2017, Note d'information I, p. 132-133) :

NEP 701 (EIP)	NEP 702 (non EIP)
6. La communication des points clés de l'audit dans le rapport sur les comptes s'inscrit dans le contexte de l'opinion formulée par le commissaire aux comptes sur les comptes pris dans leur ensemble. La formulation retenue ne doit pas conduire à exprimer une opinion sur des éléments des comptes pris isolément. 7. La communication des points clés de l'audit ne saurait se substituer à la nécessité : - de formuler une opinion avec réserve, un refus de certifier ou une impossibilité de certifier, ou ; - d'insérer une partie relative aux incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, ou ; - de formuler une observation lorsque celle-ci est obligatoire.	6. La communication des appréciations dans le rapport sur les comptes s'inscrit dans le contexte de l'opinion formulée par le commissaire aux comptes sur les comptes pris dans leur ensemble. La formulation retenue ne doit pas conduire à exprimer une opinion sur des éléments des comptes pris isolément. 7. La communication des appréciations ne saurait se substituer à la nécessité : - de formuler une opinion avec réserve, un refus de certifier ou une impossibilité de certifier, ou ; - d'insérer une partie relative aux incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, ou ; - de formuler une observation lorsque celle-ci est obligatoire.
8. La communication des points clés de l'audit ne saurait conduire le commissaire aux comptes à être un dispensateur d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.	8. La communication des appréciations ne saurait conduire le commissaire aux comptes à être un dispensateur d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.

Tableau 20 : Concepts communs aux NEP 701 et 702

Un parallélisme se fait également jour au regard de la formulation des appréciations, des circonstances dans lesquelles un point clé de l’audit ou une appréciation n’est pas communiqué dans le rapport, du lien entre la justification des appréciations et les observations, du lien entre la justification des appréciations et les incertitudes significatives liées à des événements ou circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d’exploitation et des cas de certification avec réserve, de refus ou d’impossibilité de certifier. Ces harmonisations témoignent bien de l’objectif de cohérence et d’homogénéité poursuivi.

3.3. Une norme autonome

Tout en étant en harmonie avec la NEP 702 et les autres normes du référentiel, la NEP 701 reste autonome. Pour déterminer les points clés de l’audit à retenir et préparer leur formulation dans son rapport, le commissaire aux comptes trouve tous les éléments prescriptifs dans la NEP 701.

Conformément aux principes énoncés dans la délibération du H3C de 2006, les renvois à d’autres normes ont été, autant que possible, évités au sein de la NEP 701. La NEP 701 compte ainsi un seul renvoi, à la NEP 315 relative à la connaissance de l’entité et de son environnement et à l’évaluation du risque d’anomalies significatives dans les comptes. Ce renvoi au paragraphe 9 a pour objectif de spécifier que les risques inhérents élevés nécessitant une démarche d’audit particulière sont ceux identifiés conformément à cette norme :

*« – les domaines qu’il considère comme présentant des risques élevés d’anomalies significatives ou des risques inhérents élevés nécessitant une démarche d’audit particulière. Ces risques ont été identifiés conformément à la **norme relative à la connaissance de l’entité et de son environnement et à l’évaluation du risque d’anomalies significatives dans les comptes** » (NEP 701²¹⁴).*

Par comparaison, l’ISA 701²¹⁵ recourt à huit reprises à des renvois à d’autres normes²¹⁶. Comme nous l’avons relevé lors de l’analyse générale, l’élaboration de la NEP 701 limite donc les renvois à d’autres normes, et ce faisant l’isomorphisme mimétique avec la norme internationale d’audit n’est pas total sur ce système de renvois. Cette limitation poursuit un objectif de clarté et d’autonomie de la NEP 701.

²¹⁴ Nous soulignons

²¹⁵ Hors matériel applicatif qui compte davantage de renvois

²¹⁶ §4 ISA 570 et 705, §5 ISA 700 et 705, §9 ISA 315, §12 ISA 705, §15 ISA 570 et 705

4. Le positionnement de la NEP 701 au sein de la typologie des normes

Il ressort de notre cadre d'analyse général une typologie triple, en cascade. Comme nous l'avons mis en exergue au niveau du choix de la norme étudiée, la NEP 701 appartient à la sous-catégorie la plus importante en nombre de normes : il s'agit d'une norme d'exercice professionnel (typologie 1), relative à la certification des comptes (typologie 2), élaborée en adaptant une ISA (typologie 3).

Typologie 1	Normes relatives à l'exercice professionnel • 39 normes dont NEP 701			Normes relatives à la déontologie	Normes relatives au contrôle de qualité
Typologie 2	NEP relatives à la certification des comptes • 36 normes dont NEP 701	NEP relatives à d'autres dispositions légales ou réglementaires • 3 normes	NEP DDL • 9 normes devenues caduques avec la REA		
Typologie 3	NEP adaptées des ISA • 29 normes dont NEP 701	NEP sans correspondance internationale • 7 normes			

Figure 15 : Classification de la NEP 701 au sein de la typologie des normes

La classification au sein de cette sous-catégorie se justifie par les éléments suivants :

- Typologie 1 : norme relative à l'exercice professionnel - Cette qualification est attribuée par l'arrêté d'homologation de la norme qui est ainsi libellé : « Arrêté du 26 mai 2017 portant homologation des normes d'exercice professionnel relatives à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés » (Journal officiel, NEP 701). Elle se justifie par l'objet de la norme qui porte sur l'exercice de la mission du commissaire aux comptes.
- Typologie 2 : norme relative à la certification des comptes
 - Cette classification est liée à la nature de l'intervention du commissaire aux comptes : celui-ci met en œuvre la NEP 701 lors de la certification des comptes des EIP en application des articles L. 823-9 et R. 823-7 du code de commerce ;
 - Ce rattachement à la certification des comptes est explicitement mentionné au paragraphe 1 de la NEP 701 : « En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations pour toutes les personnes ou entités dont les comptes annuels ou consolidés font l'objet d'une certification établie conformément à ce même article. »

- Typologie 3 : norme adaptée d'une ISA
 - Cette dernière distribution typologique émane du recours à l'ISA 701 comme source normative²¹⁷ ;
 - L'attache à l'ISA 701 apparaît au travers de la substance reprise dans la NEP 701 et se lit directement dans le numéro de la norme homologuée : « NEP-701 ».

➤ Conclusion de la section 3

Cette troisième section nous a permis de mettre notre cadre d'analyse à l'épreuve de la NEP 701. Nous avons veillé à être concret et à illustrer dans quelle mesure les caractéristiques relevées à l'issue de l'analyse d'ensemble ont pu être effectives au titre de cette norme. Nous constatons globalement une confirmation des éléments relevés au titre du processus global avec quelques nuances ou précisions qui ne remettent pas en cause le cadre, lequel se veut général et conceptuel et qui a donc vocation à couvrir une diversité de normes.

➤ Conclusion du chapitre 2

La NEP 701, qui définit dans une norme spécifique les principes concernant l'obligation faite au commissaire aux comptes de justifier de ses appréciations dans les rapports sur les comptes des EIP, s'intègre donc dans le puzzle du référentiel normatif français en faisant preuve de cohérence et d'homogénéité avec les autres normes. Cette nouvelle pièce du puzzle normatif français qui concerne l'exercice professionnel des commissaires aux comptes, et plus particulièrement la certification des comptes, a puisé dans les sources identifiées lors de l'analyse générale du processus de normalisation de l'audit (à savoir concrètement le règlement audit 2014 et le code de commerce, l'ISA 701 et la pratique de la justification des appréciations et des commentaires des auditeurs sur les risques d'audit dans leurs rapports sur les comptes). Elle a suivi le processus type, tel qu'il existe depuis la réforme européenne de l'audit. A l'issue de ce cheminement, elle a vocation à aider le commissaire aux comptes à mettre en œuvre les nouvelles obligations qui lui incombent, en s'appuyant sur des principes clairement définis et compréhensibles pour les parties prenantes.

Examinons désormais si les caractéristiques multidimensionnelles du processus de normalisation de l'audit pris dans son ensemble se manifestent au regard de la NEP 701.

²¹⁷ Cf. section 1 relative aux sources d'élaboration de la NEP 701

Chapitre 3 – L’approche normative multidimensionnelle appliquée à la NEP 701

En écho à l’analyse générale, nous questionnons dans ce chapitre l’approche multidimensionnelle de la normalisation de l’audit au cas de la NEP 701. Dans cette perspective, la structuration de ce chapitre reprend celle du chapitre équivalent de la partie 2. Sont ainsi successivement abordées les dimensions technique (section 1), juridique (section 2) et internationale (section 3). Suivent les dimensions économique (section 4) et rédactionnelle (section 5). Enfin, sont examinées les aspects culturels (section 6) et politiques (section 7).

Section 1 – La dimension technique

Deux volets techniques ressortent de notre cadre d’analyse : l’un professionnel, l’autre normatif. Nous examinons le processus d’élaboration de la NEP 701 sous ces deux angles.

1. Une technique professionnelle

Portant sur l’obligation légale faite au commissaire aux comptes de justifier de ses appréciations dans son rapport sur les comptes annuels et dans son rapport sur les comptes consolidés des entités d’intérêt public, la NEP 701 est nécessairement technique. En effet, cette justification des appréciations a une signification particulière en audit et une expertise technique a été nécessaire lors de l’élaboration de la norme afin de donner corps à cette notion.

La principale difficulté reposait sur la coexistence de trois notions qui tendaient à couvrir le même sujet et provenant :

- Des textes français : la « *justification des appréciations* » issue des textes français antérieurs à la réforme (LSF du 1^{er} août 2003) et définie dans la NEP 705 ;
- Des textes européens : les « *risques jugés les plus importants d’anomalies significatives* » que le contrôleur légal doit désormais décrire dans son rapport sur les comptes des entités d’intérêt public conformément au règlement audit 2014 ;

- Des textes internationaux : les « *key audit matters* » (« *points clés de l'audit* » selon la traduction française) prévus dans le rapport d'audit des sociétés cotées par la norme internationale d'audit ISA 701.

L'existence de ces différentes notions a soulevé un questionnement sur leur correspondance ou du moins leur possibilité de rapprochement. A ce titre, la Fédération des experts comptables européens avait publié une étude sur la comparaison des dispositions européennes et internationales (FEE 2015, *Briefing Paper. Recent developments in auditor communication*). Cette étude concluait que si les termes des textes européens et internationaux différaient, le résultat attendu au regard du contenu du rapport pourrait être le même, avec une communication sur des sujets similaires ou de même nature²¹⁸.

Il a donc été procédé en quelque sorte à une conciliation, une jonction de ces notions.

Une première jonction entre les notions française (de justification des appréciations) et européenne (de description des risques d'anomalies significatives les plus importants) est opérée au sein de l'article R. 823-7 du code de commerce et reprise au paragraphe 4 de la NEP 701 :

« 4. Lorsque la mission de certification porte sur les comptes d'une entité d'intérêt public, la justification des appréciations consiste en une description des risques d'anomalies significatives les plus importants, y compris lorsque celles-ci sont dues à une fraude, et une indication des réponses apportées pour faire face à ces risques. »

Le paragraphe suivant de la NEP 701 permet quant à lui d'opérer une passerelle entre les notions européenne (de description des risques d'anomalies significatives les plus importants) et internationale (de points clés de l'audit résultant d'un processus de détermination par l'auditeur) :

« 5. Ces risques d'anomalies significatives sont ceux qui, selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes, ont été les plus importants pour l'audit des comptes annuels ou consolidés de l'exercice et font partie des éléments communiqués au comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19-I du code de commerce ou à l'organe qui en exerce les fonctions.

Ces risques d'anomalies significatives les plus importants sont qualifiés dans la présente norme de points clés de l'audit. »

²¹⁸ Cf. également en ce sens RFC 068

En même temps il a été clarifié ce qui était attendu du commissaire aux comptes : « *la notion de key audit matters traduite en français n'était peut-être pas forcément explicite pour tous donc on a veillé à utiliser une terminologie assez claire et d'expliquer ce que pouvait revêtir cette notion de key audit matters* » (entretien). Dans cette perspective, une pratique terrain est requise pour que le sens donné aux concepts puisse être mis en application : « *Pour moi c'est cette notion de risques les plus importants d'anomalies significatives, c'est la notion centrale de cette norme, pour moi ça c'est une notion qui est très technique, il faut vraiment connaître la pratique professionnelle pour pouvoir bien cerner cette notion-là. Donc pour moi l'élément technique il est là. Quelqu'un de complètement extérieur à la profession qui n'a pas l'expérience de ce métier-là serait incapable de définir cette notion et son implication. Là c'est sûr qu'il y a un aspect technique.* » (entretien). En ce sens, l'écriture de la NEP 701 corrobore la technicité mise en évidence lors de l'analyse générale du processus français de normalisation de l'audit.

A cette technique professionnelle s'ajoute, pour la NEP 701, comme pour les autres NEP, une technique normative.

2. Une technique normative

Pour traiter la technique normative associée à l'élaboration de la NEP 701, nous proposons de mettre plus spécifiquement à profit notre immersion participative. Nous pouvons effectivement témoigner personnellement de l'existence de cette technique normative à travers notre vécu à l'égard de la NEP 701. Dans le cadre de nos fonctions, nous avons contribué à la préparation de la NEP 701. Nous avons été témoin de la naissance de la première version de l'avant-projet de norme et avons pu suivre au plus près sa progression. Pour reprendre les termes utilisés lors de l'analyse générale, plusieurs ingrédients ont été utilisés pour cette phase initiale : le règlement audit 2014, le projet de transposition des textes de la réforme européenne de l'audit²¹⁹, la norme internationale ISA 701 et la norme française NEP 705 existante. La conjonction de ces documents a soulevé des interrogations qui ont été discutées lors du processus.

²¹⁹ Pour mémoire, l'élaboration de la NEP 701 a été initiée pendant la période de transposition des textes européens en droit national. Bien entendu, les textes français finaux ont été ensuite retenus comme sources.

Aux côtés de services et membres familiers de l'activité normative, nous avons appris comment se construisait une norme, comment s'effectuait son écriture, comment se validaient les options qui se faisaient jour.

Les trois axes incontournables de la recette normative ont ainsi été associés :

Accroche légale et compatibilité avec les textes légaux et réglementaires

A ce titre, la terminologie de l'article 10 du règlement audit 2014 a été la pierre angulaire pour la construction de la norme. La vérification de la compatibilité avec les textes légaux et réglementaires a été également une étape importante, notamment au regard des exemptions prévues par la norme internationale²²⁰.

Substance des normes internationales d'audit sans matériel applicatif

Cette tâche a consisté à intégrer les exigences (« *requirements* ») de l'ISA 701 afin d'explicitier les obligations du commissaire aux comptes relatives à la description des risques les plus importants d'anomalies significatives. A l'instar des autres NEP le matériel applicatif de l'ISA 701 n'a pas été repris. Cependant, nous avons indiqué qu'au besoin, il était possible de reprendre certains éléments du matériel applicatif des ISA si cela s'avérait nécessaire pour la bonne compréhension et application de la norme. Ce fut chose faite avec le paragraphe 11 de la NEP 701 qui provient du matériel applicatif de l'ISA 701 :

« 11. A titre d'exemple, le commissaire aux comptes **peut** estimer pertinent de considérer :

- le contenu et l'étendue des échanges avec le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19-I du code de commerce ou à l'organe qui en exerce les fonctions ;
- l'importance des éléments pour la compréhension des comptes dans leur ensemble et en particulier leur caractère significatif par rapport aux comptes annuels ou consolidés ;
- la complexité ou la subjectivité qu'implique le choix par la direction d'une méthode comptable, notamment en comparaison d'autres entités dans le même secteur ;
- la nature et l'étendue de l'effort d'audit mis en œuvre en réponse aux risques d'anomalies significatives, notamment la nécessité de compétences spécifiques et de consultations d'experts ;

²²⁰ La vérification de la compatibilité avec les textes de niveau supérieur est développée dans la dimension juridique

- la nature et l'importance des difficultés rencontrées dans l'application des procédures d'audit, dans l'évaluation de leurs résultats et dans l'obtention d'éléments suffisants et appropriés pour conclure ;

- l'importance des faiblesses de contrôle interne identifiées. » (NEP 701²²¹)

« Ce paragraphe c'est le côté didactique [...] Et c'est l'ouverture un petit peu sur un côté explicatif, d'illustration » (entretien). En effet, l'objectif était d'apporter des éléments concrets, aidants, pour la détermination par le commissaire aux comptes des points clés de l'audit. S'agissant d'illustrations, le terme « peut » a été retenu conformément aux principes linguistiques énoncés dans l'analyse générale du processus.

Forme propre aux normes d'exercice professionnel

Tout en retenant la substance de l'ISA 701, dans la mesure où celle-ci était compatible avec les textes légaux et réglementaires, le format des normes d'exercice professionnel a été adapté avec un style impératif, utilisant le présent de l'indicatif, un style direct, en évitant les répétitions et les renvois entre normes et une terminologie homogène avec le référentiel normatif français²²².

➤ Conclusion de la section 1

C'est ainsi que nous avons nous-même, peu à peu, acquis cette technique normative, découvrant un univers qui ne nous était pas familier, alors même que la technique professionnelle avait été notre quotidien pendant plusieurs années. Pour reprendre les termes d'un interviewé, nous sommes rentrée « dans la technique qui peut être un peu hermétique pour certains » (entretien).

Nous avons parallèlement découvert toute la dimension juridique de la normalisation de l'audit.

²²¹ Nous soulignons

²²² Cf. « lien entre les normes » développé dans le chapitre précédent

Section 2 – La dimension juridique

La dimension juridique de l'élaboration de la NEP 701 transparaît à travers le légalisme qui entoure le processus normatif (1). Ce légalisme attribue à la NEP 701 une valeur réglementaire (2) qui la positionne au sein de la hiérarchie des normes (3).

1. Le légalisme entourant la NEP 701

Au niveau de la NEP 701 le légalisme s'exprime à plusieurs égards que nous centralisons ici.

Au niveau des sources tout d'abord, les textes légaux et réglementaires issus de la réforme européenne de l'audit constituent l'ancrage de la NEP 701. L'évolution des textes a impacté l'obligation légale de justification des appréciations pour les EIP, ce qui a conduit à une mise en conformité du référentiel normatif français.

En outre, le processus normatif suivi par la NEP 701 est celui défini par le législateur. Il est d'ailleurs rappelé dans l'arrêté d'homologation de la norme :

« Arrêté du 26 mai 2017 portant homologation des normes d'exercice professionnel relatives à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés

Le ministre d'Etat, garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2, L. 821-14, L. 823-9 et R. 823-7 ;

Vu l'avis de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes en date du 11 avril 2017 ;

Vu la décision du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 11 mai 2017,

Arrête : [...] » (Journal officiel, NEP 701).

Ont ainsi pris part au processus normatif de la NEP 701 :

- la commissaire paritaire, définie à l'article L. 821-2 III du code de commerce, qui a élaboré et arrêté le projet de norme ;
- la CNCC, instituée par l'article L. 821-6 du code de commerce, qui a émis son avis ;
- le H3C, institué à l'article L. 821-1 du code de commerce, lequel a adopté la norme ;
- le ministre de la justice, garde des sceaux qui a homologué la norme²²³.

²²³ A également participé le représentant du commissaire du Gouvernement, en qualité d'observateur à la commission paritaire et au Collège du H3C, corroborant l'intervention des pouvoirs publics explicitée en partie 2

2. Une norme à caractère réglementaire

En suivant le processus normatif défini par le législateur, la NEP 701 a été homologuée par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice. Cette homologation lui confère une valeur réglementaire. La NEP est d'ailleurs codifiée à l'article A. 823-7 du code de commerce et figure en annexe du code de commerce. La NEP 701 est donc d'application obligatoire par l'ensemble des commissaires aux comptes. La norme étudiée témoigne donc d'un mécanisme isomorphe coercitif, par référence aux travaux de DiMaggio et Powell (1983). Cette coercition emporte également une valeur de référence à la fois pour le contrôle de l'application de cette norme et pour d'éventuelles sanctions en cas de non-respect.

3. Une norme qui s'intègre dans la hiérarchie des normes

L'homologation par arrêté inscrit la NEP 701 dans la pyramide des normes applicables en France. S'agissant de l'obligation de justification des appréciations pour les EIP, la pyramide des normes peut être schématisée de la façon suivante :

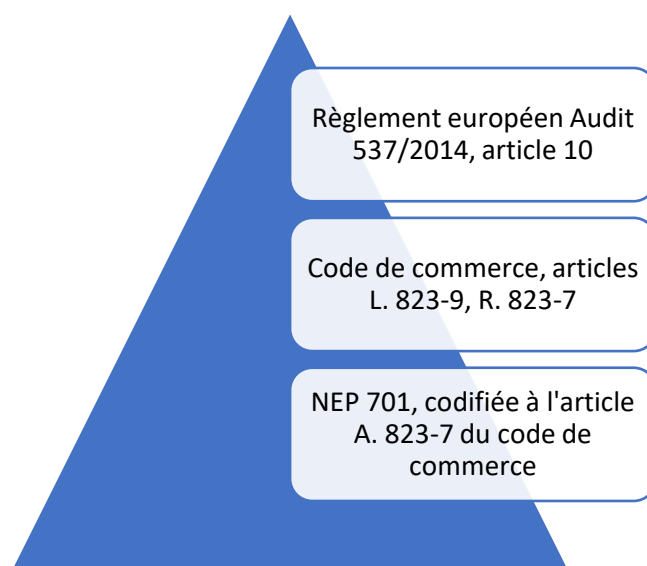


Figure 16 : Pyramide des normes relative à la NEP 701

Ce système pyramidal explique les références aux articles L. 823-9 et R. 823-7 du code de commerce qui apparaissent aux paragraphes 1 et 13 de la NEP 701 :

« 1. En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations pour toutes les personnes ou entités dont les comptes annuels ou consolidés font l'objet d'une certification établie conformément à ce même article. »

« 13. Le commissaire aux comptes formule les points clés de l’audit par référence explicite aux dispositions des articles L. 823-9 et R. 823-7 du code de commerce et de manière appropriée au regard des circonstances propres à chaque cas d’espèce. »

Le contenu de la NEP 701 doit donc respecter le principe de hiérarchie des textes en vertu duquel un texte de niveau inférieur ne peut venir en contradiction d’un texte de niveau supérieur. Ce principe a conduit à écarter de la NEP 701 une exemption à la communication de points clés de l’audit prévue dans l’ISA 701. En effet, la norme internationale prévoit deux situations dans lesquelles l’auditeur peut ne pas faire état de points clés de l’audit²²⁴ :

« l’auditeur doit décrire chacun des points clés de l’audit dans son rapport d’audit, sauf si :

- Des textes légaux ou réglementaires en empêchent la publication*
- L’auditeur détermine, dans des circonstances extrêmement rares, que le point ne devrait pas être communiqué dans le rapport d’audit parce que les conséquences néfastes raisonnablement attendues de la communication de ce point dépassent les avantages qu’elle aurait au regard de l’intérêt public. La présente disposition ne s’applique pas si l’entité a communiqué au public des informations sur le point. »*

La seconde exemption n’a pas été retenue dans le projet de NEP 701. En effet, le règlement européen prévoit une description des risques d’anomalies significatives les plus importants dans le rapport d’audit. Cependant, il ne prévoit pas d’exemption à cette description. Cette seconde exemption a donc été jugée incompatible avec les textes de niveau supérieur : *« on était obligé, pour être conforme au règlement européen, de ne pas prévoir d’exception »*²²⁵ (entretien).

➤ Conclusion de la section 2

Le légalisme apparaît ainsi clairement dans les sources de la NEP 701 et le processus normatif qu’elle a suivi. Nous retrouvons aussi pour la NEP 701 le légalisme attaché aux acteurs identifiés dans l’analyse générale. Cette empreinte juridique forte se décline également au niveau de la norme elle-même.

Ce légalisme est couplé à une forte empreinte internationale.

²²⁴ ISA 701, traduction CNCC-CSOEC-IRE 2016

²²⁵ La première exemption s’applique lorsque des textes légaux et réglementaires de niveau supérieur à la NEP empêchent une telle communication et ce faisant respecte le principe de hiérarchie des textes.

Section 3 – La dimension internationale

En poursuivant un double objectif de mise en conformité aux textes européens issus de la réforme de l’audit et de convergence, autant que possible, avec les normes internationales d’audit, l’élaboration de la NEP 701 s’inscrit pleinement dans une configuration internationale. Afin d’appréhender de manière complète la dimension internationale de l’élaboration de la NEP 701, nous retenons ses différentes strates. Ainsi, à l’échelon mondial, nous verrons comment l’élaboration de la NEP 701 épouse la substance de l’ISA 701 par un processus normatif qualifié de « transposition » (3). A l’échelon européen, la norme tire son obligation des textes de la réforme européenne de l’audit. Cette obligation s’applique à l’ensemble des pays de l’Union européenne. Nous examinerons également ce second niveau de la dimension internationale (2). Au préalable, nous proposons une mise en perspective de la mouvance internationale qui s’est développée aux fins d’enrichir le rapport d’audit (1).

1. Une dynamique internationale en faveur d’un rapport d’audit plus étoffé

Comme nous l’avons fait ressortir au niveau de la revue de littérature présentée dans le premier chapitre de cette partie, l’objectif poursuivi dans l’évolution du rapport d’audit était d’améliorer sa valeur informationnelle en requérant de l’auditeur un rapport solidement étayé. Cet objectif était partagé au niveau européen et international et a aussi donné lieu à des initiatives nationales à travers le monde. Cette dynamique internationale témoigne d’un fort isomorphisme mimétique. Le schéma qui suit traduit cette empreinte internationale.

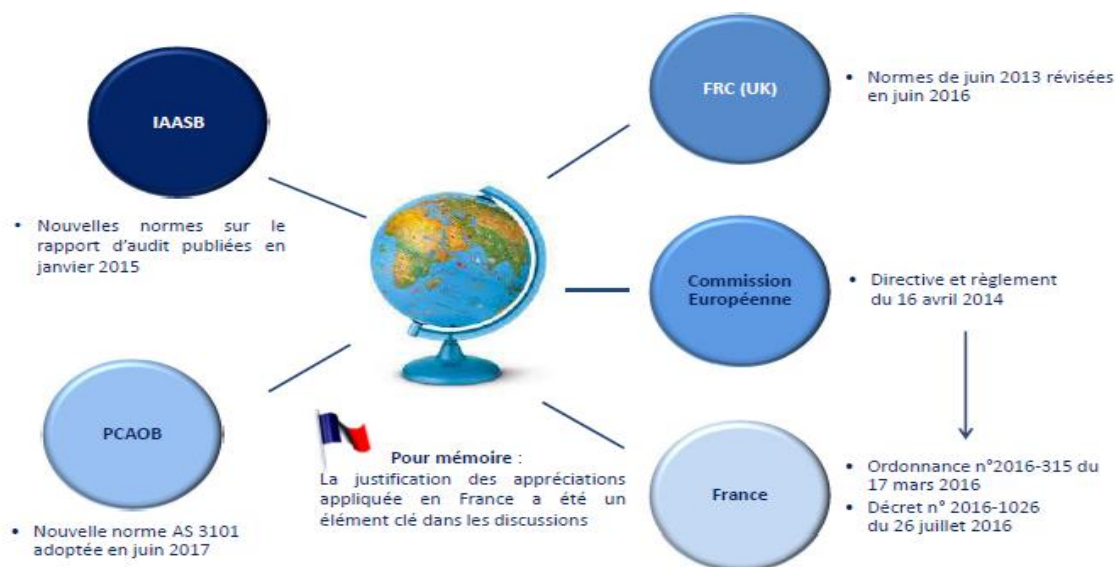


Figure 17 : Contexte international du nouveau rapport d’audit (CNCC, Forum EIP 27 juin 2017)

2. La déclinaison normative de l'exigence européenne

L'accroche juridique de la NEP 701 est d'origine européenne : « *alors la NEP 701 c'est celle qui concerne la justification des appréciations dans le cadre d'un rapport EIP. Le contexte c'est celui de la transposition de la directive et du règlement avec une distinction qui a été faite au niveau réglementaire sur la justification des appréciations pour les rapports EIP et pour les rapports non EIP.* » (entretien). Le texte réglementaire qui constitue la source de la NEP 701 traduit donc à la fois la dimension juridique précitée et la dimension internationale du processus d'élaboration de la NEP 701. Ce contexte illustre le mouvement en cours vers une amplification de l'harmonisation européenne en matière de contrôle légal des comptes. En effet, la directive audit 2014 a apporté des précisions sur un certain nombre de sujets normatifs (contenu du rapport d'audit, communications d'irrégularités, documentation des travaux, réalisation de l'audit des comptes consolidés...)²²⁶. Ces éléments ont des répercussions sur les normes d'exercice professionnel. C'est ainsi que concomitamment à l'élaboration de la NEP 701, les NEP 700 et 570 ont été révisées afin de tenir compte des nouvelles prescriptions formulées par l'article 28 de la directive audit 2014.

Compte tenu de l'énoncé très concis, dans le règlement audit 2014, de la nouvelle obligation de description des risques les plus importants d'anomalies significatives dans les rapports sur les comptes des EIP, ladite obligation a été déclinée en termes de diligences à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes au sein d'une norme, la NEP 701. Cette déclinaison s'appuie principalement sur la norme internationale d'audit ISA 701.

3. Un exercice de transposition de l'ISA 701

A partir de l'accroche réglementaire européenne, la NEP 701 a effectivement été élaborée sur la base de l'ISA 701 : « *Les textes européens ont introduit des modifications en ce qui concerne le contenu du rapport d'audit. Parmi les principales modifications, la justification des appréciations dans les rapports d'entités d'intérêt public se traduira par des développements spécifiques sur les risques d'anomalies significatives les plus importants. Cette disposition*

²²⁶ Cf. nos références d'étude documentaire avec, entre autres : CNCC, Réforme européenne de l'audit ; CNCC, Note de Présentation mars 2016 ; H3C rapports annuels 2015 et 2016

nouvelle a conduit à la création d'une nouvelle norme spécifique, élaborée sur la base de la norme internationale ISA 701. » (H3C, rapport annuel 2016, p. 37).

Nous avons vu au niveau de la dimension technique le mécanisme normatif mis en œuvre pour retenir dans la norme les exigences de l'ISA et écarter le matériel applicatif de celle-ci, conformément aux principes entérinés pour l'élaboration des normes d'audit françaises, sauf lorsque cela s'avère nécessaire pour la bonne compréhension de la norme. C'est ainsi que le paragraphe 11 de la NEP fait état d'éléments utiles à la bonne compréhension de la démarche présentée dans la NEP pour répondre à l'obligation posée par les textes. Il ne s'agit pas de dispositions contraignantes mais d'éléments que le commissaire aux comptes pourrait estimer utile de prendre en compte. Ce paragraphe ne reprend que certains des éléments applicatifs proposés par l'ISA, afin de laisser au commissaire aux comptes la latitude pour exercer son jugement professionnel dans le respect des principes énoncés : *« on a veillé à utiliser certains de ces éléments pratiques pour que la norme soit claire mais en revanche nous n'avons pas tout pris »* (entretien).

➤ Conclusion de la section 3

Notre étude de cas de la NEP 701 corrobore donc l'objectif de convergence avec les ISA et la particularité liée au matériel applicatif explicités lors de l'analyse générale du processus : d'ailleurs, il nous a été indiqué que *« la question du matériel applicatif, comme la convergence avec les ISA, c'est une question transversale qui concerne toutes les normes, et là-dessus, je ne fais pas trop de différence entre la 701 et les autres »* (entretien). Nous observons même une accentuation du mécanisme isomorphique mimétique puisque jusqu'à récemment, les normes homologuées comportaient uniquement un titre dans l'arrêté. Les dernières normes homologuées, après la réforme européenne de l'audit, et notamment la NEP 701, incluent dans leur titre publié au journal officiel la référence à la numérotation ISA (701 en l'espèce).

Section 4 – La dimension économique

Lors de notre analyse d'ensemble, nous avons questionné la prise en compte d'aspects économiques dans la normalisation de l'audit. L'application de ces réflexions au cas de la NEP 701 nous conduit à identifier des considérations économiques au titre de l'obligation sous-tendant la norme puis dans les diligences qu'elle prévoit en vue de décliner ladite obligation.

1. La limitation du champ de la NEP 701

Lors des travaux préliminaires à l'élaboration de la NEP 701, s'est posée la question de son champ d'application. En effet, la NEP 701 a pour accroche juridique l'obligation faite au commissaire aux comptes de justifier de ses appréciations, conformément à l'article L. 823-9 du code de commerce. Or, depuis 2003, les commissaires aux comptes justifiaient déjà de leurs appréciations. Cette justification des appréciations s'effectuait selon les principes et modalités d'application figurant dans la NEP 705. Cependant, pour les EIP, le règlement européen impose désormais une description des risques jugés les plus importants d'anomalies significatives (cf. dimension technique sur la distinction entre les deux notions). Deux options étaient alors possibles :

- Description des risques pour les seules EIP : dans ce cas, il convenait d'élaborer une norme spécifique applicable aux seules EIP et relative à la description des risques d'anomalies significatives les plus importants comme points clés de l'audit, norme qui serait différente de la NEP 705 dont le champ serait restreint aux non EIP ;
- Description des risques pour toutes les entités : dans ce cas il convenait de modifier la NEP 705 en alignant la nature des appréciations à justifier pour les non EIP sur le dispositif applicable aux EIP.

L'orientation vers l'une ou l'autre des options était en attente des textes de transposition de la réforme de l'audit. En effet, le règlement audit 2014 impose aux EIP cette nouvelle obligation de description des risques les plus importants d'anomalies significatives. Or, il convient de souligner que la directive européenne permettait aux Etats membres d'ajouter des exigences supplémentaires au contenu du rapport d'audit défini par les textes européens. La transposition en droit français de la directive pouvait donc étendre le champ d'application de la nouvelle obligation du règlement européen requise pour les EIP à l'ensemble des entités : *« on aurait pu tout-à-fait soutenir que la présentation du rapport telle qu'exigée par le règlement s'étende à*

l'ensemble des mandats » (entretien). Ce n'est pas le choix retenu par le législateur. Et ce choix a été guidé par des considérations économiques : « le critère du coût c'est ce qui a justifié qu'on distingue pour les EIP et les non EIP la notion de justification des appréciations. C'est le coût du rapport et la masse des diligences imposées au commissaire aux comptes qui n'était pas la même. » (entretien). Les commissaires aux comptes avaient notamment souligné qu'un important effort de rédaction était à anticiper, notamment en s'appuyant sur les rapports tests effectués dans le cadre du G8 : « on l'a vu dans les exemples qui ont été faits dans le cadre du G8, les commissaires aux comptes en exercice ont pris deux exemples, un exemple EIP, un exemple non EIP, ils ont fait l'exercice de faire un rapport on va dire, non plus avec la justification des appréciations ancienne mouture mais avec la justification des appréciations version règlement. Et on a vu dans les deux exemples que la rédaction était plus développée dans la nouvelle version, la présentation plus détaillée et donc forcément s'il y a plus à écrire ça demande déjà plus de temps donc ça me paraît inévitable. Mais est-ce que c'est quelque chose de vraiment significatif ? Bon la question... Voilà, je sais que la profession disait que c'était vraiment significatif pour les non EIP » (entretien).

Ce choix réglementaire a été entériné avec l'article R. 823-7 du code de commerce, qui ne pose l'obligation de développements sur les risques que pour les rapports des EIP. La position quant au champ de la NEP 701 résulte donc des dispositions du décret de transposition de juillet 2016, codifiées à l'article R. 823-7 du code de commerce. La prise en compte économique de la nouvelle obligation a ainsi été appréhendée au niveau des textes supérieurs et avec « ce point important de la transposition, forcément on s'engageait déjà sur le travail normatif qui aurait lieu en aval de tout ça » (entretien).

Cependant, avant que cette option ne soit tranchée, les acteurs de la normalisation et les parties intéressées s'étaient interrogés sur la solution la plus appropriée à leurs yeux. Et dans ces réflexions, « la profession a souhaité [...] une distinction, c'est surtout la profession qui avait œuvré pour [...] cette distinction » (entretien). En ce sens, la CNCC avait rendu publique sa position sur le sujet : « Imposer aux non EIP la description des risques jugés les plus significatifs et l'approche d'audit correspondante [apparaissait] en effet être porteur de trop d'inconvénients » (CNCC, Réforme européenne de l'audit Amendements proposés sur le projet d'ordonnance).

Ainsi, pour la question du champ d'application de la description des risques les plus importants d'anomalies significatives, c'est l'approche économique qui a été déterminante dans le choix final effectué par le législateur. Ce point confirme les constatations de notre analyse générale

du processus de normalisation de l’audit en France sur une prise en considération économique en amont du processus d’élaboration des normes en tant que tel. En l’espèce, les travaux préliminaires du G8 se sont juxtaposés aux réflexions en cours relatives à la transposition des textes européens et ont été menés avant la stabilisation des textes afin de permettre une élaboration rapide de la norme elle-même une fois les arbitrages politiques supérieurs entérinés²²⁷.

2. La vigilance sur les diligences prescrites par la NEP

Tel que nous l’avons identifié lors de l’analyse générale, les positions d’arbitrage économique à un niveau juridique supérieur à celui des normes d’exercice professionnel ne font pas obstacle à la prise en compte d’aspects économiques lors de l’élaboration de la norme, à un échelon plus opérationnel si l’on peut dire. Cette attention porte tout particulièrement sur la nature et l’étendue des diligences prescrites par la norme et l’élaboration de la NEP 701 n’y a pas échappé : *« en arrière-pensée nous avons la préoccupation de savoir est-ce que cela nécessite des diligences supplémentaires ? On a toujours cette préoccupation-là. C’est sûr que la formulation des KAM, la communication au comité des risques qui en a découlé finalement, qui en est la conséquence, nécessite finalement des diligences complémentaires, des diligences présentées ou exposées ou communiquées un peu différemment »* (entretien). Des préoccupations économiques sont donc à l’esprit des participants. En sous-jacent se pose la question de savoir si les diligences envisagées sont nécessaires pour atteindre l’objectif visé par l’obligation déclinée dans la NEP. Si tel n’est pas le cas, cela conduirait à des travaux nécessitant du temps supplémentaire et ayant un impact économique non justifié.

➤ Conclusion de la section 4

Il ressort de l’étude de cas de la NEP 701 que l’arbitrage économique majeur s’est effectué en amont, au niveau des textes de niveau supérieur en limitant aux EIP le champ d’application de l’obligation posée par les textes européens. Ce constat confirme notre étude d’ensemble, laquelle faisait en outre état de considérations économiques présentes lors de l’élaboration de

²²⁷ En cohérence avec la conception de l’étude de cas selon Yin (2014), la frontière entre le cas et son contexte ne sont pas strictement délimités. Ce point en est également le témoignage.

la norme. Ces vigilances étaient également en arrière-pensée lors du processus suivi par la NEP 701 selon les témoignages recueillis.

Ces éléments mettent en exergue l'impact des textes européens sur l'organisation du commissariat aux comptes en France, qu'il s'agisse de son exercice par les professionnels ou de l'activité normative. L'influence de nouvelles obligations, directement sur l'activité des commissaires aux comptes en termes de diligences ou de temps à passer, et indirectement sur l'entité en termes d'informations à communiquer ou d'honoraires à leur charge, nécessite donc une prise en considération en amont, lors de l'examen des projets de textes européens. Une NEP ne peut pas restreindre ou amoindrir une obligation européenne ou française. Ces considérations restent ensuite présentes lors de l'élaboration d'un projet de norme afin que les diligences déclinant l'obligation légale ou réglementaire de niveau supérieur ne soient pas économiquement irréalisables.

Section 5 – La dimension rédactionnelle

L'exercice de rédaction des normes est apparu comme étant un aspect important du processus de normalisation de l'audit (3) avec une écriture comme un texte de loi (1), où chaque mot compte (2). Pour les normes issues d'une transposition des ISA, l'exercice va bien au-delà d'un simple travail de traduction (4). Ces différents sous-axes d'analyse de la dimension rédactionnelle que nous avons identifiés lors de l'examen d'ensemble du processus français sont désormais étudiés à la lumière de la NEP 701.

1. Une écriture de la NEP 701 comme un texte de loi

Conformément au processus normatif en vigueur, la NEP 701 a été homologuée par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice. Cette étape finale n'est pas neutre sur le processus d'élaboration amont. En effet, la norme ayant une valeur réglementaire, son écriture s'apparente à celle d'un texte de loi. Plusieurs éléments permettent d'illustrer cette écriture juridique au titre de la NEP 701.

1.1. Une formulation impérative utilisant le présent de l'indicatif

La délibération du H3C de 2006 indique qu'il est nécessaire de privilégier une formulation impérative pour ce qui concerne les diligences attendues du commissaire aux comptes. Selon le guide de légistique élaboré en concertation entre le Conseil d'Etat et le secrétariat général du Gouvernement (Ministre et Conseil d'Etat, Guide de légistique 2017), l'utilisation du présent de l'indicatif du verbe principal traduit cette valeur impérative, sans qu'il y ait lieu de recourir au mot « doit ». La NEP 701 respecte cette règle de légistique comme en témoigne les extraits suivants retraçant quelques diligences du commissaire aux comptes pour lesquelles nous avons fait figurer le verbe principal en gras :

« 9. Le commissaire aux comptes **sélectionne**, parmi les éléments communiqués au comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19-I du code de commerce ou à l'organe qui en exerce les fonctions, ceux ayant nécessité une attention particulière de sa part au cours de l'audit. »

« 13. Le commissaire aux comptes **formule** les points clés de l'audit par référence explicite aux dispositions des articles L. 823-9 et R. 823-7 du code de commerce et de manière appropriée au regard des circonstances propres à chaque cas d'espèce. »

« 14. Le commissaire aux comptes **précise** en introduction de cette partie distincte: [...] »

« 16. Le commissaire aux comptes **décrit** chacun des points clés de l'audit sauf si des textes légaux et réglementaires en empêchent la communication. »

« 22. Le commissaire aux comptes **communiqu**e aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce les risques d'anomalies significatives qu'il considère comme des points clés de l'audit. »

1.2. Le choix des termes et des locutions juridiques

Le guide de légistique précise (p. 298) que pour désigner des personnes ou des institutions ou des règles figurant dans un article du texte auquel on souhaite se référer, il convient d'utiliser non le mot « visé » mais les mots « mentionné », « énuméré », « défini » ou « institué ». Au sein de la NEP 701, deux cas de figure témoignent de cette règle²²⁸.

- Référence au « comité spécialisé **mentionné** à l'article L. 823-19-I du code de commerce », à trois reprises dans la NEP 701, notamment au paragraphe 5 :

« 5. Ces risques d'anomalies significatives sont ceux qui, selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes, ont été les plus importants pour l'audit des comptes annuels ou consolidés de l'exercice et font partie des éléments communiqués au comité spécialisé **mentionné** à l'article L. 823-19-I du code de commerce ou à l'organe qui en exerce les fonctions. »

- Référence aux « organes **mentionnés** à l'article L. 823-16 du code de commerce », au paragraphe 22 de la NEP 701 :

« 22. Le commissaire aux comptes communique aux organes **mentionnés** à l'article L. 823-16 du code de commerce les risques d'anomalies significatives qu'il considère comme des points clés de l'audit. »

Dans la même veine, le guide de légistique précise (p. 298) que lorsqu'il s'agit de citer le contenu d'un texte ou d'en analyser la portée, il y a lieu de se référer aux dispositions de ce texte et non au texte lui-même, qui ne constitue que l'enveloppe des dispositions en cause. On écrira ainsi : « Conformément aux dispositions de l'article x... » ou « les dispositions de l'article x aux termes desquelles... » et non « conformément à l'article x ... » ou « l'article x aux termes duquel... ». A nouveau, cette règle légistique trouve résonance dans la NEP 701 lorsque les

²²⁸ Nous soulignons

articles du code de commerce qui en constituent l'accroche juridique sont cités aux paragraphes 1 et 13 en renvoyant aux **dispositions** de ces textes :

« 1. *En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations pour toutes les personnes ou entités dont les comptes annuels ou consolidés font l'objet d'une certification établie conformément à ce même article.* »

« 13. *Le commissaire aux comptes formule les points clés de l'audit par référence explicite **aux dispositions des articles L. 823-9 et R. 823-7 du code de commerce** et de manière appropriée au regard des circonstances propres à chaque cas d'espèce.* »

2. La lettre des normes au cœur de l'élaboration de la NEP 701

De manière générale lors de l'élaboration des normes d'audit, les termes utilisés doivent être appropriés et exacts juridiquement et techniquement. L'importance de la lettre des normes ressort également au niveau de la NEP 701. A ce titre, plusieurs éléments peuvent être mis en exergue.

2.1. La reprise des termes issus du droit

La norme étant la déclinaison des textes de valeur supérieure, sa rédaction est liée par les termes contenus dans ces textes supérieurs. Ainsi, pour la NEP 701, la rédaction reprend les termes prescriptifs du code de commerce, lesquels sont issus de la loi de sécurité financière qui a instauré la justification des appréciations, et du règlement européen qui a imposé la nature des éléments à fournir pour étayer l'opinion dans les rapports sur les comptes des EIP : « *Alors là pour le coup la terminologie on ne peut pas la choisir parce que le règlement... c'est une terminologie qui est issue du règlement et en fait on n'en connaît pas d'autres. On ne sait pas... enfin risques les plus importants d'anomalies significatives on ne peut pas trouver de notion équivalente en droit français, là on est obligé de reprendre cette terminologie-là et c'est au régulateur et à la profession finalement de lui donner un contenu et ça a été fait par la notion de Key Audit Matters, enfin d'éléments clés de l'audit, voilà* » (entretien).

La mise en parallèle du paragraphe 4 de la NEP 701 avec l'extrait correspondant de l'article R. 823-7 du code de commerce illustre cette source rédactionnelle impérative.

Code de commerce, R. 823-7	NEP 701
Lorsque la mission de certification porte sur les comptes d'une entité d'intérêt public, la justification des appréciations consiste en une description des risques d'anomalies significatives les plus importants, y compris lorsque ceux-ci sont dus à une fraude, et indique les réponses apportées pour faire face à ces risques.	4. Lorsque la mission de certification porte sur les comptes d'une entité d'intérêt public, la justification des appréciations consiste en une description des risques d'anomalies significatives les plus importants, y compris lorsque celles-ci sont dues à une fraude, et une indication des réponses apportées pour faire face à ces risques.

Tableau 21 : Reprise au sein de la NEP 701 des termes du code de commerce

2.2. L'emploi des termes d'audit appropriés

S'agissant d'une norme relative à l'exercice professionnel du commissaire aux comptes, la NEP 701 est nécessairement technique. Cette dimension technique se traduit au travers de la terminologie employée dans la NEP 701. En témoignent les notions centrales de la norme, à savoir les points clés de l'audit et les risques les plus importants d'anomalies significatives, qui ont une signification particulière dans le contexte de l'audit des comptes.

Les termes employés doivent également être appropriés pour assurer une cohérence du référentiel avec les autres normes. Nous pouvons citer l'exemple du paragraphe 9 où la notion de « *risques importants* » de l'ISA 701 a été remplacée dans la NEP 701 par la notion de « *risques inhérents élevés nécessitant une démarche d'audit particulière* », conformément à la transposition de la notion de « *risques importants* » opérée dans la NEP 315 préexistante :

ISA 701	NEP 701
9. [...] (a) les domaines qu'il considère comme présentant des risques d'anomalies significatives plus élevés ou à l'égard desquels il a identifié des risques importants [...]	9. [...] les domaines qu'il considère comme présentant des risques élevés d'anomalies significatives ou des risques inhérents élevés nécessitant une démarche d'audit particulière [...]

Tableau 22 : Adaptation des termes de l'ISA 701 par cohérence avec le référentiel normatif français

Cet exemple illustre les conventions d'écriture auxquelles répond l'élaboration de la NEP 701.

3. La rédaction de la norme, une phase importante du processus de normalisation

Sur ce point, nous proposons de témoigner de notre expérience de rédaction de la NEP 701. A travers notre immersion participative, nous avons effectivement pu éprouver la dimension rédactionnelle du processus de normalisation en conciliant les différents impératifs rédactionnels et linguistiques : l'utilisation du présent de l'indicatif, le respect des termes des textes de niveau supérieur instaurant l'obligation pour les EIP, l'objectif de convergence avec la norme internationale, la cohérence avec la NEP 702, la prise en compte des spécificités françaises (telle que l'accroche juridique de la justification des appréciations à l'article L. 823-9 du code de commerce), la recherche de clarté et de concision dans la rédaction, tout en assurant une bonne compréhension des diligences requises du commissaire aux comptes.

Ce travail rédactionnel a nécessité une rigueur méthodologique visant à mettre en œuvre la dimension technique de la normalisation de l'audit, en associant les différents ingrédients essentiels à la qualité du produit fini, la NEP 701. Comme pour l'élaboration des autres normes, plusieurs versions de projet de norme se sont succédées en vue d'aboutir à une version finale qui emporte l'accord des membres de la commission paritaire. La norme ainsi élaborée correspond à une « transposition » de l'ISA 701.

4. L'adaptation de la terminologie utilisée dans l'ISA 701

Comme indiqué dans l'analyse générale, la « transposition » d'une ISA n'est pas un exercice de traduction. Les participants au processus doivent s'approprier la matière de l'ISA 701 pour essayer, dans un objectif de convergence, de transposer la démarche dans le projet de NEP. Cet exercice peut soulever parfois des questions de compréhension ou de traduction pour rendre les termes clairs dans le contexte de l'audit en France. C'est ainsi que les termes clés de l'ISA 701 ont reçu une attention particulière afin d'assurer leur bonne compréhension, comme un interviewé nous l'a indiqué : *« La première difficulté, c'est par exemple un problème de vocabulaire. Je me souviens qu'on a tourné sur la traduction de KAM. Déjà nous mettre d'accord sur comment traduire KAM et la problématique du vocabulaire est essentielle »* (entretien). Finalement, *« Sur la terminologie, le terme de « Key Audit Matters » a été repris en version française. Les points clés de l'audit »* (entretien). Les termes de « points clés de l'audit » apparaissent ainsi comme une convention de langage au sein de la norme d'exercice

professionnel, issus de la traduction des « *key audit matters* », mais avec une adaptation du contenu aux dispositions réglementaires issues de la réforme européenne de l’audit. Une autre illustration de l’adaptation du vocabulaire utilisé dans la NEP 701 par rapport à celui existant au sein de l’ISA 701 peut être donnée avec le comité d’audit et le paragraphe 9²²⁹ :

ISA 701	NEP 701
9. L’auditeur doit déterminer, parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d’entreprise , ceux ayant nécessité une attention importante de sa part lors de l’audit	9. Le commissaire aux comptes sélectionne, parmi les éléments communiqués au comité spécialisé mentionné à l’article L. 823-19-I du code de commerce ou à l’organe qui en exerce les fonctions , ceux ayant nécessité une attention particulière de sa part au cours de l’audit. [...]

Tableau 23 : Adaptation des termes de l’ISA 701 aux spécificités françaises

En effet, alors que la détermination des points clés de l’audit dans l’ISA se fait parmi les éléments communiqués au gouvernement d’entreprise, lequel correspond aux personnes mentionnées à l’article L. 823-16 du code de commerce, la NEP 701 prévoit une sélection parmi les éléments communiqués au comité spécialisé, à savoir le comité d’audit ou son équivalent. Il s’agit là-aussi, de la prise en compte d’une spécificité française liée à l’organisation des organes des EIP, « *vu le rôle du comité d’audit ça paraît assez logique [...]. La norme internationale n’a pas vocation à s’appliquer telle quelle, il faut l’adapter au cadre réglementaire français et je crois que s’en est un exemple* » (entretien).

➤ Conclusion de la section 5

Nous retrouvons ainsi pour la NEP 701 les sous-axes rédactionnels du processus général. D’ailleurs, le commentaire de l’un de nos interviewés va tout-à-fait dans ce sens de corroboration : « *moi 701 je trouve qu’elle n’a rien d’extraordinaire, on est assez standard dans la présentation finalement, je veux dire la partie documentation qui est toujours à la fin, les particularités franco-françaises et tout ce qui est communications juste avant, elle est, c’est un classique* » (entretien). Ces propos permettent en parallèle de confirmer la pertinence du choix d’un cas effectivement « commun » (Yin 2014) dans le sens représentatif.

Interrogeons-nous à présent sur l’application de la dimension culturelle au cas de la NEP 701, pour voir si là-aussi la NEP 701 est, ou non, « un classique ».

²²⁹ Nous soulignons

Section 6 – La dimension culturelle

La dimension culturelle traduit la dépendance de l'élaboration des normes au sentier culturel, juridique, français. Elle se situe donc à un niveau national et général qui se diffuse aux cas particuliers. Le cas particulier de la NEP 701 n'échappe pas à cette trajectoire. En témoignent le rapport aux textes de la NEP 701 (1), l'exception française véhiculée par la NEP 701 (2) et les attributs culturels préférentiels de la NEP 701 (3).

1. Le rapport aux textes de la NEP 701

Compte tenu de la culture juridique de tradition romaine qui estampille la France, le rapport aux textes, au droit est particulièrement fort. Cette relation trouve une représentation dans la passerelle qui a été créée aux paragraphes 4 et 5 de la NEP 701 entre les notions juridiques française (justification des appréciations) et européenne (risques les plus importants d'anomalies significatives) et la notion technique internationale (points clés de l'audit), tel que nous l'avons détaillé au niveau de la dimension technique.

Nous retrouvons ici le mécanisme utilisé dans la NEP 200 pour assurer la liaison entre la certification des comptes prévue à l'article L. 823-9 du code de commerce et l'audit des comptes décliné dans les normes d'audit internationales²³⁰.

2. L'exception française de la justification des appréciations

La NEP 701 relative à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des EIP est une norme nouvelle. Pour autant, la notion de justification des appréciations préexistait en France. Ce concept faisait figure d'exception. Comme nous l'avons retracé dans la revue de littérature, l'idée force véhiculée par cette exception française a été exportée avec le développement à l'international et au niveau européen d'un rapport plus étoffé, contenant une motivation de l'opinion émise par l'auditeur. Cette exception française a servi d'ancrage à la norme nouvelle : « *en fait on s'est quand même rapproché de ce qui existait déjà parce qu'on avait déjà la justification des appréciations donc*

²³⁰ Cf. section relative aux sources de la partie 2 illustrant ce mécanisme

le contexte français nous on avait déjà fait la moitié du chemin avant la réforme européenne, donc on s'est raccroché finalement à ce qu'il y avait. Je pense que dans 701 on dit pour justifier de ses appréciations, alors... (lecture de la norme), voilà, en application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations dans toutes les personnes ou entités dont les comptes annuels ou consolidés font l'objet... Donc voilà, oui forcément on a repris les points clés de l'audit qu'on est venu finalement assimiler aux justifications des appréciations qu'il y avait précédemment. » (entretien).

Même si la substance de l'ISA a été reprise pour l'essentiel en conciliant les problématiques de compatibilité juridique, des particularismes français ont ainsi été maintenus lors du processus d'élaboration de la NEP 701. D'ailleurs dès le titre de la norme, l'exception française dénote sa présence. En effet, alors que la NEP 701 comporte les termes « *justification des appréciations* » qui sont la marque de l'exception française historique, l'ISA 701 est intitulée « *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant* ». Certes ce libellé se justifie également par la dimension juridique qui entoure la construction de la NEP 701 avec l'accroche juridique des articles L. 823-9 et R. 823-7 du code de commerce qui imposent une justification des appréciations dans les rapports d'audit des EIP. Mais remarquons que la notion de « *points clés de l'audit* » est totalement absente du titre au profit de celle de « *justification des appréciations* ». Cet intitulé permet par ailleurs le parallélisme avec la NEP 702 relative à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des EIP. Cette norme maintient, pour les rapports non EIP, l'exception française antérieure inscrite dans le code de commerce.

Soulignons enfin la revendication de l'inspiration française dans le contexte d'élaboration de la norme internationale ISA 701 dont est issue la NEP 701 : « *Pour mémoire : La justification des appréciations appliquée en France a été un élément clé dans les discussions* » (CNCC, Forum EIP 27 juin 2017, p. 6). *Ca a eu beaucoup d'impact, d'impact dans les réflexions parce qu'on voit qu'aujourd'hui les key audit matters même s'ils sont différents de la justification, l'idée de base c'est la même. Après bien sûr, c'est les concertations internationales, c'est 10 ans après donc forcément le point d'atterrissage est différent. Mais l'idée de base est quand même la même* » (entretien). D'ailleurs, nous avons aussi eu écho de cette exportation de la justification des appréciations à diverses occasions lors de notre immersion participative.

3. Les attributs culturels préférentiels de la NEP 701

Afin d'affiner les caractéristiques culturelles liée à l'élaboration de la NEP 701 nous pouvons dérouler les valeurs comptables de Gray (1988) pour lesquelles nous avons proposé une adaptation qualitative originale en termes normatifs dans la partie 2 relative à l'étude d'ensemble²³¹.

3.1. Professionnalisme ou contrôle légal ?

Sur ce plan, la NEP 701 épouse les critères culturels normatifs de la normalisation française de l'audit : une norme obligatoire issue d'un processus défini par la loi où sont intervenus l'Etat (aspect contrôle légal) mais également la profession, commissaires aux comptes et CNCC (aspect professionnalisme). Malgré ces exigences légales prescriptives, la place au jugement professionnel est laissée ouverte, rejoignant l'attribut culturel de flexibilité.

3.2. Uniformité ou flexibilité ?

Répondant à la définition de norme homologuée, la NEP 701 définit les principes à respecter par le commissaire aux comptes concernant l'obligation légale qui lui incombe de justifier de ses appréciations dans son rapport sur les comptes des entités d'intérêt public (NEP 701, §3). Ces principes permettent d'assurer une uniformité dans la compréhension et l'application de cette obligation nouvelle et une homogénéité de la pratique avec celle en vigueur à l'international (aspect uniformité). Ces principes énoncés sans matériel applicatif contribuent d'un autre côté à la flexibilité dans la mise en œuvre des dispositions. Le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations en exerçant son jugement professionnel (aspect flexibilité). Celui-ci s'exprime notamment à travers la linguistique retenue dans la norme. Les termes « *jugement professionnel* » et « *appréciations* » apparaissent ainsi respectivement 3 et 8 fois. Des verbes de jugement sont également employés (« *considérer* » 5 fois, « *déterminer* » 5 fois, « *juger* » 1 fois).

Pour autant, une nuance se fait sentir par rapport à l'étude d'ensemble. Elle concerne l'application des normes à tous contextes. Sur ce point effectivement, la NEP 701 fait figure de

²³¹ Le lecteur pourra se reporter, pour chacun des attributs, aux explicitations formulées au sein de la dimension culturelle de la partie 2

dérrogation puisqu'elle est circonscrite aux rapports sur les comptes des EIP. Ce positionnement provient directement du champ du règlement audit 2014 dont elle est issue. La NEP 701 rejoint ainsi le cercle fermé des normes ciblant un champ d'entités particulières²³².

3.3. Conservatisme ou optimisme ?

Dans la continuité de nos développements sur l'exception française de la justification des appréciations, nous pouvons attribuer un certain conservatisme aux dispositions légales et réglementaires auxquelles se raccroche l'élaboration de la NEP 701. En effet, malgré l'intégration en droit français de la nouvelle obligation européenne de description des risques les plus importants d'anomalies significatives, le concept de « *justification des appréciations* » a été maintenu dans le code de commerce. Même si ce point se rattache aux textes sources de la NEP 701, il nous apparaît important d'en faire état car les réflexions afférentes ont été menées concomitamment aux premiers travaux normatifs sur la NEP 701²³³.

A ce conservatisme (amont) se mêle l'optimisme, au regard des critères retenus dans l'analyse générale pour approcher cet attribut culturel d'optimisme. En effet, le commissaire aux comptes est guidé pour la détermination des appréciations à relater dans son rapport mais la latitude nécessaire à l'exercice de son jugement professionnel lui est laissée. Ainsi la norme n'est pas trop détaillée et il n'y a donc pas une volonté de tout normer. D'ailleurs, il n'est pas joint à la norme de modèle ou d'exemple de justification des appréciations. En outre, au regard du postulat de « bon élève » que nous avons évoqué, il convient de relever la pratique antérieure de la justification des appréciations dans les rapports des commissaires aux comptes. Même si celle-ci était différente quant à la nature des appréciations, elle répondait de la même façon à l'ambition d'une communication plus riche à l'égard des utilisateurs du rapport. Cette pratique antérieure a été prise en compte lors de l'élaboration de la NEP 701.

3.4. Secret ou transparence ?

A l'instar du processus général, les réunions et documents relatifs à l'élaboration de la NEP 701 n'étaient pas publics (aspect secret). Il n'y a pas eu non plus de consultation publique au cours

²³² NEP 702 relative à la justification des appréciations dans les rapports des personnes et entités qui ne sont pas des EIP, NEP 911 et 912 relatives à la certification des comptes des petites entités, NEP 920 relative à la certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale

²³³ En ce sens, nous rappelons la frontière floue entre le cas et son contexte telle que mentionnée lors de la présentation méthodologique de l'étude de cas de la NEP 701 et cohérente avec la notion de cas de Yin (2014)

du processus d'élaboration de la NEP 701. Cependant, une consultation préalable relative à l'obligation déclinée avait été établie par les pouvoirs publics avec la mise en place du groupe de place sur le rapport d'audit. La question du champ d'application et du contenu de la justification des appréciations au regard des nouvelles obligations européennes avait été discutée (CNCC, Forum DMF 15 juin 2015). Cette consultation avait réuni diverses parties prenantes. La position des intéressés avait alors été considérée en amont de la transposition des textes de la réforme européenne de l'audit et a donc influencé le processus normatif qui en a suivi.

Quant à la transparence, nous constatons que l'élaboration de la NEP 701 a été publiquement abordée par les instances y participant (H3C, Forum EIP 14 décembre 2016) puis annoncée officiellement dans le programme de travail de la commission paritaire (Commission paritaire, programme de travail 2017). Les travaux normatifs ont ensuite fait l'objet de diverses communications par les acteurs de la normalisation de l'audit²³⁴ mais ces communications portent essentiellement sur le produit fini et non sur le mécanisme d'élaboration. Le processus normatif suivi par la NEP 701 est donc resté confiné, si l'on peut dire, au sein d'un cercle relativement fermé, avec une culture du secret prégnante.

➤ Conclusion de la section 6

Ainsi, la NEP 701 ne fait pas apparaître d'éloignement avec les attributs culturels associés au processus général de normalisation de l'audit par référence aux valeurs comptables de Gray (1988).

²³⁴ Notons en particulier les communications suivantes : CNCC, Assises 2016, atelier 6 actualité normative ; CNCC, Forum EIP 14 décembre 2016 ; CNCC, Assises 2017, atelier actualité normative ; CNCC, Forum EIP 30 novembre 2017 ; H3C rapport annuel 2016 ; H3C rapport annuel 2017 ; sites Internet CNCC et H3C avec mise en ligne des normes relatives au rapport d'audit

Section 7 – La dimension politique

Lors de l'étude d'ensemble du processus de normalisation de l'audit, nous avons approché la dimension politique à travers les notions de légitimité, d'intérêt général et de pouvoir. Nous reprenons cette structure de plan pour cette section en aménageant l'étendue des développements pour la NEP 701.

1. Une approche de la légitimité à considérer dans la dynamique globale du processus de normalisation de l'audit

Il nous semble délicat d'examiner la notion de légitimité au regard du processus suivi par une norme particulière, la NEP 701. En effet, nous avons volontairement traité la dimension politique de la normalisation de l'audit à la fin de la partie 2, considérant que son appréhension s'inscrivait dans une dynamique liée aux développements précédents sur le contenu des normes avec la délibération du H3C définissant ce qu'on entend par norme d'exercice professionnel (rattachement à la légitimité substantielle), la dimension juridique (rattachement à la légitimité réglementaire selon Scott (1995) ou à la légitimité qualifiée de politique par Colasse et Pochet (2009) par exemple), les acteurs (rattachement à la légitimité procédurale), etc. Il nous a semblé opportun de faire ces connexions avec la dimension politique dans l'étude d'ensemble afin de mettre en exergue le tout que forme le processus de normalisation et l'imbrication des diverses caractéristiques identifiées. Dans un souci de lisibilité, décliner ces éléments au titre de la NEP 701 ne nous semble pas approprié. En effet, de manière globale, les données collectées au titre de l'étude de la NEP 701 n'ont pas conduit à identifier de variante par rapport aux considérations de légitimité du processus pris dans son ensemble, étant rappelé que l'élaboration de la NEP 701 s'est effectuée sur une période temporelle de transition entre les phases 2 et 3 de l'évolution du processus de normalisation (gestation de 2015 à 2017 avec une phase 3 que nous avons fait débuter au 17 juin 2016). Ainsi, par exemple, les structures formelles de réglementation (abordées au titre de la légitimité réglementaire) étaient en cours de mutation, de préparation, ou du moins dans les esprits : institutionnalisation du G8, nouveaux rôles de la CNCC et du H3C en matière normative.

Ce dernier point nous fait la transition avec la notion de pouvoir que nous avons investiguée dans la partie 2 en regard des attributions de compétences.

2. Des attributions de compétences qui se déploient au niveau de la NEP 701

Là-encore, l'étude de cas de la NEP 701 n'a pas fait apparaître d'écart par rapport à l'étude d'ensemble, comme en témoignent les étapes suivies et explicitées dans la section relative au processus d'élaboration, d'adoption et d'homologation de la NEP 701²³⁵. Les choix politiques en matière d'attributions de compétences affectent l'ensemble des normes qui sont ensuite élaborées par les acteurs du processus type ainsi défini.

Ce deuxième sous-axe d'analyse de la dimension politique nous amène à procéder à un recoupement avec la nuance mise en évidence au niveau du contenu des normes au regard du principe fixé par la délibération du H3C selon lequel la norme doit être suffisamment explicite pour qu'il ne soit pas nécessaire de fournir des exemples de rédaction ou des modèles. Un interviewé nous a indiqué que ce point trouvait écho dans la NEP 701 et cela soulève plus largement la question du champ de compétences des différents acteurs et de la délimitation que l'on donne au champ « normatif » : *« La question des exemples de rédaction ou des modèles, ça c'est une question assez délicate, et qu'on a eu à connaître, notamment pour la norme rapport d'audit, mais qu'on a connu également pour cette norme 701 qui vous intéresse particulièrement, c'est que le Haut conseil, a un pouvoir normatif mais il n'a pas de pouvoir entre guillemets sur la doctrine qui appartient à la Compagnie nationale. [...] Donc ces exemples de rapport, ou des modèles, ça c'est un sujet assez sensible parce que de temps en temps, il est arrivé que le Haut conseil, en lisant un exemple de rapport ou en lisant une formulation proposée par la Compagnie se dise tiens, ce n'est pas forcément comme ça que j'aurais vu l'application pratique de mon principe normatif »* (entretien).

L'étude de cas de la NEP 701 confirme donc cet avis mitigé de nos interviewés sur la capacité d'une norme à être suffisamment explicite pour être applicable de manière aisée et uniforme par les professionnels sans que des éléments doctrinaux y soient associés.

3. Une norme qui participe à l'intérêt général

Il nous est apparu pertinent de décliner la notion d'intérêt général au niveau du processus spécifique étudié. L'étude de cas de la NEP 701 permet effectivement d'approcher de manière plus concrète comment une pluralité d'intérêts peut se confronter, dans quelle mesure

²³⁵ Cf. section 2 du chapitre 2 de la présente partie

l'obtention d'un consensus se trouve facilité et comment la perspective d'intérêt général, qui peut apparaître comme un vœu pieux très abstrait, se manifeste au cas d'espèce.

Ainsi, le regard et la sensibilité des parties intéressées aux états financiers audités peuvent être hétérogènes, et cette vision multiple peut être considérée comme relevant d'une dimension politique : *« quand on arrive sur des sujets, vous voyez vous prenez le cas de l'exemple de la 701 tout-à l'heure il y a un enjeu, alors est-ce qu'on peut appeler ça politique, c'est peut-être un terme que je vulgarise, que je généralise un peu trop mais entre les attentes ou les craintes ou les besoins des commissaires aux comptes et les attentes, les craintes et les besoins des entreprises, et les attentes et les craintes des investisseurs, on a des prismes qui sont très différents donc chacun on va dire va essayer de privilégier sa vision ou son prisme. Et au sein même, je dirais même de la commission paritaire elle-même, vous avez les commissaires aux comptes qui ont leur prisme, leurs responsabilités en tant que signataires et puis le Haut conseil ou ses représentants qui vont veiller à l'intérêt général qui est sa mission première. Donc forcément, chacun va avoir son prisme et ses propres responsabilités et son propre domaine d'intervention. Et à la fin le garde des sceaux tranchera donc prendra la décision politique ultime »* (entretien). Toutefois, et dans le droit-fil des résultats de notre analyse d'ensemble louant les vertus de la concertation et de la richesse liée à la diversité des points de vue discutés en faveur de normes de qualité, l'existence de ces différents prismes n'a pas pour autant soulever de points de blocage : *« sur l'élaboration de la norme elle-même, je ne me rappelle pas de point de discussion particulièrement problématique »* (entretien). Finalement, les points de discussions se sont révélés assez techniques, plus que politiques : *« en tout cas sur la rédaction de la norme, pour moi il n'y avait pas tellement de politique. Et même l'obstacle juridique dont j'ai parlé sur la compatibilité avec le texte européen n'a pas été une question politique, c'est resté une question technique »* (entretien). L'aspect « lobbying » ne ressort donc pas comme étant une caractéristique majeure de l'élaboration de la NEP 701. En ce sens, nous rejoignons les constats que nous avons mentionnés au regard de l'étude d'ensemble : la prise en compte des aspects économiques ainsi que les lobbyings politiques se situent essentiellement à un niveau supérieur à l'élaboration des normes. Ainsi, comme évoqué lors de l'analyse de la dimension économique relative à la NEP 701, la profession, les commissaires aux comptes et la CNCC étaient défavorables à l'extension aux non EIP des dispositions plus détaillées prévues par le règlement européen pour les EIP (CNCC, Réforme européenne de l'audit Amendements proposés sur le projet d'ordonnance). Ils ont alors fait valoir leur position et leurs arguments auprès des pouvoirs publics qui ont été décisionnaires et ont juridiquement acté ce champ par

la rédaction de l'article R. 823-7 du code de commerce : *« ça c'est une décision qui n'est pas uniquement technique [...] c'est une décision pour laquelle la profession a fait valoir ses points de vue et elle a été écoutée »* (entretien).

Une fois les grands arbitrages faits au niveau législatif ou réglementaire, l'élaboration d'une NEP recueillant le consensus de tous semble facilité. Par ailleurs, l'un de nos interviewés a avancé l'explication suivante : *« Peut-être que 701 était un sujet plus facilement consensuel que d'autres. 701 finalement on avait la réforme européenne et la pratique internationale de l'audit. Et qu'il est peut-être plus difficile d'arriver à un consensus et de se mettre d'accord sur un sujet qui est franco-français »* (entretien).

D'ailleurs, pour rebondir sur cet élément contextuel de la réforme européenne de l'audit qui a contribué à faciliter le consensus, c'est aussi un élément qui a été mis en relief au titre de l'intérêt général auquel l'élaboration de la NEP 701 a participé : *« L'intérêt général il sous-tend toute la réforme européenne de l'audit et le fait d'imposer aux commissaires aux comptes des EIP toute une série d'obligations, de leur imposer un format de rapport qui est nouveau, qui est plus complet, tout ça participe à l'intérêt général économique et cette norme-là elle le met en œuvre, c'est une application de ces principes-là donc oui pour moi, ça me permet évident que oui ça participe à l'intérêt général »* (entretien).

➤ Conclusion de la section 7

Par le spectre de la NEP 701, nous avons ainsi procédé à l'analyse de la dimension politique associée au processus ayant marqué sa fabrication. Notre étude de cas montre que des arbitrages ont été opérés en amont du processus relatif à la NEP 701 en tant que telle. L'obligation déclinée résulte d'une décision politique prise au niveau européen, dans une optique de qualité du contrôle légal des comptes et d'intérêt général. De même, le choix de ne pas étendre l'obligation européenne aux non EIP est politique. Il a été transcrit dans le décret pris pour l'application de l'ordonnance de transposition relative au commissariat aux comptes²³⁶. Par ailleurs, le cheminement de la NEP 701 témoigne de l'application des compétences redéfinies politiquement à l'égard des différents acteurs, en considérant, de manière pragmatique, la période transitoire de mise en place effective de la réforme européenne de l'audit. Nous rejoignons ainsi les résultats de l'étude d'ensemble avec une dimension politique qui s'exprime davantage en amont ou plus largement au titre de l'organisation de la régulation de l'audit. Au

²³⁶ Décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016

niveau de la norme elle-même, la considération politique s’est essentiellement traduite par les échanges de vues, les discussions autour des points d’attention avancés par chacun, au vu du propre prisme des intervenants, de leur expérience, de leur perception de la communication de points clés de l’audit. Les principaux points ayant nécessité des prises de position sont restés techniques (possibilité de « correspondance » entre les dispositions européennes et les dispositions de l’ISA 701) ou juridiques (exemption à la description des risques d’anomalies significatives les plus importants).

➤ Conclusion du chapitre 3

Ce chapitre a examiné le processus suivi par la NEP 701 sous un angle multidimensionnel. Les différents aspects que nous avons pu identifier lors de l’analyse générale ont pu faire l’objet d’une illustration concrète et d’approfondissements.

Notamment, nous avons pu confirmer le fait que certains aspects étaient d’ores et déjà pris en compte dans les textes de niveau supérieur aux normes. Ainsi, la question économique relative à l’extension ou non aux EIP de l’obligation de description des risques d’anomalies significatives a été tranchée lors de la transposition des textes relatifs à la réforme européenne de l’audit, par la modification apportée à l’article R. 823-7 du code de commerce. Le cas de la NEP 701 montre, en cohérence avec la conception du cas de Yin (2014), la frontière floue entre le cas et son contexte : l’élaboration de la NEP 701 a commencé avant que les modifications des textes supérieurs ne soient finalisées. Cette question économique avait alors été abordée dans les premiers travaux normatifs relatifs à la NEP 701. Ce point illustre bien l’imbrication des textes dans laquelle la NEP s’inscrit : la hiérarchie des normes.

En conclusion de cette étude de cas nous proposons de schématiser les caractéristiques du processus de normalisation appliqué à la NEP 701. Cette représentation se veut synthétique et ne reprend donc pas l’ensemble des éléments mis en exergue par notre étude de cas mais les caractéristiques clés. Elle comporte trois blocs : les sources, le processus et la norme, en cohérence avec les éléments figurant au centre de notre cadre conceptuel sur la normalisation de l’audit. Les différents acteurs sont mentionnés lors des étapes du processus. Quant aux dimensions normatives, elles sont identifiées par un code couleur et des symboles selon la légende figurant dans l’encadré.

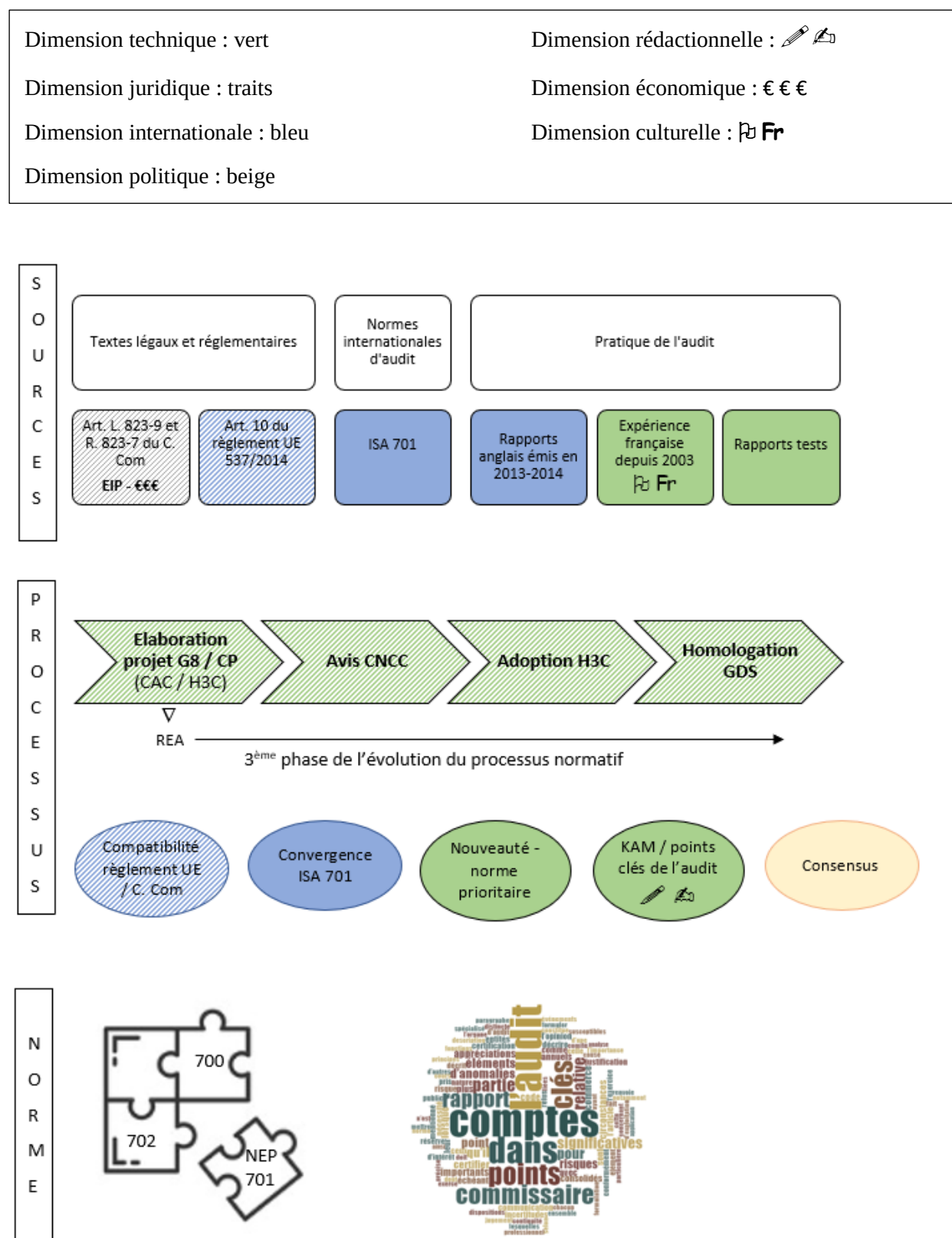


Figure 18 : Schématisation synthétique des caractéristiques du processus de normalisation appliquées à la NEP 701

Chapitre 4 – Discussion des résultats

L'étude de cas dédiée au processus suivi par la NEP 701 a permis de mettre à l'épreuve le cadre d'analyse du processus français de normalisation de l'audit que nous avons construit à partir de notre étude d'ensemble. En mettant à profit la richesse de nos données, collectées par voies d'observation, d'enquête et d'examen de documents, nous avons pu acquérir une compréhension approfondie du processus de normalisation de l'audit en France. Cette compréhension fine a conduit à une identification des caractéristiques de ce processus méconnu. Le moment est venu de discuter des résultats ainsi obtenus et d'apprécier la réponse apportée à notre question de recherche.

Dans cette perspective, ce dernier chapitre s'attache à prendre du recul sur les résultats et à synthétiser la discussion théorique qui peut en être faite, au regard du cadre néo-institutionnel et au-delà. Il permet également de positionner les résultats vis-à-vis de la littérature existante et de préciser les lacunes comblées par cette recherche. Il permet enfin de proposer des axes de réflexions, susceptibles d'alimenter des discussions politiques ou à même d'être opérationnalisées à court ou moyen terme par les acteurs du champ organisationnel de la normalisation de l'audit.

Le plan de ce dernier chapitre reste fidèle à l'architecture de notre compte rendu de recherche et cohérent avec notre cadre conceptuel du processus de normalisation de l'audit en France. Pour ce faire, nous exposons dans les sections qui suivent les conclusions de notre prise de recul sur les composantes de notre cadre d'analyse.

Section 1 – Discussion des sources normatives

Notre prise de recul sur les sources normatives considérées dans notre étude (les textes légaux et réglementaires, les ISA et la pratique de l'audit) nous amène à apporter des nuances (1). Le recours à ces différents ingrédients et leur degré d'intégration apparaît effectivement dépendre de la catégorie à laquelle se rattache la norme à élaborer (ou à réviser). Nous mettons ensuite ces résultats en regard des recherches antérieures (2).

1. Des sources corrélées à la typologie des normes à élaborer

Les trois sources normatives ne sont pas toujours mobilisées lors de l'élaboration d'une nouvelle norme ou de la révision d'une norme existante.

Bien entendu, compte tenu de la pyramide des normes à laquelle appartiennent les normes d'audit, les textes légaux et réglementaires sont une source systématique. Pour les normes relatives à la certification des comptes, la source peut naître du seul article L. 823-9 du code de commerce requérant la certification des comptes par un commissaire aux comptes ou découler concomitamment d'autres articles plus spécifiques (exemple du co-commissariat aux comptes précité). Pour les normes traitant d'autres interventions, les textes peuvent prendre une grande place lors de l'élaboration des normes. Ainsi il nous a été cité l'exemple de la NEP 9605 relative aux obligations du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, lesquelles sont issues du code monétaire et financier : *« comme le texte légal est compliqué à lire et à appliquer pour des commissaires aux comptes parce qu'il n'est pas du tout adapté, là ça nous amène vraiment à prendre des positions à la limite. Pour faire la norme blanchiment on avait vraiment traduit le texte, je ne sais pas comment dire, enfin adapté au commissaire aux comptes avec des mots de commissaire aux comptes et ce qu'il pouvait faire »* (entretien). Dans ce cas, les textes légaux et réglementaires sont donc une matière de premier ordre, d'ailleurs, il n'existe pas de norme ISA correspondante.

En revanche, les ISA ne vont entrer en ligne de compte que pour les normes d'exercice professionnel qui visent à les transposer, à en intégrer la démarche. Suivant l'objectif de convergence avec le référentiel international, elles constituent alors l'essentiel de la substance, les textes légaux et réglementaires se centrant sur un rôle d'accroche juridique et générant une nécessaire vigilance quant à la compatibilité des ISA. L'exercice sera donc d'autant plus *« contraint »* pour ces normes pour reprendre les termes d'un interviewé.

Enfin la pratique de l'audit, nous l'avons dit, est un fil rouge déterminant pour veiller au caractère réalisable, applicable des normes. Cette pratique peut être scrutée lorsqu'il s'agit d'un nouveau sujet à normer ou peut également servir de curseur informatif à l'occasion de la révision d'une norme. Nous pouvons illustrer ce point avec la révision en 2019 de la NEP 9605 précitée, comme en témoigne notre étude documentaire : *« La commission paritaire n'a pas seulement ajusté les dispositions normatives au nouveau cadre légal et réglementaire. Elle a également tenu compte de l'expérience d'une dizaine d'années d'application de la norme initiale »* (H3C, rapport annuel 2019, p. 61).

2. Des sources distinctes analysées de manière complémentaire

Nous poursuivons la discussion de cette section sur les sources du processus français de normalisation de l'audit par une analyse de nos résultats au regard de notre cadre théorique et de notre revue de littérature.

Comme le soulignent Bédard et al. (2002) et Baker et al. (2014), la loi fixe la mission principale de certification des commissaires aux comptes et impose également d'autres obligations. Le légalisme est ainsi présent dans le système normatif français à travers les textes légaux et réglementaires et traduit un mécanisme isomorphique coercitif. Ce poids du légalisme en France provient de l'histoire avec une culture romaine de tradition juridique²³⁷. Nos travaux montrent que les sources normatives n'échappent pas à cette dépendance du sentier et corroborent les études précitées. Ils vont cependant plus loin. En effet, notre cadre d'analyse met clairement et distinctement en évidence cette source alors que le rôle des textes légaux et réglementaires était jusqu'à présent davantage perçu dans la littérature comme un système (culturel) de valeurs.

Malgré cette dépendance du sentier, l'exercice de l'audit appelle, dans un environnement international, une harmonisation des pratiques. Comme le rappellent Casta et Mikol (1999), les normes d'audit françaises se sont inspirées de la doctrine étrangère puis des travaux de l'organisme international en charge de l'élaboration des normes d'audit. Dans le prolongement de ce rapprochement, les ISA sont aujourd'hui une source pour les normes d'exercice professionnel en suivant un comportement mimétique auquel fait référence Jedidi (2013). Nos travaux confirment ces résultats obtenus à partir de l'examen du système normatif antérieur à la réforme européenne de l'audit. Ils permettent ainsi d'actualiser les connaissances acquises sur le processus français.

S'agissant de la troisième source, la pratique, nous prolongeons là-aussi des travaux antérieurs. En ce sens, Ramirez (2009, p. 1272) voit les grands cabinets comme « *des laboratoires où s'élaborent les best practices qui souvent servent d'armature aux normes s'appliquant à l'ensemble de la communauté professionnelle* ». Cette influence des professionnels et cet apprentissage du terrain traduisent un mécanisme isomorphique normatif avec une volonté d'application uniforme à l'échelle de la communauté professionnelle, signe d'isomorphisme mimétique. Un isomorphisme coercitif peut également se faire sentir. Nous pouvons à cet égard

²³⁷ Cf. développements dans la dimension culturelle

citer l'exemple de la NEP 450 relative à l'évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit dont la révision en 2018 s'inscrit dans un contexte de difficultés identifiées lors des contrôles qualité sur les anomalies de classement²³⁸ notamment dans les secteurs des banques et assurances (H3C, Forum EIP 25 juin 2018, p. 70 ; H3C, rapport annuel 2016, p. 55-56). On peut à travers cette illustration faire le lien avec l'isomorphisme coercitif et en particulier avec le contrôle, qui constitue selon Scott (2001) une forme de mécanisme de réglementation visant à assurer l'homogénéisation des pratiques.

Comme le retrace la figure 19, les trois éléments d'entrée dans le processus peuvent ainsi être rapprochés des concepts clés des approches sociologique et historique du néo-institutionnalisme et peuvent être mis en regard de recherches précédentes sur la normalisation de l'audit en France.

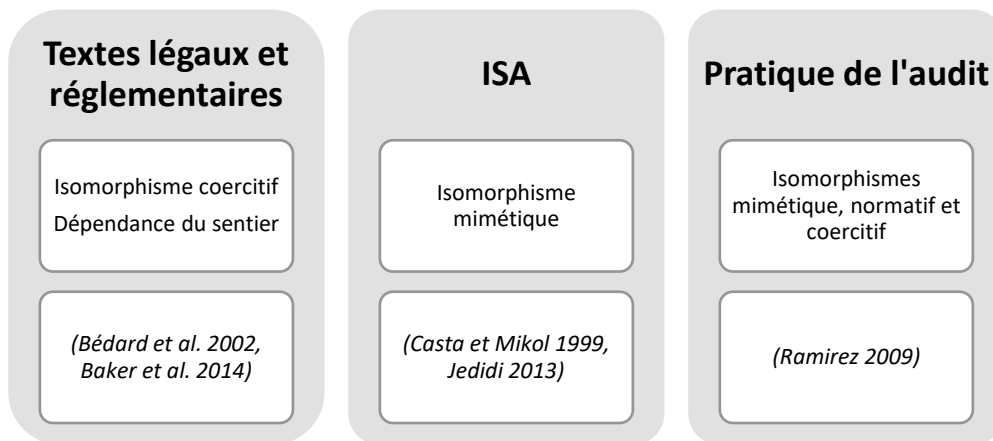


Figure 19 : Lecture néo-institutionnelle des sources normatives du processus français et prolongement des recherches antérieures

Nos travaux permettent ainsi de compléter, approfondir et nuancer les résultats des précédentes études au regard des sources normatives qui s'avèrent être complémentaires.

²³⁸ Exemple d'anomalies de classement : classement erroné entre deux rubriques du bilan

Section 2 – Discussion du processus normatif

Lors de nos entretiens, nous avons sollicité le regard des personnes interrogées sur le processus actuel et son évolution. Nous avons senti une certaine retenue dans les propos recueillis comme en témoigne l'extrait suivant : « *On applique ce que les textes requièrent. Je n'ai pas d'avis particulier en la matière et je n'ai pas à en avoir* » (entretien). Nous aborderons donc brièvement les éléments principaux qui ressortent des entretiens au cours desquels une perception, nécessairement subjective, nous a été exprimée. Nous relaierons successivement le regard sur l'évolution du processus (1) puis le regard sur le processus actuel (2). A l'instar de la discussion sur les sources, nous préciserons ensuite la discussion théorique qui peut être apportée à l'évolution du processus normatif tel qu'elle ressort de notre analyse, en faisant également un lien avec les recherches antérieures (3). Enfin, nous discuterons de la notion de « processus type » identifiée comme composante de notre cadre d'analyse (4).

1. Regard sur l'évolution du processus

« *Je trouve que l'auto-régulation avait du bon, ça a aussi ses limites* » (entretien).

De notre étude, le principal avantage qui ressort d'un système d'autorégulation est lié à l'expertise des professionnels qui élaborent les normes. Ces professionnels exercent au quotidien les missions d'audit et sont donc bien au fait des problématiques qui se posent sur le terrain et des difficultés qui pourraient naître en fonction du contenu et de la rédaction des normes en cours de fabrication : « *on en tire quand même une certaine sécurité. Car je veux dire quand vous avez 50 professionnels pratiques qui ont balayé un texte et qui ont pratiqué le sujet, je veux dire, cela donne une sécurité, qui est certainement irremplaçable* » (entretien). Cependant l'inconvénient qui en résulte est l'image de dépendance que cela peut renvoyer et qui peut peser sur la confiance du public dans la portée de ce que peuvent exprimer les commissaires aux comptes. D'ailleurs, la LSF était bien une réponse à une crise de confiance : « *Donc l'autorégulation automatiquement donne une image de : ils font leurs petites affaires dans leur coin, ils se mettent d'accord entre eux [...]. Tout ça fonctionnait mais, en termes d'image extérieure, autorégulation, déficience d'image vous voyez* » (entretien). Ce fonctionnement en circuit fermé pouvait alors risquer de conduire à une normalisation que l'on pourrait qualifier de « sélective », c'est-à-dire privilégiant les intérêts de la profession de commissaire aux comptes : « *un des défauts de l'autorégulation est que celui qui s'autorégule*

peut éviter de normaliser des sujets qui l'embêtent un petit peu pour être poli, qui vont contre ses intérêts » (entretien). En ce sens, de nombreuses critiques avaient été exprimées de longue date dans le contexte américain (U.S. Congress 1976) et avaient été mises en avant à la suite des scandales financiers du début des années 2000, avant l'instauration du PCAOB (Sikka 2002, Carmichael 2014). Cependant, il convient de souligner qu'en France « *le débat ne se [posait] pas dans les mêmes termes qu'aux Etats-Unis* » car la profession était déjà encadrée (H3C, rapport annuel 2004, p. 10). Ce privilège d'intérêts particuliers s'avère ainsi être davantage un risque potentiel, les professionnels apparaissant soucieux d'audits de qualité : « *L'autorégulation vous savez parfois c'est les professionnels qui sont les plus exigeants par rapport aux autres* » (entretien). La « normalisation partagée » puis « régulée » œuvre ainsi en faveur d'une indépendance dans le système de normalisation de l'audit : « *Je trouve que ce qu'on a gagné c'est l'indépendance parce que l'autorité de régulation aujourd'hui elle est indépendante* » (entretien).

L'autre point qui nous a été remonté porte sur la qualité de l'écriture : « *c'est la qualité de l'écriture parce que plus on a recours à des professionnels, plus on a... le mieux c'est la Chancellerie évidemment, mais je pense que même au H3C avec la composition du Collège, on arrive à un niveau d'écriture qui est nettement supérieur à celui qu'on peut trouver dans la profession, c'est tout-à-fait logique et on gagne aussi je pense en cohérence et en efficacité. Dans le système ancien, on a peut-être 50 professionnels qui vont bosser sur les choses, et quand on est 50 à bosser sur un sujet c'est très difficile de ne pas avoir un texte de compromis et c'est très difficile d'être efficace. Car je veux dire, il faut écouter tout le monde, il faut le faire. [...] je pense que globalement le fait d'externaliser la régulation doit augmenter sa lisibilité, doit augmenter sans doute sa pertinence* » (entretien). Ce point fait ressortir une des importantes dimensions du processus de normalisation de l'audit qui a trait à l'aspect rédactionnel. La norme est un texte réglementaire puisqu'elle est homologuée par arrêté. Elle doit donc respecter certaines caractéristiques éditoriales qui doivent être maîtrisées par leur(s) auteur(s). Or, les professionnels qui s'investissaient dans l'écriture des normes à l'ère de l'« autonormalisation » le faisaient à titre accessoire au regard de leur activité d'audit au sein de cabinets, d'où cette référence à la Chancellerie par l'interviewé ci-dessus. En effet, les services de la Direction civile des affaires et du sceau sont coutumiers de la rédaction des textes légaux et réglementaires. Nous avons d'ailleurs vu lors des développements sur la dimension rédactionnelle qu'un guide de légistique existe tant il s'agit d'un exercice particulier. En outre, l'arrêté d'homologation des normes étant public, et opposable, les normes doivent être lisibles par tous, et notamment par des non-professionnels.

Ces différents retours nous permettent d’esquisser quelques avantages et inconvénients ou risques potentiels des systèmes initiaux et actuels (cf. tableau 24).

	« Autonormalisation »	« Normalisation régulée »
Avantages	Maîtrise de la pratique de terrain Faisabilité opérationnelle	Indépendance Qualité de l’écriture Cohérence, lisibilité et pertinence Efficacité
Inconvénients ou risques potentiels	Normalisation au vu des intérêts de la profession	Distanciation avec la pratique

Tableau 24 : Avantages, inconvénients et risques potentiels des systèmes de normalisation passé et actuel

Malgré la difficulté à trouver un système pertinent et efficace, qui contrebalance ces différents avantages, inconvénients et risques potentiels, le système actuel semble recueillir globalement l’assentiment des acteurs de la normalisation. D’ailleurs, plusieurs personnes interrogées, y compris des professionnels, nous ont confirmé que le système d’autorégulation n’était plus d’actualité : *« Je pense que dans la profession, tout le monde est bien d’accord sur le fait que le temps de l’autorégulation est passé depuis longtemps. On ne peut à la fois avoir une mission d’intérêt général et se contrôler soi-même. [...] Après, c’est toujours, c’est jamais simple de passer d’un système d’autorégulation à un système de régulation partagée mais dans l’ensemble je pense que ça a été compris. »* (entretien).

Voyons donc plus précisément quelle est la perception du processus actuel.

2. Appréciation du processus actuel

2.1. Un processus équilibré

L’équilibre est le trait caractéristique du processus actuel qui ressort le plus de nos entretiens. Ce terme a d’ailleurs été cité par quatre interviewés en tant que mot clé synthétisant le processus de normalisation de l’audit en France. Dans la même veine, le terme « *raisonnable* » a également été employé par l’un des interviewés et le terme « *adapté* » par un autre. Cette appréciation d’un processus équilibré apparaît avant tout associée à la concertation entre les différents acteurs de la normalisation : *« franchement aujourd’hui je pense qu’on est sur un équilibre qui est intéressant, parce que je pense que ce qui est important c’est que dans la*

démarche d'élaboration qu'on ait vraiment cette discussion, enfin toute cette chaîne de discussion » (entretien). En témoignent les termes suivants également mis en avant parmi les trois mots clés sollicités : « co-écriture », « diversité des compétences », « développement conjoint », « système participatif », « coopération », « concertation ».

Au-delà de la concertation, l'appréciation d'équilibre s'attache aussi à d'autres aspects : « Moi je trouve que surtout ces derniers temps comme je vous disais on est arrivé à un bon équilibre. Je trouve qu'on est de plus en plus sur le fond de ce que fait un commissaire aux comptes, on prend plus en compte les ISA qu'on ne le faisait dans l'écriture auparavant, moi je trouve que c'est quand même, et puis le processus de concertation est intéressant car ça permet effectivement d'avoir un encadrement d'audit qui soit vraiment bien compris, accepté par tout le monde. Moi je trouve que c'est un bon équilibre entre la technicité, la nécessaire technicité effectivement qu'il faut, dont il faut tenir compte, qui va charpenter la norme et puis comme je disais la nécessité vraiment de savoir ce qu'on attend, ce que doit faire le commissaire aux comptes et vis-à-vis des autres, pas que vis-à-vis de lui. » (entretien).

Les traits qui sous-tendent l'équilibre mis en avant peuvent être schématisés comme suit :

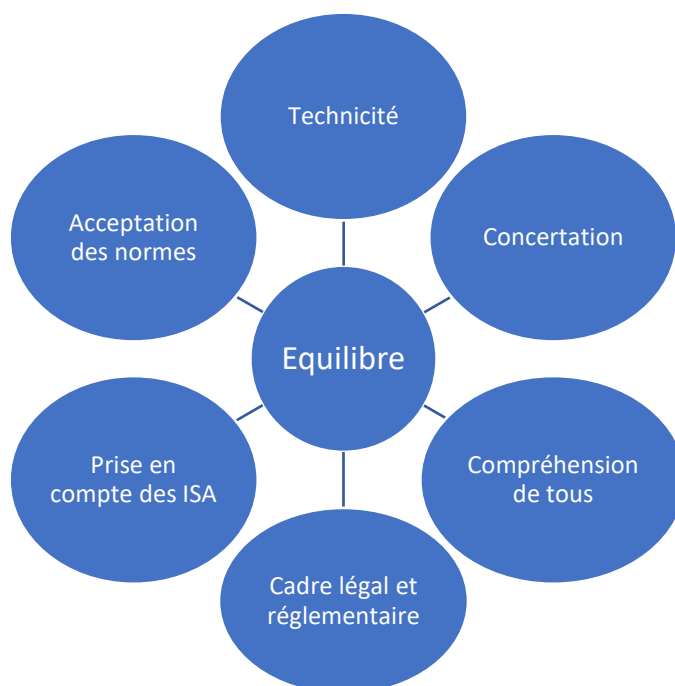


Figure 20 : Les facteurs influençant l'équilibre du processus de normalisation de l'audit

Globalement le processus est donc bien perçu : il est « prudent », « rigoureux » et « sérieux », « bon » et « fonctionne pas mal », « opérationnel », « réaliste » et « applicable » pour reprendre les mots clés qui nous ont été cités. Bien sûr, « on peut toujours progresser, on peut toujours parfaire les systèmes » (entretien), d'autant qu'il s'agit d'un processus nouveau.

2.2. Un processus nouveau

La perception du processus actuel de la normalisation que nous avons fait ressortir apparaît comme une appréciation préliminaire de celui-ci. En effet, le nouveau processus est applicable depuis l'entrée en vigueur de la réforme européenne de l'audit donc depuis seulement juin 2016. En outre, la mise en place effective de la commission paritaire s'est faite en mars 2017. Il apparaît ainsi prématuré d'en tirer un bilan complet et d'identifier les faiblesses qui pourraient en résulter : *« pour l'instant en France c'est un process qu'on vient de mettre en œuvre donc ce serait difficile de dire, de voir tout de suite s'il y a des manquements »* (entretien).

Cependant, il ressort à ce stade une appréciation globalement positive : *« j'ai l'impression pour l'instant que le système fonctionne »* (entretien). Un bémol semble malgré tout se dessiner au regard du temps que prend le processus normatif.

2.3. Un processus long

Plusieurs interviewés l'ont reconnu : *« c'est vrai que le processus d'élaboration est long »* (entretien). La durée du processus ainsi entendue vise la période allant jusqu'à l'homologation de la norme par le garde des sceaux : *« en règle générale la gestation d'une norme demande un temps assez long. Entre le moment où on décide de la mettre en chantier et le moment où elle est homologuée il s'écoule facilement plus d'un an. Je suis peut-être en moyenne, je suis peut-être loin même du compte. Donc ce temps passé permet la réflexion, permet des consultations, permet éventuellement de revenir en se disant on a peut-être fait mauvaise route, il faut prendre une autre optique. Les normes ne sont pas faites dans la précipitation »* (entretien). Alors pourquoi cette durée ? Plusieurs éléments ont été identifiés.

Tout d'abord, des difficultés juridiques peuvent se poser. En effet, des interrogations surgissent parfois au regard de la compréhension des textes de niveau supérieur dont les normes déclinent les obligations : *« On a 9510, on va avoir des problèmes parce que les textes se marchent sur les pieds »* (entretien). Ces interrogations rendent délicat le processus d'écriture des normes et peuvent nécessiter un travail d'analyse et donc un allongement du temps d'élaboration du projet de norme afin de bien comprendre l'objectif des textes et ainsi déterminer les diligences appropriées permettant de répondre à l'objectif : *« on voit bien là sur les derniers textes comment on se prend la tête [...] Moi des fois je me dis mais si on n'avait plus de question sur l'interprétation des textes, on gagne 40 % de notre temps »* (entretien). Les difficultés juridiques

peuvent également se manifester au regard d'un problème de compatibilité entre les dispositions prévues dans les ISA et le cadre légal français. Ces difficultés peuvent d'ailleurs conduire à un blocage de la norme, comme c'est le cas pour la NEP 402 : *« je pense au projet de NEP 402 par exemple qui est bloqué depuis des années, des années pour la question du secret professionnel »* (entretien).

Peuvent s'ajouter des considérations politiques. Ainsi, lorsque les vues divergent quant aux objectifs d'une norme ou aux diligences qu'elle envisage de prévoir, l'aspect lobbying évoqué au niveau de la dimension politique reprend le dessus : *« on trainait tous des pieds, parce que, notamment dans ISQC1 et ISA 220, vous aviez le fait que les dossiers devaient être revus par un autre associé, vous savez le quality reviewer et que, bah, les types qui étaient deux dans leur cabinet, ils étaient là, ils disaient, vous voulez nous emmener à l'agonie, on ne peut pas faire. Donc vous aviez des trucs politiques derrière très durs. Donc on faisait tout pour ne pas avancer, ça c'est clair »* (entretien).

Malgré tout, les divergences de vues entre les parties prenantes aboutissent le plus souvent à un consensus. Et pour parvenir à ce consensus, le temps d'échange, de discussion, entre les participants est important, *« il faut une maturation aussi »* : *« tous ces dossiers-là sont souvent des dossiers qui prennent du temps avec une progression dans le temps à la fois des positions et des raisonnements et donc ce n'est pas des sujets qu'on plie en une réunion. Donc finalement assez souvent, c'est des sujets qui peu à peu se construisent, avec des petites couches, des allers retours, je reviens, je repars, mais des réactions à des arguments »* et *« on ne peut pas se passer de la multiplicité des regards »* (entretiens). Sur ce point, cette discussion rejoint les conclusions de notre analyse de la position des acteurs en qualité d'experts et de représentants. Chacun exprime une sensibilité qui est complémentaire et sert l'intérêt général. En ce sens, un interviewé nous indiquait que le temps d'élaboration est nécessairement long pour en assurer la qualité et qu'un gain de temps pourrait être préjudiciable : *« Et je pense que le temps qu'on y passe, qui peut sembler long, alors après on pourrait augmenter le nombre de réunions mais le temps global passé ne changerait pas, ça activerait peut-être la sortie mais si on parle du temps global passé, je pense qu'on n'en fera jamais l'économie et ça ne serait pas une bonne chose. Ça ne serait pas une bonne chose ni en termes de qualité, ni en termes d'appropriation, ni en termes de recul par rapport au sujet et concernant quand même des textes qui créent des obligations de toute une profession et qui quelque part sont aussi un outil potentiellement pour les attaquer ou les sanctionner, je pense que faire l'économie de gain de temps, non je pense pas, je pense que le process il est forcément long »* (entretien).

On entrevoit ici un autre facteur, à savoir la gestion en parallèle de plusieurs sujets. Ainsi, si plusieurs normes sont préparées concomitamment, la période de temps pourra être plus longue. En outre, les participants à la normalisation de l'audit ne se consacrent pas qu'à l'élaboration des normes : les commissaires aux comptes ont leur activité professionnelle, les membres du H3C ont également, pour la plupart, des fonctions en dehors du régulateur, etc. En outre, tous travaillent sur des sujets relevant plus largement de l'exercice professionnel et pas seulement de l'activité normative entendue au sens d'élaboration de NEP. Donc un moyen d'action plus rapide serait de se focaliser sur un sujet : *« pour moi se dépêcher c'est faire plus de réunions, lâcher tout le reste et ne faire que ça. Ça ne veut pas dire passer moins de temps »* (entretien). Cependant, la conséquence serait un report des autres projets, qui dureraient peut-être moins longtemps mais qui, eux, ne sortiraient probablement pas, *in fine*, plus tôt.

Ce point nous fait la transition avec un autre facteur qui a été porté à notre attention, à savoir la question des moyens : *« qui dit processus dit moyens, il faut pouvoir suivre »* (entretien). Or, *« c'est vrai qu'on est dans une période un peu difficile on a plein de normes à mettre à jour compte tenu des textes européens donc ça fait beaucoup à la fois et les moyens sont limités de part et d'autre »* (entretien). Ce manque de moyens n'est ainsi pas neutre sur le temps d'élaboration des normes. Il entraîne *« une limitation à la capacité de produire des normes »* (entretien). A ce titre, sont visés *« d'abord les services parce que c'est quand même eux qui font le travail à la base »* car *« il y a quand même beaucoup de travail sur ces problématiques de normes »* (entretiens).

Le temps consacré à l'élaboration d'une norme s'explique ainsi par plusieurs facteurs qui sont bien connus des participants au processus puisqu'ils y ont été confrontés. Cependant, pour des personnes extérieures, la perception peut être négative ou à tout le moins interrogative : *« je pense qu'il y a que quand les gens commencent à toucher du doigt, c'est-à-dire en étant partie prenante dans ces instances qu'ils se rendent compte du temps parce que vu de l'extérieur on se fait harceler sans arrêt en disant grosso modo mais qu'est-ce que vous foutez quoi, non mais c'est exactement ça. Parce que ça met des mois, des mois »* (entretien). On retrouve ici un aspect important soulevé au titre de la dimension culturelle : l'aspect secret et le manque de transparence. Une communication plus étendue sur le processus de normalisation, les travaux en cours, l'état d'avancement apparaîtrait bénéfique.

La situation semble toutefois perçue comme étant en amélioration : *« je trouve qu'au niveau de la commission paritaire on a fait des progrès par rapport au G8, on se met plus de contraintes de temps, je trouve qu'on est plus efficace, il me semble qu'on est plus efficace »* (entretien).

Pour autant, le constat ou la crainte d'un processus trop lent semble bien présent. En témoignent les délais prévus par la loi Pacte et son décret d'application : « *Cet amendement améliore le processus d'élaboration et d'adoption des normes en introduisant deux délais. Le premier délai permet au garde des Sceaux de demander au H3C de rédiger le projet de normes si la commission paritaire n'y est pas parvenue. Le second permet au H3C d'adopter la norme si la CNCC n'a pas rendu son avis sur le projet de normes dans un délai précisé par décret* » (Sénat, 2019, débats sur l'amendement n° 765 rectifié proposant d'insérer un article additionnel après l'article 9 bis D du projet de loi Pacte²³⁹). Cette évolution datant de 2019, les impacts ne peuvent pas encore être appréciés.

3. Discussion théorique de l'évolution du processus

Pour ce troisième pan de notre discussion sur le processus, nous proposons de revenir aux concepts néo-institutionnels qui encadrent notre recherche pour apporter une explication théorique aux évolutions relevées lors de notre analyse. Cette structuration théorique est représentée en figure 21.

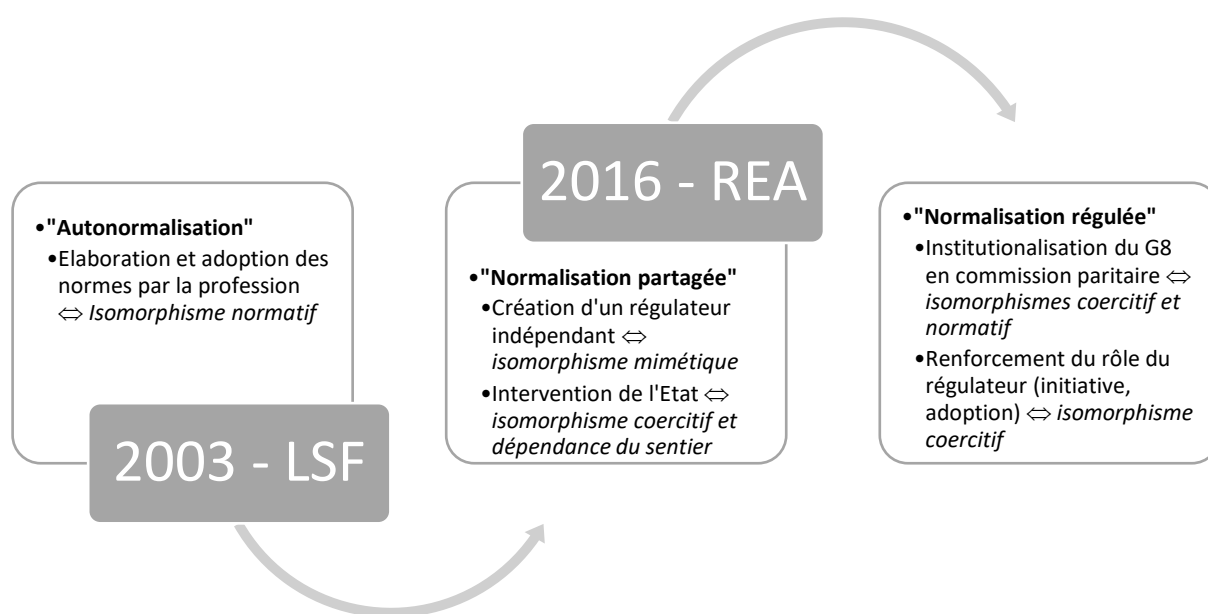


Figure 21 : Evolution du processus normatif français au gré de mécanismes isomorphiques

²³⁹ Après l'article 9 bis D, insérer un article additionnel ainsi rédigé :

L'article L. 821-14 du code de commerce est ainsi modifié :

1° Le deuxième alinéa est complété par les mots et une phrase ainsi rédigée :

« dans un délai fixé par décret. À défaut d'élaboration par la commission d'un projet de norme dans ce délai, le garde des sceaux, ministre de la justice, peut demander au Haut conseil de procéder à son élaboration. » ;

2° La première phrase du troisième alinéa est complétée par les mots : « rendu dans un délai fixé par décret ».

Ainsi, jusqu'en 2003, l'élaboration des normes ainsi que leur adoption étaient opérées par la profession. Les projets étaient préparés par le comité des normes professionnelles qui a remplacé le « *Comité des diligences* » instauré dès 1971 (Casta et Mikol 1999). Les normes ainsi élaborées étaient ensuite adoptées par le Conseil national. Il s'agit alors de « *normes professionnelles* » qui succèdent aux « *recommandations* », comme le rappellent Casta et Mikol (1999). Pour cette période où la profession dominait, nous pouvons associer un mécanisme isomorphique normatif. D'ailleurs, Ramirez (2003, p. 77), soulignait que les « *représentants des grands cabinets anglo-saxons se sont ainsi installés à la commission des normes professionnelles de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes* », faisant ainsi écho à la force des réseaux professionnels du néo-institutionnalisme. Cela tend à rejoindre les constats du monde anglo-saxon avec les critiques formulées à l'égard de la prédominance des cabinets et notamment des grands cabinets. A l'échelon français, et selon les propos recueillis, ce point mérite toutefois d'être nuancé : « *autour de la table, vous aviez un représentant de chaque Big mais on était vraiment compté parmi les 40. On était vraiment, à l'époque on devait être 8 je pense, 7-8 [...] et le reste c'était vraiment beaucoup de commissaires aux comptes totalement indépendants, beaucoup de provinciaux* » (entretien).

Puis, la LSF de 2003 est venue modifier le processus. A cet égard, un mimétisme est observé, dans le sillage de la *Sarbanes-Oxley Act* aux Etats-Unis. Dans cet élan mimétique, un régulateur d'audit indépendant est créé, le H3C, à l'instar de la création du PCAOB aux Etats-Unis (Hazgui 2015). Cependant, la dépendance du sentier n'a pas disparu et cette évolution s'est accompagnée d'une intervention de l'Etat dans le processus normatif nouvellement instauré et découlant sur des normes homologuées, à valeur réglementaire, faisant montre d'une coercition.

Enfin, nous avons noté le basculement généré par la réforme européenne de l'audit, à laquelle nous associons une empreinte de coercition, s'agissant de textes qui font évoluer le système. La troisième phase oscille alors entre une pression réglementaire plus forte et à la fois un maintien de la présence des professionnels avec une commission paritaire institutionnalisée.

Avec ces phases pour lesquelles nous proposons une lecture institutionnelle, nous rejoignons les procédés méthodologiques des études de processus. Par référence à Van de Ven (1992), l'évolution du processus normatif est assimilée à une séquence d'événements ou d'activités qui décrit comment les choses évoluent dans le temps²⁴⁰. Les différentes phases de l'évolution du processus ont ainsi été identifiées dans une perspective historique, en mettant en évidence des

²⁴⁰ Notre traduction de « *a sequence of events or activities that describe how things change over time* », p. 170

intervalles de temps et des incidents critiques ou points de rupture qui font varier le système (Pettigrew 1992 ; Van de Ven et Poole 1995 ; Vandangeon-Derumez 1998). Même si notre étude est centrée sur le processus applicable depuis la réforme européenne de l’audit, cette rétrospective historique s’inscrit en cohérence avec le cadre historique de la dépendance du sentier que nous avons retenu. Elle épouse également l’ancrage contextuel qui est privilégié dans les postures interprétativistes.

Nous avons tenté de nommer ces phases pour les qualifier et les distinguer au mieux, pour les caractériser, en répondant ainsi à notre question de recherche sur cet aspect ayant trait au processus normatif. Nous avons justifié dans la deuxième partie la terminologie retenue pour ces appellations d’ « auto-normalisation », de « normalisation partagée » et de « normalisation régulée ». Bien sûr, ces appellations sont sujettes à critiques mais ces dernières ne pourront que contribuer aux réflexions et à la compréhension approfondie du processus étudié. D’ailleurs, les termes de « normalisation régulée » pourraient être considérés comme un pléonasme, la normalisation de l’audit faisant partie de la régulation de l’audit. Nous ne pouvons que souscrire à la difficulté soulignée par Grenier et Josserand (2014, p. 142) : « *Une tâche délicate consiste à nommer ces intervalles afin de rendre compte de manière aussi précise et illustratrice que possible du processus étudié* ». Des études futures pourront faire valoir leur propres classifications et appellations.

En l’espèce, notre étude prolonge les recherches antérieures menées avant la réforme européenne de l’audit (Jedidi 2013) qui ne permettaient donc pas de saisir la compréhension du processus tel qu’il existe aujourd’hui. A cette occasion, nous discutons à présent de la qualification de « processus-type » que nous avons retenue dans notre cadre d’analyse.

4. Un processus-type : entre accentuation et nuances

Nos résultats ont conduit à confirmer l’existence d’un processus-type, dont les étapes formelles sont prévues par le code de commerce. Ces étapes sont précisées par le règlement intérieur du H3C, notamment s’agissant des modalités d’élaboration des avant-projets de normes. Nous pouvons à ce titre étendre nos références processuelles entamées à l’égard de l’évolution du processus. Ainsi, il peut être considéré que cette progression dans la fabrication des normes suit un cycle de vie séquencé par des règles, tel que l’envisagent Van de Ven (1992) et Van de Ven et Poole (1995).

L'existence d'un processus-type n'est pas propre à la normalisation de l'audit. En ce sens, nos résultats rejoignent les constats de Chantiri (2000a) en matière de normalisation comptable et montrent à nouveau les recoupements qui peuvent être effectués entre les deux matières, comptable et d'audit. L'étude de Chantiri (2000a) confirme le rapprochement du processus de normalisation comptable avec les processus de décision publique, en considérant qu'il est possible d'identifier une répartition des tâches entre le travail préparatoire et la décision proprement dite. Cependant, nous souscrivons au regard critique de l'auteure qui reconnaît que cette schématisation est réductrice. En effet, à chaque étape, finalement, il y a un travail préparatoire et décisionnel, fait d'itérations.

Si nous poursuivons le rapprochement avec cette étude, nous pouvons considérer que le processus français de normalisation de l'audit retient lui-aussi des principes coutumiers. *« La notion de principes coutumiers (Frayssinet, 1996) concerne, quant à elle, l'existence d'éléments invariants dans le développement des dossiers. Elle fait référence à des pratiques, des habitudes de travail et une certaine routine qui régissent le processus, sans faire l'objet d'une véritable codification »* (Chantiri 2000a, p. 24). Nous pouvons illustrer pourquoi nous rejoignons ces propos avec la pratique coutumière des échanges interservices CNCC/H3C. En effet, ceux-ci ne constituent pas une étape formelle du processus dont nous avons retracé le cheminement détaillé. Pour autant, l'opérationnalisation du processus conduit à intégrer ces échanges lors de l'élaboration des normes. Leur importance pour faire avancer les sujets nous a été particulièrement soulignée : *« je pense quand même que les échanges entre services techniques, ce qu'on appelle échanges entre services techniques je pense que c'est important dans le dispositif parce que sinon je pense qu'on avancerait encore beaucoup plus lentement »* (entretien).

Les étapes formelles sont ainsi combinées à des étapes informelles qui se reproduisent lors de chacun des processus. Ce jalonnement n'empêche toutefois pas des nuances dans les modalités d'exercice de ces étapes, et notamment dans l'aspect multidimensionnel qu'il revêt. Ainsi, notre discussion des sources normatives nous a amenée à établir une différenciation dans leur utilisation, ou leur poids respectif, selon les normes à élaborer. De la même façon, notre prise de recul sur le processus nous oriente vers un processus-type nuancé selon les normes à élaborer.

Ces variations peuvent être rattachées à la distinction que nous avons opérée entre les normes relatives à la certification des comptes ayant une correspondance internationale (où la dimension internationale sera particulièrement accentuée) et celles n'existant qu'en France (où

la dimension politique pourra être plus prégnante pour influencer sur les prises de positions). Une différenciation avec des normes déclinant d'autres interventions légales et réglementaires (telles que les NEP relatives au rapport de gestion ou à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme) peut également s'effectuer, la dimension juridique emportant un poids particulièrement accru.

Les variations peuvent aussi être davantage reliées au sujet à traiter dans la norme. Le processus, qui suivra toujours les étapes formelles imposées par le code de commerce, pourra ainsi être affecté dans sa mise en œuvre, notamment en termes d'échanges, de difficultés techniques ou juridiques, de facilités de consensus ou de divergences fortes de vues : *« les normes sont quand même extrêmement différentes dans leur objet et dans leur sensibilité. On n'est pas sur un, en tout cas c'est comme ça que je le ressens, on n'est pas dans un processus linéaire, finalement qui traite tous les sujets avec la même acuité ou la même sensibilité ou bon voilà, il y a des normes plus sensibles que d'autres, au regard de la perception par les confrères, il y a des normes plus techniques que d'autres, soit parce qu'elles relèvent plus de la technique d'audit, soit parce qu'elles sont extrêmement juridiques, je veux dire les quelques dernières normes qu'on vient de faire étaient extrêmement marquées par les aspects juridiques réglementaires et légaux, tout ce qui porte sur la communication au gouvernement, enfin au conseil d'administration, etc. »* (entretien).

Les variations, enfin, peuvent être considérées entre un processus d'élaboration d'une nouvelle norme et un processus de révision d'une norme existante. Lors d'une révision, le processus pourra se focaliser sur les raisons qui en justifient la révision et consister en des amendements à la marge. Ainsi, à titre d'illustration, les modifications apportées à la NEP 260 révisée homologuée en 2017 concernent principalement l'ajout pour les entités d'intérêt public des dispositions nouvelles issues de la réforme européenne de l'audit (H3C, communication du 23 décembre 2017). Il pourra parfois nécessiter une refonte plus importante de la norme, notamment si les textes légaux et réglementaires qui sous-tendent la norme ou si l'ISA dont la norme intègre la démarche ont fortement évolué depuis la norme initiale. Nous pouvons illustrer cette relation avec le remplacement de l'ancienne norme traitant des anomalies significatives et du seuil de signification remplacée en 2012 par deux normes, l'une relative à l'application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit (NEP 320), l'autre relative à l'évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit (NEP 450). *« Cette refonte s'inscrit dans la démarche d'harmonisation du référentiel normatif français avec le référentiel international révisé par l'IAASB dans le cadre du projet Clarity. La CNCC*

et le H3C ont estimé nécessaire de revoir la norme existante pour tenir compte des apports du normalisateur international » (H3C, rapport annuel 2012, p. 27).

Dans cette optique de révision, le processus-type apparaît circulaire : la norme issue du processus normatif constitue elle-même la source d'un processus ultérieur (éventuel). C'est ainsi que la qualification de « sources secondaires » ou « sources intermédiaires » que nous avons attribuée aux anciennes normes professionnelles de la CNCC doit s'entendre. Cette relation circulaire n'est pas propre au processus français. D'ailleurs, si nous ouvrons les frontières nationales de notre recherche et dans une perspective d'élargissement de notre cadre d'analyse, nous pouvons considérer également une relation circulaire entre les normes (les « *outputs* ») et les sources (les « *inputs* »), tant par les normes internationales qui sont sources d'élaboration des NEP, que par les NEP qui peuvent être des sources d'inspiration à l'élaboration d'une ISA. Nous pouvons à ce titre rebondir sur notre étude de cas de la NEP 701, issue de l'ISA 701, elle-même inspirée de la NEP 705 et considérée comme l'exportation d'une exception française (Jedidi 2013 ; RFC 051, 060, 061 et 063) : « *ça a été tellement bien perçu que la France a exporté on va dire sa justification des appréciations au niveau international, l'IFAC, donc l'organisme normalisateur international a estimé que c'était une bonne chose et s'est essayé également à l'exercice et a proposé une norme, en usant d'une terminologie un peu différente, en parlant de key audit matters, mais l'objectif ou en tout cas, on est exactement sur le même objectif et le même ordre d'idée* » (entretien). Cette relation circulaire, à trois tours si l'on peut dire, peut être représentée schématiquement comme suit :

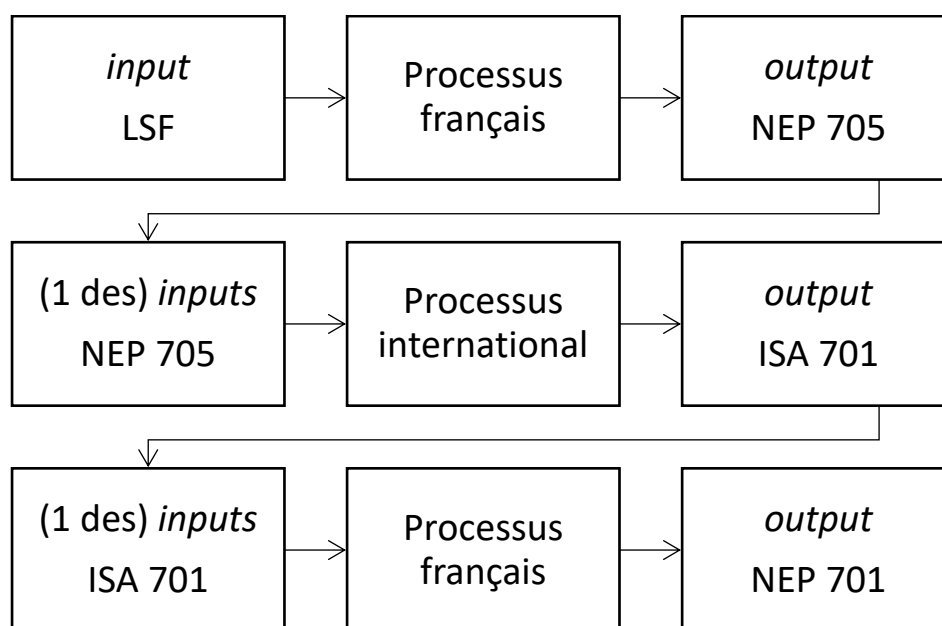


Figure 22 : Relation circulaire entre les normes et les sources

Section 3 – Discussion des normes issues du processus

Dans la continuité de la discussion sur le processus, nous engageons une discussion sur les éléments de sortie dudit processus : les normes. Nous entamons cette section par un questionnement sur l'existence d'un cadre conceptuel partagé pour la détermination des caractéristiques des normes d'audit (1). Nous poursuivons, à l'instar de la section précédente, par un regard sur la qualité perçue²⁴¹ des normes d'audit (2). Cette approche nous conduira à nous interroger sur l'actuelle délimitation des normes (3). Nous proposerons enfin, par cohérence avec notre cadre théorique, une lecture néo-institutionnelle des caractéristiques des normes d'audit (4).

1. Le cadre conceptuel des normes d'audit

Notre étude du processus français de normalisation de l'audit a mis en évidence l'existence d'une forme de « *cadre technique* » (Chantiri 2000b), à travers la délibération du H3C de 2006 qui fait office de cadre conceptuel ou de « *mode d'emploi* » (entretien). Cette délibération a été rendue publique par le H3C et elle nous a été évoquée par des personnes ayant pris part aux premiers échanges sur les normes d'exercice professionnel : « *ce mode d'écriture des normes a été élaboré par le H3C, mais bon, on s'est mis d'accord dessus* » (entretien). Cependant, cette délibération n'est pas connue de tous les participants avec lesquels nous avons pu échanger : « *j'ai relu cette délibération, enfin j'ai lu parce que je crois que je ne l'avais jamais lu auparavant* » (entretien). Ceci peut expliquer le fait que la délibération de 2006 ait été reprise dans le rapport annuel 2018 du H3C. Un interviewé nous apportait les précisions qui suivent : « *on a l'impression que les principes qu'on avait jusque-là réussi à respecter les uns et les autres pour faire des normes claires, compréhensibles, qui essayaient d'avoir ce rôle pédagogique de dérouler toute une démarche, peut-être par la crainte du régulateur, qui maintenant est régulateur contrôleur, régulateur enquêteur, la Compagnie ou en tout cas ses représentants étaient un peu réticents à écrire trop de choses dans les normes et du coup on perdait les principes qu'on avait actés ensemble, de rendre les normes lisibles, une démarche la plus claire possible et le Haut conseil a souhaité les rappeler dans son rapport 2018 pour ne*

²⁴¹ Cette appréciation des normes est assise sur les entretiens que nous avons menés. Bien sûr, elle appellerait à être mise en regard avec la perception des utilisateurs des normes d'audit, et notamment des personnes qui ne participent pas à leur fabrication. Cependant, cet aspect dépasse le cadre de notre recherche.

pas on va dire perdre les bonnes habitudes normatives qu'on avait prises jusqu'alors » (entretien). Il apparaîtrait ainsi opportun que ces principes fassent l'objet d'une communication directe et spécifique à l'ensemble des participants à la normalisation de l'audit pour qu'ils soient présents dans les esprits lors des travaux normatifs si tel est l'objectif partagé. D'ailleurs, hormis le « bémol » sur le fait qu'elles doivent être suffisamment explicites pour qu'il ne soit pas nécessaire de fournir des exemples de rédaction ou des modèles²⁴², le contenu de cette délibération semble recueillir une adhésion au-delà du H3C : *« c'est des directives qui finalement sont très cohérentes par rapport à la notion même de norme »* (entretien) et l'élaboration des normes se fait *« en suivant scrupuleusement la délibération du H3C de janvier 2006 »* (entretien) nous a-t-on même dit.

2. L'appréciation des normes

Par parallélisme avec la discussion des résultats sur le processus normatif, nous abordons ici le regard porté sur les normes d'audit tel qu'il ressort de notre étude. A l'instar du processus, il ressort une appréciation globalement positive que les acteurs souhaitent pérenne : *« Moi je les trouve très bien »* (entretien), *« je pense que c'est un bon référentiel »* (entretien). A ce titre, nous ne rentrerons pas dans une analyse technique des diligences pour apprécier si celles-ci déclinent de manière adéquate les objectifs sous-tendant les normes²⁴³. Nous nous focaliserons sur l'aspect rédactionnel dont l'acuité n'apparaît pas aisée à appréhender tant qu'on n'est pas confronté à l'exercice. Ainsi, de façon générale, l'objectif des normes d'audit est *« d'être compréhensible, sinon je pense qu'on rate complètement la cible, de trouver le juste milieu, enfin le bon niveau de détail, parce que ce n'est pas simple »* (entretien).

Abordons le regard des interviewés sur ces traits de lisibilité et de clarté des normes, offrant de la sorte une prise de recul sur le processus qui les a façonnées.

Nous avons identifié dans les développements sur le contenu des normes l'objectif d'avoir des normes claires, lisibles et compréhensives. La bonne qualité des normes apparaît effective et reconnue par les professionnels : *« personnellement je trouve qu'elles sont pas mal faites ces NEP et je n'ai pas eu de mauvais échos des confrères »* (entretien). Cette qualité des normes résulte de la qualité du processus que nous avons mise en exergue : *« je pense qu'il y a une*

²⁴² Point mis en exergue lors de notre analyse d'ensemble en partie 2 et confirmé à l'occasion de l'étude de cas de la NEP 701 en partie 3

²⁴³ Analyse qui dépasserait le cadre de notre recherche

bonne qualité reconnue qui est liée au fait que, avec nos systèmes de concertation et puis de cette élaboration collective des normes, collective parce qu'il y a déjà le comité des normes puis ces organes de concertation avec différents regards, plus un support des permanents qui ont plus le temps de se poser, de comparer, de faire un travail de fourmi mais qui sont importants, je pense qu'on arrive à une bonne qualité » (entretien).

La manière dont sont rédigées les normes recueille ainsi une appréciation positive de la part des professionnels. Les commissaires aux comptes étant les premiers destinataires et utilisateurs des normes, cette perception est fondamentale en vue d'assurer l'acceptation et l'application des normes. La volonté de normes compréhensibles au-delà des professionnels de l'audit apparaît également produire ses effets. Les normes n'apparaissent pas uniquement destinées aux praticiens : *« Claires, concises, je dirais quand même que ça se lit facilement, ça se lit facilement, c'était d'ailleurs l'objectif qu'elles puissent être lues par des doctorants, des avocats, des juristes, les magistrats, donc je crois que le but a été atteint » (entretien).*

Cette appréhension de la lisibilité et de la clarté des normes est liée en particulier à leur concision : *« j'ai plus eu des confrères qui m'ont dit, quand on est passé aux NEP, ah bah c'est bien c'est clair, c'est concis, il n'y a pas d'ambiguïté, on sait où on va, et moi j'ai plutôt eu des gens qui étaient plutôt contents parce qu'elles sont malgré tout assez courtes elles vont à l'essentiel, il y a une économie de mots, il n'y a pas de digressions, etc. et finalement pour un professionnel qui a envie, qui a des responsabilités et qui veut être sûr qu'il applique les textes il ne s'y perd pas et elles évitent les ambiguïtés, les à peu près » (entretien).*

Cette concision se révèle notamment un avantage au regard des normes ISA : *« elles sont plus concises. Ça je pense que c'est une bonne chose » (entretien).* Les normes ISA sont considérées comme longues et lourdes en particulier pour des professionnels n'exerçant pas dans des grands cabinets, lesquels peuvent plus facilement se conformer aux ISA à travers leur méthodologie et les travaux en amont des directions techniques, et pour des professionnels n'appartenant pas à des réseaux permettant d'absorber toute la matière des ISA : *« A mon avis ils vont dire que c'est vraiment utile parce qu'ils ne peuvent pas intégrer tout le paquet des normes ISA » (entretien).* Les normes d'exercice professionnel étant obligatoires pour l'ensemble des commissaires aux comptes, quel que soit leur mode d'exercice ou la taille et l'organisation de leur structure professionnelle, il est important que les normes tiennent compte de cette diversité et puissent leur être applicables.

Cette comparaison avec les ISA pose cependant la question de la suffisance des normes d'exercice professionnel. Compte tenu de leur concision et de leur rédaction en termes de principes, certaines diligences ou prescriptions normatives peuvent parfois susciter des interrogations sur la manière de les mettre en œuvre « *il y a des normes qui quelquefois manquent un peu d'explications de texte* » (entretien). Un interviewé nous a même indiqué que selon lui « *[les normes] ne peuvent pas s'appliquer sans la doctrine* » (entretien). Sans aller jusqu'à cette perception d'insuffisance, d'autres personnes interrogées ont souligné l'apport de la doctrine dans la mise en œuvre des normes. Dans un objectif de bonne application des normes, la doctrine peut expliciter, en tant que de besoin, les principes énoncés dans la norme et dans cette perspective, certains appellent à une collaboration avec la CNCC qui établit cette doctrine et propose des actions de formation aux professionnels : « *il y a un travail qui doit être fait, de collaboration sur la façon dont la CNCC explique les normes derrière.* » (entretien).

Ces propos nous amènent à discuter de la délimitation des normes d'audit.

3. La délimitation des normes

A la différence des ISA, les éléments applicatifs ne font pas partie en France des normes d'exercice professionnel. C'est ainsi que le référentiel normatif français est construit. Les participants sont ainsi attentifs à ce qu'il n'y « *ait pas quelque chose qui soit ni de portée générale ni de portée contraignante, notamment tout ce qui est applicatif, tout ce qui est explicatif, tout ce qui est de l'ordre de l'interprétation, ça on ne souhaite pas que ce soit dans les normes* » (entretien). Cette attention résulte de la conception de la norme d'exercice professionnel qui a été retenue : « *la norme au sens du droit français, c'est quelque chose qui a une portée générale et qui a une portée contraignante* » (entretien).

Cette exclusion du matériel applicatif peut susciter des interrogations, notamment au regard du référentiel normatif applicable aux experts-comptables. En effet, les experts-comptables peuvent, eux aussi, réaliser des missions d'audit, de manière contractuelle, à la demande des entités. Dans ce cas, ils doivent respecter la norme professionnelle applicable à la mission d'audit d'états financiers agréée par arrêté ministériel. Celle-ci reprend l'intégralité du référentiel normatif ISA, en ce compris le matériel applicatif associé. On voit ici apparaître une distinction qui semble résulter d'un choix politique, en lien avec nos développements sur la dimension politique : « *en France on a toujours eu des normes nationales qui ont été adaptées*

pour être compatibles avec les normes internationales mais la question de l'adoption directe des normes internationales en France [...] elle ne s'est jamais posée » (entretien).

L'absence de matériel applicatif est également susceptible de poser des difficultés pour les praticiens qui suivent la doctrine de la CNCC : *« par exemple les contrôleurs du H3C ne vont pas forcément reconnaître la doctrine de la Compagnie alors que le matériel applicatif d'une norme, normalement il est quand même reconnu par le régulateur donc il y a un degré supplémentaire, intermédiaire » (entretien).* Le caractère non contraignant et non opposable aux tiers de la doctrine est ainsi perçu par certains comme une source d'insécurité : *« mais même si c'est suffisant d'un point de vue pratique pour le professionnel ce n'est pas opposable notamment au régulateur et après on retombe sur les questionnements qu'on peut avoir lors des inspections et qu'on aura peut-être un jour lors d'enquêtes ou devant la formation restreinte et c'est là où, je ne sais pas peut-être qu'il y a un dispositif à penser » (entretien).*

Ce faisant, plusieurs personnes interviewées estiment que le matériel applicatif devrait être intégré aux normes d'exercice professionnel. Ce pan de l'ISA suivrait ainsi le même processus que les exigences des NEP et n'échapperait donc pas à la concertation tant louée au niveau des normes d'audit. En effet, actuellement, la doctrine est élaborée par la seule CNCC : *« je pense qu'avoir un corps de normes complet, détaillé, et public, ce serait bien mieux que d'avoir ce qu'on a aujourd'hui, c'est-à-dire des NEP qui sont quand même succinctes, qui sont en reflet des standards des normes ISA et en fait tout l'application material en fait a été délégué, sans qu'on le dise à la CNCC via leurs notes d'informations donc je pense que si on a créé une institution publique pour faire les normes, c'est pas juste pour faire une page d'introduction et ensuite tout le reste finalement déléguer à la CNCC qui fait ça de manière totalement opaque en fait. Je dirais encore à la limite s'il y avait un processus public où tout le monde peut répondre mais ce n'est pas le cas et on n'a même pas accès à cette info » (entretien).* Là-encore, cette situation semble ne pas être dissociable des considérations politiques car un autre interviewé nous a rapporté que *« le Haut conseil, a un pouvoir normatif mais il n'a pas de pouvoir entre guillemets sur la doctrine qui appartient à la Compagnie nationale » (entretien).*

Ces différents points témoignent d'une certaine manière du maintien d'une dépendance du sentier avec un pouvoir normatif (au sens normes professionnelles et doctrine) initialement entre les mains de la CNCC.

Ceci nous amène à poursuivre notre discussion avec une lecture néo-institutionnelle des caractéristiques des normes d'audit.

4. Discussion théorique des normes d'audit

A l'issue de notre examen des caractéristiques des normes d'exercice professionnel nous proposons une lecture néo-institutionnelle des produits finis issus du processus normatif français, par référence aux concepts définis au niveau de notre cadre théorique.

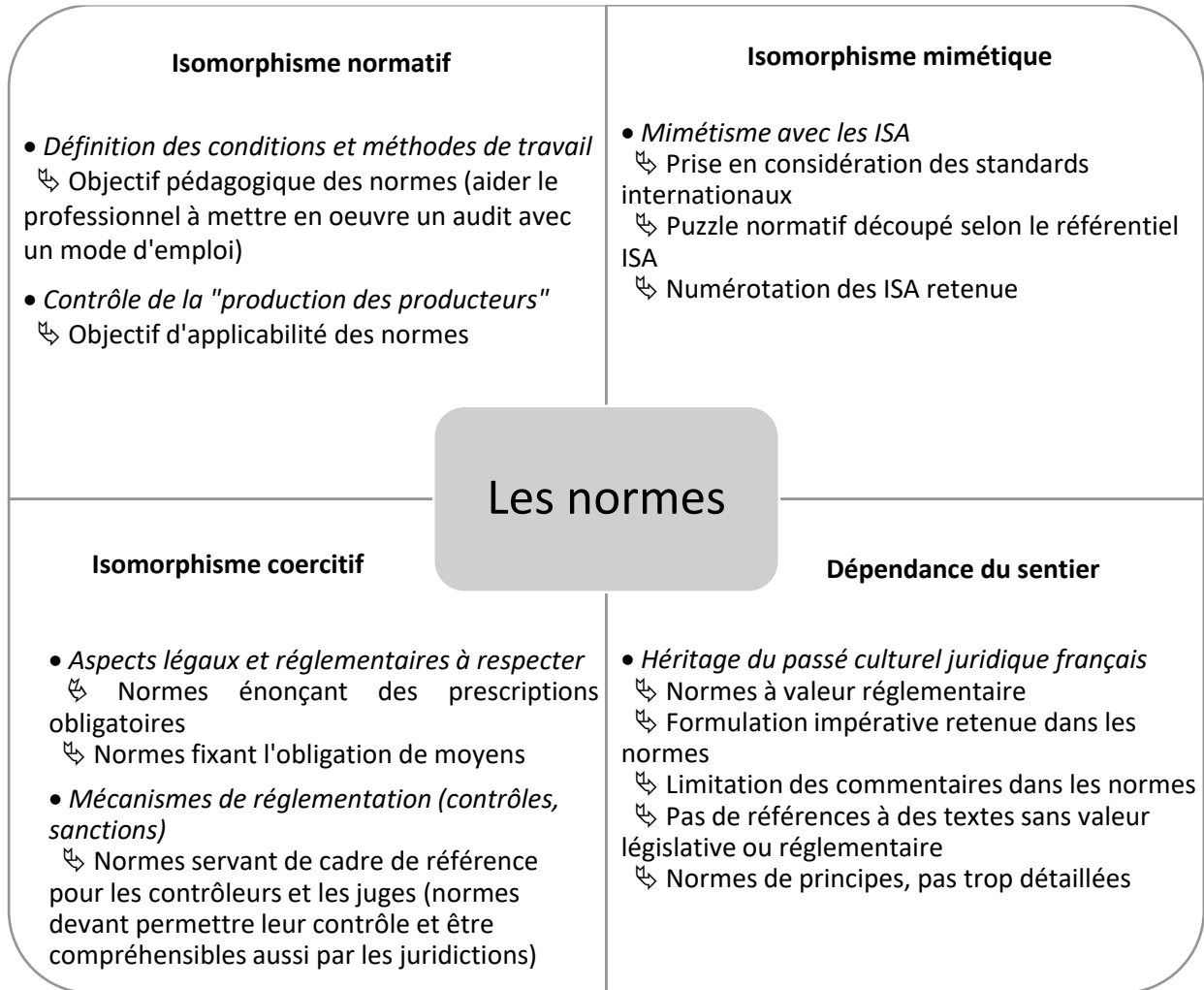


Figure 23 : Lecture néo-institutionnelle des normes d'audit issues du processus français

Ce rapprochement avec les concepts néo-institutionnels se veut volontairement synthétique et ne reprend donc pas l'ensemble des caractéristiques relevées lors de l'analyse sur les normes d'audit. Il témoigne toutefois d'un certain écho aux approches sociologique et historique du courant néo-institutionnel. Il montre également les limites posées par la dépendance du sentier au mimétisme avec les ISA. Les normes tentent ainsi de trouver un équilibre pour concilier, dans la mesure du possible, les attributs associés à des normes de principes à valeur réglementaire avec les influences en faveur de normes harmonisées avec les ISA.

Section 4 – Discussion des acteurs

Dans le prolongement des résultats issus de notre analyse des données, nous questionnons plus avant dans cette section la portée représentative et les attributs d’expertise de la composition du H3C. A cette fin, nous proposons tout d’abord une réflexion sur l’exhaustivité de la représentation des parties intéressées à la normalisation à travers la composition du H3C examinée lors de l’analyse des acteurs (1). Nous poursuivons cet approfondissement en scrutant de plus près la réserve qui nous a été formulée par certains interviewés concernant l’absence de praticiens en exercice (2). Ces éléments pourront alimenter les réflexions des pouvoirs publics en cas d’évolution à venir de la composition de l’organe collégial. Parallèlement à cette orientation ancrée sur la réalité du terrain, nous emprunterons une voie plus théorique en rattachant ces enseignements aux cadres théoriques ou d’analyse existants et aux études antérieures en matière de qualité d’experts ou de représentants.

1. De l’exhaustivité de la représentation

Partant de l’appréciation par Glover et al. (2009) d’une représentation jugée limitée de la composition du PCAOB, nous avons sollicité le regard des personnes interrogées sur la représentation, au sein du H3C, de l’ensemble des parties intéressées à la normalisation de l’audit. Globalement, et sous la réserve que nous relaierons au point 2 de la présente section, les répondants ont fait valoir une bonne représentativité : *« le panel, la représentation pour moi côté régulateur me semble tout-à-fait satisfaisante. Non, je ne modifierais pas. Je ne pense pas que je modifierais sensiblement la composition du Collège »* (entretien).

Cette qualité représentative se trouve notamment renforcée par la présence désormais au sein du Collège du représentant du président de l’ACPR : *« L’ACPR a intégré le Collège et ça c’était quelque chose qui nous apparaissait à nous assez évident. Elle n’en faisait pas partie auparavant mais néanmoins comme elle est l’autorité de régulation d’une très large catégorie des EIP, ça nous paraissait évident qu’il fallait qu’elle fasse partie du Collège, comme le représentant de l’AMF lui-aussi faisait partie du Collège »* (entretien).

Avec cette nouvelle partie prenante siégeant au Collège, l’exhaustivité de la représentation semble acquise : *« on a élargi avec l’ACPR, je ne vois pas très bien qui d’autre on pourrait mettre dans le paysage, ça me paraît satisfaisant. »* (entretien). D’ailleurs, il ressort des

entretiens que l'évolution à la marge de la composition du Collège par rapport à sa composition initiale montre « *qu'il ne devait pas y avoir beaucoup de critiques sur la précédente composition* » (entretien). En tout état de cause, il n'y a pas eu de demande particulière à l'intégration de parties prenantes autres au sein du Collège : « *on n'a pas eu de retour de parties intéressées qui souhaitaient être membres* » (entretien).

Les entretiens ont toutefois ouvert des pistes de réflexion sur des acteurs complémentaires, non présents à ce jour au sein du processus de normalisation de l'audit en France. Le principal groupe d'intérêts mis en avant est celui des investisseurs : « *je pense que les investisseurs effectivement sont les grands absents quand même de ce process* » (entretien). Il ressort effectivement que ces acteurs pourraient faire valoir un prisme différent aux parties déjà présentes : « *Ils peuvent avoir une vision différente des entreprises sur un certain nombre de sujets* » (entretien). Cependant, la réflexion sur l'intégration potentielle ou souhaitable de cet acteur se nourrit de plusieurs considérations.

Tout d'abord, il nous a été souligné que les normes d'audit constituent une matière qui les intéresse indirectement, en comparaison notamment des normes comptables ou des dispositions d'information financière plus généralement. Bien sûr, l'audit du commissaire aux comptes apporte la sécurité des informations financières sur lesquelles les investisseurs se basent pour prendre leurs décisions mais c'est l'information financière en tant que telle qui est leur matière première. Certains ont mis en avant le fait que les investisseurs n'ont pas le temps, les moyens de s'investir sur un sujet qui les concerne indirectement : « *Alors là c'est peut-être mon prisme de comptable qui va parler mais les analystes financiers et les investisseurs ils arrivent déjà difficilement à s'investir sur l'information financière elle-même, on manque de leur parole quelque part dans le débat ce qui fait que des tierces personnes essaient de se substituer à ce qu'ils pourraient penser ce qui est un biais terrible dans les discussions, donc aller imaginer qu'ils pourraient utilement contribuer à ce qui est, pour le coup indirect quand même pour eux, j'ai des doutes* » (entretien).

Par ailleurs, une autre considération, de nature organisationnelle, serait à appréhender. Ainsi, plusieurs interviewés nous ont indiqué que cette partie prenante n'est pas structurée en France, qu'il n'y a pas d'organisations représentantes des investisseurs, à la différence du monde anglosaxon. Il apparaîtrait donc difficile de nommer un représentant au Collège ou de faire participer un représentant au cours du processus de normalisation de l'audit : « *alors on a comme particularité en France qu'il n'y a pas de représentation des investisseurs* » (entretien)

Enfin, l'opportunité d'une participation des investisseurs au processus d'élaboration et d'adoption des normes d'exercice professionnel a été questionnée par des interviewés au regard du champ des normes d'audit. En effet, il ressort de nos entretiens que les investisseurs peuvent avoir un intérêt dans la normalisation de l'audit, en ce sens que le travail du commissaire aux comptes peut les intéresser au regard de diligences estimées pertinentes pour leur bonne information et leur prise de décision éclairée ou au regard de documents d'information auxquels ils pourraient avoir accès, tel qu'un accès public au rapport destiné au comité d'audit. Cependant, ces préoccupations apparaissent davantage du ressort du législateur au travers de dispositions législatives ou réglementaires. En effet, les normes d'exercice professionnel en France déclinent les obligations légales et réglementaires mais elles ne peuvent pas aller au-delà de la loi ou du règlement²⁴⁴ et ne pourraient pas notamment, pour reprendre l'exemple qui nous a été cité, étendre le champ des personnes destinataires d'un document émis par le commissaire aux comptes : *« ça c'est des choses qui se font au niveau de la loi ou du règlement, pas tellement au niveau de la NEP »* (entretien).

Un autre axe abordé par quelques personnes concerne le secteur associatif : *« il y a le monde associatif qui n'est pas très représenté, le secteur non marchand peut-être »* (entretien). A ce titre, précisons que la composition initiale du H3C prévoyait trois commissaires aux comptes, dont deux ayant une expérience du contrôle des comptes des personnes ou des entités qui procèdent à des offres au public ou qui font appel à la générosité publique. Cette référence à la générosité publique pouvait conduire à une représentation de la connaissance des associations faisant publiquement appel à la générosité parmi les praticiens et, ce faisant, d'une sensibilité aux spécificités qui y sont attachées. Cette précision n'apparaît plus dans les dispositions légales régissant la composition du H3C et concernant les personnes ayant exercé la profession de commissaire aux comptes. Or, *« avoir quelqu'un spécifiquement qui connaisse les problématiques du monde associatif, notamment quand on parle de contrôle interne, qui sait que c'est difficile d'avoir un contrôle interne performant dans une association, ça ferait du bien. »* (entretien).

Soulignons par ailleurs que s'agissant des quatre personnes qualifiées en matière économique et financière, il est expressément requis au titre de la composition du Collège que la troisième soit choisie pour ses compétences dans le domaine des petites et moyennes entreprises, des

²⁴⁴ Cf. développements sur le principe de hiérarchie des textes

personnes morales de droit privé ayant une activité économique ou des associations. Cette sensibilité du monde associatif est donc un domaine spécifiquement mentionné. Cependant, le champ de compétences ainsi visé est large et hétéroclite et il n'apparaît pas forcément aisé que l'ensemble du spectre soit effectivement couvert.

2. De l'absence de praticiens

Comme nous l'avons indiqué, cette appréciation globalement positive d'une bonne représentation au sein du H3C est assortie d'une réserve. Celle-ci porte sur l'absence de professionnels en exercice que plusieurs personnes interrogées estiment regrettable : *« moi je regrette sincèrement, je comprends très bien au niveau des concepts, je comprends très bien qu'on ne peut pas être juge et parti mais je trouve ça dommage, je trouve ça dommage. »* (entretien). La plupart des personnes interrogées ont bien souligné que cette évolution résulte d'une contrainte externe issue des dispositions européennes : *« Là, ce n'était pas un choix des autorités françaises, c'était l'application du règlement européen »* (entretien). Elles comprennent également les objectifs poursuivis dans cette disposition européenne, à savoir l'indépendance des autorités de régulation. Malgré tout, elles voient cette évolution plutôt négativement : *« c'est le mauvais côté de la réforme de l'audit avant c'est bien ce qui se passait, on avait des confrères en exercice »* (entretien).

Cette nouvelle contrainte a pour effet de ne plus associer, au moment de la décision finale d'adoption de la norme, des professionnels qui ont la connaissance pratique et active du terrain. Bien que résultant des textes, il apparaît dommage, selon les appréciations qui se dégagent majoritairement, de ne plus pouvoir bénéficier de l'éclairage des praticiens en exercice à ce stade du processus de normalisation d'adoption par le Collège. La question qui en découle est de savoir si le fait de ne plus être commissaire aux comptes depuis trois ans réduit considérablement l'apport du commissaire aux comptes ? A cet égard plusieurs personnes interrogées ont exprimé de manière appuyée le fait que le métier évolue : *« L'audit étant une matière vraiment mouvante et certains des sujets demandant quand même d'avoir une connaissance précise de la réalité du métier et de la façon dont il se fait, on ne pourra pas prendre quelqu'un qui est trop déconnecté de cet aspect-là », « je me rends compte que le métier a considérablement changé »* (entretiens). Les techniques d'audit évoluent aussi. Les techniques d'analyses de données ont notamment été citées en exemple. Il apparaît ainsi selon nos entretiens qu'un commissaire aux comptes qui a quitté la profession depuis au moins trois

ans peut vite s'éloigner de la pratique et des techniques d'audit : *« quand on a quitté la profession depuis plusieurs années on peut vite s'en éloigner »* (entretien).

Bien entendu, ce regret porte sur la composition du Collège prévu par le code de commerce du fait des textes européens et les personnes qui ont mis en avant ces éléments ont précisé qu'elles ne remettaient nullement en cause les compétences et l'expérience passée des personnes individuellement nommées : *« je ne mets pas en cause leurs compétences, je les connais tous les deux donc ce n'est pas un sujet de personne c'est plus une question de principe »* (entretien). Mais cette distanciation avec la pratique apparaît comme un risque potentiel. Ainsi, l'objectif poursuivi d'indépendance doit s'allier avec l'expertise technique des membres. Or, cette combinaison peut s'avérer délicate : *« Je dis toujours que parfois l'indépendance va à l'encontre de la compétence. A force de tirer sur l'indépendance on oublie trop qu'elle fait des dégâts sur la compétence. Il faut toujours rééquilibrer les deux notions »* (entretien). Ces propos ne remettent pas en cause la connaissance, l'expertise et l'expérience des membres ayant exercé les fonctions de commissaires aux comptes mais soulèvent la problématique de l'actualité de cette expertise et de leur expérimentation professionnelle au regard d'une pratique en évolution rapide. Il apparaît important d'avoir pu mettre en œuvre une nouvelle obligation ou avoir pu connaître un nouvel environnement réglementaire ou technologique afin de l'appréhender dans toutes ses dimensions et ses implications de terrain. Un interviewé nous parlait d'une sorte de suspicion quant à l'indépendance *a priori* des commissaires aux comptes : *« c'est un peu une caricature ce que je fais, mais on a le sentiment qu'aujourd'hui pour être indépendant il ne faut pas connaître la matière, non mais volontairement je caricature un peu. Parce qu'on a l'impression que dès qu'on connaît la matière, bah on va vouloir influencer »* (entretien). En ce sens, une autre personne interrogée mettait en avant la nécessité d'une *« indépendance d'esprit »* (entretien).

Une précision, qui nous a été soulignée, doit toutefois être avancée au regard de ce qui précède. Partant du constat que le Collège du H3C ne pouvait plus inclure de commissaires aux comptes en exercice du fait des dispositions européennes, il a été soutenu le maintien du groupe de concertation qui existait entre la CNCC et le H3C pour l'élaboration des normes. Ce groupe a même été institutionnalisé en une commission paritaire composée à parité de membres du Haut conseil et de commissaires aux comptes. Les praticiens, de terrain, actifs, sont donc effectivement présents lors de l'élaboration des projets de normes : *« la contrepartie c'était d'associer des professionnels en exercice via la commission paritaire »* (entretien).

3. De l'apport aux recherches antérieures

La recherche académique a mis en exergue la prédominance historique de la profession dans le processus d'élaboration et d'adoption des normes d'audit. Celle-ci se manifestait aussi bien au niveau international qu'au niveau national, dans le monde anglosaxon mais également en France (Ramirez 2003). En quête de confiance pour éviter de nouveaux scandales financiers, les systèmes ont été réformés au début des années 2000 avec l'arrivée de régulateurs d'audit indépendants. La France n'a pas échappé à ce mouvement *« qui a fait tache d'huile »* pour reprendre les termes d'un interviewé que nous avons cité lorsque nous avons retracé l'historique de l'évolution du processus. La recherche d'indépendance a également guidé l'évolution qui s'est produite au niveau européen avec la directive et le règlement audit 2014. Le système normatif qui est désormais applicable n'a cependant pas été sous les projecteurs des études récentes. Nous contribuons à lancer cet axe de recherche afin de mieux appréhender les nouveaux équilibres ou déséquilibres et susciter les réflexions qui guideront les futures évolutions.

En effet, il ressort de notre analyse que *« peut-être qu'on est allé un peu loin et qu'à un moment on se dira que finalement par exemple un membre en exercice ce n'est pas insupportable »* (entretien). *« Est-ce que vous imaginez un Haut conseil des cordonniers sans avoir un cordonnier en activité au sein du Haut conseil des cordonniers ? »* (entretien) nous a-t-on rapporté comme métaphore pour illustrer la présence jugée nécessaire des professionnels pour lesquels les normes sont élaborées.

L'exclusion des commissaires aux comptes en exercice au sein du Collège du H3C est ainsi décrite majoritairement comme *« une erreur »* (entretien) et semble pour certains relever *« de l'affichage »* (entretiens). La discussion relative à l'absence de praticiens peut ainsi alimenter de futures réflexions ou débats sur des évolutions de la régulation de l'audit au sein de l'Union européenne. D'ailleurs, un interviewé reconnaissait que c'est lors de la négociation des textes européens que les positions sont à défendre : *« c'était avant, il fallait se battre, au niveau européen »* (entretien). Dans cette perspective, deux éléments ont été soulignés et peuvent nourrir les échanges futurs. Tout d'abord, il a été relevé le fait que les (anciens) commissaires aux comptes sont de toute façon minoritaires et que les décisions prises ne peuvent donc pas être considérées comme étant celles soutenues par les seuls commissaires aux comptes : *« c'est une délibération de 14 membres, ils sont totalement minoritaires »* (entretien). En outre, un interviewé a ouvert une piste intermédiaire consistant à avoir des membres non décisionnaires :

« je pense que la présence et le droit de vote c'est deux choses différentes » (entretien), mettant en exergue l'apport des professionnels dans les échanges.

4. De l'ouverture vers d'autres explications théoriques

Le processus de normalisation de l'audit est mis en œuvre par plusieurs parties prenantes et en ce sens la théorie des parties prenantes pourrait trouver sa place. Cependant, nous avons indiqué dans la justification du cadre néo-institutionnel retenu que cette théorie nous aurait conduit à davantage axer notre étude sur les acteurs du processus de normalisation de l'audit qui ne sont que l'une des composantes de notre cadre d'analyse. Indirectement, il peut toutefois être considéré que notre étude emprunte à la théorie des parties prenantes. D'ailleurs, nous avons précisé que des concepts issus d'autres cadres alternatifs à la théorie néo-institutionnelle pourraient être mis à profit pour apporter des éléments explicatifs complémentaires. Tel est le point que nous développons à présent, en cohérence avec nos travaux relevant d'une approche exploratoire qui n'est pas enfermée dans les seuls concepts néo-institutionnels (la référence aux concepts d'experts et représentants en témoigne d'ailleurs pleinement). Ce cheminement s'exprime en cohérence avec notre posture épistémologique de compréhension approfondie.

Ainsi, lors de notre approche du positionnement des acteurs en qualité d'experts ou de représentants, la vision partenariale de la théorie des parties prenantes s'est manifestée. Le H3C qui adopte les normes d'audit et dont quatre membres contribuent à leur élaboration au sein de la commission paritaire est composé d'experts représentatifs d'une sensibilité et ce faisant, représentent collectivement les parties prenantes et œuvrent dans l'intérêt général. En ce sens, cela rejoint la théorie des parties prenantes qui considère qu'aucun intérêt n'est censé dominer celui des autres (Clarkson 1995 ; Donalson et Preston 1995 ; Pesqueux 2006).

En outre, nous partageons la difficulté soulevée par la théorie des parties prenantes au regard de la définition de celles-ci²⁴⁵. D'une part, il est difficile de déterminer les parties prenantes à la normalisation de l'audit, ou parties intéressées, pour reprendre une autre traduction du terme « *Stakeholders* » soulignée par Mercier (2006). Dans cette perspective, nous avons mené dans la discussion qui précède une réflexion sur les parties intéressées qui pourraient prendre place

²⁴⁵ Freeman (1984, p. 46) définit une partie prenante comme « *tout groupe d'individus ou tout individu qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs organisationnels* » (notre traduction de « *any group or individual who can affect or is affected by the achievement of the organization's objectives* »)

au sein du processus. D'autre part, la notion de partie prenante entretient une certaine confusion entre les individus et les groupes, voire une certaine redondance : un même individu peut appartenir à plusieurs groupes en étant à la fois actionnaire, salarié, membre de la communauté et consommateur (Mercier 2006). Nous avons rencontré la même difficulté au regard de la classification des acteurs de la normalisation de l'audit, et au regard également de la catégorisation de nos interviewés. Nous avons ainsi mis en relief la possibilité qu'un même individu ou un même interviewé ait été par exemple commissaire aux comptes, membre d'une commission de la CNCC et du Collège du H3C, cumulant ainsi une appartenance à trois catégories de notre aire institutionnelle de la normalisation de l'audit.

La théorie des parties prenantes permet ainsi d'apporter des éléments explicatifs complémentaires tant en termes d'analyse des résultats qu'en termes de justification méthodologique où nous avons souligné la difficulté d'une affectation catégorielle des interviewés qui serait à même de refléter leur sensibilité sans faillir à l'anonymat. D'ailleurs, ces réflexions rejoignent les difficultés posées lors des classifications qui sont réalisées au titre des répondants à des consultations. Ces questions ont particulièrement été examinées au titre de la normalisation comptable et montrent bien qu'il s'agit d'un sujet non aisé²⁴⁶. Le traitement de ce sujet sortirait de notre champ de recherche mais la confrontation à ces questionnements lors de nos travaux étend le champ de connaissances à l'égard de la normalisation de l'audit. Les études antérieures menées au titre de la normalisation de l'audit, et notamment celles portant sur le contexte français n'ont pas mis en relief cet aspect qui nous semble d'une importance notable pour bien comprendre le processus de normalisation de l'audit et la richesse des échanges entre ses participants.

²⁴⁶ Cf. Amalou (2017) pour un recensement récent des réflexions à ce titre

Section 5 – Discussion des dimensions normatives

Pour ce dernier pan de notre discussion, nous nous centrons sur la dimension internationale. Cet arbitrage s'inscrit dans le droit-fil du choix que nous avons initialement fait de retenir l'étude du cas français comme angle d'analyse du processus de normalisation de l'audit. En effet, nous avons indiqué en propos introductifs au présent compte rendu que le contexte hexagonal présentait un intérêt de recherche par ses particularités. En cohérence avec le cadre néo-institutionnel retenu et les notions d'isomorphisme mimétique et de dépendance du sentier, nous proposons dans cette discussion de questionner les trois divergences identifiées lors de l'analyse générale du processus français en comparaison avec le processus international de l'IAASB, à savoir l'absence de recherche académique (1), l'absence de procédure formelle et systématique de consultation publique (2) et la transparence limitée du processus normatif (3). Nous tentons d'apporter des éléments explicatifs à ces différences.

1. Un processus ne recourant pas à la recherche académique

Tout d'abord, le processus français de normalisation de l'audit n'intègre pas la recherche académique. Cette différence semble provenir de deux raisons.

La première est que le monde académique en France est différent du monde académique dans les pays anglo-saxons. « *Dans le monde anglo-saxon, on dit vous avez besoin d'une étude académique, voilà l'argent et dans 3 mois rendez-moi le rapport. En France, vous allez lancer un projet de recherche, il faut avoir 6 ans devant vous. Donc le monde est complètement différent. Donc on dit comment vous voulez qu'on ait un projet de recherche, en plus en anglais, en 3 mois* » (entretien). Ainsi, à l'international, de nombreuses réflexions sont alimentées par des recherches universitaires. On voit ici apparaître une difficulté liée au temps de recherche et à la question des financements de cette recherche. En effet, même si la normalisation prend du temps, les délais de recherche en France n'apparaissent pas compatibles avec les besoins de la normalisation. Cette première raison revêt donc un caractère culturel.

La seconde raison à cette absence de recherche académique semble se trouver dans le processus de transposition lui-même : « *en France, on ne normalise pas pour la France, rarement sur l'audit, la normalisation elle est plutôt sur la scène internationale pour l'audit, après en France on va écrire des choses qui correspondent à nos lois françaises et qui viennent en plus* »

(entretien). Puisque la majorité des normes d'exercice professionnel sont issues des ISA, la recherche n'apparaît pas nécessaire au stade de leur transposition en NEP. Elle est indirectement intégrée dans le processus français par les études académiques qui sont prises en considération en amont de l'élaboration des ISA, lesquelles sont ensuite transposées en NEP.

2. Un processus avec des consultations informelles et ciblées

Une autre caractéristique du processus international qui est absente du schéma normatif français est la consultation publique. L'IAASB procède à des appels à commentaires qui peuvent intervenir au stade des réflexions préalables sur un sujet (« *request for input* » ou « *invitation to comment* »), lors de l'avancement du projet (« *consultation paper* » ou « *discussion paper* ») ou lorsqu'un projet de norme a été préparé (« *exposure-draft* »). A ce titre « *le système international est quand même plus riche. Forcément les exposure-drafts, les consultations c'est quand même mieux, normalement* » (entretien). Attardons-nous quelques instants sur ces propos : « *c'est quand même mieux, normalement* ».

En quoi une consultation publique comme elle existe à l'international est-elle un plus ? « *La consultation en soi est une bonne chose* », « *la consultation publique est toujours utile* » (entretiens). Elle permet d'améliorer la compréhension des différentes alternatives envisageables et des conséquences de ces alternatives sur les parties concernées (Noël-Lemaître et al. 2010, p. 139). Botzem et Quack (2006, p. 283-285) y voient un cadre procédural destiné à régler les divergences de points de vue. Après avoir « *sondé* » toutes les parties prenantes, le normalisateur peut, le cas échéant, adapter ses prises de positions au regard des oppositions que celles-ci suscitent (Chiapello et Medjad 2007, p. 57). Ce mécanisme de « *dialogue* » avec les parties prenantes de la normalisation permet ainsi au normalisateur de renforcer l'objectivité du processus d'élaboration des normes, c'est-à-dire l'absence de dépendance à des intérêts particuliers, donc de conforter sa volonté de prendre en compte l'intérêt général (Rocher 2011, p. 61). Associer à la prise de décision les parties affectées par la norme confère au normalisateur une légitimité politique (Chantiri-Chaudemanche et Kahloul 2012).

Au niveau du processus français, une telle consultation pourrait permettre de donner une voix plus forte à certaines parties. Ainsi, l'un de nos interviewés considère que « *ce serait peut-être le moyen de donner une voix plus forte aux entreprises, qui c'est vrai ne sont pas forcément très représentées dans ce processus-là, en tout cas moins que la profession de commissaires aux comptes* » alors qu'un autre estime justement que la représentation de la profession de

commissaire aux comptes pourrait être étendue « *pour avoir la voix de gens qui ne sont pas représentés à la Compagnie ou minoritaires* » (entretien). Au-delà du renforcement de certaines parties prenantes, la consultation serait à même de donner une voix à certaines parties intéressées non représentées autour de la table normative. C'est ainsi que les représentants des actionnaires, les organisations représentatives des préparateurs de comptes, des investisseurs, des analystes, des lecteurs d'états financiers, « *tous ceux qui participent à la vie économique pourraient être intéressés à répondre* » (entretien).

Un système de consultation publique avait été envisagé par la CNCC à l'époque de l'autorégulation (Jedidi 2019) mais il semble que cela ne soit plus le cas aujourd'hui. « *A quoi ça rimerait de faire appel à des commentaires ?* » (entretien) nous a-t-on répondu lorsque nous avons interrogé nos interviewés sur l'opportunité de mettre en place un tel fonctionnement en France. Les arguments avancés sont multiples.

En préambule, il n'apparaît pas certain que la matière s'y prête car il s'agit d'une matière complexe, très technique comme nous l'avons vu précédemment : « *le sujet du commissariat aux comptes, c'est un sujet qui est quand même, me semble-t-il une technique très particulière que les gens ne connaissent pas* » (entretien). Pour preuve toutes les études et les réflexions sur l'« *expectation gap* ». Cependant, force est de constater que d'autres normalisateurs d'audit, nationaux ou internationaux, y recourent. Cet argument de la technicité semble alors s'étioler.

Surtout, la convergence avec les normes ISA est mise en exergue. « *Si c'est pour faire une consultation pour modifier les normes et s'éloigner des ISA, ça n'a aucun sens [...], notre objectif doit être de converger le plus possible, ça ne doit pas être de s'éloigner* » (entretien). Effectivement, la prise en compte de commentaires pourrait conduire à créer des différences avec les ISA. Or, l'objectif de convergence avec les ISA est clairement affiché (Commission paritaire, plan d'orientation 2017-2019) et chaque révision de norme amène à réexaminer les écarts éventuels qui existent à date entre les normes françaises et les normes internationales.

En outre, les normes françaises étant issues de la transposition des ISA, une consultation publique a déjà été menée en amont : « *nos NEP françaises elles ne sortent pas de nulle part, logiquement il y a déjà eu un texte international qui lui a fait déjà l'objet de consultations, à laquelle tous ceux que vous pourriez consulter, y compris au niveau français, ont pu s'exprimer* » (entretien). Les parties prenantes ont déjà eu l'opportunité de répondre aux consultations au niveau international sur un projet de texte ISA donc « *ça ferait un peu doublon je pense entre les consultations au niveau international et au niveau français* » (entretien).

Il apparaît aussi que l'instauration d'une consultation publique comme une étape supplémentaire dans le processus de normalisation alourdirait le fonctionnement et aurait une incidence sur le temps d'élaboration des normes, déjà considéré trop long par certains : « *on alourdirait considérablement la rédaction des normes [...] il faudrait multiplier par 10 le temps passé, on n'est pas du tout équipé pour ça* » (entretien). L'aspect des moyens est également un sujet car la consultation suppose son organisation, le dépouillement et l'analyse des réponses, leur intégration dans le projet final, avec les difficultés de traitement des divergences de points de vue des répondants : « *En plus, on n'aurait probablement pas les moyens. Soit on aurait très peu de réponses, et dans ce cas-là c'est un coup d'épée dans l'eau. Soit on a beaucoup de réponses, on n'a pas forcément les moyens de les traiter* » (entretien).

On parle ici de moyens humains et organisationnels mais il faut également considérer les moyens financiers. En effet, un tel système aurait un coût. Et face à ce coût supplémentaire se pose la question du rapport coût-efficacité : « *Donc après il faudrait se poser la question de pourquoi j'en fait une, qu'est-ce qui me manque éventuellement aujourd'hui ou dans quelle mesure mon process n'est pas assez robuste et pourrait être attaqué et qu'est-ce qui existe déjà, qu'est-ce que ça rajouterait et quelle forme ça pourrait prendre pour que ça ne soit pas source de coûts, de perte d'énergie énorme mais que ça apporte ce qu'il faut* » (entretien).

Il ressort ainsi de nos entretiens qu'il ne faut pas faire une consultation pour faire une consultation. Il apparaît fondamental de se demander ce qu'une telle consultation pourrait apporter car même si la consultation est publique et ouverte à tous, il ressort que c'est toujours les mêmes personnes qui répondent, « *qui drivent les réponses, [...] on se rend vite compte que ce soit au niveau français ou au niveau européen, c'est un petit monde à chaque fois* » (entretien). En ce sens, nous pouvons témoigner à travers notre immersion participative qui nous a conduit à assister à une table ronde de l'IAASB en mai 2019 relative aux entités peu complexes. A cette occasion, le Président de l'IAASB a indiqué que parallèlement à la consultation publique en cours, l'IAASB allait solliciter spécifiquement certaines parties prenantes qui ne répondent habituellement pas aux consultations. Cette démarche montre bien les limites des consultations publiques.

Concernant le processus français, il faudrait se demander quelles parties intéressées manquant aujourd'hui autour de la table pourraient être captées par la consultation. Or les membres du Collège du H3C représentent diverses parties prenantes et points de vue, y compris les entreprises, les régulateurs... Les commissaires aux comptes et la CNCC sont également parties prenantes au processus. Nous parlions précédemment du lecteur des états financiers qui n'est

pas spécifiquement représenté mais on pourrait aussi dire que « *l'AMF est censée quand même représenter, enfin protéger l'épargnant et donc de facto, s'intéresser à l'information qui sera donnée à l'épargnant* » (entretien). De même, concernant les représentants des actionnaires qui nous ont été cités, des actionnaires peuvent répondre en amont aux consultations sur les ISA.

Et se pose ensuite une interrogation sur la pertinence des réponses sur le plan à la fois technique, pragmatique et sur leur valeur ajoutée par rapport au projet en cours, comme en témoignent quelques interviewés : « *Ce qu'on craint c'est qu'il y ait beaucoup de réponses de pures directions techniques, de pures consultants quoi, ce n'est pas des gens qui ont mis les mains dans le cambouis* » (entretien). « *Et dans les consultations, il y a ceux qui répondent parce qu'ils ont le temps mais ils n'ont rien à dire, ça vous apporte pas grand-chose* » (entretien). L'intérêt des réponses est également mis en balance du fait de réponses qui sont des réponses de consensus et qui, pour pouvoir aboutir, retiennent le plus souvent le plus petit dénominateur commun ce qui peut être préjudiciable pour la qualité de l'audit et l'intérêt général.

Il ressort de ces éléments que la consultation serait considérée comme opportune en cas d'élaboration d'une norme spécifique pour la France : « *il faudrait quand même être en train d'écrire un texte franco-français où on s'éloignerait vraiment du texte ISA pour qu'on ait éventuellement un trou ou alors on développe quelque chose de purement franco-français et là on devrait se dire qu'on a à les solliciter ou en tout cas il y a quelqu'un à solliciter sur quelque chose* » car « *si c'est juste pour transposer l'ISA numéro je ne sais pas quoi, de toute façon on sera contraint par la transposition* » (entretiens).

D'ailleurs, c'est la ligne de conduite qui a été retenue à plusieurs reprises sur des sujets spécifiques développés en France au niveau normatif, tels que les DDL pour l'élaboration desquelles le H3C s'est concerté avec la profession et les utilisateurs du commissariat aux comptes. Il a notamment auditionné des représentants de la profession de commissaire aux comptes et de la profession d'expert-comptable. Il a reçu les représentants de grandes et petites entreprises. Le secteur associatif a également été sollicité pour qu'il présente ses attentes. Le H3C a de plus entendu des utilisateurs des comptes et des associations d'actionnaires, ainsi que des responsables de tribunaux de commerce. A l'issue de ces auditions, le H3C a pu fixer la nature et les limites des interventions pouvant être autorisées, au regard du critère de préservation de l'indépendance du commissaire aux comptes vis-à-vis de l'entité dont il certifie les comptes (H3C, rapport annuel 2008, p. 16). Ainsi les consultations sont lancées en fonction des besoins qui se font ressentir au moment de la normalisation : « *il nous est arrivé sur certains sujets, je pense à la RSE d'entendre des parties prenantes, de faire des consultations à*

l'extérieur. Bon c'est notre transparence à nous, elle n'est pas systématique, elle est ponctuelle elle peut exister. On l'a fait aussi sur d'autres sujets, d'entendre les parties prenantes, faire venir les gens de la place et d'avoir leurs observations. Ça je pense que c'est un souci qui est pris en compte. Pourrait-il l'être plus ? C'est possible mais c'est quand même lourd pour ne pas le faire systématiquement. Je pense que c'est assez bien pris en compte. Il ne me semble pas qu'il y ait un point faible sur cela » (entretien).

Dans le cadre de la norme relative aux diligences du commissaire aux comptes dans des entités ne dépassant pas certains seuils (NEP 910), le Haut conseil avait également auditionné divers représentants de la profession et de syndicats défendant les intérêts des petites entreprises avant de délivrer son avis sur le sujet. A l'issue de ces auditions, et à la suite de travaux en commun avec la Compagnie nationale et la Chancellerie, des principes et des modalités de mise en œuvre applicables à l'audit réalisé en vue de certifier les comptes de ces petites entités ont pu être définis (H3C, rapport annuel 2008, p. 18).

Ce fonctionnement de consultations ciblées et non systématiques semble donc globalement satisfaire les parties prenantes, même si quelques bénéfices pourraient en être tirés (plus large représentation des parties intéressées). Il se justifie essentiellement par le contexte international dans lequel s'inscrit la normalisation française et colle semble-t-il assez bien à l'approche culturelle française. Cependant, les NEP restent à ce jour des normes « temporaires » dans l'attente d'une adoption des normes ISA au niveau européen²⁴⁷. Si finalement l'adoption ne se faisait pas, certains estiment qu'il faudrait peut-être se réinterroger sur cette pratique : « si on restait à moyen / long terme dans un système de normalisation franco-française, je pense qu'il faudrait ouvrir le système de consultation ». « Je pense que c'est une question qu'il faudra à un moment se poser [...], c'est une question à ne pas perdre de vue » (entretiens).

3. Un processus resserré et relativement secret

Le troisième élément qui distancie le processus international du processus français tient à sa transparence.

²⁴⁷ Article L. 821-13 du code de commerce : « I.-Le commissaire aux comptes exerce sa mission conformément aux normes d'audit internationales adoptées par la Commission européenne (...). En l'absence de norme d'audit internationale adoptée par la Commission, il se conforme aux normes adoptées par le Haut conseil du commissariat aux comptes et homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice (...) » ; RFC 039

Depuis la réforme de l'IFAC en 2003, les travaux normatifs de l'IAASB sont publics (RFC 018). Cette transparence se manifeste par des réunions trimestrielles du Board et des réunions semestrielles du *Consultative Advisory Group* publiques où toute personne peut s'inscrire pour y assister. Nous avons nous-même pu assister à la réunion du *Consultative Advisory Group* qui s'est tenue à Paris les 7 et 8 mars 2016. Nous avons ainsi pu constater cette transparence avec seules quelques courtes sessions qui se déroulaient à huis-clos, et qui étaient présentées en tant que telles dans le programme de la réunion. Pour ces réunions, des documents sont disponibles en amont, publiquement, sur le site Internet de l'IAASB et les comptes rendus de réunions sont également en accès libre. Parallèlement à ces rendez-vous périodiques, des réunions intermédiaires peuvent avoir lieu, sous forme de conférences téléphoniques afin de faire avancer les projets en cours. Ces projets sont rythmés par le *due process* qui conduit, comme indiqué juste avant à exposer publiquement les réflexions en cours ou le projet de norme. Les documents de consultation ainsi que les réponses aux consultations et les travaux d'analyse des réponses sont eux-aussi rendus publics sur le site Internet de l'IAASB.

Par différence, au niveau du processus français, les réunions et les documents de travail des organes participant à la normalisation française ne sont pas publics, qu'ils concernent le CNP, le Bureau ou le Conseil national côté CNCC, la commission normes ou le Collège côté H3C, mais également la commission paritaire qui devient dans le nouveau système l'organe central d'élaboration ou encore la Chancellerie qui intervient au fil de l'eau et appose son cachet final. Il s'agit là d'une différence conséquente avec le processus international au niveau de l'IAASB. En outre, l'absence de consultation publique telle que soulignée juste avant ne va pas non plus dans le sens de la transparence.

La transparence en vigueur à l'international devrait-elle alors être appliquée au niveau français ? Comme pour la consultation publique, les avis recueillis lors de nos entretiens restent sur la retenue sur cet aspect aussi. Plusieurs éléments ont été mis en relief. Tout d'abord, il a été relevé qu' « ils sont déjà aboutis les documents qui sont présentés au board ou éventuellement c'est des étapes intermédiaires » (entretien). La transparence n'est donc pas totale au niveau international. En outre, des dérives ou écueils à la transparence ont été signalés : « je n'aime pas trop la transparence personnellement parce que là-encore, pour toute chose il y a son corollaire, plus on parle de transparence moins ça permet de s'exprimer. Plus on sait qu'un compte-rendu va être rendu public, moins en séance on va vraiment dire ce qu'on pense, le dire comme on le pense, parce qu'on se dit il va falloir le mettre dans le compte-rendu ou alors on ne le dit, c'est la pire des choses parce je pense dans le système ce sont des échanges

libres qui sont bons donc on va s'autocensurer ou on va le dire et on ne va pas le mettre dans le compte-rendu donc de toute façon ça ne sera pas transparent. Donc je crains toujours un petit peu ce côté transparence » (entretien). Ainsi une politique de transparence pourrait avoir comme risque induit de nuire à l'efficacité du système normatif. De plus, au-delà de la transparence en soi, son intérêt reste en questionnement : *« les documents de travail intermédiaires franchement je pense ça ne serait pas d'une grande utilité mais est-ce qu'il faudrait d'autres éléments ? Je ne suis pas sûr qu'on puisse raisonner de la même façon parce que, on est quand même très contraint par le cadre juridique dans lequel on travaille. La commission paritaire c'est une commission du H3C. Le H3C c'est une autorité de régulation. L'IAASB ce n'est pas du tout ça, c'est un normalisateur privé, alors je ne sais pas trop comment le qualifier, financé par un certain nombre de parties prenantes et donc on n'est pas du tout sur le même plan si je puis dire, sur le même type d'organe »* (entretien). Le fonctionnement international avec un organisme privé n'apparaît donc pas pouvoir être transposé à un cadre national où une autorité de régulation existe. Le contexte français est encadré et bénéficie d'une légitimité. Ce n'est pas le cas pour le processus de l'IAASB dont la transparence est perçue comme une quête de légitimité : *« être transparent pour que les gens s'approprient parce qu'on n'est pas hyper légitime malgré tout oui, mais moi je pense qu'en France, s'adressant au commissaire aux comptes français et avec le système qu'on a il y a eu une certaine appropriation quand même et une certaine légitimité quand même »* (entretien).

➤ Conclusion du chapitre 4

Ce dernier chapitre de notre compte rendu nous a permis de discuter les résultats de notre recherche. Nous avons ainsi pu montrer l'intérêt du cadre théorique néo-institutionnel pour expliquer les caractéristiques du processus de normalisation de l'audit en France. Nous avons également fait apparaître les prolongements apportés par notre recherche aux études antérieures. La discussion a été l'occasion aussi d'une prise de recul sur le processus de normalisation de l'audit tel qu'il existe en France.

Même si le nouveau processus, étudié lors de ses premières années de mise en place, fait ressortir une perception globalement positive, quelques pistes de réflexion ont émergé. Elles portent notamment sur les acteurs, en termes d'exhaustivité des parties prenantes représentées et au regard de l'absence de commissaires aux comptes en exercice au sein de l'organe en charge de l'adoption des normes. La question des moyens humains nous a également été remontée, en lien avec le temps d'élaboration des projets de normes. D'autres questionnements

ont trait aux différences constatées avec des pratiques retenues hors de l'hexagone, notamment au niveau international. Il s'agit par exemple de l'absence de recherche académique, de l'absence de consultations publiques ou encore de l'extériorisation restreinte de l'activité normative mise en œuvre.

➤ Conclusion de la partie 3

Au terme de cette troisième partie, nous proposons de conclure sur les résultats de notre étude au regard de notre question de recherche : comment caractériser le processus de normalisation de l'audit en France ? Ces résultats sont issus de notre étude d'ensemble, de l'étude de cas qui a permis de les affiner et de la discussion de synthèse qui a permis de les discuter.

Le processus de normalisation de l'audit que nous avons étudié est axé sur celui existant depuis l'entrée en vigueur de la réforme européenne de l'audit en France en 2016. Pour autant, il est empreint du poids de l'histoire, de la dépendance de sentier avec une évolution de l'« autonormalisation » vers une « normalisation partagée » puis « régulée », pour reprendre les qualificatifs que nous avons attribués aux différentes phases identifiées. La fabrication des normes suit un processus-type, standardisé, qui ne se limite pas à leur élaboration, mais s'étend à leur initiative, leur adoption et leur homologation, mettant ainsi en exergue un cheminement complet de fabrication des normes. Les modalités de ce processus-type sont adaptées ou nuancées selon les normes à élaborer ou à réviser. Ainsi, pour la fabrication de normes issues d'une transposition des ISA, la norme internationale d'audit constitue une matière principale qui alimente le processus de fabrication. Pour la fabrication de normes franco-françaises, les textes légaux et réglementaires et la pratique de l'audit pourront être au premier plan des échanges normatifs pour décliner l'obligation de rang supérieur. Mais la frontière n'est pas aussi nette puisque la pratique de l'audit est également considérée lors des transpositions d'ISA afin de tenir compte, le cas échéant, des spécificités françaises, notamment au regard du maillage des entités soumises à l'audit. Les textes légaux et réglementaires peuvent quant à eux conduire à écarter certaines dispositions des ISA qui ne seraient pas compatibles avec le cadre légal français. On voit à travers ces modulations du processus-type les caractéristiques multidimensionnelles qui s'entrecroisent : le processus de normalisation veille ainsi à une cohabitation harmonieuse des différents aspects à considérer. Bien sûr, le processus de normalisation est technique, au regard tant de la technique d'audit et de la considération de la faisabilité des diligences qu'il est envisagé de prévoir dans les normes, que de la technique normative, avec des participants qui sont (devenus) des spécialistes de la fabrication des

normes. Il est également politique avec une volonté d’agir dans l’intérêt général, en faisant intervenir des acteurs aux sensibilités multiples et complémentaires. En vue de permettre des pratiques harmonisées, le processus français de normalisation de l’audit suit un objectif de convergence avec les normes internationales d’audit. Cette dimension internationale s’inscrit cependant dans un contexte juridique et culturel particulier : celui de la hiérarchie des normes à laquelle appartiennent les normes d’exercice professionnel et celui d’une tradition de culture romaine continentale. La rédaction des normes doit alors combiner ces différentes facettes, établissant de manière claire et compréhensible les diligences qui permettent au commissaire aux comptes de répondre à ses obligations.

CONCLUSION GENERALE

Notre recherche s'est donnée pour objectif de mieux comprendre le processus de normalisation en matière d'audit externe dans le contexte français. Dans cette conclusion générale, nous présentons une synthèse de notre travail puis nous exposons les contributions de la recherche, ses limites ainsi que les pistes de prolongements ultérieurs.

Synthèse de la recherche

Alors qu'il concourt à la qualité de l'audit et à l'intérêt général, le processus de fabrication des normes d'audit en France est considéré comme une « *boîte noire* » (Jedidi 2013). Nous avons donc souhaité mettre en lumière un processus méconnu et ainsi contribuer à sa compréhension en profondeur. Cet objectif s'est déployé à travers une description fine et transverse du processus français d'élaboration, d'adoption puis d'homologation des normes d'exercice professionnel afin d'en dégager les caractéristiques.

La **première partie** de cette thèse s'attache à dépeindre notre démarche de recherche. Celle-ci constitue le fondement de nos investigations et des résultats obtenus. Dans une perspective de création de connaissances nouvelles, cette démarche s'est tout naturellement amorcée par un état de l'art sur notre objet de recherche : le processus de normalisation de l'audit. Notre revue de littérature révèle une problématique peu explorée jusqu'alors, notamment en comparaison avec le champ de la normalisation comptable. Les études existantes traduisent une dominante tantôt axée sur les acteurs, sur le processus de consultation des parties prenantes ou sur l'étude d'une norme particulière. Pourquoi ne pas offrir une vue d'ensemble ? Telle est l'ambition que nous avons poursuivie afin de combler les angles de vue segmentés des recherches antérieures, et proposer ainsi une approche englobante. Cette orientation de recherche s'est déroulée dans le contexte français, contrastant avec l'environnement anglosaxon majoritairement sous les projecteurs. Suivant cette optique, nous avons souhaité déterminer **comment se caractérise le processus de normalisation de l'audit en France**. A cette fin, nous avons déroulé une méthodologie qualitative s'appuyant sur les trois principaux vecteurs de sources de données

(Wolcott 2001) : l'observation participante, l'enquête par entretiens et l'étude documentaire. Cette complémentarité s'est révélée fructueuse pour nous permettre d'acquérir une compréhension du phénomène étudié selon une posture interprétativiste. Cette analyse s'est opérée à travers la lunette théorique du néo-institutionnalisme en mettant là-aussi à profit une combinaison : les approches sociologique et historique. En positionnant le processus au sein du champ organisationnel de la normalisation de l'audit, nous avons pu étudier les mécanismes isomorphiques en présence, en ne sous-estimant pas la dépendance de sentier, le poids de l'histoire, de la culture juridique française. Avec cette assise méthodologique et théorique, la caractérisation du processus de normalisation de l'audit en France s'est révélée à travers une modélisation que nous avons fait émerger. Nous avons effectivement construit un cadre conceptuel, à la fois outil d'analyse et appareil de restitution. Il constitue en soi un résultat de notre recherche.

La **deuxième partie** de la thèse identifie les caractéristiques du processus de normalisation de l'audit en France à travers notre cadre d'analyse. Avec une étude menée sur le processus pris dans son ensemble, nous proposons ainsi une représentation conceptuelle de ses traits majeurs. Le processus de normalisation met en relation un triptyque : les sources, le processus et les normes. Les sources correspondent aux ingrédients, aux matières premières qui alimentent le processus de fabrication. Ce processus emprunte un cheminement type qui a évolué au fil du temps, passant de l'« autonormalisation » à une normalisation plus concertée faisant intervenir la profession et son institution représentative, le régulateur d'audit créé après les scandales financiers internationaux du début des années 2000, et l'Etat qui tient la place ultime dans le pouvoir normatif. En franchissant progressivement les différentes étapes, les normes d'audit qui en résultent se veulent claires et compréhensibles. En restant sur des principes, elles tendent à permettre une harmonisation des pratiques en faveur de la qualité de l'audit et de la sécurité financière. De valeur réglementaire, elles servent de référence aux contrôles, aux enquêtes et aux sanctions en cas de non-respect. Ces jalons sont mis en œuvre par un certain nombre d'acteurs. Par différenciation avec les études antérieures, nous avons abordé ces participants sous deux angles. Nous avons tout d'abord voulu caractériser un « *participant* » phare de l'élaboration des normes : le groupe de concertation informel appelé G8 qui a été institutionnalisé à la suite de la réforme européenne de l'audit applicable en 2016. Cette caractérisation s'est appuyée sur le modèle de Tolbert et Zucker (1996), permettant ainsi de théoriser cette évolution marquante et jugée fructueuse. Nous avons en outre tenu à caractériser le positionnement des acteurs en leur qualité d'experts ou de représentants. Cette caractérisation

nous a conduit à considérer la combinaison d'une expertise plurielle, professionnelle et normative, et d'une représentation multiple exprimant des sensibilités complémentaires dans une optique d'intérêt général. Dans un élan dynamique et multidimensionnel, nous avons enfin caractérisé les diverses facettes revêtant le processus de normalisation de l'audit en montrant leurs interconnexions. Alors que certaines facettes sont assez perceptibles, telles que le sous-jacent technique ou l'influence internationale, d'autres le sont moins. En rentrant au cœur de l'activité normative, avec une imprégnation forte et pénétrante, nous avons pu apporter une compréhension d'autres caractéristiques, tant sur le plan juridique, économique, rédactionnel ou encore politique et culturel.

La **troisième partie** de notre thèse poursuit le déploiement de notre démarche de recherche. Après une approche exploratoire du processus pris dans son ensemble, nous avons mis à l'épreuve notre cadre d'analyse et les caractéristiques émergentes à l'aide d'une étude de cas. La fabrication de la NEP 701 relative à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public a été choisie. Suivant les préconisations de Yin (2014), cette sélection a permis de tester le modèle conceptuel avec un cas commun et révélateur. En confirmant, affinant et enrichissant les caractéristiques déterminées à partir de l'étude d'ensemble, nous avons pu faire ressortir le processus que nous avons personnellement vécu à travers cette norme. Ce cas réaliste, illustratif, démonstratif nous a naturellement guidé vers une discussion de synthèse. A partir de cette expérience normative riche, en capitalisant sur le suivi d'une dizaine de normes produites pendant notre immersion participative et à travers le recueil de témoignages de participants avertis ou parfois novices, nous avons pu prendre du recul. Nous avons ainsi pu apporter une lecture théorique à nos résultats en associant les concepts néo-institutionnels qui pouvaient faire écho et apporter de la profondeur à nos résultats de terrain. Nous avons également pu dégager des nuances aux caractéristiques identifiées avec un processus normatif type dont les modalités de mise en œuvre s'adaptent en fonction de la typologie des normes et de ses sources principales. Des regards critiques et pistes de réflexion ont également été esquissés.

Au terme de cette démarche, notre recherche apporte plusieurs contributions.

Contributions de la recherche

Les contributions de cette recherche sont multiples tant au niveau théorique, méthodologique que managérial.

- **Apports théoriques**

- **Meilleure connaissance du processus français de normalisation de l'audit**

Sur le plan théorique, cette recherche permet de mieux comprendre le processus français de normalisation de l'audit. Ce faisant, ces travaux s'insèrent dans la continuité des études relatives à la normalisation de l'audit en contrebalançant la prédominance des contextes anglosaxons. L'environnement français fait ainsi figure de rareté. D'ailleurs, Jedidi (2013, p. 272) indiquait qu'à sa connaissance aucune recherche portant sur la normalisation de l'audit en France n'avait été antérieurement menée. Notre étude se situe ainsi dans le prolongement de cette recherche en y apportant plusieurs valeurs ajoutées. Tout d'abord, nous apportons un regard neuf et actualisé sur le processus modifié en 2016 à la suite de l'entrée en vigueur de la réforme européenne de l'audit. Cette réforme marque un tournant dans la normalisation française de l'audit avec un processus amendé. Alors que Jedidi (2013) se focalise sur l'élaboration des normes au sein du comité des normes professionnelles de la CNCC et sur la concertation informelle entre la CNCC et le H3C, nous examinons les nouvelles étapes clés du processus, à savoir l'élaboration des projets de normes par une commission paritaire formelle puis le cheminement indissociable qui s'en suit : avis de la CNCC, adoption par le H3C puis homologation par le garde des sceaux. Notre étude est donc inédite dans le contexte nouveau et apporte ainsi une contribution majeure à la littérature antérieure avec une étude en profondeur du processus. Elle enrichit également les travaux menés sur le H3C par Pochet (2007) et Hazgui (2015) qui ont eux-aussi été effectués avant les évolutions précitées et qui approchaient le H3C de manière plus globale en tant que régulateur d'audit, sans approfondir ses attributions normatives. L'intérêt de notre recherche réside donc dans l'analyse d'un processus méconnu et peu étudié.

- **Proposition d'un cadre d'analyse de processus de normalisation**

L'apport le plus original de notre recherche se manifeste à travers le développement d'un outil d'étude du processus de normalisation. Le cadre d'analyse conceptualisant le processus français de normalisation de l'audit est novateur. Il embrasse le processus dans son ensemble et offre

ainsi une vision globale et transverse. Il dépasse les prismes particuliers des recherches antérieures. En déterminant ses traits caractéristiques majeurs, il apporte une compréhension et une représentation du processus français de normalisation de l'audit. Avec une configuration synthétique et visuelle il propose une approche dynamique et interconnectée des caractéristiques du processus de normalisation de l'audit. Ce cadre s'est nourri des données terrain que nous avons pu collecter ou éprouver tout au long de nos travaux de recherche. Il assure une cohérence avec le cadre théorique mobilisé (acteurs du champ organisationnel de la normalisation de l'audit, mimétisme avec les ISA reflétant la dimension internationale, culture juridique forte traduite au travers des dimensions juridique et culturelle...). Au-delà d'une modélisation inédite, nous proposons un instrument d'analyse susceptible d'être mobilisé pour des études futures.

■ **Extension d'approches théoriques antérieures**

Un autre apport théorique est en lien avec la mobilisation du cadre néo-institutionnel. En effet, ce cadre bien connu a été largement mobilisé dans sa perspective sociologique par appui sur les mécanismes isomorphiques de DiMaggio et Powell (1983). L'originalité de notre recherche est de coupler cette approche avec la perspective historique de la dépendance du sentier. Cette combinaison est effectivement peu commune (Colasse et Pochet 2008 ; Le Manh-Béna 2009). Nous ne l'avons pas rencontrée dans les recherches antérieures sur la normalisation de l'audit. Cette association nous est apparue fructueuse pour saisir les caractéristiques du processus français de normalisation de l'audit et dépasser la vision externe d'un mimétisme consommé avec les normes internationales d'audit.

Un dépassement s'est également fait jour au regard de deux oppositions traditionnelles.

D'une part, il est habituellement considéré que la normalisation revêt deux dimensions, technique et politique (Burlaud et Zarlowski 2003). Il nous semblait que cette dichotomie ne reflétait qu'une facette du processus français de normalisation de l'audit et nous avons souhaité mettre en lumière un spectre plus large, à même d'enrichir la connaissance du système normatif. L'aspect multidimensionnel que nous avons exploré constitue ainsi une force de notre analyse.

D'autre part, il est d'usage d'opposer l'intervention d'experts (souvent reconnus pour leur légitimité technique) à la participation de représentants (auxquels une légitimité politique est attribuée). Chantiri (2000a, 2004), Chantiri Chaudemanche et Kahloul (2012) ont proposé dans le domaine comptable une analyse plus nuancée de cette distinction. Nous nous inscrivons dans

le prolongement de ces réflexions en identifiant des experts qui expriment une sensibilité au service de l'intérêt général. Ce faisant, ces techniciens, spécialistes de la normalisation véhiculent une forme de représentation, entendue dans une acceptation large et adaptée.

Enfin, notre exploration théorique nous a conduit à décliner de manière innovante les valeurs comptables de Gray (1988) à la normalisation de l'audit. Par une adaptation interprétativiste et qualitative, nous avons suggéré des attributs culturels préférentiels qui permettent d'asseoir une vision culturelle alternative aux analyses distinguant les approches continentales et anglosaxonnes, les traditions de droit commun ou de droit civil. Cette innovation se détache également des différenciations qui sont faites entre des normes fondées sur des principes et des normes basées sur des règles.

- **Apports méthodologiques**

Sur le plan méthodologique, notre recherche se démarque à plusieurs égards en apportant des contributions importantes.

- **Une posture de chercheur privilégiée**

Le premier élément méthodologique qui nous semble particulièrement notable concerne notre posture de chercheur et l'immersion participative sur laquelle nous avons capitalisé. Notre question de recherche et le paradigme interprétativiste adopté pour y répondre appelaient une compréhension de l'intérieur du processus de normalisation. Malgré un environnement sensible, avec des considérations politiques et déontologiques fortes et une culture du secret, nous avons pu faire émerger une connaissance fine et une représentation aiguisée du processus grâce à notre participation observante. Or, comme le souligne Lalonde (2013), la participation observante est peu utilisée en sciences de gestion. Il s'agit donc d'un apport méthodologique distinctif de notre recherche permettant d'asseoir nos résultats. A notre connaissance, cette approche est inédite au regard du processus français de normalisation de l'audit. Elle nous a permis d'occuper une place privilégiée au cœur de notre objet de recherche et a naturellement enrichi notre appréhension du phénomène étudié. Elle nous a ouvert l'accès à la vie normative intrinsèque et nous a permis d'approcher les personnes au cœur du système normatif. Notre échantillon d'interviewés n'en a été que plus pertinent. Elle nous a également donné l'opportunité de consulter des documents internes qui constituent une mémoire de l'activité normative.

Ce positionnement nous a conduit à revisiter les cadres de recherche dominants en matière d'observation et de participation du chercheur (David 2000) et à emprunter aux champs de recherche ethnographique et anthropologique (Olivier de Sardan 2003 ; Pfadenhauer 2005). Nous avons alors proposé une nouvelle qualification méthodologique à notre posture de chercheur. A ce titre, nous avons suggéré les termes d'« *immersion participative* », en contribuant ainsi aux débats méthodologiques sur le rapport du chercheur au terrain. Nous avons également mis en exergue la mobilisation d'un type de données peu courant : les données expérientielles. Cette considération tranche avec les protocoles habituellement utilisés et préconisés et par là-même ouvre une voie méthodologique riche en sciences de gestion et notamment en matière normative.

■ Un échantillon scruté de près

Le second apport méthodologique concerne la détermination et la classification des personnes interrogées dans le cadre de notre enquête de terrain.

Pour sélectionner les personnes à interviewer, nous avons tiré les enseignements des études antérieures liées à notre objet de recherche. Nous avons ainsi intégré des représentants de l'Etat, option rarement retenue dans les études sur la normalisation de l'audit (Pong et Whittington). Ce critère n'a d'ailleurs pas été déployé dans les précédentes recherches menées dans le contexte français qu'elles concernent la normalisation de l'audit elle-même (Jedidi 2013) ou la régulation de l'audit de manière plus globale (Hazgui 2015). Nous avons également veillé à recueillir des témoignages des services des organismes de normalisation, sans nous limiter aux membres des organes décisionnaires. Outre des acteurs impliqués de longue date et ayant une connaissance profonde de l'objet de recherche, nous avons interrogé des personnes qui ne sont pas spécifiquement visées dans les recommandations méthodologiques mais que nous avons considéré comme apportant une valeur ajoutée : il s'agit de personnes entrées récemment dans la sphère normative, à même de nous faire part de leur rapport d'étonnement. Cet axe de sélection nous semble porteur pour de futures recherches. Il pourrait également être utilisé dans le cadre d'études comparant des phases temporelles.

La sélection des interviewés nous a amené à identifier un aspect méthodologique auquel les précédentes recherches ne semblent pas avoir prêté une attention particulière. En effet, il est habituel de catégoriser les personnes interrogées afin de pouvoir leur associer un profil. Or, nous avons fait le choix méthodologique de ne pas procéder à cette classification lors de la présentation des verbatims illustrant les caractéristiques du processus de normalisation de

l'audit. Cette décision s'est en fait imposée à nous au regard de la spécificité des participants à la normalisation de l'audit. Comme indiqué au niveau des apports théoriques, ils portent en eux une expertise empreinte de leur expérience actuelle et passée. Cette sensibilité ne peut être traduite au travers d'une classification exclusive qui ne saurait être que réductrice ou approximative. Alors que les problématiques de classification de répondants à des consultations de normalisateurs ont été reconnues et investiguées par les chercheurs²⁴⁸, la question de la catégorisation de personnes interviewées est occultée. Nous l'avons mis en exergue dans le cadre de nos travaux et invitons les chercheurs à en prendre toute la mesure. Au regard de notre question de recherche, cet apport méthodologique témoigne en lui-même d'une des caractéristiques des acteurs de la normalisation de l'audit en France.

- **Apports managériaux**

Dans une perspective managériale, ou au regard de considérations d'ordre opérationnel et politique, les implications potentielles de notre recherche sont également nombreuses.

- **Contribution à l'appropriation du système normatif et à la qualité de l'audit**

Nos travaux mettent en lumière le parcours aboutissant à une norme d'exercice professionnel, dans une approche à la fois chronologique et analytique. En retraçant ce cheminement nous ouvrons la porte de la chambre normative qui reste actuellement dans l'ombre. Alors que Jedidi (2013, p. 123) considère que le processus d'élaboration des normes d'audit en France constitue une « *boîte noire* » pour les non-praticiens de l'audit et le milieu académique, notre étude témoigne d'une méconnaissance du processus qui va au-delà. Ainsi, même les professionnels de l'audit, les praticiens de terrain, qui sont les premiers utilisateurs des normes d'audit sont éloignés de cette technique perçue comme hermétique. La normalisation n'est pas leur quotidien et nous avons relevé qu'ils mettent souvent en application les normes au travers de leurs méthodologies, procédures internes, outils informatiques. Les résultats de cette étude sont donc l'occasion de leur faire toucher du doigt le processus qui alimente leur exercice professionnel et ce faisant leur permettre de mieux comprendre les enjeux implicites et explicites attachés à l'élaboration des normes. Les commissaires aux comptes qui sont attachés à l'intérêt général de leur mission de certification des comptes pourront ainsi percevoir la multiplicité des regards qui est prise en compte lors de l'élaboration des normes d'audit en vue

²⁴⁸ Cf. Amalou (2017) pour un recensement récent des différentes réflexions sur le sujet

d'en assurer la qualité. La prise de conscience de l'aspect multidimensionnel du processus de normalisation constitue également un atout favorisant l'acceptation et ce faisant la bonne application des normes. La mise en évidence des différentes étapes du processus peut également éclairer certains professionnels et les diverses parties prenantes sur l'organisation applicable depuis la réforme européenne de l'audit ainsi que sur les attributions allouées à chacun des participants. Alors que certaines personnes nous ont indiqué que la profession pouvait se sentir dépossédée de la normalisation, notre étude montre la volonté clairement affichée et mise en œuvre d'associer les professionnels. Notre recherche peut aussi faciliter la connaissance du rôle normatif du H3C, très souvent éclipsé derrière ses prérogatives en matière de contrôles et d'enquêtes.

■ Assise au dialogue en faveur d'une amélioration continue du fonctionnement du processus

En outre, en examinant le processus français à travers ses différentes composantes et en croisant les regards des différentes parties prenantes, notre recherche dresse un panorama complet riche d'enseignements. Les résultats de notre étude reflètent ainsi une vision multi-facettes facilitant le bon déroulement du processus ainsi que son efficacité et sa perspicacité. Nous l'avons vu lors des premières normes préparées après la loi de sécurité financière, les divergences de vues peuvent créer des tensions. C'est dans cette optique qu'un système de concertation avait été mis en place. Il apparaît donc important que les divers participants au processus jouissent d'une compréhension mutuelle des attentes, points d'attention, critiques et suggestions des uns et des autres. Les objectifs visés doivent être clairs. Il en est de même des contraintes à prendre en considération. Ces éléments doivent être connus, et si nécessaire discutés. Notre étude nous a pleinement fait prendre conscience de ces ressorts normatifs et il apparaît que les participants peuvent encore avoir des perceptions parcellaires ou biaisés sur les intentions de leurs interlocuteurs. Nos travaux encouragent donc à faciliter les échanges sur le fonctionnement du processus de normalisation, connaissance prise des caractéristiques que nous avons mises en exergue. Ces échanges peuvent être porteurs et concourir à l'amélioration continue du système récemment déployé.

■ Base étayée pour susciter des réflexions

Nos travaux offrent par ailleurs un état des lieux applicatif du système normatif instauré en France. Ce bilan d'étape peut servir de référence dans le cadre de comparaisons, d'appréciations ou réflexions institutionnelles, réglementaires ou politiques. Nous avons pu constater que le

sujet de l'intégration du matériel applicatif des ISA ou de l'inclusion d'exemples de rapports ou de documents-type utilisés lors de l'audit des comptes était une source de questionnements pour certains. Dans un contexte européen visant une harmonisation en matière de contrôle légal des comptes, les systèmes retenus au niveau national pourraient faire l'objet d'un parangonnage et les bonnes pratiques être sources d'inspiration. Les critiques peuvent également être considérées en vue d'apprécier l'opportunité d'apporter des aménagements lors de futures évolutions légales ou réglementaires. Ainsi, par exemple nous avons eu écho par nombre d'interviewés de regrets à l'égard de l'absence de praticiens au sein de l'autorité assumant la responsabilité de l'adoption des normes. Cette disposition imposée par les textes européens a suscité des interrogations concernant le maintien dans le temps d'une expertise terrain actualisée et aiguisée, face à un environnement évolutif. Ces craintes peuvent nourrir le fondement de futures réflexions notamment dans le cadre de négociations européennes, si elles s'avèrent partagées.

Limites de la recherche

Notre travail présente un certain nombre de limitations et de biais dont nous sommes consciente et qu'il convient d'aborder dans cette conclusion générale. Ces limites tiennent en particulier aux choix que nous avons opérés et à notre posture de chercheur.

Tout d'abord, notre recherche a été menée en suivant une démarche qualitative basée sur des données qualitatives. Ce type de démarche est souvent sujette à critique ou suspicion, notamment eu égard au risque de faux discours, à l'importance accordée à la subjectivité du chercheur et à l'interaction entre le terrain et ce dernier. Afin de réduire l'incidence de ces biais, nous leur avons apporté une attention particulière et avons pris des mesures telles que la triangulation des informations recueillies. Sur ce point, nous avons présenté dans notre chapitre méthodologique les différentes stratégies mises en œuvre en vue de répondre aux critères de rigueur scientifique attendus.

Plus particulièrement, notre démarche de recherche s'articule autour de notre immersion participative au sein du H3C. En contrepartie de sa richesse, notre posture de chercheur s'est accompagnée de biais inhérents auxquels nous avons dû faire face. En effet, ce positionnement est bien entendu, même inconsciemment, et malgré les mesures adoptées, empreint de subjectivité. Notre positionnement de chercheur avec une intégration complète au sein de

l'autorité a nécessairement restreint la distanciation avec le terrain et les acteurs. En outre, et comme nous l'avons mentionné en toute transparence, notre participation observante s'est déroulée dans un contexte particulier entouré de confidentialité, de contraintes déontologiques et de considérations morales. Cet environnement ne nous a pas permis d'employer des outillages méthodologiques recommandés en ces circonstances tels que le journal de bord des observations. Il nous a également astreint à un devoir de discrétion et de retenue. Notre terrain d'observation étant connu publiquement, la vigilance était naturellement accrue à l'égard du caractère préjudiciable que nos propos pouvaient emporter, d'autant plus que la normalisation est un sujet sensible et politique. A cet égard d'ailleurs, nous avons procédé avec réserve à l'investigation de la dimension politique du processus de normalisation de l'audit. Sans négliger l'impact sur le processus des attributions de compétences qui ont été récemment redéfinies, nous n'avons pas traité des tensions, dissensions ou incompréhensions qui peuvent naître à l'occasion de processus faisant interagir plusieurs catégories d'acteurs aux regards parfois disparates.

Parmi les faiblesses découlant de ce dispositif méthodologique, il convient de relever que nous étions au cœur de l'un des acteurs du processus étudié. Cette implication nous a naturellement permis de connaître davantage le fonctionnement du processus tel qu'il est opérationnalisé au sein du H3C. Nous avons effectivement vécu le phénomène au quotidien à travers l'une des parties prenantes. Nous étions également au contact direct de ses protagonistes, alors que les autres parties prenantes constituaient des interlocuteurs plus ponctuels. De même, nous avons seulement pu avoir accès à des documents internes du H3C, ce qui constitue également un déséquilibre dans les sources de données eu égard aux divers participants au processus. Ce contexte nous a incité à ne pas retenir une approche par type d'acteurs, évitant les écueils de comparabilité, même si le risque d'encliquage ne peut être complètement écarté.

Cela nous conduit à souligner une autre limite qui peut être associée à l'objectif de notre recherche. L'ambition étant de décrypter un processus méconnu des personnes extérieures, nous avons privilégié une compréhension de l'intérieur avec une immersion participative et des entretiens auprès de personnes directement impliquées dans le processus. Nous livrons donc une vision du processus reposant essentiellement sur leur regard. Même si nous avons intégré à dessein quelques personnes plus éloignées du cœur du processus, une confrontation de notre compréhension avec des points de vue plus hétéroclites pourrait être envisagée en complément.

Enfin, notre recherche s'est focalisée sur le processus applicable depuis mi 2016, postérieurement à l'entrée en vigueur de la réforme européenne de l'audit. Il s'agit donc de l'examen d'un processus nouveau, qui s'est mis progressivement en place lors de notre immersion participative et qui a fait ses premiers pas avec la NEP 701 que nous avons retenue comme étude de cas. Comme toute nouveauté, des tâtonnements se font nécessairement sentir et les mécanismes se nourrissent de l'expérience. Cette étude appelle donc à être confirmée dans le temps, même si notre immersion participative pendant une longue durée a permis de pallier cette limitation.

Cette dernière limitation ouvre la voie à des recherches futures.

Perspectives et voies de recherche

Comme nous venons de l'évoquer, notre recherche s'est inscrite dans un contexte nouvellement modifié. Une des pistes de recherche futures serait de procéder à une étude du processus avec le recul de quelques années de mise en œuvre. Il serait d'ailleurs intéressant de recueillir le sentiment des personnes interviewées sur le nouveau dispositif ainsi pleinement installé et ancré dans les pratiques. Cette étude constituerait un bilan intermédiaire après ce premier état des lieux. De même, s'agissant du choix de l'étude de cas, nous avons retenu une norme élaborée sur la base d'une ISA. Ayant mis en évidence que le processus normatif revêt un cheminement standardisé avec des modulations en termes de mise en œuvre, l'accent sur une norme sans correspondance internationale pourrait permettre d'approfondir cette nuance dans la considération d'un processus type.

Au-delà de ces prolongements nationaux, il est possible d'envisager la mobilisation de notre cadre d'analyse à d'autres contextes. Notre modélisation constituerait ainsi une assise à l'étude d'autres processus nationaux. Elle pourrait également susciter des comparaisons nationales en examinant les variantes qui pourraient être constatées, notamment dans le poids accordé aux différentes dimensions que nous avons recensées. En procédant à des adaptations, le cadre que nous avons fait émerger pourrait aussi être utilisé dans un contexte international, à l'égard de l'élaboration des normes ISA. Le cadre de référence pour la qualité de l'audit proposé en 2014 par l'IAASB montre l'intérêt de l'organisme international au regard de la conceptualisation des mécanismes relatifs à l'audit en vue d'en permettre le renforcement. Les réflexions récentes

menées par le Monitoring Group sur la gouvernance de la normalisation internationale en matière d'audit (Monitoring Group 2017, 2020) s'inscrivent dans cette lignée.

La force conceptuelle que nous avons souhaité allouer aux caractéristiques identifiées pour le processus français de normalisation de l'audit nous semble par ailleurs un fondement à la poursuite d'études dans d'autres domaines. Nous avons à plusieurs reprises témoigné du parallèle que nous pouvions faire, sur certains pans, avec la normalisation comptable. Nous avons également évoqué une inspiration rédactionnelle avec Mallard (2000) dans un domaine technique lié à l'automobile. Par extension, le champ de l'audit et le contexte français peuvent n'être que prétextes. Notre recherche ouvre la porte à l'étude d'autres domaines normatifs, que ce soit en matière industrielle ou par exemple dans le domaine environnemental en pleine mutation.

Sur le plan théorique, nous avons justifié le cadre retenu pour interpréter nos travaux et mentionné les réflexions menées au regard d'autres théories. La mobilisation d'autres champs, tels que la théorie des parties prenantes ou des cadres axés sur le pouvoir et ses dynamiques, serait susceptible d'apporter un angle de vue différencié, participant à la compréhension du phénomène. Leur application contribuerait à étoffer certains aspects de notre analyse.

Sur le plan méthodologique une alternative intéressante pour la compréhension du phénomène de normalisation de l'audit serait de procéder à des statistiques textuelles des données recueillies en s'extrayant du cadre que nous avons construit et en proposant une nouvelle approche d'analyse et d'interprétation.

De surcroît, et en complément de nos travaux portant sur le processus de fabrication des normes déclinant la démarche d'audit, il serait intéressant de s'attacher à la phase amont. En effet, les normes d'exercice professionnel constituent en France un échelon de la pyramide des normes. Nous avons relevé que certains aspects, notamment politiques et économiques étaient appréhendés, dans une large mesure, à un niveau supérieur. L'examen de la production des textes légaux et réglementaires encadrant l'audit est donc une voie de recherche prometteuse. Cet examen peut d'ailleurs s'opérer tant sur un plan national que sur un plan européen. En effet, la directive et le règlement audit 2014 que nous avons mis en exergue montrent l'influence européenne sur la conduite des audits et leur normalisation. Ces investigations pourraient mettre en lumière les caractéristiques des dispositifs actuellement en

vigueur ainsi que les moyens mobilisés par les parties prenantes pour y prendre part et faire valoir leurs intérêts. Ce positionnement serait également l'occasion d'étudier plus avant les enjeux, les contraintes et les influences qui ont conduit à ne pas adopter jusqu'à présent les normes ISA, que ce soit au niveau français ou au niveau européen.

Ces quelques pistes que nous venons d'esquisser soulignent la richesse des investigations qui peuvent être menées en vue d'étoffer la littérature sur la normalisation de l'audit. Ce thème de recherche aspire à des développements prometteurs et riches d'enseignements. Il offre également des perspectives de dialogue entre le milieu académique et le milieu professionnel, chacun apportant un regard complémentaire, un partage de savoirs et de pratiques.

ANNEXES

Annexe 1 : Liste des normes d’audit dont le processus de normalisation a été expérimenté..	420
Annexe 2 : Présentation de la CNCC	421
Annexe 3 : Présentation du H3C	427
Annexe 4 : Echantillon des personnes interrogées dans le cadre de l’étude d’ensemble.....	432
Annexe 5 : Guide d’entretien pour l’analyse d’ensemble du processus de normalisation de l’audit en France.....	434
Annexe 6 : Synthèse des sources documentaires	436
Annexe 7 : Sélection des articles de la Revue Française de Comptabilité.....	439
Annexe 8 : Illustrations de l’analyse des données issues des entretiens	443
Annexe 9 : Illustrations de la détermination des sous-composantes du cadre d’analyse	445
Annexe 10 : NEP 701 dont le processus a été retenu comme étude de cas	447
Annexe 11 : Echantillon des personnes interrogées dans le cadre de l’étude de cas du processus relatif à la NEP 701	452
Annexe 12 : Guide d’entretien pour l’étude de cas du processus relatif à la NEP 701.....	453

Annexe 1 : Liste des normes d'audit dont le processus de normalisation a été expérimenté

N° NEP	Référence code de commerce	Intitulé de la norme	Date de publication au Journal officiel	Typologie de norme	Contexte : élaboration / révision NEP
NEP 260	A 823-5-1	Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce	23 décembre 2017	NEP adaptée d'une ISA	Révision NEP
NEP 450	A 823-6-1	Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit	17 mai 2018	NEP adaptée d'une ISA	Révision NEP
NEP 570	A 823-18	Continuité d'exploitation	9 juin 2017	NEP adaptée d'une ISA	Révision NEP
NEP 700	A 823-26	Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés	7 octobre 2018	NEP adaptée d'une ISA	Révision NEP
NEP 701	A 823-27	Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public	8 juin 2017	NEP adaptée d'une ISA	Elaboration NEP
NEP 702	A 823-27	Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public	8 juin 2017	NEP française sans équivalent en ISA	Révision NEP
NEP 911	A 823-12-1	Mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices prévue à l'article L. 823-12-1 du code de Commerce	12 juin 2019	NEP française sans équivalent en ISA	Elaboration NEP
NEP 912	A 823-12-1	Mission du commissaire aux comptes nommé pour six exercices dans les petites entreprises	12 juin 2019	NEP française sans équivalent en ISA	Elaboration NEP
NEP 9510	A 823-29-1	Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes	7 octobre 2018	NEP française sans équivalent en ISA	Révision NEP
NEP 9605	A 823-37	Obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme	3 novembre 2019 puis 18 août 2020	NEP française sans équivalent en ISA	Révision NEP

Annexe 2 : Présentation de la CNCC

Etablissement d'utilité publique doté de la personnalité morale et institué auprès du garde des sceaux, ministre de la justice, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) est l'organisation professionnelle des commissaires aux comptes en France. Nous retraçons sa genèse, ses missions, notamment normatives, ainsi que les différents acteurs au sein même de la CNCC qui contribuent, entre autres fonctions, à la normalisation de l'audit²⁴⁹.

1. Genèse de la CNCC

La CNCC a été créée par le décret du 12 août 1969 relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes²⁵⁰. Ce décret a été pris en application de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales²⁵¹ qui a intégré l'activité du commissaire aux comptes dans le code de commerce et qui prévoyait, en son article 219, qu'un règlement d'administration publique fixe l'organisation de la profession de commissaire aux comptes et détermine notamment les conditions dans lesquelles les commissaires aux comptes sont groupés dans des organismes professionnels. A ce titre, il a été prévu le groupement des commissaires aux comptes dans des organisations professionnelles constituées dans le ressort de chaque cour d'appel par une compagnie régionale de commissaires aux comptes (CRCC) et à l'échelon national par une compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC).

2. Missions

Les missions de la CNCC sont prévues par le code de commerce. Nous verrons tout d'abord l'ensemble de ces missions puis nous nous attacherons au rôle de la CNCC au regard de la normalisation.

Les missions de la CNCC

La CNCC, et les CRCC dans la limite de leur ressort, concourent au bon exercice de la profession, à sa surveillance ainsi qu'à la défense de l'honneur et de l'indépendance de ses membres. Elles représentent la profession et défendent ses intérêts moraux et matériels. Elles

²⁴⁹ Cette annexe a été préparée à partir des articles du code de commerce applicables et des informations figurant sur le site Internet de la CNCC ou recueillies par entretiens. Elle ne tient pas compte de la réforme de l'organisation territoriale et institutionnelle issue du décret n° 2020-667 du 2 juin 2020 relatif à la Compagnie nationale et aux compagnies régionales des commissaires aux comptes, la nouvelle mandature prenant effet au 1^{er} novembre 2020.

²⁵⁰ Décret n°69-810 du 12 août 1969 relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes

²⁵¹ Loi n°66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales

contribuent à la formation et au perfectionnement professionnel de leurs membres, ainsi qu'à la formation des candidats aux fonctions de commissaires aux comptes²⁵².

Le rôle de la CNCC en matière normative

Concernant la normalisation de l'audit, la CNCC donne un avis sur les projets de normes.

Ce rôle normatif est issu de la transposition en droit national de la réforme européenne de l'audit²⁵³. Il a évolué dans le temps. En effet, la loi du 24 juillet 1966 et les autres textes instituant le commissariat aux comptes étaient centrés sur l'organisation générale de la profession et sur les sociétés de commissaires aux comptes. Ils ne définissaient pas les règles de la mission légale ni ses modalités de mise en œuvre. Le décret de 1969 précisait seulement que le commissaire aux comptes « *tient registre de ses diligences professionnelles* » (article 66). La CNCC a alors élaboré dès 1971 des recommandations relatives aux diligences puis des normes professionnelles²⁵⁴. Cette fonction de normalisateur « autonome » a évolué avec la LSF de 2003²⁵⁵. A compter de cette date, la CNCC a poursuivi l'élaboration des normes mais celles-ci devaient être homologuées par le garde des sceaux, après avis du H3C. Depuis le 17 juin 2016, la transposition en droit national de la directive audit 2014 a fait évoluer cette attribution vers un rôle d'avis.

3. Composition et organisation

La CNCC regroupe tous les commissaires aux comptes ainsi que toutes les sociétés de commissaires aux comptes inscrits sur la liste prévue à cet effet²⁵⁶.

Le Conseil national

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes est administrée par le Conseil national, organe décisionnaire de la profession. Avec le Bureau, il assure une mission de soutien et de promotion des intérêts de la profession.

Composition

Il est composé d'environ 90 commissaires aux comptes délégués par les compagnies régionales, élus pour quatre ans et renouvelés par moitié tous les deux ans. Le nombre de délégués par

²⁵² Articles L. 821-6 et R. 821-25 du code de commerce

²⁵³ Article L. 821-14 du code de commerce

²⁵⁴ Cf. développements en introduction de la section sur les normes en partie 2 du compte rendu de recherche

²⁵⁵ Loi n° 2003-706 du 1er août 2003 de sécurité financière

²⁵⁶ Article R. 821-23 du code de commerce

compagnie régionale dépend du nombre de commissaires aux comptes personnes physiques « rattachés » à chaque compagnie régionale. Les délégués sont élus par les Conseils régionaux en leur sein à raison d'un délégué pour deux cents (ou fraction de deux cents) membres personnes physiques, sans pouvoir excéder quinze élus. Leur nombre peut donc évoluer d'une mandature à l'autre. Sont seules éligibles les personnes physiques à jour de leurs cotisations professionnelles, exerçant des fonctions de commissaire aux comptes à la date du scrutin. En même temps que les délégués titulaires, les conseils régionaux élisent dans les mêmes conditions et pour la même durée, un nombre égal de délégués suppléants qui siègent au Conseil national en cas d'absence ou d'empêchement des titulaires.

Fonctionnement

Le Conseil national se réunit au moins une fois par semestre. Il peut être convoqué aussi souvent que nécessaire par son président. Il doit être convoqué à la demande du garde des sceaux, ministre de la justice²⁵⁷. Dans les faits, des réunions se tiennent une fois par trimestre. Les décisions sont prises à la majorité des membres présents ou représentés. En cas de partage égal des voix, la voix du président est prépondérante²⁵⁸. Le vote s'effectue à main levée sauf pour l'élection des membres du Bureau où le vote s'effectue à bulletins secrets. Le Conseil national tient un registre de ses délibérations. Le procès-verbal de chaque séance est signé par le président et le secrétaire²⁵⁹.

Champ de compétence

En vertu des dispositions du code de commerce²⁶⁰, le Conseil national :

- est chargé de l'administration de la CNCC et de la gestion de ses biens ;
- donne son avis, lorsqu'il y est invité par le garde des sceaux sur les projets de loi et de décret qui lui sont soumis, ainsi que sur les questions entrant dans ses attributions ;
- soumet aux pouvoirs publics toutes propositions utiles relatives à l'organisation professionnelle et à la mission des commissaires aux comptes ;
- prend les décisions qui sont de la compétence de la CNCC ;
- sur proposition du Bureau, adopte le budget de la CNCC, en répartit la charge entre les compagnies régionales et adopte son règlement intérieur.

Sur le plan normatif, le Conseil national émet un avis sur les projets de normes qui lui sont soumis par le Haut conseil²⁶¹.

²⁵⁷ Article R. 821-42 du code de commerce

²⁵⁸ Article R. 821-44 du code de commerce

²⁵⁹ Article R. 821-45 du code de commerce

²⁶⁰ Article R. 821-46 du code de commerce

²⁶¹ Article L. 821-14 du code de commerce.

Le Bureau de la CNCC

Le Bureau est l'organe exécutif de la gouvernance de la Compagnie nationale et est élu au sein du Conseil national.

Composition²⁶²

Il est composé d'un président, de trois vice-présidents et six membres dont quatre au moins exerçant des fonctions de contrôle légal des comptes auprès d'EIP. Les membres du Bureau sont élus pour deux ans. Seules sont éligibles en qualité de président les personnes qui ont exercé les fonctions de délégué au Conseil national pendant une durée d'au moins deux ans ou qui ont été membres du Bureau national pendant une durée d'au moins un an.

Fonctionnement

En pratique, le Bureau se réunit une fois par mois. Les décisions sont prises dans les mêmes conditions que pour le Conseil national avec également la tenue d'un registre des délibérations²⁶³.

Champ de compétence

Le Bureau assure des missions par délégation du Conseil national²⁶⁴ :

- il assure l'administration courante de la Compagnie nationale ;
- il coordonne l'action des Conseils régionaux, notamment sur la défense des intérêts moraux et matériels de la profession et la discipline des commissaires aux comptes ;
- il examine les suggestions des Conseils régionaux en leur donnant la suite nécessaire,
- il prévient et concilie les différends d'ordre professionnel.

Par ailleurs, il prépare les délibérations du Conseil national ainsi que l'avis du Conseil national sur les projets de normes qui lui sont soumis par le H3C.

Les commissions et le comité des normes professionnelles (CNP)

Le Conseil national crée des commissions spécialisées dont il fixe la compétence, la composition et le fonctionnement²⁶⁵. Ces commissions et comités œuvrent pour la représentation et la défense de la profession et aident les professionnels dans l'exercice de leurs missions. Ils proposent leur réflexion, émettent des propositions, élaborent les éléments de doctrine et apportent des réponses aux questions posées par les confrères, que ce soit dans le

²⁶² Article R. 821-40 du code de commerce

²⁶³ Articles R. 821-44 et R. 821-45 du code de commerce

²⁶⁴ Article R. 821-47 du code de commerce

²⁶⁵ Article R. 821-41 du code de commerce

domaine juridique, comptable ou normes, audit. Ils sont renouvelés tous les deux ans. Dix-neuf commissions et deux comités permanents aident à la préparation des délibérations du Conseil National.

Nous nous centrons sur le comité qui traite des normes d'exercice professionnel, le comité des normes professionnelles²⁶⁶.

Composition

Le nombre de membres du comité est limité à 35, dont un président et un vice-président, nommés pour deux ans. Comme pour tous les comités et commissions, le président et le vice-président sont désignés par le Conseil national parmi les personnes qui lui sont proposées par le Président de la Compagnie nationale. Pour les autres membres, un appel à candidature est fait en début de chaque mandature par le relais des CRCC. Les candidats doivent transmettre un curriculum vitae et une lettre de motivation. Sur la base des éléments préparés par les services, le président présente au Bureau le tableau récapitulatif comportant une proposition sur la suite à donner à la candidature. Des arbitrages peuvent encore être effectués par le Bureau qui nomme officiellement les membres du comité pour la nouvelle mandature.

Fonctionnement

Le CNP se réunit tous les deux mois. Comme les membres du Conseil national, les membres du CNP interviennent sans rémunération spécifique de la CNCC. Selon les sujets, le CNP peut s'appuyer sur des groupes de travail qui vont intervenir en quelque sorte en « *sous-traitance* ». Dans ce cas, le groupe de travail prépare en amont, procède aux recherches nécessaires et ensuite présente le résultat de ses travaux au niveau du comité des normes réuni en plénière. L'intérêt des groupes de travail se fait surtout sentir lorsque les sujets à traiter sont spécifiques, pointus ou complexes.

Champ de compétence

Jusqu'en 2003 le comité des normes professionnelles élaborait des projets de normes qui étaient ensuite présentés au Bureau. Après éventuelles modifications, les projets étaient ensuite proposés au Conseil national pour adoption. A partir de la mise en place du groupe de concertation H3C/CNCC, le rôle du CNP a évolué. Ses travaux contribuaient à la préparation des projets de normes examinés par le G8 et le CNP procédait à des relectures des projets de normes en amont de la présentation au Conseil national. Depuis l'entrée en vigueur de la

²⁶⁶ Les éléments qui suivent ont été recueillis lors des entretiens

réforme de l'audit, l'élaboration des projets de normes est confiée à la commission paritaire. Le CNP reste toutefois informé de l'évolution des sujets normatifs et peut faire valoir des observations. Cela permet ainsi de préparer l'avis du Conseil national en identifiant, en amont, les points importants pour la profession. A côté de l'aspect normatif, le CNP s'est pleinement investi dans l'élaboration et l'actualisation de la doctrine professionnelle de la CNCC, et notamment dans la rédaction de notes d'information ou d'avis techniques relatifs à l'exercice des missions des commissaires aux comptes.

Les services

Les services de la CNCC regroupent les collaborateurs au service de la profession de commissaire aux comptes (environ 80 personnes). En étroite relation avec les élus qui animent la Compagnie nationale, les collaborateurs répondent aux besoins et aux demandes des professionnels sur les sujets en lien avec les environnements techniques, économiques et politiques de la profession. Ils contribuent à la réalisation des missions de la CNCC. Ils sont le relais des commissions en charge de ces sujets et assurent également la coordination avec la direction générale de la CNCC. La CNCC compte différents services dont le service de technique professionnelle au sein duquel œuvrent les personnes dédiées aux normes d'audit. Comme pour les commissions, nous nous centrons ici sur le service dédié aux normes d'audit.

Composition

Le service Normes et diligences professionnelles est ainsi constitué de six personnes. Le directeur Normes d'exercice professionnel et diligences professionnelles est entouré de conseillers techniques.

Champ de compétence

Les permanents du service Normes et diligences professionnelles assurent un rôle de support sur les sujets normatifs.

Annexe 3 : Présentation du H3C

Autorité publique indépendante dotée de la personnalité morale, le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) est l'autorité de régulation de la profession de commissaires aux comptes en France. Nous retraçons sa genèse, ses missions, notamment normatives, ainsi que les différents acteurs au sein même du H3C qui contribuent, entre autres fonctions, à la normalisation de l'audit²⁶⁷.

1. Genèse du H3C

Le H3C a été créé par la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003²⁶⁸. Le vote de cette loi s'inscrit dans le contexte de l'adoption du *Sarbanes-Oxley Act* aux Etats-Unis à la suite de scandales financiers. Le *Sarbanes-Oxley Act* institue un organisme de supervision extérieur à la profession d'auditeur : le PCAOB. En France, les nouvelles dispositions issues de la LSF renforcent les règles déontologiques et professionnelles applicables aux commissaires aux comptes et le régime des incompatibilités professionnelles. Elles renforcent également la surveillance de la profession en créant le H3C, une autorité administrative indépendante, instituée auprès du garde des sceaux.

La loi de sécurité financière avait alors confié au H3C deux missions principales :

- assurer la surveillance de la profession avec le concours de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ;
- veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes.

Pour l'accomplissement de ces missions, le H3C était en particulier chargé :

- d'identifier et de promouvoir les bonnes pratiques professionnelles ;
- d'émettre un avis sur les normes d'exercice professionnel élaborées par la CNCC avant leur homologation par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice ;
- d'assurer, comme instance d'appel des décisions des commissions régionales l'inscription des commissaires aux comptes ;
- de définir les orientations et le cadre des contrôles périodiques et d'en superviser la mise en œuvre et le suivi ;
- d'assurer, comme instance d'appel des décisions prises par les chambres régionales la discipline des commissaires aux comptes.

²⁶⁷ Cette annexe a été préparée à partir des articles du code de commerce applicables et des informations figurant dans le règlement intérieur du H3C, sur son site Internet ou dans ses rapports annuels

²⁶⁸ Loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 de sécurité financière

Ces missions ont été redéfinies en 2016 lors de la transposition, en droit national des textes relatifs à la réforme européenne de l'audit.

2. Missions

Les missions du H3C sont prévues par le code de commerce. Nous verrons tout d'abord l'ensemble de ces missions puis nous nous attacherons au rôle du H3C au regard de la normalisation.

Les missions du H3C

Le Haut conseil exerce les missions suivantes²⁶⁹ :

- il procède à l'inscription des commissaires aux comptes et des contrôleurs de pays tiers ;
- il adopte les normes relatives à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel ;
- il définit les orientations générales et les différents domaines sur lesquels l'obligation de formation continue peut porter et veille au respect des obligations des commissaires aux comptes dans ce domaine ;
- il définit le cadre et les orientations des contrôles, il en supervise la réalisation et peut émettre des recommandations dans le cadre de leur suivi ;
- il diligente des enquêtes ;
- il prononce des sanctions ;
- il statue comme instance d'appel sur les décisions prises par les commissions régionales en matière de contentieux des honoraires ;
- il coopère avec ses homologues ;
- il suit l'évolution du marché de la réalisation des missions de contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public.

Le Haut conseil peut déléguer à la CNCC la réalisation des missions suivantes : l'inscription des commissaires aux comptes et la tenue de la liste, le suivi du respect des obligations de formation continue des commissaires aux comptes ainsi que les contrôles visant des cabinets ne détenant pas de mandat d'entité d'intérêt public peuvent être délégués. Les conditions de délégation sont fixées par une convention homologuée par arrêté du garde des sceaux.

Le rôle du H3C en matière normative

La transposition, en droit national, des textes portant réforme de l'audit a accru les compétences du H3C en matière normative. Depuis le 17 juin 2016, le H3C adopte les normes relatives à la

²⁶⁹ Article L. 821-1 du code de commerce

déontologie, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel, élaborées par la commission paritaire constituée de quatre de ses représentants et de quatre commissaires aux comptes. Il peut être à l'initiative de l'élaboration de ces normes²⁷⁰. Auparavant, le H3C émettait des avis sur les normes d'exercice professionnel élaborées par la CNCC.

3. Composition et organisation

Pour l'exercice de ses missions, le Haut conseil dispose de plusieurs instances décisionnelles constituées au sein du Collège. Des commissions consultatives préparent ses travaux en amont. Les services opérationnels du H3C sont dirigés par un directeur général.

Le Collège

Les missions confiées au H3C sont exercées par le Collège.

Composition

Le Collège du H3C est composé de 14 membres :

- quatre magistrats dont un membre de la Cour de cassation, président du Haut conseil, deux magistrats de l'ordre judiciaire, un magistrat de la Cour des comptes ;
- le président de l'AMF ou son représentant ;
- le président de l'ACPR ou son représentant ;
- le directeur général du Trésor ou son représentant ;
- un professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière ;
- quatre personnes qualifiées en matière économique et financière :
 - o la première est choisie pour ses compétences dans les domaines des offres au public et des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;
 - o la deuxième pour ses compétences dans le domaine de la banque ou de l'assurance ;
 - o la troisième pour ses compétences dans le domaine des petites et moyennes entreprises, des personnes morales de droit privé ayant une activité économique ou des associations ;
 - o la quatrième pour ses compétences en matière de comptabilité nationale et internationale ;
- deux commissaires aux comptes ayant cessé leur activité.

²⁷⁰ Article L. 821-14 du code de commerce

Un commissaire du gouvernement désigné par le garde des Sceaux siège auprès du Haut conseil avec voix consultative.

Plusieurs formations sont constituées au sein du Collège :

- une formation plénière qui regroupe les quatorze membres du Collège ;
- une formation restreinte statuant en matière disciplinaire et sur le contentieux des honoraires ;
- une formation statuant sur des cas individuels ;
- un bureau.

Nous nous centrons sur la formation compétente en matière normative, la formation plénière.

Fonctionnement

Le H3C se réunit en principe deux fois par mois en formation plénière. Les décisions du H3C sont prises à la majorité des voix. En cas de partage égal des voix, la voix du président du H3C est prépondérante²⁷¹. Sur décision du président ou sur demande d'au moins la moitié des membres de la formation concernée, il peut être procédé à un vote à bulletin secret. Les décisions des différentes formations sont notifiées au commissaire du Gouvernement par voie électronique²⁷². Les séances donnent lieu à l'établissement d'un procès-verbal, signé par le président et le secrétaire de séance.

Champ de compétence

La formation plénière traite des questions générales ne relevant pas de la compétence des autres formations. Le Collège réuni en formation plénière adopte les projets de normes, définit les orientations générales relatives à la formation continue et aux contrôles, et répond aux questions soulevées par l'application des textes réglementant l'activité des commissaires aux comptes afin d'en faciliter l'application. Il définit la stratégie internationale du H3C et les positions prises par celui-ci au sein de l'Union européenne et à l'extérieur de celle-ci. Enfin, il décide du fonctionnement du H3C.

Les commissions spécialisées, la commission des normes

Le Collège du H3C s'appuie sur l'expertise de plusieurs commissions consultatives. Il détermine leur composition et leur champ de compétence. Chaque commission est présidée par un membre du Collège. Quatre commissions sont ainsi constituées : la commission normes, la

²⁷¹ Article L. 821-3 du code de commerce

²⁷² Article 1.2.6 du règlement intérieur du H3C (2020)

commission saisines, la commission internationale, la commission contrôle qualité. Nous nous centrons sur la commission en charge des sujets normatifs, la commission normes.

Composition

La commission normes est composée de cinq membres du Collège. Quatre de ses membres participent également à la commission paritaire chargée d'élaborer les projets de normes.

Champ de compétence

La commission normes examine les sujets relatifs aux normes d'exercice professionnel et notamment les projets de normes élaborés par la commission paritaire. Elle apporte, en outre, son expertise sur les sujets normatifs discutés dans le cadre européen ou international au sein des groupes de régulateurs.

Les services

Les services du H3C sont organisés en divisions placées sous la direction d'un directeur général. Ils comptent une cinquantaine de collaborateurs (salariés de droit public, de droit privé et fonctionnaires en détachement). Comme pour les commissions, nous nous centrons ici sur la division dédiée aux normes d'audit.

Composition

La division normes et déontologie est constituée de quatre personnes. Cette division comprend, outre son directeur, deux chargés d'études et un assistant.

Champ de compétence

La division normes et déontologie est consultée sur l'ensemble des questions relatives aux règles et pratiques professionnelles. Elle instruit les sujets qui relèvent de son domaine de compétence et contribue aux prises de position du H3C au sein des instances internationales dans les domaines normatifs et déontologiques. Elle assure un rôle de support pour les sujets normatifs.

Annexe 4 : Echantillon des personnes interrogées dans le cadre de l'étude d'ensemble

- Liste des entretiens pour l'étude du processus pris dans son ensemble**

N° entretien	Durée de l'entretien (en min)
Entretien 001	97
Entretien 002	109
Entretien 003	82
Entretien 004	137
Entretien 005	83
Entretien 006	82
Entretien 007	60
Entretien 008	114
Entretien 009	106
Entretien 010	110
Entretien 011	106
Entretien 012	88
Entretien 013	90
Entretien 014	71

N° entretien	Durée de l'entretien (en min)
Entretien 015	90
Entretien 016	148
Entretien 017	114
Entretien 018	97
Entretien 019	40
Entretien 020	93
Entretien 021	80
Entretien 022	148
Entretien 023	73
Entretien 024	75
Entretien 025	67
Entretien 026	67
Entretien 027	49
Entretien 028	68

- Caractéristiques des interviewés pour l'étude du processus pris dans son ensemble**

Catégorie d'acteurs	Nombre d'entretiens	Observations
Commissaire aux comptes	13	Dont 10 praticiens lors des entretiens
CNCC	9	Services, (anciens) membres CNP, Bureau et/ou Conseil national
H3C	11	Dont 6 membres actifs lors des entretiens
Etat	4	Magistrats
Autres parties prenantes	9	Représentants d'entreprises, de syndicat de commissaires aux comptes, de l'AMF, de l'ACPR

Ce deuxième tableau totalise 46 entretiens alors que le nombre d'entretiens réalisés est de 28. Ce différentiel s'explique par l'affectation possible d'une même personne à plusieurs catégories d'acteurs de notre cadre d'analyse, en cohérence avec les précisions apportées dans le chapitre méthodologique de la partie 1.

Ont ainsi été « associés » :

- à la catégorie « Commissaire aux comptes » des praticiens ou anciens praticiens
- à la catégorie « CNCC / Organisme professionnel » des élus de l'institution professionnelle (membres du Bureau ou du Conseil national de la CNCC), des commissaires aux comptes (anciens) membres du comité des normes professionnelles ainsi que des personnes travaillant au sein des services de l'institution professionnelle (dits « services permanents ») ;
- à la catégorie « H3C / Autorité de régulation » des (anciens) membres du régulateur ainsi que des personnes travaillant au sein des services ;
- à la catégorie « Etat » des personnes des services ministériels et/ou des (anciens) magistrats ;
- à la catégorie « Autres parties prenantes » des personnes travaillant au sein des services d'une organisation représentante des entreprises, d'une autorité de régulation (ACPR, AMF) ou élues d'un syndicat des commissaires aux comptes.

Ainsi, par exemple, un commissaire aux comptes qui a par le passé eu des fonctions au sein de la CNCC et un mandat au H3C est classifié dans les trois premières catégories, un magistrat membre du H3C est classifié dans les catégories « H3C » et « Etat », un représentant de l'AMF membre du Collège du H3C est classifié dans les catégories « H3C » et « Autres parties prenantes », etc.

Le tableau ci-après complète les caractéristiques de nos interviewés en mettant en exergue :

- les participants au groupe de concertation devenu commission paritaire, l'étape d'élaboration étant une étape clé du processus, ainsi que ;
- les personnes qui nous ont apporté un regard croisé eu égard à la normalisation internationale de l'audit ou à la normalisation comptable française.

Autres caractéristiques type	Nombre d'entretiens
(Anciens) participants au G8 ou à la commission paritaire (services, membres ou observateurs)	14
Normalisation internationale de l'audit	3
Normalisation comptable française	1

Annexe 5 : Guide d'entretien pour l'analyse d'ensemble du processus de normalisation de l'audit en France

Présentation de la personne interrogée : sa fonction, son rôle actuel et/ou passé dans la normalisation (française / internationale)

Les acteurs du processus :

Interviewés Commissaires aux comptes / CNCC :

- Quel est le rôle respectif des différents intervenants de la CNCC et leurs interactions : services permanents / groupes de travail / CNP / G8-commission paritaire / Bureau / Conseil national ?
- Comment sont désignés les membres des instances ou commissions de la CNCC (Conseil national / Bureau / CNP / groupes de travail) ? / Comment (sur quels critères, selon quelles modalités) avez-vous été nommé à l'ancien G8/à la commission paritaire ?

Interviewés H3C :

- Quel est pour vous le rôle respectif des services / de la commission normes / du Collège dans le processus ?
- Comment (sur quels critères, selon quelles modalités) avez-vous été nommé / sont nommés les membres au sein du Collège du H3C ?

Interviewés Etat :

- Quel est le rôle de la Chancellerie dans le processus de normalisation de l'audit en France ?
- En quoi consiste le rôle d'observateur du commissaire du Gouvernement ?
- Pourquoi l'Etat intervient-il dans le processus de normalisation en France ?

Interviewés Autres :

- Que pensez-vous des acteurs qui participent à la normalisation (H3C, CNCC, Chancellerie) ?
- En particulier, quelle est l'implication des entreprises/syndicats/etc. dans le processus de normalisation ? Qu'en pensez-vous ? Des évolutions apparaissent-elles nécessaires ?

Ensemble des interviewés :

- Que pensez-vous de la répartition des rôles (et de son évolution) entre les différents acteurs participants à la normalisation ?
- Pensez-vous que l'intervention de l'Etat dans le processus de normalisation est nécessaire ?

- Que pensez-vous de la composition du Collège du H3C en termes de représentation des parties prenantes ?
- D'autres parties intéressées à la normalisation de l'audit devraient-elles participer au processus ?

Le processus en lui-même :

- Quels principes généraux sont retenus pour l'élaboration des normes ?
- Quels sont les éléments sur lesquels vous êtes particulièrement attentifs lors du processus de normalisation ?
- Quelles difficultés peuvent/ont le plus souvent rencontrées lors de l'élaboration des normes ?
- Que pensez-vous de l'homologation des normes par arrêté ? (intérêts/avantages ou inconvénients)
- Au niveau de l'élaboration des normes comptables, on parle d'un processus à la fois technique et politique. Est-ce également le cas selon vous au niveau de l'élaboration des normes d'audit ?
- Quels autres aspects sont également considérés lors de l'élaboration (juridiques, économiques, rédactionnels) ?

Les normes issues du processus :

- Pour vous, quels sont les objectifs des normes d'audit ?
- Comment définiriez-vous une NEP ? Selon vous jusqu'où doit aller la norme ?
- Que pensez-vous des NEP ?
- Pensez-vous que les NEP devraient être révisées plus régulièrement ?

Pensez-vous à d'autres points que nous n'avons pas abordés mais qui vous sembleraient intéressants de rajouter ?

En conclusion, si vous deviez synthétiser le processus de normalisation en trois mots, quels seraient-ils ?

Annexe 6 : Synthèse des sources documentaires

Textes légaux et réglementaires et documents liés

Code de commerce, Livre VIII, Titre II, Des commissaires aux comptes

Loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 de sécurité financière (LSF)

Sénat, 2003, débats sur le projet de LSF

Directive 2014/56/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés (Directive audit 2014)

Règlement (UE) n° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission (Règlement audit 2014)

Ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes

Décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016 pris pour l'application de l'ordonnance no 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes

Loi n° 2017-55 du 20 janvier 2017 portant statut général des autorités administratives indépendantes et des autorités publiques indépendantes

Ministre et Conseil d'Etat, Guide de légistique 2017

Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes 2017 (annexe 8-1 du livre VIII du Code de commerce, partie réglementaire), en vigueur du 1^{er} juin 2017 au 25 mars 2020

Journal officiel, NEP 701, Arrêté du 26 mai 2017 portant homologation des normes d'exercice professionnel relatives à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés, journal officiel du 8 juin 2017

Loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises (Loi Pacte)

Sénat, 2019, débats sur le projet de loi Pacte

Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes 2020 (annexe 8-1 du livre VIII du Code de commerce, partie réglementaire), en vigueur à compter du 25 mars 2020

Documents CNCC

CNCC, La mission légale, Une obligation de moyens, <https://www.cncc.fr/mission-legale.html>

CNCC, Recueil des normes 2003, Référentiel normatif et déontologique de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes au 3 juillet 2003, Edition CNCC

CNCC, Etude juridique responsabilité civile, La responsabilité civile du commissaire aux comptes, Etudes juridiques, mars 2007, Services CNCC Département Edition

CNCC, Recueil des normes 2008, Normes d'exercice professionnel homologuées et code de déontologie au 4 décembre 2008, Services CNCC Département Edition

CNCC, Assises 2013, Actualité internationale « Evolution du rapport d'audit »

CNCC, Mandature 2015-2016, Bureau national, commissions, comités, groupes de travail et représentants

CNCC, Les membres de la Commission Réforme Européenne de l'Audit, <https://cdn.cncc.fr/download/membres-de-la-commission-reforme-europeenne-de-laudit.pdf>

CNCC, Réforme européenne de l'audit, Note de Présentation mars 2016

CNCC, Réforme européenne de l'audit Amendements proposés sur le projet d'ordonnance, support du Conseil National de la CNCC du 20 janvier 2016, <https://cdn.cncc.fr/download/slides-de-la-reforme-europeenne-de-laudit-conseil-national-de-la-cncc-du-200116.pdf>

CNCC, Les points clés de la réforme européenne de l'audit, Table Ronde 1 - Dernière ligne droite de la réforme européenne, avant le 16 juin 2016, XXVIII^è Assises de la CNCC, 8 mars 2016, <https://cdn.cncc.fr/download/slides-table-ronde-1-assises-cncc-reforme-audit.pdf>

CNCC, Table ronde 2 – L'application de la réforme européenne en France, XXVIII^è Assises de la CNCC, 8 mars 2016, <https://cdn.cncc.fr/download/slides-table-ronde-2-assises-cncc-reforme-audit.pdf>

CNCC, XXIX^è Assises de la CNCC, 1 & 2 décembre 2016, Atelier 6 Actualité normative

CNCC, Pack PE 5.0, novembre 2017

CNCC, NI Rapports 2017, Note d'information I Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés, 2^{ème} édition, 2017

CNCC, 30^è Assises de la CNCC, 21 novembre 2017, Atelier Actualité normative

CNCC, 30^è Assises de la CNCC, 21 novembre 2017, Atelier La nouvelle Note d'Information NI I. sur les rapports de certification & les outils associés

CNCC, CAC & match, Grand concours 2019-2020, <https://cdn.cncc.fr/download/concours-cacmatch-2019-2020.pdf>

Documents CNCC incluant des éléments émanant d'autres organismes

Forum DMF 15 juin 2015 et 10 décembre 2015

Forum EIP 23 juin et 14 décembre 2016

Forum EIP 27 juin et 30 novembre 2017

Forum EIP 25 juin et 17 décembre 2018

Forum EIP 25 juin et 10 décembre 2019

Forum EIP 23 juin 2020

Documents H3C

H3C, rapports annuels 2004 à 2019

H3C, délibération 2006, Normes d'exercice professionnel, délibération du Haut conseil du 3 janvier 2006

H3C, plan stratégique 2015-2016

H3C, règlement intérieur 2017 (Décision du 23 février 2017 portant adoption du règlement intérieur, publiée au Journal officiel du 29 mars 2017)

H3C, communication du 26 mai 2017, Homologation de quatre normes d'exercice professionnel relatives au rapport d'audit, http://www.h3c.org/fiches/NEP_20170609_2.htm

H3C, communication du 23 décembre 2017, Homologation de la norme d'exercice professionnel révisée relative aux communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce, http://www.h3c.org/fiches/Avis_20171229.htm

H3C, communication du 24 juin 2019, Certification des comptes des « petites entreprises » : homologation de deux normes d'exercice professionnel, <http://www.h3c.org/fiches/NEP-PE-911-912.htm>

H3C, règlement intérieur 2020 (Décision n° 2020-01 du 14 mai 2020 du Haut Conseil du commissariat aux comptes modifiant son règlement intérieur, publiée au Journal officiel du 23 mai 2020)

H3C, documents internes liés à l'activité normative

Documents Commission paritaire

Commission paritaire, plan d'orientation 2017-2019

Commission paritaire, programme de travail 2017

Commission paritaire, plan d'orientation 2020-2023

Commission paritaire, programme de travail 2020

Autres documents

CE, *Q&A Implementation of the New Statutory Audit Framework*, 3 septembre 2014, https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/questions-answers-03092014_en.pdf

Direction Générale du Trésor, Rapport annuel 2017, Ministère de l'Économie et des Finances
FEE 2015. *Briefing Paper. Recent developments in auditor communication*

IAASB, Recueil des normes 2016-2017, *2016-2017 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*

IAASB, *Discussion Paper Audits of Less Complex Entities: Exploring Possible Options to Address the Challenges In Applying the ISAs*, 2019

IMA, Conférence 12 décembre 2017, Nouveaux rapports d'audit et rapports complémentaires. Enjeux pour les entreprises et auditeurs

(Articles RFC listés dans l'annexe suivante)

Annexe 7 : Sélection des articles de la Revue Française de Comptabilité

- RFC 001 - Nouvelles de l'IFAC, avril 1999, n° 310, p. 5 - Yoganathan, M.
- RFC 002 - Les principes d'audit et les normes d'IAPC, n° 317, p. 5 - Yoganathan, M.
- RFC 003 - Pourquoi des normes d'audit, octobre 2000, n° 326, p. 5-6 - Charron, C.
- RFC 004 - Le cadre conceptuel des normes d'audit, novembre 2000, n° 327, p. 5 - Charron, C.
- RFC 005 - Le lien entre normes d'audit et code de déontologie, janvier 2001, n° 329, p. 5 - Charron, C.
- RFC 006 - L'International Federation of Accountants (IFAC), janvier 2002, n° 340, p.12 - Scheid, J.-C.
- RFC 007 - Comptes Enron : de quoi s'agit-il ? avril 2012, n° 343, p. 26 - Pigé, B.
- RFC 008 - Le nouveau recueil des normes de la CNCC (1ère partie), novembre 2002, n° 349, p. 8 - Fournier, J., Flageul, C.
- RFC 009 - The Public Company Accounting Oversight Board, novembre 2002, n° 349, p. 17-18 - Scheid, J.-C.
- RFC 010 - Le nouveau recueil des normes de la CNCC (2^{ème} partie), décembre 2002, n° 350, p. 7 - Fournier, J., Flageul, C.
- RFC 011 - Les normes internationales d'audit, mars 2003, n° 353, p. 23 - Scheid, J.-C.
- RFC 012 - Loi de sécurité financière : incidences dans l'exercice du commissariat aux comptes, septembre 2003, n° 358, p. 13-14 - Brun, S.
- RFC 013 - Audit : les 10 priorités de la Commission européenne, octobre 2003, n° 359, p. 15 - Brun, S.
- RFC 014 - Le nouveau recueil des normes de la CNCC, novembre 2003, n° 360, p. 8 - Bobet, F., Flageul, C.
- RFC 015 - Le co-commissariat aux comptes, décembre 2003, n° 361, p. 7 - Bobet, F., Flageul, C.
- RFC 016 - L'harmonisation du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne, janvier 2004, n° 362, p. 32-36 - Richter, T.
- RFC 017 - Les premiers travaux du PCAOB, février 2004, n° 363, p. 11 - Scheid, J.-C.
- RFC 018 - L'International Auditing and Assurance Standards Board, mai 2004, n° 366, p. 14 - Scheid, J.-C.
- RFC 019 - Le co-commissariat aux comptes à la française, mai 2004, n° 366, p. 34-38 - Le Maux, J.
- RFC 020 - Le commissaire aux comptes et la « justification des appréciations », juillet-août 2004, n° 368, p. 6 - Bobet, F., Flageul, C.
- RFC 021 - Les normes de l'IAASB, décembre 2004, n° 372, p. 5 - Obert, R.
- RFC 022 - Le Haut Conseil du commissariat aux comptes, février 2005, n° 374, p. 12 - Mikol, A.
- RFC 023 - Le co-commissariat aux comptes à la française : réponse aux doutes soulevés par Julien Le Maux, avril 2005, n° 376, p. 26-29 - Noël, C.

- RFC 024 - Le projet de nouvelle 8e directive pour le contrôle légal des comptes, mai 2005, n° 377, p. 16 - Mikol, A.
- RFC 025 - Le rapport du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes, juillet-août 2005, n° 379, p. 17 - Scheid, J.-C.
- RFC 026 - La « légistique » ou comment faire de bonnes lois ? décembre 2005, n° 383, p. 14 - Lubin, J.-J.
- RFC 027 - Les normes d'audit internationales et étrangères, janvier 2006, n° 384, p. 20-21 - Scheid, J.-C.
- RFC 028 - Le groupe européen des organes de supervision de l'audit, février 2006, n° 385, p. 11 - (auteur anonyme)
- RFC 029 - La nouvelle 8e directive sur l'audit, août 2006, n° 390, p. 19 - Mikol, A.
- RFC 030 - La transposition des normes d'audit internationales dans le référentiel français, septembre 2006, n° 391, p. 7-8 - Bobet, F., Flageul, C.
- RFC 031 - Démarche normative et cadre conceptuel, novembre 2006, n° 393, p. 35-39 - Gélard, G.
- RFC 032 - La lettre de mission du commissaire aux comptes : première norme d'exercice professionnel, janvier 2007, n° 395, p. 7 - Bobet, F., Flageul, C.
- RFC 033 - Justification des appréciations du commissaire aux comptes, mars 2007, n° 397, p. 7-8 - Bobet, F., Flageul, C.
- RFC 034 - Les liens entre les normes ISA et l'audit des PME, mars 2008, n° 408, p. 22 - Mikol, A.
- RFC 035 - Le rapport général de l'auditeur légal : textes français et internationaux, avril 2008, n° 409, p. 21 - Mikol, A.
- RFC 036 - Le commissaire aux comptes face à la justification des appréciations, avril 2008, n° 409, p. 24 - Fabioux, I.
- RFC 037 - Les NEP DDL, mai 2008, n° 410, p. 8 - Bobet, F., Flageul, C.
- RFC 038 - Le rapport sur les comptes annuels et consolidés, mars 2009, n° 419, p. 6 - Bobet, F., Flageul, C.
- RFC 039 - Etude sur l'adoption des ISA en Europe, septembre 2009, n° 424, p. 19 - Mikol, A.
- RFC 040 - La NEP « petites entreprises », octobre 2009, n° 425, p. 6 - Bobet, F., Flageul, C.
- RFC 041 - Le rapport 2008 du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C), octobre 2009, n° 425, p. 19 - Mikol, A.
- RFC 042 - Des « NEP » aux « ISA » adoptées dans l'union européenne, novembre 2009, n° 426, p. 5-6 - Bobet, F., Flageul, C.
- RFC 043 - Recherche et normalisation comptables, décembre 2009, n° 427, p. 32-33 - Walton, P.
- RFC 044 - Les interactions entre la recherche et la normalisation comptables, juin 2010, n° 433, p. 58-61 - Hoarau, C.
- RFC 045 - Le rapport 2009 du H3C, janvier 2011, n° 439, p. 17 - Mikol, A.
- RFC 046 - Les réponses au livre vert sur l'audit de la Commission européenne, avril 2011, n° 442, p. 18 - Mikol, A.

- RFC 047 - « Justifiant de leurs appréciations... » : une étude de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, mai 2011, n°443, p. 21 - Mikol, A.
- RFC 048 - Justification des appréciations : le modèle français ? juin 2011, n°444, p. 7 - Bobet, F., Flageul, C.
- RFC 049 - Une enquête de l'IAASB : comment améliorer le rapport d'audit ? décembre 2011, n° 449, p. 22 - Mikol, A.
- RFC 050 - Suite du Livre vert : proposition de directive, janvier 2012, n° 450, p. 21 - Mikol, A.
- RFC 051 - Le rapport 2010 du H3C, février 2012, n°451, p. 20 - Mikol, A.
- RFC 052 - Un audit est un audit, mai 2012, n° 454, p. 17 - Mikol, A.
- RFC 053 - Normes comptables. De la légitimité du normalisateur, juin 2012, n° 455, p. 24-27 - Pigé, B.
- RFC 054 - Suite du Livre vert sur l'audit : le rapport du H3C, septembre 2012, n° 457, p. 12 - Mikol, A.
- RFC 055 - Vers un nouveau rapport d'audit ? septembre 2012, n° 457, p. 37-39 - Gélard, C.
- RFC 056 - De l'utilité de la recherche comptable pour la normalisation, février 2013, n° 462, p. 13-15 - Colasse, B.
- RFC 057 - Un cadre conceptuel pour la qualité de l'audit, mars 2013, n° 463, p. 14 - Mikol, A.
- RFC 058 - Le co-commissariat aux comptes : de la théorie à la pratique des sociétés cotées, mars 2013, n° 463, p. 24 - Le Maux, J.
- RFC 059 - Doctrine comptable et prolifération normative, les normes sont-elles condamnées ? juillet-août 2013, n° 467, p. 21-25 - Pigé, B.
- RFC 060 - Une décennie de justifications des appréciations : réflexions suscitées par l'exception française, septembre 2013, n° 468, p. 34-37 - Fabioux, I.
- RFC 061 - Le paragraphe de justification des appréciations dans le rapport des commissaires aux comptes, Première partie : d'une « erreur de plume » à une référence qui s'exporte pour réduire l'Audit Expectation Gap, novembre 2013, n° 470, p. 23-26 - Bédard, J., Gonthier-Besacier, N.
- RFC 062 - Le paragraphe de justification des appréciations dans le rapport des commissaires aux comptes, Deuxième partie : Contenu et lisibilité – théorie et pratique, décembre 2013, n° 471, p. 44-48 - Bédard, J., Gonthier-Besacier, N.
- RFC 063 - La justification des appréciations dans le rapport d'audit : d'une exception française à une pratique internationale ? janvier 2014, n° 472, p. 30-35 - Barbe, O., Raimbault, S.
- RFC 064 - Le cadre conceptuel IAASB pour un audit de qualité, mai 2014, n° 476, p. 8 - Mikol, A.
- RFC 065 - La réforme européenne de l'audit, mai 2014, n° 476, p. 27-29 - Hottegindre, G., Belze, L.
- RFC 066 - Les grands principes du cadre conceptuel de l'IAASB sur la qualité de l'audit, juillet-août 2014, n° 478, p. 36-40 - Manita, R., Bellenger, H.
- RFC 067 - Audit légal : directive du 16 avril 2016 de l'UE, septembre 2014, n° 479, p. 14 - Mikol, A.

- RFC 068 - Audit légal des EIP : règlement du 16 avril 2016 de l'UE, septembre 2014, n° 479, p. 15 - Mikol, A.
- RFC 069 - Les NEP sont-elles réellement semblables aux ISA ? février 2015, n° 484, p. 6 - Mikol, A.
- RFC 070 - L'Ifac : son rôle, ses missions, ses défis... avril 2015, n° 486, p. 22-23,- Potdevin, J.
- RFC 071 - Le H3C et la réforme de l'audit, novembre 2015, n° 492, p. 18 - Mikol, A.
- RFC 072 - La réforme européenne de l'audit appliquée en France, septembre 2016, n° 501, p. 32-34 - Hottegindre, G., Belze, L., Loison, M.-C.
- RFC 073 - De la légitimité des normes comptables, octobre 2016, n° 502, p. 62-64 - Chantiri, R., Touchelay, B.
- RFC 074 - Le rapport d'audit nouveau est arrivé, juillet-août 2017, n° 511, p. 7 - Tracq-Sengeissen, I., Piquet, P.
- RFC 075 - Norme AS 3101 du PCAOB sur le rapport de l'auditeur, février 2018, n° 517, p. 46-47 - Djoum, J.-J.
- RFC 076 - Audit des petites entreprises : publication de la NEP ALPE et de la NEP PE, septembre 2019, n° 534, p. 18 - Tracq-Sengeissen, I., Poitau, E.

Annexe 8 : Illustrations de l'analyse des données issues des entretiens

1. Les notes d'entretien

Est fourni ci-après un exemple de notes prises pendant un entretien permettant de faire ressortir des critères clés de composition de la commission paritaire :

- Notes prises pendant un entretien : *compétence du champ des normes*
- Correspondance en termes de retranscription de l'entretien : « *Je pense qu'il y a toujours la volonté d'avoir un représentant EIP et un représentant non EIP, et après sur les compétences, c'est sûr que pour la préparation des normes les compétences en matière normative et juridique c'est logique, et éthique. Et là en plus compte tenu du champ de compétences de la commission paritaire, les normes d'exercice professionnel, le contrôle qualité et la déontologie. Donc là on a la composition optimale je dirais* »

2. Les remarques en marge et le repérage de verbatims pertinents

Figure ci-dessous un exemple de remarques en marge effectuées pendant la retranscription d'un entretien, constituant des débuts d'analyse et interprétations :

Retranscription entretien	Thème
Nous : Est-ce que finalement, par rapport aux textes supérieurs, il reste encore de l'autonomie pour les normes d'exercice professionnel ou est-ce que c'est vraiment déjà bien cadré par les textes supérieurs qui guident la norme ? Interviewé : J'ai l'impression que les textes supérieurs n'interviennent qu'à la marge. Dans le processus d'élaboration des normes d'exercice professionnel, ce qui compte avant tout, ce que j'observe, c'est les normes internationales. Et c'est à la marge que les normes nationales ou européennes, enfin quand je dis normes, que les textes nationaux ou européens viennent interférer sur ce processus-là. Non je pense que du point de vue des normes européennes et nationales il y a une marge très importante pour l'élaboration des normes, l'élaboration des NEP. Nous : Donc la source première c'est plus les normes ISA en fait qui viennent alimenter... Interviewé : Oui, c'est vraiment à partir des normes ISA que les normes françaises sont élaborées, plus qu'à, partir des normes européennes ou nationales.	Accroche légale mais importance surtout des ISA dans l'élaboration Elaboration à partir des normes ISA

✎ Extrait de notre compte rendu de recherche sur les sources²⁷³ reprenant les verbatims surlignés en grisé ci-avant dans le texte de retranscription :

« Si les textes légaux et réglementaires constituent l'accroche juridique des normes et édictent l'obligation légale qui est ensuite déclinée dans celles-ci, le cœur des normes apparaît surtout issu des normes internationales d'audit : « Dans le processus d'élaboration des normes d'exercice professionnel, ce qui compte avant tout, ce que j'observe, c'est les normes internationales. [...] c'est vraiment à partir des normes ISA que les normes françaises sont élaborées » (entretien). »

²⁷³ Paragraphe 2. Les normes internationales d'audit (partie 2, chapitre 1, section 1)

3. Les fiches de synthèse

Figure ci-après un extrait de fiche de synthèse.

Points majeurs qui ressortent de l'entretien

Culture / linguistique : c'est un peu une façon de rédiger à l'anglosaxonne, vous n'hésitez pas à répéter plusieurs fois les choses pour être sûr que vous avez compris, alors que nous dans notre mode de raisonnement français, une fois que c'est dit, bien positionné dans le texte, on a compris, pas besoin de nous le répéter - apport important du H3C sur la rédaction des normes **NEP actuelles** très bien, répondent aux objectifs, claires, concises, lisibles facilement

Regrette CAC en exercice au sein du H3C, parce que quand même quand on a quitté la profession depuis quelques années on peut vite s'en éloigner

4. Le codage NVivo

Illustration du codage de type déductif

- Exemple de verbatims encodés au niveau du nœud secondaire « Lien entre les normes » (rattaché au nœud principal « Normes »)

Illustrations du codage de type inductif

- Exemple de verbatims ayant conduit à la création du nœud **secondaire** « dimension culturelle » (rattaché au nœud principal « dimensions »)



« elles étaient quand même plus concises et plus propres à notre culture »

« je pense qu'il y avait une envie de défendre la spécificité française, l'exception française »

« je pense que justement les NEP ont l'avantage d'être très basées sur les principes, et ce faisant être quand même très adaptées à l'esprit français »

- Exemple du premier verbatim ayant conduit à la création du nœud de **troisième catégorie** « pédagogique » (rattaché au nœud secondaire « objectifs » du nœud principal « normes »)

Annexe 9 : Illustrations de la détermination des sous-composantes du cadre d'analyse

En vue d'illustrer les modalités d'émergence des sous-composantes du cadre conceptuel à partir des données collectées, nous prenons l'exemple du « processus ». Cet exemple nous est apparu approprié car il s'agit bien évidemment d'un noyau central de notre cadre conceptualisant le processus de normalisation de l'audit en France. En outre, il permet de saisir les influences combinées des différents modes de collecte des données.

• Pré-identification du thème « Processus » lors de l'étude documentaire préliminaire :

➤ Exemples de termes relevés dans les fiches techniques ayant conduit à la pré-identification du thème « Processus » (thème retenu ensuite comme composante de notre cadre d'analyse) : *première lecture, validation, projets rédigés par la CNCC, saisine du H3C, avis émis par le H3C, norme homologuée par le Garde des Sceaux, norme publiée au JO*

• Identification des sous-composantes « Processus-type » et « Evolution du processus » par l'immersion participative :

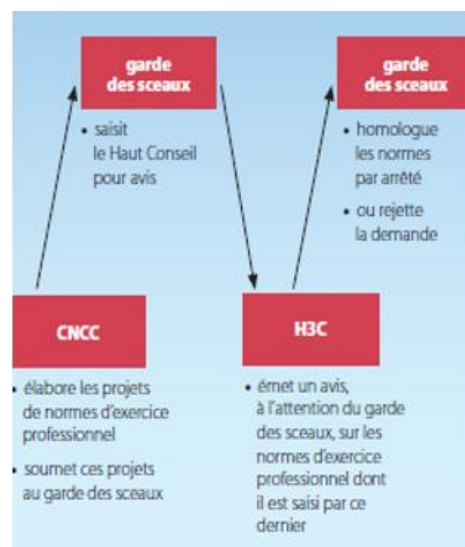
Cf. éléments détaillés mentionnés dans le corps du compte rendu

• Confirmation de la sous-composante « Processus-type » par l'étude de documents :

➤ Extraits de rapports annuels du H3C schématisant le processus type suivi

Nous illustrons l'existence d'un processus-type qui se maintient au fil du temps, mais évolue.

○ Processus post LSF



Rapport annuel H3C 2005, p. 18

○ **Processus post réforme européenne de l'audit**



Rapport annuel H3C 2017, p. 40

• **Corroboration des sous-composantes « Processus-type » et « Evolution du processus » par les entretiens :**

➤ Extraits d'un entretien relatifs à l'existence d'un processus type

« après, c'est de voir quelles sont les phases de la normalisation [...] »

Donc je pense qu'il y a d'abord l'expression ou l'identification du besoin, ça c'est quelque chose qui est important [...]

Après, il y a je pense, une fois qu'on a identifié le besoin, il y a la question de savoir qui va déclencher l'obligation donc on va tomber plus dans le processus qui est à l'origine de l'établissement de la norme, donc ça c'est une vraie question [...]

Après, on va avoir la phase de rédaction, je pense, qui est une phase importante [...]

On aura je pense à un moment donné, une fois qu'on aura un projet, on aura la phase de validation du contenu de la norme qui est une phase aussi un petit peu distincte [...]

Et puis on a dans le contexte français au moins, la phase peut-être d'homologation proprement dite [...] »

➤ Extrait d'un entretien relatif à l'évolution du processus

« l'évolution du système normatif dans le contexte français où on a eu trois phases quand même très distinctes, très bien individualisées qui étaient l'autorégulation de la profession, l'autonormalisation pour retomber sur votre sujet, la normalisation partagée, et aujourd'hui la normalisation externalisée au sein des autorités de régulation même si les professionnels continuent d'y participer, ils n'y participent plu »

Annexe 10 : NEP 701 dont le processus a été retenu comme étude de cas

NEP-701. – JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS DANS LES RAPPORTS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES SUR LES COMPTES ANNUELS ET CONSOLIDÉS DES ENTITÉS D'INTÉRÊT PUBLIC

Introduction

1. En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations pour toutes les personnes ou entités dont les comptes annuels ou consolidés font l'objet d'une certification établie conformément à ce même article.
2. La justification des appréciations doit permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre l'opinion émise par le commissaire aux comptes sur les comptes.
3. La présente norme a pour objet de définir les principes et de préciser leurs modalités d'application concernant l'obligation légale faite au commissaire aux comptes de justifier de ses appréciations dans son rapport sur les comptes annuels et dans son rapport sur les comptes consolidés des entités d'intérêt public.

Concept de justification des appréciations dans les rapports sur les comptes des entités d'intérêt public

4. Lorsque la mission de certification porte sur les comptes d'une entité d'intérêt public, la justification des appréciations consiste en une description des risques d'anomalies significatives les plus importants, y compris lorsque celles-ci sont dues à une fraude, et une indication des réponses apportées pour faire face à ces risques.
5. Ces risques d'anomalies significatives sont ceux qui, selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes, ont été les plus importants pour l'audit des comptes annuels ou consolidés de l'exercice et font partie des éléments communiqués au comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19-I du code de commerce ou à l'organe qui en exerce les fonctions.

Ces risques d'anomalies significatives les plus importants sont qualifiés dans la présente norme de points clés de l'audit.
6. La communication des points clés de l'audit dans le rapport sur les comptes s'inscrit dans le contexte de l'opinion formulée par le commissaire aux comptes sur les comptes pris dans leur ensemble. La formulation retenue ne doit pas conduire à exprimer une opinion sur des éléments des comptes pris isolément.

7. La communication des points clés de l'audit ne saurait se substituer à la nécessité:

- de formuler une opinion avec réserve, un refus de certifier ou une impossibilité de certifier, ou ;
- d'insérer une partie relative aux incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, ou ;
- de formuler une observation lorsque celle-ci est obligatoire.

8. La communication des points clés de l'audit ne saurait conduire le commissaire aux comptes à être un dispensateur d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.

Détermination des points clés de l'audit

9. Le commissaire aux comptes sélectionne, parmi les éléments communiqués au comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19-I du code de commerce ou à l'organe qui en exerce les fonctions, ceux ayant nécessité une attention particulière de sa part au cours de l'audit. Pour les besoins de cette sélection, le commissaire aux comptes prend notamment en considération les éléments suivants :

- les domaines qu'il considère comme présentant des risques élevés d'anomalies significatives ou des risques inhérents élevés nécessitant une démarche d'audit particulière. Ces risques ont été identifiés conformément à la norme relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;
- les appréciations qu'il a portées sur des éléments des comptes ayant nécessité des jugements importants de la direction, tels que les estimations comptables présentant un degré élevé d'incertitude ;
- les incidences sur l'audit d'opérations ou d'événements importants intervenus au cours de l'exercice.

10. Parmi les éléments ainsi sélectionnés, le commissaire aux comptes retient ceux qu'il juge avoir été les plus importants pour l'audit des comptes de l'exercice et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit.

11. A titre d'exemple, le commissaire aux comptes peut estimer pertinent de considérer :

- le contenu et l'étendue des échanges avec le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19-I du code de commerce ou à l'organe qui en exerce les fonctions ;
- l'importance des éléments pour la compréhension des comptes dans leur ensemble et en particulier leur caractère significatif par rapport aux comptes annuels ou consolidés ;

- la complexité ou la subjectivité qu’implique le choix par la direction d’une méthode comptable, notamment en comparaison d’autres entités dans le même secteur ;
- la nature et l’étendue de l’effort d’audit mis en œuvre en réponse aux risques d’anomalies significatives, notamment la nécessité de compétences spécifiques et de consultations d’experts ;
- la nature et l’importance des difficultés rencontrées dans l’application des procédures d’audit, dans l’évaluation de leurs résultats et dans l’obtention d’éléments suffisants et appropriés pour conclure ;
- l’importance des faiblesses de contrôle interne identifiées.

Formulation des points clés de l’audit

12. Les points clés de l’audit figurent dans la partie distincte du rapport relative à la justification des appréciations du commissaire aux comptes.

13. Le commissaire aux comptes formule les points clés de l’audit par référence explicite aux dispositions des articles L. 823-9 et R. 823-7 du code de commerce et de manière appropriée au regard des circonstances propres à chaque cas d’espèce.

14. Le commissaire aux comptes précise en introduction de cette partie distincte :

- que les points clés de l’audit sont les risques d’anomalies significatives qui, selon son jugement professionnel, ont été les plus importants pour l’audit des comptes de l’exercice ;
- que ces points clés de l’audit s’inscrivent dans le contexte de l’audit des comptes, pris dans leur ensemble, et de la formation de l’opinion formulée sur ces comptes ;
- qu’il n’est pas exprimé d’opinion sur des éléments des comptes pris isolément.

Description de chacun des points clés de l’audit

15. Cette formulation doit être claire et comprendre pour chaque point clé de l’audit :

- un sous-titre approprié ;
- les raisons pour lesquelles le risque d’anomalies significatives est considéré comme l’un des plus importants de l’audit et constitue de ce fait un point clé de l’audit ;
- une synthèse des réponses apportées par le commissaire aux comptes pour faire face à ce risque.

Lorsque cela est pertinent au regard de la description effectuée, le commissaire aux comptes fait référence aux informations fournies dans les comptes annuels ou, le cas échéant, dans les comptes consolidés.

Circonstances dans lesquelles un risque d'anomalies significatives considéré comme un point clé de l'audit n'est pas communiqué dans le rapport

16. Le commissaire aux comptes décrit chacun des points clés de l'audit sauf si des textes légaux et réglementaires en empêchent la communication.

Lien entre les points clés de l'audit et les observations

17. Lorsque le commissaire aux comptes détermine qu'un risque d'anomalies significatives est un point clé de l'audit, ce point n'est pas mentionné dans la partie du rapport relative aux observations, à l'exception des cas où des dispositions légales et réglementaires le prévoient.

Lien entre les points clés de l'audit et les incertitudes significatives liées à des événements ou circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation

18. Lorsque le commissaire aux comptes inclut dans son rapport une partie distincte relative à des incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, il ne décrit pas ces incertitudes dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit.

Dans celle-ci, il renvoie à la partie du rapport relative à ces incertitudes.

Précisions concernant la certification avec réserve et le refus de certifier

19. Un élément motivant une certification avec réserve ou un refus de certifier constitue, par nature, un point clé de l'audit.

Dans ce cas, le commissaire aux comptes ne décrit pas cet élément dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit. Dans celle-ci, il renvoie à la partie du rapport relative au fondement de l'opinion.

Une certification avec réserve ne dispense pas le commissaire aux comptes, dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit, de décrire les autres points clés de l'audit qu'il a, le cas échéant, retenus à l'issue de son analyse.

En cas de refus de certifier, le commissaire aux comptes peut, dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit, décrire les autres points clés de l'audit qu'il a, le cas échéant, retenus à l'issue de son analyse.

Précisions concernant l'impossibilité de certifier

20. Un élément motivant une impossibilité de certifier constitue, par nature, un point clé de l'audit.

Dans ce cas, le commissaire aux comptes ne décrit pas cet élément dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit. Dans celle-ci, il renvoie à la partie du rapport relative au fondement de l'opinion.

Le commissaire aux comptes ne formule pas d'autres points clés de l'audit. Il précise dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit qu'il n'y a pas lieu de formuler d'autres points clés de l'audit eu égard à l'impossibilité de certifier.

Forme et contenu de la partie du rapport relative aux points clés de l'audit dans certaines circonstances

21. Lorsque le commissaire aux comptes détermine, en fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, qu'il n'y a pas de points clés de l'audit à décrire ou que les seuls points clés de l'audit sont ceux décrits aux paragraphes 18 à 20, il le précise dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit.

Communication avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce

22. Le commissaire aux comptes communique aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce les risques d'anomalies significatives qu'il considère comme des points clés de l'audit.

Le cas échéant, il porte à leur connaissance le fait qu'il n'y a pas, selon son jugement professionnel, de point clé de l'audit à décrire dans son rapport.

Documentation

23. Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier les éléments suivants :

- les éléments ayant nécessité une attention particulière de sa part au cours de l'audit et déterminés conformément aux principes énoncés au paragraphe 9 ainsi que le raisonnement qui l'a conduit à qualifier, ou non, chacun de ces éléments comme un point clé de l'audit conformément aux principes énoncés au paragraphe 10 ;
- le cas échéant, l'analyse l'ayant conduit à déterminer qu'il n'y a pas de point clé d'audit à décrire dans son rapport ou que les seuls points clés de l'audit à communiquer sont ceux dont il est question aux paragraphes 18 à 20 ;
- le cas échéant, les raisons pour lesquelles le commissaire aux comptes n'a pas communiqué dans son rapport un point clé de l'audit, en application du paragraphe 16.

Annexe 11 : Echantillon des personnes interrogées dans le cadre de l'étude de cas du processus relatif à la NEP 701

- *Liste des entretiens spécifiques à l'étude de cas du processus relatif à la NEP 701*

N° Entretien	Durée de l'entretien (en min)
029	58
030	103
031	61

- *Caractéristiques des interviewés pour l'étude de cas du processus relatif à la NEP 701*

Catégorie d'acteurs	Nombre d'entretiens
Commissaire aux comptes	1
CNCC	1
H3C	1
Etat	1

Les trois entretiens peuvent être affectés à quatre catégories d'acteurs, un des interviewés étant commissaire aux comptes et membre de commission de la CNCC.

Annexe 12 : Guide d'entretien pour l'étude de cas du processus relatif à la NEP 701

Présentation de la personne interrogée : sa fonction, son rôle actuel et passé dans la normalisation

Le processus de normalisation de l'audit en France – NEP 701

- Le H3C a publié en 2006 une délibération sur les principes que doivent respecter, selon lui, les normes. En pratique, ces principes sont-ils suivis lors de l'élaboration des normes ? Si l'on prend l'exemple de la NEP 701, pensez-vous que ces principes sont respectés ?
- Le processus de normalisation apparaît comme un processus technique. Pouvez-vous nous illustrer cette dimension technique avec la NEP 701 ?
- Des aspects politiques sont-ils intervenus lors du processus d'élaboration de la NEP 701 ? Selon vous, la NEP 701 permet-elle de répondre à l'intérêt général ?
- Selon le plan d'orientation de la commission paritaire, le référentiel normatif est élaboré dans un objectif de convergence avec les ISA. Qu'en est-il au niveau de la NEP 701 ? Des éléments de l'ISA 701 ont-ils été écartés (ou adaptés au contexte français) ? Si oui pour quelles raisons ?
- Des éléments juridiques ont-ils été prééminents lors de l'élaboration de la NEP 701 ? Des éléments juridiques ont-ils conduit à adapter la transposition de l'ISA 701 ?
- Des aspects économiques / de coûts ont-ils été pris en compte lors de l'élaboration de la NEP 701 ?
- Pouvez-vous nous illustrer l'importance de l'aspect rédactionnel dans l'élaboration d'une norme avec la NEP 701 ?

Les normes d'audit en France – NEP 701

- Quelles raisons ont conduit à circonscrire la NEP 701 aux EIP ? S'agit-il d'une décision technique, juridique, politique, économique ?
- Que pensez-vous de la NEP 701 ?
- Avez-vous des retours sur la NEP 701 (clarté, compréhension, applicabilité...) et sa mise en œuvre ?

BIBLIOGRAPHIE

- Abbadi, A. (2014). *Place de l'opinion d'audit légal dans les missions d'analyses financières*. 13ème conférence internationale de gouvernance, Dijon.
- Abbadi, A., Escaffre, L. (2015). *Contribution à l'analyse de la perception de l'utilité du rapport d'audit par les utilisateurs en France*. 36ème congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Toulouse.
- Abbott, A. (1988). *The System of Professions: An Essay on the Division of Expert Labor*. Chicago, IL: University of Chicago Press.
- Abdel-Khalik, A. R., Graul, P. R., Newton, J. D. (1986). Reporting Uncertainty and Assessment of Risk: Replication and Extension in a Canadian Setting. *Journal of Accounting Research* 24 (2): 372-382.
- Abernathy, J. L., Barnes, M., Stefaniak, C. (2013). A summary of 10 years of PCAOB research: What have we learned? *Journal of Accounting Literature* 32: 30-60.
- Adler, P. A., Adler, P. (1987). *Membership roles in field research*. Newbury Park, CA: Sage.
- Alami, S., Desjeux, D., Garabuau-Moussaoui, I. (2009). *Les méthodes qualitatives*. Paris: Presses Universitaires de France.
- Allard-Poesi, F., Maréchal, G. (2014). Construction de l'objet de la recherche. In *Méthodes de recherche en management* (Ed, Thiétart, R. A.). 4ème édition, Paris: Dunod, 47-75.
- Allard-Poesi, F., Perret, V. (2014). Fondements épistémologiques de la recherche. In *Méthodes de recherche en management* (Ed, Thiétart, R. A.). 4ème édition, Paris: Dunod, 14-46.
- Amalou, W. (2017). *La normalisation comptable publique est-elle démocratique ? Analyse du processus d'élaboration du cadre conceptuel par l'IPSASB*. Doctorat en sciences de gestion, Metz: Université de Lorraine.
- Ameen, E. C., Chan, K., Guffey, M. (1994). Information Content of Qualified Audit Opinions for Over-the-counter Firms. *Journal of Business Finance & Accounting* 21 (7): 997-1011.
- Amershi, A. H. (1986). Discussion of "A model of standard setting in auditing". *Contemporary Accounting Research* 3 (1): 93-101.
- Anderson, L. (2006). Analytic autoethnography. *Journal of Contemporary Ethnography* 35 (4), 373-395.

- Ashby, W. R. (1956). *Introduction to Cybernetics*. London, UK: Chapman & Hall.
<http://pespmc1.vub.ac.be/books/IntroCyb.Pdf>.
- Audousset-Coulier, S., Marmousez, S., Pezet, A. (2016). *La qualité de l'audit : histoire d'un concept et de son utilisation dans la recherche académique* (ou l'histoire de la naissance d'une chimère). 37ème congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Clermont-Ferrand.
- Avenier, M.-J., Gavard-Perret, M.-L. (2012). Inscrire son projet de recherche dans un cadre épistémologique. In *Méthodologie de la recherche en sciences de gestion* (Eds, Gavard-Perret, M.-L., Gotteland, D. Haon, C., Jolibert). Montreuil: Pearson France, 11–62.
- Ayoub, S., Hooper, K. (2008). Les freins culturels à l'adoption des IFRS : une analyse du cas français. *Revue Sciences de Gestion* 68: 117-136.
- Bailey, K. E., Bylinski, J. H., Shields, M. D. (1983). Effects of Audit Report Wording Changes on the Perceived Message. *Journal of Accounting Research* 21 (2): 355-370.
- Bailey, W. T. (1981). The Effects of Audit Reports on Chartered Financial Analysts' Perceptions of the Sources of Financial-Statement and Audit-Report Messages. *The Accounting Review* 56 (4): 882–896.
- Baker, C. R., Bédard, J., Prat dit Hauret, C. (2014). The regulation of statutory auditing: an institutional theory approach. *Managerial Auditing Journal* 29 (5): 371-394.
- Baker, C. R., Mikol, A., Quick, R. (2001). Regulation of the statutory auditor in the European Union: A comparative survey of the United Kingdom, France and Germany. *European Accounting Review* 10 (4): 763-786.
- Ball, R., Walker, R., Whittred, G. (1979). Audit Qualifications and Share Prices. *Abacus* 15 (1): 23-34.
- Bamber, E. M., Stratton, R. A. (1997). The Information Content of the Uncertainty-Modified Audit Report: Evidence from Bank Loan Officers. *Accounting Horizons* 11 (2): 1-11.
- Banks, D. W., Kinney, W. R. Jr. (1982). Loss Contingency Reports and Stock Prices: An Empirical Study. *Journal of Accounting Research* 20 (1): 240-254.
- Barbe, O., Raimbault, S. (2014). *La justification des appréciations améliore-t-elle la valeur informative du rapport d'audit?* 35ème congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Lille.
- Barbu, E. (2006). *Les entreprises françaises cotées face à l'harmonisation comptable internationale : une analyse néo-institutionnelle d'un long processus vers l'homogénéité*. Doctorat en sciences de gestion, Orléans: Université d'Orléans.

- Barbu, E., Piot, C. (2012). L'adoption des IAS/IFRS par les groupes français cotés. Volonté ou contrainte ? *Revue française de gestion* 226 (7) : 53-74.
- Barlatier, P. (2018). Les études de cas. In : *Les méthodes de recherche du DBA* (Ed. Chevalier, F). Caen, France: EMS Editions, 126-139.
- Baskin, E. F. (1972). The Communicative Effectiveness of Consistency Exceptions. *The Accounting Review* 47 (1): 38-51.
- Baumard, P. Donada, C. Ibert, J., Xuereb, J. M. (2003). La collecte des données et la gestion de leurs sources. In *Méthodes de recherche en management* (Ed, Thiétart, R. A.). 2ème édition, Paris: Dunod, 224-256.
- Baumard, P., Ibert, J. (2014). Quelles approches avec quelles données ? In *Méthodes de recherche en management* (Ed, Thiétart, R. A.). 4ème édition, Paris: Dunod, 105-128.
- Bédard, J. (1989). Expertise in Auditing: Myth or Reality? *Accounting, Organizations and Society* 14 (1/2): 113-131.
- Bédard, J., Baker, R. C., Prat dit Hauret, C. (2002). La réglementation de l'audit : une comparaison entre le Canada, les États-Unis et la France. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 8 (3): 139-168.
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., Richard, C. (2001). Quelques voies de recherche françaises en audit. In *Faire de la recherche en comptabilité financière* (Eds, Dumontier, P., Teller, R.). FNEGE, Paris: Vuibert, 55-83.
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., Schatt, A. (2014). *Costs and Benefits of Reporting Key Audit Matters in the Audit Report: The French Experience*. Working Paper, Laval University.
- Belk, R.W., Sherry, J. F., Wallendorf, M. (1988), A Naturalistic Inquiry into Buyer and Seller Behavior at a Swap Meet. *Journal of Consumer Research* 14 (4): 449-470.
- Berger, P., Luckmann, T. (1967). *Social Construction of Reality*. New York: Anchor Books.
- Bessell M., Anandarajan, A, Umar, A. (2003). Information content, audit reports and going-concern: an Australian study. *Accounting and Finance* 43 (3): 261-282.
- Beudaert, A. (2018). *Vers une meilleure compréhension du vécu du consommateur en situation de handicap sensoriel*. Doctorat en sciences de gestion, Lille: Université Lille 2.
- Blazenko, G. W., Scott, W. R. (1986). A model of standard setting in auditing. *Contemporary Accounting Research* 3 (1): 68-92.
- Blondeau, C. (2002). La boucherie : un lieu d'innocence ? <http://www.ethnographiques.org/2002/Blondeau.html>
- Botzem, S., Quack, S. (2006). Contested rules and shifting boundaries: International standard-setting in accounting. In *Transnational Governance: Institutional Dynamics of*

- Regulation* (Eds, Djelic, M., Sahlin-Andersson, K.). Cambridge: Cambridge University Press, 266-286.
- Brasel, K., Williams, L. T. (2019). Profiling Membership in the PCAOB's Standing Advisory Group. *Current Issues in Auditing* 13 (1): A30-A41.
- Bronfenbrenner, U. (1976). The experimental ecology of education. *Teachers College Records* 78 (2): 157-178.
- Brossaud C., Demazière D. (2006). *Analyses textuelles en sociologie. Logiciels, méthodes, usages*. Rennes: PUR.
- Buisson, M. L. (2005). La gestion de la légitimité organisationnelle : un outil pour faire face à la complexification de l'environnement ? *Management & Avenir* 4 (6): 147-164.
- Burlaud, A. Colasse, B. (2010). Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? *Comptabilité - Contrôle - Audit* 16 (3): 153-175.
- Burlaud, A., Zarlowski, P. (2003). Crise de confiance et normalisation. Entretien avec René Ricol. *Revue française de gestion* 147 (6): 145-148.
- Carmichael, D. R. (2004). The PCAOB and the social responsibility of the independent auditor. *Accounting Horizons* 18 (2): 127-133.
- Carmichael, D. R. (2014). Reflections on the Establishment of the PCAOB and Its Audit Standard-Setting Role. *Accounting Horizons* 28 (4): 901-915.
- Carpenter, B. W., Dirsmith, M. W. (1993). Sampling and the abstraction of knowledge in the auditing profession: an extended institutional theory perspective. *Accounting, Organizations and Society* 18 (1): 41-63.
- Carpenter, V. L., Feroz, E. H. (1992). GAAP as a symbol of legitimacy: New York State's decision to adopt Generally Accepted Accounting Principles. *Accounting, Organizations and Society* 17 (7): 613-643.
- Carpenter, V. L., Feroz, E. H. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four state governments' decisions to adopt Generally Accepted Accounting Principles. *Accounting, Organizations and Society* 26 (7): 565-596.
- Caskey, J. (2013). Discussion of "The Economics of Setting Auditing Standards". *Contemporary Accounting Research* 30 (3): 1216-1222.
- Casta, J. J., Mikol, A. (1999). Vingt ans d'audit : de la révision des comptes aux activités multiservices. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 5 (3): 107-121.
- CE. (1998). *Communication de la Commission concernant le contrôle légal des comptes dans l'Union européenne: la marche à suivre*. JO C 143 du 8.5.1998: 12-18.

- CE. (2000). *Recommandation de la Commission du 15 novembre 2000 relative aux exigences minimales en matière de contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne (2001/256/CE)*. JO L 91 du 31.3.2001: 91-97.
- CE. (2002). *Recommandation de la Commission du 16 mai 2002, Indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE: principes fondamentaux (2002/590/CE)*. JO L 191 du 19.7.2002: 22-57.
- CE. (2010). *Livre vert. Politique en matière d'audit: les leçons de la crise (traduction)*. Bruxelles: Commission Européenne.
- CE. (2011). *Summary of responses. Green Paper. Audit policy: lessons from the crisis*. Bruxelles: Commission Européenne.
- CEAOB. (2018). *Comment letter relating to the Monitoring Group Consultation*. Madrid: Committee of European Auditing Oversight Bodies.
- Chantiri, R. (2000a). Le processus d'élaboration des normes comptables : proposition d'un cadre d'étude. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 6 (3): 19-20.
- Chantiri, R. (2000b). *Contribution à l'analyse des processus d'élaboration des normes comptables : Une étude comparée des processus français et britanniques*. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris-Dauphine.
- Chantiri-Chaudemanche, R. (2004). La normalisation comptable et ses acteurs. *Revue Sciences de Gestion* 43 : 51-74.
- Chantiri-Chaudemanche, R., Kahloul A. (2012). Les acteurs de la normalisation comptable internationale : une communauté épistémique ? *Comptabilité - Contrôle - Audit* 18 (1): 9-37.
- Chantiri, R., Colasse, B. (2019). Présentation. In *Normaliser la comptabilité des entreprises: Enjeux socio-organisationnels et jeux d'acteurs* (Ed, Chantiri, R.). Caen, France: EMS Editions, 163-166.
- Charreire Petit, S., Durieux, F. (2014). Explorer et tester : les deux voies de la recherche. In *Méthodes de recherche en management* (Ed, Thiétart, R. A.). 4ème édition, Paris : Dunod, 76-104.
- Chaudron, M. (2011). *L'exception culturelle, une passion française ? Eléments pour une histoire culturelle comparée*. Paris: Harmattan.
- Chiappello, E., Medjad, K. (2007). Une privatisation inédite de la norme : le cas de la politique comptable européenne. *Sociologie du travail* 49 (1): 46-64.
- Chow, X. C., Rice, S. J. (1982). Qualified Audit Opinions and Share Prices - An Investigation. *Auditing: a Journal of Practice & Theory* 1 (2): 35-53.

- Christensen, B. E., Glover, S. M., Wolfe, C. J. (2014). Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors' Decision to Invest? *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 33 (4): 71-93.
- Church, B. K., Davis, S. M., McCracken, S. A. (2008). The Auditor's Reporting Model: A Literature Overview and Research Synthesis. *Accounting Horizons* 22 (1): 69-90.
- Clarkson, M. B. (1995). A stakeholder framework for analysing and evaluating corporate social performance. *Academy of Management Review* 20 (1): 92-117.
- Coase R. (1937). The Nature of the Firm. *Economica* 16 (4): 386-405.
- COB. (1993). Reconnaissance par la COB des normes d'audit internationales appliquées par les auditeurs des émetteurs multinationaux. *Bulletin de la COB* 268: 5.
- Cockcroft, R., Cockcroft, S. M. (1992). *Persuading People: An Introduction to Rhetoric*. London: The Macmillan Press.
- Cohen Commission. (1978). *The Commission on Auditors' Responsibilities: Report, Conclusions, and Recommendations*. New York, NY: AICPA.
- Colasse, B. (1999). Vingt ans de recherche comptable française : continuité et renouveau. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 5 (3): 23-34.
- Colasse, B. (2005). La régulation comptable entre public et privé. In *Les normes comptables internationales, instrument du capitalisme financier* (Ed, Capron, M.). Paris: La Découverte, 27-48.
- Colasse, B. Pochet, C., (2008). *De la genèse du nouveau CNC (2007): un cas d'isomorphisme institutionnel ?* 29ème congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Cergy-Pontoise.
- Colasse, B., Pochet, C. (2009). De la genèse du nouveau Conseil National de la Comptabilité (2007) : un cas d'isomorphisme institutionnel ? *Comptabilité - Contrôle - Audit* 15 (2): 7-36.
- Conseil d'Etat. (1999). *Réflexions sur l'intérêt public - Rapport public 1999*. <https://www.conseil-etat.fr/ressources/etudes-publications/rapports-etudes/etudes-annuelles/reflexions-sur-l-interet-general-rapport-public-1999>.
- Constant, A. S., Lévy, A. (2015). *Réussir mémoire, thèse et HDR*. 5ème édition, Paris: Gualino-Lextenso editions.
- Copans, J. (2011). *L'enquête ethnologique de terrain*. Paris: Armand Colin.
- Cordoş, G. S., Fülöp, M. T. (2015). Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters. *Accounting and Management Information Systems* 14 (1): 128-152.

- Cornu, G. (2011). *Vocabulaire juridique*. Association Henri Capitant, Paris: Presses Universitaires de France.
- Coutelle, P. (2005). Introduction aux méthodes qualitatives en Sciences de Gestion, Cours du CEFAG – séminaire d'études qualitatives, CERMAT-IAE de Tours, Université de Tours.
- Cowperthwaite, P. (2010). Culture Matters: How Our Culture Affects the Audit. *Accounting Perspectives* 9 (3): 175 – 215.
- Craswell, A. T. (1985). Studies of The Information Content of Qualified Audit Reports. *Journal of Business Finance & Accounting* 12 (1): 93-115.
- Curtis, E., Humphrey, C., Turley, W. S. (2016). Standards of Innovation in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 35 (3): 75-98.
- Cushing, B. Loebbecke, J. K. (1983). *Comparison of audit methodologies of large accounting firms*. University of Utah, Salt Lake City, UT.
- David, A. (2000). La recherche intervention, cadre général pour la recherche en science de gestion. In *Les nouvelles fondations des sciences de gestion* (Eds, David, A., Hatchuel, A., Laufer, R.). FNEGE, Paris: Vuibert, 193-213.
- David, A. (2003). Etudes de cas et généralisation scientifique en sciences de gestion. *Revue Sciences de Gestion* 39: 139-166
- David, P. A. (1985). Clio and the Economics of QWERTY. *American Economic Review* 75 (2): 332-337.
- Davis, R. R. (1982). An Empirical Evaluation of Auditors' 'Subject-To' Opinions. *Auditing: a Journal of Practice & Theory* 2 (1): 13-32.
- Day, R. (2000). The 'public interest' in the context of accounting regulation. In *Contemporary issues in accounting regulation* (Eds, McLeay, S., Riccaboni, A.). Boston, MA: Springer: 79-94.
- Deephouse, D. L. (1996). Does Isomorphism Legitimate? *The Academy of Management Journal* 39 (4): 1024-1039.
- Desreumeux, A. (2015). *Théorie des organisations*. (3ème édition, Les Essentiels de la Gestion. Paris: éditions ems Management & société.
- DiMaggio, P. J., Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review* 48 (2): 1750-1762.
- Dobija, D., Cieślak, I., Iwuć, K. (2013). *Extended Audit Reporting - An Insight from the Auditing Profession in Poland*. 36th EAA Annual Congress, Paris.

- Dodd, P., Dopuch, N., Holthausen, R., Leftwich, R. (1984). Qualified audit opinions and stock prices, Information content, Announcement dates and Concurrent Disclosures. *Journal of Accounting and Economics* 6 (1): 3-38.
- Donaldson, T., Preston, L. E. (1995). The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence, and implications. *Academy of Management Review* 20 (1): 65-91.
- Drucker-Godard, C., Ehlinger, S., Grenier, C. (2014). Validité et fiabilité de la recherche. In *Méthodes de recherche en management* (Ed, Thiétart, R. A.). 4ème édition, Paris: Dunod, 297-331.
- Duréndez Gómez-Guillamón, A. (2003). The usefulness of the audit report in investment and financing decisions. *Managerial Auditing Journal* 18 (6/7): 549-559.
- Durocher, S., Fortin, A., Côté, L. (2004). Pouvoir et normalisation : la perception des utilisateurs canadiens. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 10 (3): 193-212.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review* 14 (4): 532-550.
- Elliott, J. (1982). "Subject to" Audit Opinions and Abnormal Security Returns-Outcomes and Ambiguities. *Journal of Accounting Research* 20 (2): 617-637.
- Estes, R. (1982). *The Auditor's Report and Investor Behaviour*. Lexington Books.
- Fearnley, S., Hines, T. (2003). The regulatory framework for financial reporting and auditing in the United Kingdom: the present position and impending changes. *The International Journal of Accounting* 38: 215–233.
- FEE. (2015). *Overview of ISA adoption in the European Union, FEE Survey*. https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/MA_ISA_in_Europe_overview_150908_update-2.pdf
- Fennel, M. L. (1980). The effects of environmental characteristics on the structure of hospital clusters. *Administrative Science Quarterly* 25 (3): 485-510.
- Fereol, G., Deubel, P. (1993). *Méthodologie des sciences sociales*. Paris: Armand Collin.
- Fetterman, D. (2010). *Ethnography Step-by-Step*. London: Sage.
- Fields, L., Wilkins, M. (1991). The Information Content of Withdrawn Audit Qualifications: New Evidence on the Value of "Subject to" Opinions. *Auditing: a Journal of Practice & Theory* 10 (2): 62-70.
- Firth, M. (1978). Qualified Audit Reports: Their Impact On Investment Decisions. *The Accounting Review* 53 (3): 642-650.
- Firth, M. (1980). A note of the impact of audit qualifications on lending and credit decisions. *Journal of Banking and Finance* 4 (3): 257-267.

- Fleak, S. K., Wilson, E. R. (1994). The incremental Information Content of the Going-Concern Audit Opinion. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 9 (1): 149-168.
- Fogarty, T. J., Hussein, M. E., Ketz, J. E. (1994). Political Aspects of Financial Accounting Standards Setting in the USA. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 7 (4): 24-46.
- Footprint Consultants. (2011). *Etude sur la perception de la justification des appréciations des commissaires aux comptes*. Paris: Footprint Consultants.
- Frayssinet, J. (1996). *Le Conseil Economique et Social*. Paris, La documentation française.
- FRC. (2015). Extended auditor's reports A review of experience in the first year. London: Financial Reporting Council.
- FRC. (2016). Extended auditor's reports A further review of experience. London: Financial Reporting Council.
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Boston, MA: Pitman.
- Garratt, D., Hodgkinson, P. (1998). Can There Be Criteria for Selecting Research Criteria? – A Hermeneutical Analysis of an Inescapable Dilemma. *Qualitative Inquiry* 4 (4): 515-539.
- Geertz, C. (1973). *The interpretation of cultures: selected essays*. New York: Basic Books.
- Geiger, M. A. (1989). The New Audit Report: An Analysis of Exposure Draft Comments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 8 (2): 40-63.
- Ghicas, D. C., Papadaki, A., Siougle, G., Sougiannis, T. (2008). The relevance of quantifiable audit qualifications in the valuation of IPOs. *Review of Accounting Studies* 13 (4): 512-550.
- Giddens, A. (1984). *The constitution of society : Outline of the theory of structuration*. Cambridge: Polity Press.
- Giddens, A. (1987). *La Constitution de société*. Paris: Presses Universitaires de France.
- Giordano, Y., Jolibert, A. (2012). Spécifier l'objet de la recherche. In *Méthodologie de la recherche en sciences de gestion* (Eds, Gavard-Perret, M.-L., Gotteland, D. Haon, C., Jolibert). Montreuil: Pearson France, 63-106.
- Gladwell, M. (2008). *Outliers: The story of success*. New York: Little, Brown.
- Glaser, B. G., Strauss, A. L. (1967). *The Discovery of Grounded Theory. Strategies for Qualitative Research*. Chicago, IL: Aldine.
- Glover, H. D., Reidenbach, M. (2012). Auditor Reporting Model Modifications: Practical Insights from the Academic Community. *Current Issues in Auditing* 6 (1): C7-C14.

- Glover, S. M., Prawitt, D. F., Taylor, M. H. (2009). Audit Standard Setting and Inspection for U.S. Public Companies: A Critical Assessment and Recommendations for Fundamental Change. *Accounting Horizons* 23 (2): 221-237.
- Goetz, J. P., Lecompte, M. D. (1984). *Ethnography and qualitative design in educational research*. New York: Academic Press.
- Gold, A., Gronewold, U., Pott, C. (2012). The ISA 700 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap - Do Explanations Matter? *International Journal of Auditing* 16 (3): 286-307.
- Gold, A., Heilmann, M. (2019). The consequences of disclosing key audit matters (KAMs): A review of the academic literature. *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie* 93 (1/2): 5-14.
- Gold, R. L. (1958). Roles in sociological field observations. *Social Forces* 36 : 217-223.
- Golden-Biddle, K., Locke, K. (1993). Appealing work: An investigation of how ethnographic texts convince. *Organization science* 4 (4), 595-616.
- Gonthier-Besacier, N. (1999). L'efficacité de la communication établie par les rapports d'audit : une revue des méthodologies de mesure développées dans la littérature. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 5 (1): 109-130.
- Gonthier-Besacier, N. (2006). Le rapport d'opinion des auditeurs : une revue de la littérature. *La revue du financier* 162: 6-23.
- Gonthier, N., Bédard, J. (2014). *Auditor commentary in the auditor's report: An analysis of the French experience*. 35ème congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Lille.
- Gray, G. L., Turner, J. L., Coram, P. J., Mock, T. J. (2011). Perceptions and Misperceptions Regarding the Unqualified Auditor's Report by Financial Statement Preparers, Users, and Auditors. *Accounting Horizons* 25 (4): 689-684.
- Gray, S. J. (1988). Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. *Abacus* 24 (1): 1-15.
- Grenier, C., Josserand, E. (2014). Recherches sur le contenu et recherches sur le processus. In *Méthodes de recherche en management* (Ed, Thiétart, R. A.). 4ème édition, Paris : Dunod, 129-165.
- Guba, E. (1981). ERIC/ECTJ Annual Review Paper: Criteria for Assessing the Trustworthiness of Naturalistic Inquiries. *Educational Communication and Technology* 29 (2): 75-91.
- Guba, E. G., Lincoln, Y. S. (1981). *Effective evaluation: Improving the usefulness of evaluation results through responsive and naturalistic approaches*. San Francisco: Jossey-Bass.

- Guba, E. G., Lincoln, Y. S. (1989). *Fourth Generation Evaluation*. London: Sage.
- Guillemette, F. (2016). *La recherche qualitative, Notes sur les origines et la définition de la recherche qualitative*, Cours EDU 6016.
- Guiral-Contreras, A., Gonzalo-Angulo, J. A., Rodgers, W. (2007). Information content and recency effect of the audit report in loan rating decisions. *Accounting and Finance* 47 (2): 285-304.
- Gul, F. A. (1987). The Effects of Uncertainty Reporting on Lending Officers' Perceptions of Risk and Additional Information Required. *Abacus* 23 (2): 172-181.
- Haas, P. (1992). Introduction : epistemic communities and international policy coordination. *International organization* 46 (1): 1-35.
- Hancher, L., Moran, M. (1989). Organizing Regulatory Space. In *Capitalism, culture and regulation* (Eds, Hancher, L., Moran, M.). Oxford: Claredon Press.
- Hardy, C. (1994). Power and Politics in Organizations. In *Managing Strategic Action* (Ed, Sage Publications). Michigan: University of Michigan, 220-237.
- Harris, M. K., Williams, L. T. (2019). Evidence-based policymaking in auditing regulation: An historical analysis of academic research citation in PCAOB standard-setting practices. *Journal of Accounting and Public Policy* 38 (3): 238-251.
- Hatherly, D., Brown, T., Innes, J. (1998). Free-Form Reporting and Perceptions of the Audit. *British Accounting Review* 30: 23-38.
- Hatherly, D., Innes, J., Brown T. (1991). The Expanded Audit Report - An Empirical Investigation. *Accounting and Business Research* 21 (84): 311-319.
- Hawley, A. (1968). Human ecology. In *International Encyclopedia of the Social Sciences* (Ed, Sills, D. L.). New York: Macmillan, 328-337.
- Hazgui, M. (2015). Dynamique de pouvoir dans l'espace réglementaire de l'audit légal en France (2003-2012). *Comptabilité - Contrôle - Audit* 21 (1): 11-43.
- Hazgui, M., Pochet, C. (2009). Analyse des relations entre les auditeurs légaux et leur autorité de contrôle : le cas français. 30ème congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Strasbourg.
- Herbohn, K., Ragunathan, V., Garsden, R. (2007). The horse has bolted: revisiting the market reaction to going concern modifications of audit reports. *Accounting and Finance* 47 (3): 473-493.
- Hoang, K., Luo, Y., Salterio, S. (2020). *Evidence-Informed Audit Standard Setting: Exploring Evidence Use and Knowledge Transfer in Development of the Group Audit Standard*. Available at SSRN 3569774.

- Hoang, K., Salterio, S. E., Sylph, J. (2018). Barriers to transferring auditing research to standard setters. *Accounting Perspectives* 17 (3): 427-452.
- Hoarau, C. (2003). Place et rôle de la normalisation comptable en France. *Revue française de gestion* 147 (6): 33-47.
- Hofstede, G. (1980). *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*. London: Sage.
- Holt, G., Moizer, P. (1990). The meaning of audit reports. *Accounting and Business Research* 20 (78): 111-121.
- Houghton, K. A. (1983). Audit Reports: Their Impact on the Loan Decision Process and Outcome: An Experiment. *Accounting and Business Research* 14 (53): 15-20.
- Houghton, K. A. (1987). True and fair view: an empirical study of connotative meaning. *Accounting Organizations and Society* 12 (2): 143-152.
- Huault, I. (2009). Paul DiMaggio et Walter Powell. Des organisations en quête de légitimité. In *Les Grands Auteurs en Management*. Paris: EMS. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00671797/document>
- Humphrey, C. (2008). Auditing research: A review across the disciplinary divide. *Accounting Auditing & Accountability Journal* 21 (2): 170-203.
- Humphrey, C., Moizer, P. (2008). Understanding regulation in its global context. In *Auditing, trust and governance: Regulation in Europe*. London: Routledge, 262-277.
- Husserl E. (1970). *The Crisis of European Sciences and Transcendental Phenomenology: An Introduction to Phenomenological Philosophy*. Evanston, IL, Northwestern University Press.
- IAASB. (2009). *Agenda Item 4-A – Auditor's Report - IAASB Working Group Report as at December 2009*. <http://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/5108.pdf>.
- IAASB. (2012). *Auditor Reporting—Summary of Comments on Key Improvements Included in the Invitation to Comment (ITC)*. New York: International Federation of Accountants, http://www.ifac.org/system/files/meetings/files/20121210-IAASB-Agenda_Item_6-AR_Cover-final.pdf.
- IAASB. (2013). *Exposure Draft, Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing (ISAs)*. New York: International Federation of Accountants, <https://www.ifac.org/publications-resources/reporting-audited-financial-statements-proposed-new-and-revised-international>.

- IAASB. (2014). *A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality*. <https://www.ifac.org/publications-resources/framework-audit-quality-key-elements-create-environment-audit-quality>.
- ICAEW. (2007). *Fundamentals – Auditor Reporting, Fatal Flaw Review*. London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
- ICCA. (1988). *Report of the commission to study the public's expectations of audits* (Macdonald Commission). Toronto: Institut Canadien des Comptables Agréés.
- Jedidi, I. (2013). *Contribution à la compréhension de l' « expectation gap » en audit*. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris-Dauphine.
- Jedidi, I. (2019). *The legitimizing role of auditing standards: the case of the French NEPs*. 10th EARNet Symposium, Parme, Italie.
- Jedidi, I., Richard, C. (2015). L'internationalisation des normes d'audit : entre simplification et complexification. In *Les systèmes de gestion entre simplification et complexification* (Eds, Naro, G., Travaillé, D.). Lonrai (France): Economica, 2015, p. 101-111
- Jeppesen, K. K. (2010). Strategies for dealing with standard-setting resistance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 23 (2): 75 - 200.
- Jönsson, S. (1988). *Accounting Regulation and Elite Structures (Driving Forces in the Development of Accounting Policy)*. Chichester: John Wiley & Sons.
- Junker, B. H. (1960). *Field work : an introduction to the social sciences*. Chicago: University of Chicago Press.
- Kinney Jr, W. R. (1986). Audit Technology and Preferences for Auditing Standards. *Journal of Accounting and Economics* 8: 73-89.
- Kinney Jr, W. R. (2005). Twenty-five years of audit deregulation and re-regulation: What does it mean for 2005 and beyond? *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 24 (Supplement): 89-109.
- Kinney Jr, W. R., Uecker, W. C. (1982). Mitigating the Consequences of Anchoring in Auditor Judgments. *The Accounting Review* 57 (1): 55-69.
- Klein, H. K., Myers, M. D. (1999). A set of principles for conducting and evaluating interpretive field studies in information systems. *MIS Quarterly* 23 (1): 67–93.
- Kpadé, C. P. (2011) *Adaptation de la coordination et nouvelles contradictions entre acteurs du système coton au Bénin face à la libéralisation économique*. Doctorat en sciences économiques, Dijon: Université de Bourgogne.

- Labelle, R., Tournon, P. (2001). Le potentiel de l'étude de cas comme méthodologie de recherche en comptabilité financière. In *Faire de la recherche en comptabilité financière* (Eds, Dumontier, P., Teller, R.). FNEGE, Paris: Vuibert, 117-136.
- Lalonde, J. F. (2013). La participation observante en sciences de la gestion : plaidoyer pour une utilisation accrue. *Recherches qualitatives* 32 (2): 13-32.
- Landrieux-Kartochian, S. (2016). *Théorie des organisations*. 3ème édition, Fac universités, Mémentos LMD, Issy-les-moulineaux: Gualino-Lextenso.
- Lapassade, G. (2016). Observation participante. In *Vocabulaire de psychosociologie* (Eds, Barus-Michel, J. Enriquez, E., Lévy, A.). Toulouse: ERES, 392-407.
- LaSalle, R., Anandarajan, A. (1997). Bank Loan Officers' Reactions to Audit Reports Issued to Entities with Litigation and Going Concern Uncertainties. *Accounting Horizons* 11 (2): 33-40
- Le Manh, A. (2012). Une analyse du *due process* dans le cadre de la normalisation comptable : le cas du projet de comprehensive income par l'IASB. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 18 (1): 93-120.
- Le Manh-Bena, A. (2009). *Le processus de normalisation comptable par l'IASB : le cas du résultat*. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Conservatoire National des Arts et Métiers.
- Leuz, C. (2018). Evidence-based policymaking: promise, challenges and opportunities for accounting and financial markets research. *Accounting and Business Research* 48 (5): 582-608.
- Libby, R. (1979a). The Impact of Uncertainty Reporting on the Loan Decision. *Journal of Accounting Research* 17 (Supplement): 35-57.
- Libby, R. (1979b). Bankers' and Auditors' Perceptions of the Message Communicated by the Audit Report. *Journal of Accounting Research* 17 (1): 99-122.
- Liggio, C. D. (1974). The Expectation Gap: The Accountant's Legal Waterloo, *Journal of Contemporary Business* 3: 27-44.
- Lin, Z. J., Chen, F. (2004). An Empirical Study of Audit 'Expectation Gap' in The People's Republic of China. *International Journal of Auditing* 8 (2): 93-115.
- Lin, Z. J., Tang Q., Xiao J. (2003). An experimental study of users' responses to qualified audit reports in China. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 12 (1): 1-23.
- Lincoln, Y. S., Guba, E. G. (1985). *Naturalistic inquiry*. Beverly Hills, CA: Sage.

- Loft A, Humphrey C., Turley S. (2006). In pursuit of global regulation: changing governance and accountability structures at the International Federation of Accountants (IFAC). *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 19 (3): 428-451.
- Loudder, M. L., Khurana, I. K., Sawyers, R. B., Cordery, C., Johnson, C., Lowe, J., Wunderle, R. (1992). The information content of Audit Qualifications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 11 (1): 69-82.
- Lukes, S. (1974). *Power: A radical view*. London: Macmillan.
- Mahoney, J. (2000). Path dependence in historical sociology. *Theory and Society* 29 (4): 507-548.
- Mallard, A. (2000). L'écriture des normes. *Réseaux* 102 (18): 37-61.
- Malsch, B., Gendron, Y. (2011). Reining in auditors: On the dynamics of power surrounding an "innovation" in the regulatory space. *Accounting, Organizations and Society* 36 (7): 456-476.
- MARC (Maastricht Accounting, Auditing and Information Management Research Center). (2011). *A Framework for Extended Audit Reporting*. <http://www.maastrichtuniversity.nl/web/Faculties/SBE/Theme/Departments/AccountingAndInformationManagement/Research/CommissionedResearchProjects.htm>.
- Margerison, J., Moizer, P. (1996). Auditor licensing in the European Union: a comparative study based on cultural differences. *European Accounting Review* 5 (1): 29-56.
- Marini, P. (2003). *Rapport n° 206 sur le projet de loi de sécurité financière. Annexe au procès-verbal de la séance du 12 mars 2003, Tome 1*. <http://www.senat.fr/rap/102-206/102-206.html>
- Marini, P. (2004). *Rapport d'information 2004, La loi de sécurité financière : un an après, Rapport d'information n° 431 (2003-2004) de M. Philippe Marini, fait au nom de la commission des finances*. <https://www.senat.fr/notice-rapport/2003/r03-431-notice.html>
- Maroun, W., Coldwell, D., Segal, M. (2014). SOX and the Transition from Apartheid to Democracy: South African Auditing Developments through the Lens of Modernity Theory. *International Journal of Auditing* 18 (3) : 206-212.
- Masocha, W., Weetman, P. (2007). Rhetoric in standard setting: the case of the going-concern audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 20 (1): 74-100.
- McEnroe, J. E. (1993). An Analysis of Comment Integration Involving SAS 54. *Abacus* 29 (2): 160-178.
- McEnroe, J. E. (1994). An Examination of Voting Behavior of the ASB. *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 9 (1): 117-141.

- McEnroe, J. E., Martens, S. C. (2001). Auditors' and Investors' Perceptions of the "Expectation Gap". *Accounting Horizons* 15 (4): 345-358.
- McEnroe, J. E., Nikolai, L. A. (1983). Votting Patterns of Big Eight Representatives in Setting Accounting and Auditing Standards, *Journal of Business Research* 11 (1) : 77-89.
- McMahon, G. T. (2004). Coming to America: International medical graduates in the United States. *New England Journal of Medicine* 350 (24): 2435-2437.
- Mennicken, A. (2008). Connecting worlds: The translation of international auditing standards into post-Soviet audit practice. *Accounting, Organizations and Society* 33 (4-5) : 384-414.
- Mercier, S. (2006). La théorie des parties prenantes : une synthèse de la littérature. In *Décider avec les parties prenantes* (Ed, Bonnafeux-Boucher, M.). Paris: La Découverte, 157-172.
- Meunier, S. (2000). The French exception. *Foreign Affairs* 79 (4): 104-116.
- Meyer, J. W. (1979). *The impact of the centralization of education funding and control on state and local organizational governance*. Program Report N°79-B20. Institute for Research on Educational Finance and Governance, Stanford University, Stanford, CA.
- Meyer, J. W., Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology* 83: 340-363.
- Michelat G. (1975). Sur l'utilisation de l'entretien non directif en sociologie. *Revue française de sociologie* 16: 229-247.
- Miles, M. B., Huberman, M. A. (2003). *Analyse des données qualitatives*. 2ème édition, Bruxelles: De Boeck.
- Mill, J. S. (1848). *Principles of Political Economy with Some of their Applications to Social Philosophy*. 1st edition, Volume 1. London, UK: John W. Parker.
- Mills, P., Young, J. (1999). From contract to speech: the courts and CPA licensing laws 1921–1996. *Accounting, Organizations and Society* 24 (3): 243–262.
- Mittelstaedt, H. F., Regier, P. R., Chewning, E. G., Pany, K. (1992). Do Consistency Modifications Provide Information to Equity Markets? *Auditing: a Journal of Practice & Theory* 11 (1): 83-98.
- Mizuchi, M. S., Fein, L. C. (1999). The social construction of organization knowledge: A study of the uses of coercitive, mimetic and normative isomorphism. *Administrative Science Quarterly* 44 (4): 653-683.
- Mock, T. J., Turner, J. L., Gray, G. L., Coram, P. J. (2009). *The Unqualified Auditor's Report: A Study of User Perceptions, Effects on User Decisions and Decision Processes, and Directions for Further Research*. A Revision of the Summary Report Presented to the

- Auditing Standards Board and the International Auditing and Assurance Standards Board on April 29, 2009, Auditing Standards Board and the International Auditing and Assurance Standards Board, New York.
- Mock, T., Bédard, J., Coram, P., Davis, Shawn M., Espahbodi, R., Warne, Rick C. (2013). The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32 (1)(supplement): 323-351.
- Mock, T., Bédard, J., Coram, P., Davis, Shawn M., Espahbodi, R., Warne, Rick C. (2014). *Does academic research provide sufficient, competent evidence concerning possible changes to the audit reporting model?* Working paper, University of California, Riverside.
- Monitoring Group. (2017). *Monitoring Group Consultation: Strengthening the Governance and Oversight of the International Audit-related Standard-setting Boards in the Public Interest*. <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD586.pdf>.
- Monitoring Group. (2018). *Monitoring Group Summary of Feedback strengthening the Governance and Oversight of the International Audit-related Standard-setting Boards in the Public Interest*. https://www.iosco.org/about/monitoring_group/pdf/2018-05-31-Monitoring-Group-Summary-of-Feedback.pdf
- Monitoring Group. (2020). *Strengthening the International Audit and Ethics Standard-Setting System*. https://www.iosco.org/about/monitoring_group/pdf/2020-07-MG-Paper-Strengthening-The-International-Audit-And-Ethics-Standard-Setting-System.pdf
- Moran, E. F. (2006). *People and nature: An introduction to human ecological relations*. Malden, MA: Wiley.
- Muller, Y. (2015). *Les normes comptables internationales sont-elles au service de l'intérêt général ?* Journée d'étude « De la légitimité des normes comptables : qui évalue, qui valide, avec qui et comment ? ».
- Noël-Lemaître, C., Blum, V., Constantinidès, Y. (2010). La normalisation comptable internationale analysée comme un processus politique. Le cas de la prospection et de l'évaluation des ressources pétrolières. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 16 (1): 133-158.
- Nolder, C., Palmrose, Z.-V. (2018). Economic Analysis of Proposed PCAOB Standards: Finding a Path Forward. *Accounting horizons* 32 (2): 183-200.
- North D. (1990). *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge University Press
- Öhman, P., Wallerstedt, E. (2012). Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden. *Accounting History* 17 (2): 241-257.

- Olivier de Sardan, J.-P. (2003). *L'enquête socio-anthropologique de terrain : synthèse méthodologique et recommandations à usage des étudiants*. LASDEL (Laboratoire d'études et de recherches sur les dynamiques sociales et le développement local), Etudes et travaux n°13.
- Palier, B. (2014). Path dependence (dépendance au chemin emprunté). In *Dictionnaire des politiques publiques* (Ed, Boussaguet, L.). Paris: Presses de Sciences Po, 411-419.
- Palmrose, Z. V. (2013). PCAOB audit regulation a decade after SOX: Where it stands and what the future holds. *Accounting Horizons* 27 (4): 775-798.
- Parlement européen et Conseil. (2006). *Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil*. JO L 157 du 9.06.2006 : 87-107.
- Passeron, J. C. (1991). *Le raisonnement sociologique. L'espace non-poppérien du raisonnement naturel*. Paris: Nathan.
- PCAOB. (2013). *Proposed Auditing Standards – The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion; The Auditor's Responsibilities Regarding Other Information in Certain Documents Containing Audited Financial Statements and the Related Auditor's Report; and Related Amendments to PCAOB Standards*. PCAOB Release No. 2013-005. Washington, D.C, http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket034/Release_2013-005_ARM.pdf.
- Pearson, M., Lindgren, J., Meyers, B. (1979). A Preliminary Analysis of AudSEC Votting Patterns. *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 2 (2): 122-134.
- Perben, D. (2004). La loi de sécurité financière et le commissariat aux comptes en France. *Economie & Comptabilité* 227: 5-7.
- Pesqueux, Y. (2006). Présentation Pour une évaluation critique de la théorie des parties prenantes. In *Décider avec les parties prenantes* (Ed, Bonnafeux-Boucher, M.). Paris: La Découverte, 19-40.
- Pettigrew, A. (1992). The Character and Significance of Strategy Process Research. *Strategic Management Journal* 13: 5-16.
- Pfadenhauer, M. (2005). Ethnography of Scenes. Towards a Sociological Lifeworld Analysis of (Post-traditional) Community-building. *Forum :Qualitative Social Research* 6. <http://www.qualitative-research.net/fqs-texte/3-05/05-3-43-e.html>.
- Pfeffer, J. (1981). *Power in Organizations*. Marshfield, Mass: Pitman Publishing Inc.

- Piaget, J. (1967). *Logique et connaissance scientifique*. Paris: Gallimard, Encyclopédie de la pléiade.
- Pierson, P. (2000), Increasing returns, Path Dependence, and the Study of Politics. *American Political Science Review* 94 (2): 251-267.
- Pires, A. (1997). Échantillonnage et recherche qualitative : essai théorique et méthodologique. In *La recherche qualitative ; Enjeux épistémologiques et méthodologiques* (Eds, Poupart, J., Deslauriers, J. P., Groulx, L. H.). Montréal: Gaëtan Morin, 113-169.
- Platt J. (1983). The Development of the « Participant Observation » Method in Sociology : Origin Myth and History. *Journal of the History of the Behavioral Sciences* 19: 379-393.
- Pochet C. (2007). La régulation de la profession d'auditeur en France et aux Etats-Unis : Une étude comparée du H3C et du PCAOB. *Revue Française de Gouvernance d'Entreprise* 1: 93-111.
- Pochet, C. (2009). Audit : régulation. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit* (Ed, Colasse, B.), 2è édition. Paris: Economica, 71-83.
- Pong, C., Whittington, G. (1994). The Working of the Auditing Practices Committee - Three Case Studies. *Accounting and Business Research* 94 (24): 157-175.
- Porter, B. (1993). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting and Business Research* 24 (93): 49-68.
- Pourtois, J., Desmet, H. (2007). Les deux traditions scientifiques. In *Epistémologie et instrumentation en sciences humaines* (Eds, Pourtois, J., Desmet, H). Wavre, Belgique: Mardaga, 19-66.
- Pucheta Martínez, M. C., Martínez, A. V., García Benau, M. A. (2004). Reactions of the Spanish Capital Market to Qualified Audit Reports. *European Accounting Review* 13 (4): 689-711.
- Puro, M. (1985). Do Large Accounting Firms Collude in the Standards-Setting Process? *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 8 (3): 165-177.
- 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.
- Quentin, I. (2013). *Méthodes de l'observation participante*. <https://wp.me/p27ZAK-mG>.
- Ramamoorti, S. (2018). Discussion of Economic Analysis of Proposed PCAOB Standards: Finding a Path Forward. *Accounting horizons* 32 (2): 201-209.

- Ramirez, C. (2001). *Globalisation of Accountancy and the Management of Professional Accountants' Identities in the UK*. Congrès de l'Association européenne de sociologie, Helsinki.
- Ramirez, C. (2003). Du commissariat aux comptes à l'audit : les Big 4 et la profession comptable depuis 1970. *Actes de la recherche en sciences sociales* 146/147: 62-79.
- Ramirez, C. (2009). Sociologie de la comptabilité. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit* (Ed, Colasse, B.). 2ème édition, Paris: Economica, 1269-1277.
- Ramirez, C. (2012). How Big Four audit firms control standard setting in accounting and auditing. In *Finance: The Discreet Regulator: How Financial Activities Shape and Transform the World* (Eds, Huault, I., Richard, C.). London: Palgrave Macmillan, 40-59.
- Reynaud, J. D. (1979). Conflit et régulation sociale. Esquisse d'une théorie de la régulation conjointe. *Revue Française de Sociologie* 20: 367-376.
- Reynaud, J. D. (1988). Les régulations dans les organisations : régulation de contrôle et régulation autonome. *Revue Française de Sociologie* 29: 5-18.
- Reynaud, J. D. (1991). Pour une sociologie de la régulation sociale. *Sociologie et Sociétés* 23 (2): 13-26.
- Reynaud, J. D. (2003). Régulation de contrôle, régulation autonome, régulation conjointe. In *La théorie de la régulation sociale de Jean-Daniel Reynaud* (Ed, de Terssac, G.). Paris: La Découverte, 103-113.
- Richardson, A. J. (2008). Due process and standard-setting: An analysis of due process in three Canadian accounting and auditing standard setting bodies. *Journal of Business Ethics* 81 (3): 679-696.
- Richardson, A. J. (2009). Regulatory network for accounting and auditing standards: A social network analysis of Canadian and international standard-setting. *Accounting, Organizations and Society* 34 (5): 571-588.
- Robert-Demontrond, P., Beaudouin, V., Bellion, A., Dabadie, I., Schmidt, C., Sugier, L. (2018). V. Préparation des matériaux, analyse des résultats et processus de théorisation par catégories conceptualisantes. In *Ethnographier la consommation: Théories et pratiques* (Eds, Robert-Demontrond, P, Beaudouin, V. Bellion, A. Dabadie, I. Schmidt, C. Sugier, L.). Caen, France: EMS Editions, 114-127.
- Robertson, J. C. (1988). Analysts' Reactions to Auditors' Messages in Qualified Reports. *Accounting Horizons* 2 (2): 82-89.
- Rocher, S. (2011). L'indépendance proclamée de l'IPSASB est-elle réelle ? *Comptabilité - Contrôle - Audit* 17 (3): 55-83.

- Rocher, S. (2017). La convergence du public vers le privé, de la pertinence à la dépendance: Le cas de l'IPSASB. *Revue française de gestion* 265 (4): 93-106.
- Rouleau, L. (2007). *Théories des organisations : approches classiques, contemporaines et de l'avant-garde*. Québec: Presses de l'Université du Québec.
- Roussey, R. S. (1992). Developing International Accounting and Auditing Standards for World Markets. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation* 1 (1): 1-11.
- Roussey, R. S. (1996). New focus for the international standards on auditing. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 5 (1): 133-146.
- Royer, I., Zarlowski, P. (2014). Echantillon(s). In *Méthodes de recherche en management* (Ed, Thiéart, R. A.). 4ème édition, Paris: Dunod, 219–260.
- Rubinstein, R. A. (1989). Culture, international affairs and multilateral peacekeeping. *Cultural Dynamics* 2: 41-61.
- Ruef, M., Scott, W. R. (1998). A multidimensional model of organizational legitimacy: hospital survival in changing institutional environments. *Administrative Science Quarterly* 43 (4): 877-904.
- Samsonova, A. (2009). Local sites of globalisation: A look at the development of a legislative framework for auditing in Russia. *Critical Perspectives on Accounting* 20 (4): 528-552.
- Sauvé, J. M. (2010). *Les autorités administratives indépendantes*, Intervention du 11 février 2010 de Jean-Marc Sauvé, Vice-président du Conseil d'Etat. <https://www.conseil-etat.fr/actualites/discours-et-interventions/les-autorites-administratives-independantes>.
- Sauvé, J. M. (2017). *La régulation*, Intervention de Jean-Marc Sauvé, vice-président du Conseil d'Etat, Conseil d'Etat, Lundi 20 novembre 2017. <https://www.conseil-etat.fr/actualites/discours-et-interventions/la-regulation>.
- Savall, H., Zardet, V. (2004). *Recherche en sciences de gestion: Approche qualimétrique, observer l'objet complexe*. Economica.
- Scheid J. C., Standish P. (1989). La normalisation comptable : sa perception dans le monde anglophone et en France. *Revue Française de Comptabilité* 201: 90-99.
- Schipper K. (1998). *Recommendations on shaping IASC for the future. Letter from Dr. Schipper to the chairman of the International Accounting Standards Committee's Strategy Working Party that developed the report*. http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/6728D446-4A1A-4FB8-B697-79FA770C2669/0/capital_research_and_management_comment.pdf
- Schroeder, M. (1999). A description of the contents of the long-form statutory audit reports of a sample of Polish listed companies for 1996. *The European Accounting Review* 8 (1): 115-137.

- Schultze, U. (2000). A confessional account of an ethnography about knowledge work. *MIS Quarterly* 24 (1): 3–41.
- Schütz, A. (1967). *Phenomenology of the social world*. Evanston: Northwestern University Press.
- Schwandt, T. A. (1994). Constructivist, Interpretivist Approaches to Human Inquiry. In *Handbook of Qualitative Research* (Eds, Denzin, N. K., Lincoln, Y. S). Thousand Oaks, CA: Sage, 118-138.
- Scott, W. R. (1995). *Institutions and organizations*, Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and organizations*. 2ème edition, Thousand Oaks, CA: Sage.
- Seidler, L. J. (1976). Symbolism and Communication in the Auditor's Report. In *Auditing Symposium III* (ed, Stettler, H. F.). Lawrence, Kan: University of Kansas School of Business, 32-44.
- Sikka, P. (1992). Audit policy making in the UK: the case of the auditor's considerations in respect of going concern. *The European Accounting Review* 1 (2): 349-92.
- Sikka, P. (2002). The politics of restructuring the standard setting bodies: the case of the UK's auditing practices board. *Accounting Forum* 26 (2): 97-125.
- Simnett, R., Carson, E., Vanstraelen, A. (2016). International Archival Auditing and Assurance Research: Trends, Methodological Issues, and Opportunities. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 35 (3): 1-32.
- Simnett, R., Huggins, A. (2014). Enhancing the Auditor's Report : To What Extent is There Support for the IAASB's Proposed Changes? *Accounting Horizons* 28 (4): 719-747.
- Simnett, R., Smith, A. (2005). Public oversight: An international approach to auditing. In *Ethics and Auditing* (Eds Campbell, T., Houghton, K). Canberra, Australia: ANU Press, 45-62.
- Simnett, R., Trotman, K.T. (2018). Twenty-Five-Year Overview of Experimental Auditing Research: Trends and Links to Audit Quality. *Behavioral Research in Accounting* 30 (2): 55-76.
- Sinclair, R., Cordery, C. J. (2016). Bridging the gap between academia and standard setters. *Pacific Accounting Review* 28 (2): 135-152.
- Sirois, L. P., Bera, P., Bédard J., Jha, A. (2013). *The Informational Value of Emphasis of Matter Paragraphs and Auditor Commentaries: Evidence from an Eye-tracking Study*. Working Paper, Brock University, St. Catharines, ON.
- Smieliauskas, W., Craig, R., Amernic, J. (2008). A Proposal to Replace 'True and Fair View' With 'Acceptable Risk of Material Misstatement'. *Abacus* 44 (3): 225-250.

- Soltani, B. (2000). Some Empirical Evidence to Support the Relationship Between Audit Reports and Stock Prices - The French Case. *International Journal of Auditing* 4 (3): 269-291
- Soulé, B. (2007). Observation participante ou participation observante ? Usages et justifications de la notion de participation observante en sciences sociales. *Recherches qualitatives* 27 (1): 127-140.
- Spradley, J. P. (1980). *Participant observation*. Harcourt Brace: Jovanovich Giovanna College Publishers.
- Stake, R. E. (1995). *The Art of Case Study Research*. London: Sage Publications.
- Stigler, G. J. (1971). The Theory of Economic Regulation. *The Bell Journal of Economics and Management Science* 2 (1): 3-21.
- Strang, D., Meyer, J. W. (1993). Institutional Conditions for Diffusion. *Theory and Society* 22 (4): 487-511.
- Suchman, M. C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *The Academy of Management Review* 20 (3): 571-610.
- Suddaby, R., Bitektine, A., Haack, P. (2015). Legitimacy. *Academy of Management Annals* 1-76, <https://aom.org/uploadedFiles/Publications/Annals/ANNALS-2015-0101.R3.pdf>.
- Sullivan, J. B. (1993). The Impact of Auditing Research on Auditing Practice. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 12 Supplement (2): 1-2.
- Thiétart, R. A. (2014). Introduction. In *Méthodes de recherche en management* (Ed, Thiétart, R. A.). Paris: Dunod, 1-11.
- Tolbert, P. S., Zucker, L. G. (1996). The Institutionalization of Institutional Theory. In *Handbook of organization studies* (Eds, Clegg, S., Hardy, C., Nord, W.). London: Sage, 175-190.
- Touron, P. (2004). L'adoption des principes comptables généralement reconnus aux Etats-Unis par Saint-Gobain-Pont-à-Mousson : du conflit d'agence à la légitimité institutionnelle. *Comptabilité – Contrôle - Audit* 10 (3): 161-191
- Touron, P. (2005). The adoption of US GAAP by French firms before the creation of the International Accounting Standards Committee: an institutional explanation. *Critical Perspectives on Accounting* 16 (6): 851-873.
- Trepos, J. Y. (1996). *La sociologie de l'expertise*. Paris: Presses Universitaires de France, Que-Sais-Je.

- Turner, J. L., Mock, T. J., Coram, P. J., Glen L. G. (2010). Improving Transparency and Relevance of Auditor Communications with Financial Statement Users. *Current Issues in Auditing* 4 (1): A1-A8.
- U.S. Congress. (1976). *Senate, Subcommittee on Reports. Accounting and Management of the Committee on Government Operations. The accounting establishment: A staff study (Metcalf Staff Report)*. 94th Congress, 2nd Session, Washington. D.C.
- Van de Ven, A. H. (1992). Suggesting for Studying Strategy Process: a Research Note. *Strategic Management Journal* 13 (Special Issue): 169-188.
- Van de Ven, A. H., Poole, M. S. (1995). Explaining Development and Change in Organizations. *The Academy of Management Review* 20 (3), 510-540.
- Vandangeon-Derumez I. (1998). *La Dynamique des processus de changement*. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris-Dauphine.
- Vergoossen, R. G. A. (1993). The use and perceived importance of annual reports by investment analysts in the Netherlands. *European Accounting Review* 2 (2): 219-244.
- Wacheux, F. (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*. Paris: Economica.
- Williams, L. T., Wilder, W. M. (2020). The Development of Auditing Standards at the PCAOB and Related Audit Practitioner Input. *Accounting Horizons* (à paraître).
- Winock, M. (2010). *Parlez-moi de la France : histoire, idées, passions*. Paris: Perrin.
- Wolcott, H. F. (2001). *Writing up qualitative research*. 2ème édition, Thousand Oaks, CA: Sage.
- Xiao, J. Z., Zhang, Y., Xie, Z. (2000). The Making of Independent Auditing Standards in China. *Accounting horizons* 14 (1): 69-89.
- Ye, M., Simunic, D. A. (2013). The Economics of Setting Auditing Standards. *Contemporary Accounting Research* 30 (3): 1191–1215.
- Yin, R. K. (1994). *Case Study Research: design and Methods*. 2nd edition, London: Sage.
- Yin, R. K. (2014). *Case Study Research: Design and Methods*. 5th edition, London: Sage.
- Young, J. J. (2003). Constructing, persuading and silencing: the rhetoric of accounting standards. *Accounting, Organizations and Society* 28 (6): 621-638.
- Zimmerman, M. A., Zeitz, G. J. (2002). Beyond survival: Achieving new venture growth by building legitimacy. *Academy of Management Review* 27 (3): 414-431.
- Zucker, L. G. (1977). The role of institutionalization in cultural persistence. *American Sociological Review* 42: 726-743.

TABLE DES FIGURES

Figure 1 : Approches croisant démarches et objectifs.....	73
Figure 2 : Cadre pour la qualité de l’audit proposé par l’IAASB (2014).....	125
Figure 3 : Cadre conceptuel du processus de normalisation de l’audit en France	126
Figure 4 : Les sous-axes d’analyse des sources, du processus et des normes.....	133
Figure 5 : Synthèse de la démarche de recherche présentée en partie 1 et liens avec les parties 2 et 3	140
Figure 6 : Le processus de concertation	153
Figure 7 : Un processus type	163
Figure 8 : Typologie des normes d’audit en France au 1 ^{er} septembre 2020.....	181
Figure 9 : Les composantes des processus d’institutionnalisation	185
Figure 10 : Les étapes de l’institutionnalisation du G8 en commission paritaire	187
Figure 11 : Panorama des caractéristiques du processus de normalisation de l’audit en France pris dans son ensemble.....	280
Figure 12 : Les sources pour l’élaboration de la NEP 701.....	310
Figure 13 : Le processus normatif suivi par la NEP 701	311
Figure 14 : La NEP 701 au sein du puzzle normatif	326
Figure 15 : Classification de la NEP 701 au sein de la typologie des normes.....	330
Figure 16 : Pyramide des normes relative à la NEP 701.....	338
Figure 17 : Contexte international du nouveau rapport d’audit	340
Figure 18 : Schématisation synthétique des caractéristiques du processus de normalisation appliquées à la NEP 701.....	363
Figure 19 : Lecture néo-institutionnelle des sources normatives du processus français et prolongement des recherches antérieures.....	367
Figure 20 : Les facteurs influençant l’équilibre du processus de normalisation de l’audit....	371
Figure 21 : Evolution du processus normatif français au gré de mécanismes isomorphiques	375
Figure 22 : Relation circulaire entre les normes et les sources	380
Figure 23 : Lecture néo-institutionnelle des normes d’audit issues du processus français....	386

TABLE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Synthèse de la littérature sur le processus de normalisation de l’audit.....	62
Tableau 2 : Synthèse des stratégies mises en œuvre au regard des critères de qualité scientifique	105
Tableau 3 : Synthèse de l’écho néo-institutionnel au processus de normalisation de l’audit	118
Tableau 4 : Mise en parallèle des éléments du cadre de référence de l’IAASB avec les composantes du cadre conceptuel relatif à la normalisation de l’audit.....	128
Tableau 5 : Identification des participants au processus de normalisation de l’audit en France	135
Tableau 6 : Synthèse des sources normatives des NEP en vigueur au 1 ^{er} septembre 2020 ...	148
Tableau 7 : Evolution du processus type de normalisation de l’audit en France	164
Tableau 8 : Principes arrêtés par le H3C dans sa délibération du 3 janvier 2006.....	170
Tableau 9 : Les différents attributs de l’expertise	199
Tableau 10 : Les différentes formes de « représentation »	205
Tableau 11 : Synthèse de l’empreinte juridique du processus français de normalisation de l’audit	233
Tableau 12 : Approche culturelle des traits normatifs rédactionnels	256
Tableau 13 : Caractéristiques culturelles du processus de normalisation de l’audit en France inspirées du modèle de Gray (1988)	266
Tableau 14 : Les cadres contextuels à l’élaboration de la NEP 701	294
Tableau 15 : Les différentes catégories d’études de cas	300
Tableau 16 : Les différents types de cas	301
Tableau 17 : Illustration de l’utilisation de la substance de l’ISA 701 pour l’élaboration de la NEP 701	308
Tableau 18 : Les objectifs de la NEP 701	320
Tableau 19 : L’application à la NEP 701 des principes arrêtés dans la délibération du H3C de 2006.....	324
Tableau 20 : Concepts communs aux NEP 701 et 702	328
Tableau 21 : Reprise au sein de la NEP 701 des termes du code de commerce	350

Tableau 22 : Adaptation des termes de l'ISA 701 par cohérence avec le référentiel normatif français	350
Tableau 23 : Adaptation des termes de l'ISA 701 aux spécificités françaises.....	352
Tableau 24 : Avantages, inconvénients et risques potentiels des systèmes de normalisation passé et actuel.....	370

TABLE DES MATIERES

REMERCIEMENTS	5
SOMMAIRE	7
TABLE DES ABREVIATIONS	9
INTRODUCTION GENERALE	11
PARTIE I - DEMARCHE DE RECHERCHE	25
<i>Chapitre 1 – Le processus de normalisation de l’audit</i>	<i>27</i>
SECTION 1 – ETAT DE L’ART SUR LE PROCESSUS DE NORMALISATION DE L’AUDIT.....	27
1. Processus de normalisation et interactions des parties prenantes	27
1.1. Le cadre réglementaire de l’audit et de la normalisation	28
1.2. Les organismes de normalisation.....	31
1.3. Les jeux d’influence dans la sphère normative	34
1.3.1. Pouvoir et normalisation	34
1.3.2. Rhétorique dans la normalisation.....	38
1.3.3. Idéologie et normalisation	39
2. Processus de normalisation et mécanismes d’élaboration des normes	41
2.1. Etudes sur les processus nationaux	41
2.2. Etudes de cas de normes particulières.....	46
2.3. Etudes sur les tendances normatives.....	49
SECTION 2 – MISE EN PERSPECTIVE DES RECHERCHES ANTERIEURES	52
1. Approches méthodologiques de l’étude du processus de normalisation de l’audit.....	52
2. Positionnement de nos travaux et question de recherche.....	53
<i>Chapitre 2 – La méthodologie de recherche</i>	<i>63</i>
SECTION 1 – LE POSITIONNEMENT DE LA RECHERCHE.....	63
1. Une posture épistémologique interprétativiste	63
2. Une stratégie de recherche combinée.....	65
3. Une approche principalement orientée sur le contenu de l’objet de recherche.....	66
3.1. La pertinence d’une approche par le contenu	66
3.2. La complémentarité d’une approche processuelle	68
SECTION 2 – LES METHODES DE COLLECTE DES DONNEES.....	70
1. Observation participante	70
1.1. Une immersion au cœur du terrain de recherche	70

1.1.1. <i>Une place privilégiée au sein du processus de normalisation de l'audit</i>	71
1.1.2. <i>Un vécu longitudinal du processus de normalisation de l'audit</i>	72
1.2. Une forme particulière d'observation participative	73
1.2.1. <i>Du rattachement au cadre de l'observation participante</i>	73
1.2.2. <i>... à la considération d'une participation observante</i>	75
2. Les entretiens semi-directifs	76
2.1. La détermination de l'échantillon	77
2.2. La préparation et le déroulement des entretiens	80
3. Les documents à notre disposition	81
SECTION 3 – L'ANALYSE ET L'INTERPRETATION DES DONNEES	83
1. L'expérienciation à travers l'observation participante	83
2. Entretiens	85
2.1. Les notes d'entretiens	85
2.2. Les remarques en marge	86
2.3. Le repérage de verbatims signifiants	86
2.4. Les fiches de synthèse d'entretiens	86
2.5. Le codage NVivo	87
2.6. L'analyse approfondie et l'interprétation	88
3. L'analyse des documents	89
3.1. Une démarche d'identification des caractéristiques	89
3.2. Une démarche de compréhension des caractéristiques	90
3.3. Une démarche de démonstration des caractéristiques	90
SECTION 4 – LA VALIDITE ET L'ETHIQUE DE LA RECHERCHE	92
1. Réflexion sur notre posture de chercheur	92
1.1. Un positionnement au cœur de l'objet de recherche	92
1.1.1. <i>Une immersion participative singulière</i>	92
1.1.2. <i>Une immersion participative féconde</i>	94
1.1.3. <i>La gestion des « biais » de terrain</i>	95
1.2. Les considérations éthiques relatives à notre recherche	97
1.2.1. <i>Concilier les contraintes réglementaires et déontologiques et la visée scientifique</i>	97
1.2.2. <i>Concilier une casquette professionnelle et une optique de recherche</i>	97
1.2.3. <i>Tenir compte d'un terrain de recherche exposé et assurer une cohérence avec la finalité de la recherche</i>	98
2. Stratégies mises en œuvre au regard des critères de validité et de fiabilité de la recherche	100
2.1. Triangulation	100
2.2. Contrôle qualité	102
2.2.1. <i>Validation par des pairs</i>	102
2.2.2. <i>Validation écologique</i>	103

<i>Chapitre 3 – Le cadre de recherche</i>	107
SECTION 1 – L’ETUDE SOUS L’ANGLE DE LA THEORIE NEO-INSTITUTIONNELLE	107
1. Le cadre théorique du néo-institutionnalisme	107
1.1. Les fondements de la sociologie néo-institutionnelle	108
1.1.1. <i>Economie générale</i>	108
1.1.2. <i>Concepts fondamentaux</i>	108
1.2. Les fondements du néo-institutionnalisme historique	111
1.2.1. <i>Economie générale</i>	111
1.2.2. <i>Concept central, la notion de « path dependence »</i>	112
2. Une approche pertinente pour l’analyse du processus de normalisation de l’audit	113
2.1. Un cadre adapté à l’étude de la normalisation	113
2.2. Un cadre en écho à l’état de l’art sur la normalisation de l’audit	116
2.2.1. <i>Le champ organisationnel de la normalisation de l’audit</i>	116
2.2.2. <i>La manifestation d’isomorphismes dans la normalisation</i>	116
2.2.3. <i>La normalisation de l’audit en France, un cas d’isomorphisme</i>	118
2.3. Un cadre approprié à l’orientation de notre recherche	119
2.3.1. <i>L’étude d’un processus dans son ensemble comme orientation de recherche</i>	119
2.3.2. <i>L’impact de notre positionnement de chercheur sur l’analyse des rapports de force entre les acteurs</i>	120
SECTION 2 – LA CONSTRUCTION DU CADRE D’ANALYSE	123
1. La genèse du cadre d’analyse	123
1.1. L’immersion dans l’activité normative	123
1.2. L’étude documentaire préliminaire	124
1.3. L’inspiration professionnelle au profit de la recherche académique	124
1.4. La conjonction des sources	127
2. Les composantes et sous-composantes du cadre d’analyse	128
2.1. Les sources, le processus et les normes	128
2.1.1. <i>Les sources</i>	128
2.1.2. <i>Le processus</i>	130
2.1.3. <i>Les normes</i>	132
2.2. Les acteurs	134
2.2.1. <i>Les acteurs au sein du champ organisationnel de la normalisation de l’audit</i>	134
2.2.2. <i>La détermination des sous-axes d’analyse</i>	136
2.3. Les dimensions	137
2.3.1. <i>Le caractère multidimensionnel du processus de normalisation</i>	137
2.3.2. <i>Les différentes dimensions</i>	138

PARTIE II - RESULTATS DE L'ETUDE D'ENSEMBLE DU PROCESSUS FRANÇAIS DE NORMALISATION DE L'AUDIT..... 141

Chapitre 1 – Le processus, ses inputs et outputs..... 143

SECTION 1 – LES SOURCES 143

1. Les textes légaux et réglementaires..... 143
2. Les normes internationales d'audit 145
3. La pratique de l'audit 145

SECTION 2 – LE PROCESSUS 149

1. L'évolution du processus 149
 - 1.1. La phase d' « autonormalisation » (phase 1 : avant 2003)..... 149
 - 1.2. La phase de « normalisation partagée » (phase 2 : 2003-2016)..... 150
 - 1.2.1. *Le tournant : 2003 avec la loi de sécurité financière*..... 150
 - 1.2.2. *Le système de « normalisation partagée »* 151
 - 1.2.3. *Les débuts difficiles de la « normalisation partagée »*..... 152
 - 1.2.4. *La mise en place d'un processus de concertation avant saisine* 153
 - 1.3. La phase de « normalisation régulée » (phase 3 : depuis 2016)..... 154
 - 1.3.1. *Renforcement du rôle du régulateur* 154
 - 1.3.2. *Institutionnalisation du G8* 155
2. Le processus de normalisation actuel..... 155
 - 2.1. Un processus légal structuré 155
 - 2.2. Initiation de la norme 156
 - 2.2.1. *Identification et expression du besoin*..... 156
 - 2.2.2. *Inscription au programme de travail* 158
 - 2.3. Elaboration de la norme 158
 - 2.3.1. *Premier projet de norme* 158
 - 2.3.2. *Examen concerté du projet de norme*..... 159
 - 2.3.3. *Arrêté du projet de norme par la commission paritaire* 159
 - 2.4. Avis de la CNCC 160
 - 2.4.1. *Préparation de l'avis par le Bureau* 160
 - 2.4.2. *Avis du Conseil national* 161
 - 2.5. Adoption par le H3C..... 162
 - 2.6. Homologation par le garde des sceaux 162

SECTION 3 – LES NORMES 165

1. Les objectifs des normes 166
2. Le contenu des normes..... 168
 - 2.1. Les principes arrêtés par le H3C 168
 - 2.2. Des normes de principes à caractère général et contraignant 170
 - 2.3. Des normes générales pas trop détaillées..... 171

2.4. Des normes claires, lisibles et compréhensibles	174
2.5. Des normes fixant l'obligation de moyens du commissaire aux comptes	175
3. Le lien entre les normes	177
3.1. Un puzzle normatif	177
3.2. Un référentiel cohérent et homogène	178
3.3. Des normes autonomes	180
4. La typologie des normes	181
<i>Chapitre 2 – Les acteurs du processus.....</i>	<i>184</i>
SECTION 1 – L'INSTITUTIONNALISATION DE LA COMMISSION PARITAIRE	184
1. La modélisation du processus d'institutionnalisation	185
2. Le processus d'institutionnalisation de la commission paritaire.....	187
2.1. Innovation	188
2.2. Habituation.....	188
2.3. Objectification.....	189
2.4. Sédimentation	190
SECTION 2 – LA POSITION DES PARTICIPANTS AU PROCESSUS : EXPERTS OU REPRESENTANTS ?	195
1. Les modèles d'experts et de représentants	195
1.1. La traditionnelle opposition des modèles d'« experts » et de « représentants »	195
1.2. Vers une association d'expertise et de représentation.....	197
1.3. La déclinaison des modèles à la normalisation de l'audit.....	198
2. De la qualité d'expert.....	199
2.1. Une expertise technique	199
2.2. Une expertise normative	203
3. De la nature de la représentation.....	205
3.1. Des représentants institutionnels.....	205
3.2. Des représentants catégoriels mandatés	207
3.3. Des « représentants » d'une sensibilité	209
3.4. Des « représentants » servant l'intérêt général	211
<i>Chapitre 3 – Un processus multidimensionnel.....</i>	<i>214</i>
SECTION 1 – LA DIMENSION TECHNIQUE.....	214
1. Une technique professionnelle	214
2. Une technique normative	218
SECTION 2 – LA DIMENSION JURIDIQUE	223
1. La dimension juridique des acteurs.....	223
1.1. Le H3C.....	223
1.2. Les commissaires aux comptes	225

1.3. La CNCC	226
1.4. Les pouvoirs publics	226
1.4.1. <i>Le commissaire du Gouvernement</i>	226
1.4.2. <i>Le garde des sceaux, ministre de la justice</i>	227
2. La dimension juridique du processus normatif français.....	228
2.1. Un processus type imposé par les textes	228
2.2. Une évolution du processus au fil des textes	228
2.3. La hiérarchie des normes	229
3. La dimension juridique des sources normatives	230
4. L'influence de la dimension juridique sur les normes d'audit françaises	231
4.1. Un champ normatif régi par les textes	231
4.2. Des normes à caractère réglementaire	231
SECTION 3 – LA DIMENSION INTERNATIONALE	234
1. Les sources internationales de la normalisation française de l'audit	234
1.1. Les ISA comme ancrage pour une pratique harmonisée de l'audit.....	234
1.2. L'harmonisation de la réglementation de l'audit au niveau européen	235
2. L'influence de l'international sur le processus français de normalisation de l'audit	236
2.1. Un exercice de transposition contraint.....	237
2.2. Une modification du processus type nécessitée par les textes européens	237
2.3. Un processus distinct de celui existant à l'international	237
3. L'influence de l'international sur les normes d'audit françaises	238
3.1. Des ISA aux NEP.....	238
3.2. Des NEP avec <i>requirements</i> mais sans <i>application material</i>	239
4. Les acteurs de la normalisation et l'internationalisation de l'audit.....	239
4.1. Le H3C, une évolution au rythme de mécanismes isomorphiques internationaux	239
4.2. La profession d'audit et la promotion des ISA	240
SECTION 4 – LA DIMENSION ECONOMIQUE	242
1. Une dimension économique considérée en amont des normes d'audit.....	242
2. Une attention portée aux diligences requises	243
3. L'impact de l'économie sur la normalisation de l'audit	244
3.1. Les changements dans la normalisation à la suite des scandales financiers des années 2000	244
3.2. L'audit des nouvelles opérations économiques	245
3.3. L'adaptation de l'audit aux petites entreprises (PE)	245
SECTION 5 – LA DIMENSION REDACTIONNELLE	247
1. Une écriture de norme comme un texte de loi	247
2. La lettre des normes au cœur de la normalisation.....	249

3. La rédaction de la norme, une phase importante du processus de normalisation	251
4. L'adaptation des normes internationales.....	252
SECTION 6 – LA DIMENSION CULTURELLE	254
1. Le poids de la culture nationale	254
1.1. Une culture de tradition romaine différenciée de la culture anglosaxonne.....	254
1.2. L'incidence de cette différenciation sur la normalisation	255
2. L'exception française.....	256
2.1. Le rejet de la mondialisation dominée par les anglosaxons	256
2.2. Le modèle français de l'audit.....	257
3. Les caractéristiques culturelles de la normalisation française de l'audit	258
3.1. Professionnalisme ou contrôle légal ?.....	259
3.2. Uniformité ou flexibilité ?	260
3.3. Conservatisme ou optimisme ?	262
3.4. Secret ou transparence ?.....	263
SECTION 7 – LA DIMENSION POLITIQUE	267
1. La fonction légitimatrice du processus de normalisation de l'audit.....	268
1.1. Légitimité réglementaire, normative et cognitive	268
1.1.1. <i>Légitimité réglementaire</i>	268
1.1.2. <i>Légitimité normative</i>	269
1.1.3. <i>Légitimité cognitive</i>	270
1.2. Légitimité politique, procédurale et substantielle	270
1.2.1. <i>Légitimité politique</i>	271
1.2.2. <i>Légitimité procédurale</i>	271
1.2.3. <i>Légitimité substantielle</i>	272
2. Le processus de normalisation de l'audit au regard de l'intérêt général	272
2.1. L'expression des intérêts.....	272
2.2. La recherche d'un consensus	273
2.3. Une perspective d'intérêt général	274
3. Le pouvoir normatif	275
PARTIE III - ETUDE DE CAS DU PROCESSUS RELATIF A LA NEP 701 ET	
DISCUSSION DE SYNTHESE	281
<i>Chapitre 1 – Le contexte de la recherche par étude de cas</i>	<i>284</i>
SECTION 1 – LE CONTEXTE D'ELABORATION DE LA NEP 701 : LES DEVELOPPEMENTS RELATIFS	
AUX POINTS CLES DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT D'AUDIT	285
1. Les lacunes du rapport d'audit	285
1.1. Le contenu informatif limité du rapport d'audit	285
1.1.1. <i>Les études de réaction empiriques</i>	285

1.1.2. Les études de réaction expérimentales.....	286
1.1.3. Les études d'interprétation	287
1.2. Le constat d'un « expectation gap »	288
2. Les propositions d'améliorations du rapport d'audit	288
2.1. Vers un nouveau rapport d'audit : le rapport d'audit étendu	289
2.1.1. Une évolution du format : un rapport d'audit moins standardisé.....	289
2.1.2. Une évolution du contenu : un rapport d'audit plus explicatif	289
2.2. Les commentaires de l'auditeur dans le rapport d'audit	290
3. La justification des appréciations « à la française »	291
3.1. La pratique de la justification des appréciations	291
3.1.1. Un bilan de la pratique française	291
3.1.2. Un laboratoire d'expérience des Key Audit Matters.....	292
3.2. La perception de la justification des appréciations	292
3.2.1. Un bilan mitigé	292
3.2.2. Des améliorations plébiscitées.....	293
SECTION 2 – L'APPROCHE METHODOLOGIQUE RETENUE POUR L'ETUDE DE CAS	295
1. Le choix de l'étude de cas comme stratégie de recherche	295
2. La sélection de la NEP 701 comme cas	297
2.1. La justification du choix de la NEP 701	297
2.2. La nature de l'étude de cas menée sur la NEP 701	299
3. La collecte des données de l'étude de cas	301
3.1. Observations directe et participante	302
3.2. Entretiens	302
3.3. Documents et archives	303
4. L'analyse des données de l'étude de cas.....	303
Chapitre 2 – La NEP 701, résultante d'un processus normatif aux sources multiples	305
SECTION 1 – LES SOURCES D'ELABORATION DE LA NEP 701	305
1. Les textes légaux et réglementaires.....	305
2. Les ISA	307
3. La pratique de l'audit	308
SECTION 2 – LE PROCESSUS NORMATIF SUIVI PAR LA NEP 701	311
1. Les premiers pas du nouveau processus type.....	311
2. Le déroulement du processus normatif de la NEP 701	312
2.1. L'identification du besoin de norme	313
2.2. Une élaboration conjointement souhaitée	313
2.3. La priorisation des normes relatives au rapport d'audit.....	314
2.4. La préparation de l'avant-projet de norme.....	315

2.5. L'arrêté du projet de norme par la commission paritaire	316
2.6. L'avis de la CNCC	316
2.7. L'adoption par le H3C	317
2.8. L'homologation de la norme par arrêté du garde des sceaux.....	317
SECTION 3 – LA NEP 701	319
1. Les objectifs de la NEP 701	319
2. Le contenu de la NEP 701.....	321
3. Le lien entre la NEP 701 et les autres normes du référentiel	325
3.1. La pièce NEP 701 au sein du puzzle normatif français	325
3.2. L'homogénéité et la cohérence de la NEP 701 avec le référentiel normatif.....	327
3.3. Une norme autonome.....	329
4. Le positionnement de la NEP 701 au sein de la typologie des normes.....	330
<i>Chapitre 3 – L'approche normative multidimensionnelle appliquée à la NEP 701</i>	<i>332</i>
SECTION 1 – LA DIMENSION TECHNIQUE.....	332
1. Une technique professionnelle	332
2. Une technique normative	334
SECTION 2 – LA DIMENSION JURIDIQUE	337
1. Le légalisme entourant la NEP 701.....	337
2. Une norme à caractère réglementaire.....	338
3. Une norme qui s'intègre dans la hiérarchie des normes.....	338
SECTION 3 – LA DIMENSION INTERNATIONALE	340
1. Une dynamique internationale en faveur d'un rapport d'audit plus étoffé	340
2. La déclinaison normative de l'exigence européenne	341
3. Un exercice de transposition de l'ISA 701	341
SECTION 4 – LA DIMENSION ECONOMIQUE	343
1. La limitation du champ de la NEP 701	343
2. La vigilance sur les diligences prescrites par la NEP.....	345
SECTION 5 – LA DIMENSION REDACTIONNELLE	347
1. Une écriture de la NEP 701 comme un texte de loi	347
1.1. Une formulation impérative utilisant le présent de l'indicatif	347
1.2. Le choix des termes et des locutions juridiques.....	348
2. La lettre des normes au cœur de l'élaboration de la NEP 701	349
2.1. La reprise des termes issus du droit	349
2.2. L'emploi des termes d'audit appropriés.....	350
3. La rédaction de la norme, une phase importante du processus de normalisation	351
4. L'adaptation de la terminologie utilisée dans l'ISA 701.....	351
SECTION 6 – LA DIMENSION CULTURELLE	353

1. Le rapport aux textes de la NEP 701.....	353
2. L'exception française de la justification des appréciations.....	353
3. Les attributs culturels préférentiels de la NEP 701.....	355
3.1. Professionnalisme ou contrôle légal ?.....	355
3.2. Uniformité ou flexibilité ?	355
3.3. Conservatisme ou optimisme ?	356
3.4. Secret ou transparence ?.....	356
SECTION 7 – LA DIMENSION POLITIQUE	358
1. Une approche de la légitimité à considérer dans la dynamique globale du processus de normalisation de l'audit	358
2. Des attributions de compétences qui se déploient au niveau de la NEP 701	359
3. Une norme qui participe à l'intérêt général.....	359
Chapitre 4 – Discussion des résultats	364
SECTION 1 – DISCUSSION DES SOURCES NORMATIVES.....	364
1. Des sources corrélées à la typologie des normes à élaborer	365
2. Des sources distinctes analysées de manière complémentaire.....	366
SECTION 2 – DISCUSSION DU PROCESSUS NORMATIF	368
1. Regard sur l'évolution du processus	368
2. Appréciation du processus actuel.....	370
2.1. Un processus équilibré.....	370
2.2. Un processus nouveau.....	372
2.3. Un processus long.....	372
3. Discussion théorique de l'évolution du processus	375
4. Un processus-type : entre accentuation et nuances	377
SECTION 3 – DISCUSSION DES NORMES ISSUES DU PROCESSUS.....	381
1. Le cadre conceptuel des normes d'audit	381
2. L'appréciation des normes	382
3. La délimitation des normes	384
4. Discussion théorique des normes d'audit.....	386
SECTION 4 – DISCUSSION DES ACTEURS.....	387
1. De l'exhaustivité de la représentation	387
2. De l'absence de praticiens.....	390
3. De l'apport aux recherches antérieures	392
4. De l'ouverture vers d'autres explications théoriques.....	393
SECTION 5 – DISCUSSION DES DIMENSIONS NORMATIVES	395
1. Un processus ne recourant pas à la recherche académique.....	395
2. Un processus avec des consultations informelles et ciblées	396

3. Un processus resserré et relativement secret.....	400
CONCLUSION GENERALE	405
ANNEXES	419
BIBLIOGRAPHIE	455
TABLE DES FIGURES	479
TABLE DES TABLEAUX	481
TABLE DES MATIERES	483

Titre : Analyse du processus de normalisation de l'audit en France

Mots clés : normalisation, processus, audit légal, régulation, néo-institutionnalisme

Résumé : Notre recherche a pour objectif de contribuer à la compréhension du processus de normalisation de l'audit en France en faisant émerger ses caractéristiques. En combinant les approches sociologique et historique de la théorie néo-institutionnelle, notre démarche qualitative s'appuie sur une immersion participative, des entretiens et une étude documentaire. Les résultats issus de notre étude d'ensemble ont été corroborés et affinés par l'étude de cas du processus suivi par une norme d'exercice professionnel, la NEP 701 relative à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes des entités d'intérêt public. Ils sont synthétisés au travers d'un cadre d'analyse novateur que nous avons construit et qui conceptualise les attributs du processus français de normalisation de l'audit.

Ce cadre identifie plusieurs sources normatives : les textes légaux et réglementaires, les normes internationales et la pratique de l'audit. Il met en lumière l'existence d'un processus-type d'élaboration, d'adoption et d'homologation des normes, faisant intervenir des acteurs qui associent une expertise plurielle et des sensibilités multiples. Certes technique, le processus apparaît multidimensionnel, mêlant convergence internationale et empreinte culturelle juridique. Suivant des conventions d'écriture, les normes d'audit françaises à valeur réglementaire énoncent les principes à respecter par le commissaire aux comptes dans l'exercice de sa profession et contribuent à la qualité de l'audit. La recherche met ainsi en perspective les différentes facettes du processus de normalisation de l'audit.

Title : Analysis of the French auditing standard-setting process

Keywords : standard-setting, process, statutory audit, regulation, new institutionalism

Abstract : The aim of our research is to contribute to the understanding of the French auditing standard-setting process by highlighting its characteristics. We combined the sociological and historical approaches of neo-institutional theory, and our qualitative method is based on participatory immersion, interviews and documentary study.

The results of our overall study have been corroborated and refined by a case study: the process followed by a professional practice standard called NEP 701 on the justification of assessments in the auditor's reports on the financial statements of public interest entities. They are summarised through an innovative analytical framework that we have built, and which conceptualises the attributes of the French auditing standard-setting process.

This framework identifies several standard-setting sources: law and regulations, international standards and audit practice. It highlights the existence of a standardized process for developing, adopting and approving standards, which involves participants with plural expertise and multiple sensibilities. Although technical, the process appears to be multidimensional, combining international convergence and a cultural and legal layer. In accordance with writing conventions, French auditing standards with regulatory value set out the principles to be respected by the statutory auditor in the exercise of his profession and contribute to audit quality.

The research thus puts into perspective the various aspects of the auditing standard-setting process.