

La normalisation internationale en audit, implications pour la politique qualité de l'audit des comptes publics

Marine Portal

▶ **To cite this version:**

Marine Portal. La normalisation internationale en audit, implications pour la politique qualité de l'audit des comptes publics. Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France. pp.CD-ROM. hal-00481100

HAL Id: hal-00481100
https://hal.science/hal-00481100

Submitted on 5 May 2010

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

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

La normalisation internationale en audit, implications pour la politique qualité de l'audit des comptes publics

Portal Marine

IAE, Université de Poitiers
Laboratoire CEREGE
20 rue Guillaume VII le Troubadour
BP 639
86022 Poitiers Cedex
Tel: 05 49 45 44 89
mportal@iae.univ-poitiers.fr

Résumé

La certification des comptes de l'Etat est une nouvelle mission pour la Cour des comptes qui s'inscrit dans un mouvement international de réformes encadré par une convergence importante, l'adoption par les institutions supérieures de contrôle des normes internationales d'audit, les ISAs (*International Standards on Auditing*).

L'une des principales conséquences de l'adoption des normes ISA par la Cour des comptes est la mise en place d'une politique qualité spécifique pour la mission de certification.

Sur la base d'une étude de cas, cet article présente le contexte de la mise en place de la politique qualité pour l'audit financier réalisé par la Cour des comptes et étudie ensuite son développement et l'impact de la normalisation internationale selon une vision néo-institutionnaliste.

Mots clés : Certification, ISA, Cour des comptes, politique qualité de l'audit, étude de cas

Abstract

The financial audit of the governmental accounts is a new mission for the "Cour des comptes" which is in line with an international movement of reforms. This movement is characterized by an important convergence, the adoption of the International Standards on Auditing (ISAs).

One of the first consequences of this adoption for the Cour des comptes is the necessity to implement a quality policy for the financial audit.

Based on a case study, this research introduces the international context for the financial audit and more specifically for its quality policy settlement. The second part is devoted to the study of its development and to the international normalization impacts.

Key-words: Certification, ISA, Cour des comptes, Quality policy, case study

Selon l'article 15 de la déclaration des Droits de l'Homme de 1979, « La société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration ». Ainsi, chaque citoyen est en droit de s'interroger et d'obtenir des réponses sur l'utilisation de l'argent des contribuables. La Cour des comptes répond à cette attente depuis 1807 en contrôlant les comptes de l'État. Il s'agit d'une mission fondamentale inscrite dans l'histoire de l'institution. Cette mission a pourtant dû s'adapter à son environnement et aux besoins de l'État. Si le champ de cette mission était circonscrit au jugement des comptes des comptables publics et au contrôle de la gestion, il inclut désormais la certification des comptes de l'État. Ainsi, l'article 58 de la LOLF indique que : « la Cour des comptes doit dans sa mission d'assistance au Parlement assurer la certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes ». La certification des comptes de l'État est définie comme «l'opinion écrite et motivée que formule un organisme indépendant sur la conformité des états financiers d'une entité, dans tous ses aspects significatifs, à un ensemble donné de règles comptables » (Acte de certification des comptes de l'État, exercice 2007).

Certaines institutions supérieures de contrôle (*Supreme Audit Institutions*) telles que le GAO (*Government Accountability Office*) pour les États-Unis et le BVG (Bureau du Vérificateur Général) pour le Canada pratiquent la certification des comptes de l'État depuis plusieurs années. Au total dix pays (ou union de pays) certifient leurs comptes publics : la France, les États-Unis, la Nouvelle-Zélande, le Royaume-Uni, l'Australie, le Canada, l'Union européenne, le Japon, l'Allemagne, la Suisse et la Suède.

La certification des comptes de l'État en France n'est donc pas un phénomène isolé mais s'inscrit dans un mouvement international de réformes encadré par une approche de la convergence au sens de Welch et Wong (2001) qui postulent que la société suit une trajectoire évolutionniste poussant à converger vers un modèle commun en raison de forces exercées par les institutions internationales[i]. Cette approche de la convergence est matérialisée par un mouvement commun de la part des institutions supérieures de contrôle : la certification des comptes publics encadrée par le même référentiel normatif, les normes ISA (*International Standards on Auditing*) émises par l'IFAC (*International Federation of Accountants*) et initialement conçues pour le secteur privé.

Cette nouvelle mission de la Cour des comptes implique donc des changements au sein de l'institution avec en premier lieu l'adoption des normes internationales d'audit. L'une des premières conséquences est la mise en place d'une politique qualité dédiée à l'exercice de certification. S'il s'agit d'une préconisation des normes ISAs, une politique qualité est également centrale pour la Cour des comptes en raison de la fonction support que la certification apporte à la réforme comptable et budgétaire en marche en France. Cette mission doit en effet pouvoir s'appuyer sur une légitimité et une transparence réelles. La notion de qualité est donc être centrale.

Le cadre normatif international spécifique de la qualité de l'audit est constitué principalement de la norme ISQC[1] (*International Standard on Quality Control*) issues du référentiel ISA (*International Standards on Auditing*) qui réglemente l'audit au niveau international. Cette norme enrichit la définition de la qualité de l'audit selon une vision pratique. Pour cela, elle différencie les deux éléments constitutifs d'une politique qualité, le contrôle qualité (*engagement quality control review*) et l'assurance qualité ou le suivi du contrôle qualité (*monitoring*).

Si les normes internationales d'audit sont appliquées par la plupart des institutions supérieures de contrôle, quelles sont les conséquences de leur adoption par la Cour des comptes ? Plus spécifiquement, quelles sont les implications du choix du référentiel normatif international pour la mise en place et le développement de la politique qualité de la Cour des comptes pour son exercice de certification des comptes publics ?

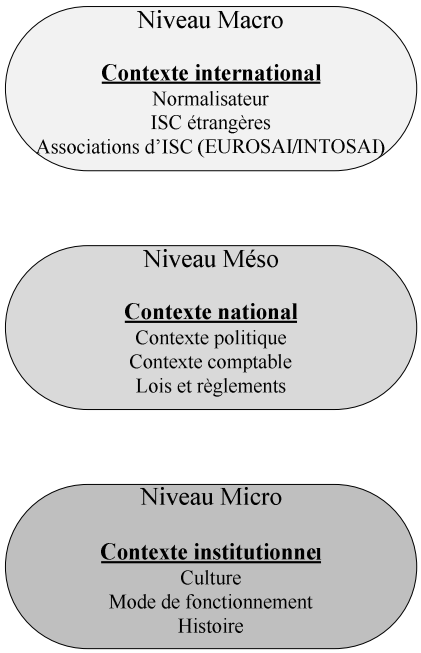
La première partie s'attache à détailler le contexte de la recherche, l'histoire et la culture de la Cour

des comptes ainsi que son environnement international. Le développement du contexte de la recherche permet d'aborder ensuite l'analyse de la mise en place et du développement de la politique qualité pour l'audit financier réalisé par la Cour des comptes selon une vision néo-institutionnaliste. Cette deuxième partie est finalement complétée par une discussion sur les implications et impacts du contexte international et plus spécifiquement de la normalisation internationale sur la mise en place de la politique qualité de la Cour des comptes.

1 Contexte de la recherche, la Cour des comptes dans un environnement international

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

Schéma 1 : L'environnement de la politique qualité de l'exercice d'audit financier de la Cour des comptes



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

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

Afin d'étudier le contexte de cette recherche, cette première partie est axée autour des niveaux macro (contexte international) et micro (contexte institutionnel).

1.1 Le contexte institutionnel, la Cour des comptes, histoire et culture

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

1.1.1 Les traces historiques de la Cour des comptes

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

Il s'agit en premier lieu de son organisation interne et du grade du corps des membres de la Cour des comptes. Les magistrats de la Cour sont inamovibles et les différents grades sont les suivants : auditeurs, conseillers référendaires et conseillers maîtres.

L'organisation de la Cour des comptes est elle aussi historique. La Cour est découpée en sept chambres qui exercent le contrôle des comptes et de la gestion des ministères relevant de son champ de compétence, des établissements publics nationaux et des organismes divers placés sous la tutelle de ces ministères, ainsi que des entreprises publiques du secteur. La Cour se compose également d'un ministère public exercé par le Parquet composé d'un Procureur général et de trois avocats généraux qui assurent un rôle de conseil en matière juridique et un rôle de réviseur en révisant les rapports préparés par la Cour.

1.1.2 Une classification historique des compétences de la Cour pour le contrôle de l'action du gouvernement

A l'origine, en 1807, la Cour avait pour mission de juger les comptes des comptables publics principaux, ceux qui produisent un compte de gestion (les trésoriers payeurs généraux). Elle devait juger la responsabilité du comptable public à la fois pécuniaire et personnelle vis-à-vis de l'État. Ce contrôle aboutit à un arrêt qui décharge le comptable de sa responsabilité ou met en jeu sa responsabilité et le déclare donc débiteur de l'État, il s'agit d'une activité juridictionnelle.

La deuxième mission historique de la Cour est le contrôle de la gestion de toutes les administrations, de tous les organismes publics ou parapublics nationaux. Ce contrôle de la gestion porte sur la qualité et la régularité de la gestion, sur l'efficience et sur l'efficacité des actions menées au regard des objectifs fixés par les pouvoirs publics ou l'organisme concerné.

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

Instituée par la loi organique de 2001 (LOLF 2001), la certification trouve ses racines dans une précédente réforme comptable, la rationalisation des choix budgétaires (RCB)[ii]. Suite à cette première tentative de réforme qui n'a jamais aboutie totalement, est née la LOLF, résultat d'un accord pour réformer profondément le processus budgétaire et lui donner un volet comptable développé[iii] entre l'ensemble des parties prenantes au processus budgétaire : le Gouvernement, le Parlement et la Cour des comptes. Avant la LOLF, la Cour des comptes connaissait les principes et préceptes de la certification à travers sa mission de vérifications des comptes des entreprises et

établissements publics à caractère industriel et commercial qui lui impose de donner un avis sur la régularité et la sincérité des comptes (article L. 135-3 du code des juridictions financières). La Cour exerce également des mandats similaires à ceux des commissaires aux comptes d'organismes internationaux de manière continue depuis 1994 qui lui permettent d'être familiarisée avec les outils et méthodes du secteur privé.

1.1.3 Une caractérisation de la culture de la Cour des comptes

Ainsi que l'ont défini Hofstede (1980) et Goodenough (1971), la culture est un système partagé de représentations et de signification et « la culture représente plus un modèle pour les comportements de membres d'un groupe donné qu'un modèle de comportements de ses membres » (VanMaanen et Laurent 1992, p. 276).

L'analyse de la culture de la Cour des comptes permet de préciser le cadre de l'étude. La culture est perçue comme un élément du contexte et non comme un élément prévisionniste ou déterministe[iv]. La culture de la Cour des comptes est donc développée comme un mode de description de l'institution et utilisée comme un paradigme pour mieux la décrire.

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

- la culture résulte d'un processus collectif d'accumulation au cours de l'histoire ;
- la culture articule en système à la fois des objets matériels (techniques, pratiques, langages) et des éléments idéels (représentations, valeurs) ;
- les valeurs, les principes ou idéaux sont au cœur de la culture et ont des fonctions normatives sur les façons de penser et de se comporter ;
- la culture est un phénomène avant tout collectif et qui s'inscrit dans l'inconscient des membres d'un groupe social.

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

- l'histoire de la Cour des comptes ;
- les éléments matériels (techniques de contrôle, pratiques, mécanisme de collégialité et de contradiction) et idéels (indépendance, haut corps de l'État, magistrature, mission d'assistance au Parlement au pouvoir exécutif et aux citoyens) ;
- et le pouvoir du collectif (collégialité).

L'identification des éléments centraux de la culture pour la Cour des comptes constitue la première étape de caractérisation de la culture de la Cour qui est complétée par la définition des trois éléments clés et récurrents illustrant la culture de la Cour des comptes :

- la collégialité ;
- la contradiction ;
- l'indépendance.

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

réunies, chambre du conseil).

Les procédures de la Cour obéissent ensuite au principe du contradictoire selon lequel elle reçoit les remarques des organismes contrôlés sur ses observations provisoires avant d'établir ses observations définitives. Ce principe central pour la culture de la Cour des comptes issu des procédures juridictionnelles est une procédure traditionnelle à la Cour qui a été transposée au cas de la certification.

Le dernier élément central de sa culture, l'indépendance, est fondé sur la mission d'assistance aussi bien au Parlement qu'au Gouvernement positionnant la Cour à équidistance des deux institutions. L'article 58 de la loi organique de 2001 renforce la collaboration entre la Cour et le Parlement en décrivant toutes les communications et échanges entre les deux institutions. Selon le même article, son indépendance provient également de l'inamovibilité de ses membres et de sa liberté de programmation de travail annuelle. Ces principes résultent de la décision du 25 Juillet 2001 du Conseil constitutionnel qui énonce que « la constitution garantit son indépendance par rapport au pouvoir législatif et au pouvoir exécutif ».

1.2 Le contexte international : normalisation et pratiques

1.2.1 Analyse de l'environnement normatif international

L'IFAC (*International Federation of Accountants)* est l'organisme normalisateur pour l'audit reconnu mondialement. L'IFAC est à l'origine des normes ISAs (*International Standards of Auditing*) comprenant le référentiel ISQC1 (*International Standards on Quality Control*).

Les normes ISAs ont été élaborées pour le secteur privé, mais définissent des principes de base, pratiques et procédures utilisables pour tous les audits financiers, qu'ils soient pratiqués dans le secteur privé ou dans le secteur public. L'IFAC souhaite notamment étendre aux organismes publics le champ d'application de ses normes, ce pourquoi elle bénéficie de la collaboration de l'INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institution)* qui a entrepris de réviser ses normes de contrôle et de publier des guides pratiques (*Practice Guides*) destinés à compléter les normes ISA.

Au sein du référentiel ISAs, on distingue deux normes se rapportant directement à la qualité de l'audit, il s'agit de la norme ISQC1 et de la norme ISA 220 « *Quality Control for Audits of Historical Financial Informations* », cette dernière norme étant complémentaire de la première car elle s'applique à l'audit financier alors que la norme ISQC1 est applicable également aux autres missions d'assurance et aux services connexes.

ISQC1

La norme ISQC 1 dispose que le certificateur « doit mettre en place un système de contrôle qualité destiné à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que ce dernier et son personnel se conforment aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires, et que les rapports émis par [le certificateur] sont appropriés en la circonstance ».

Le système de contrôle qualité est défini selon deux processus distincts : le contrôle qualité (*engagement quality control review*) et le suivi du contrôle qualité (*monitoring*, également désigné par les termes assurance qualité ou surveillance du contrôle qualité).

Le contrôle qualité désigne les politiques et procédures formalisées et mises en œuvre afin de

couvrir chacune des composantes suivantes :

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

Ces points identifiés comme centraux servent de socle à la définition des procédures et des principes fondamentaux composant le système de contrôle qualité d'un audit financier. Ils sont considérés comme étant la structure du contrôle de qualité et recoupent les notions de compétence et d'indépendance.

Encadré 1 : Analyse de la norme ISQC1

1. Le *leadership* et la responsabilité

La norme ISQC1 précise qu'il est de la responsabilité du cabinet de formaliser et de communiquer les politiques et procédures de contrôle qualité. La communication doit prendre en compte la description des politiques et des procédures et également les objectifs à atteindre. Elle doit également s'efforcer de prendre en compte l'avis des acteurs de l'audit. De plus, il est important de répartir les responsabilités des travaux d'audit et d'allouer des ressources suffisantes aux procédures de contrôle qualité afin d'apporter le soutien suffisant à la bonne réalisation de la politique qualité.

2. L'éthique

La norme ISQC1 se réfère au code de déontologie pour définir l'éthique. Elle en rappelle les lignes directrices qui sont l'intégrité, l'objectivité, la compétence et la conscience professionnelle, le secret professionnel et le professionnalisme. Le principe d'indépendance doit ensuite être cadré au sein du cabinet d'audit grâce à des procédures et politiques permettant de donner une assurance raisonnable que l'ensemble des acteurs de l'audit est soumis aux règles d'indépendance.

3. L'acceptation et le suivi des missions et des relations auditeurs-audités

L'acceptation et la continuité des relations avec le client n'est pas applicable au secteur public puisqu'on ne peut pas parler de choix du client. En effet, pour le cas de la Cour des comptes, sa mission de certification et donc le choix du client est figé constitutionnellement car inscrit dans la Constitution, on parle même de statut monopolistique pour la Cour.

4. Les ressources humaines

Les ressources humaines constituent un enjeu et un risque potentiel majeur pour l'audit financier. Il convient de s'assurer de la mise en œuvre de tous les outils et procédures permettant de stabiliser les ressources humaines propres à l'audit financier et de faire monter les compétences en interne.

Ces politiques et procédures portent notamment sur le recrutement, l'évaluation de la performance, les aptitudes, la compétence, le plan de carrière, la promotion interne, la rémunération, l'estimation des besoins en personnel, etc.

5. La réalisation de la mission

Le principe fondamental avancé par la norme ISQC1 concernant la réalisation des missions est l'homogénéité. L'homogénéité dans la qualité des missions d'audit est principalement assurée par la mise à disposition des acteurs de manuels de procédures complets et documentés. L'homogénéité de la qualité est ensuite possible grâce à un premier mécanisme de qualité, la supervision des travaux réalisée par les membres les plus expérimentés de l'équipe d'audit.

6. La revue du contrôle de qualité (ou contrôle qualité) et le suivi du système

La norme dispose que le contrôle qualité doit être effectué avant que le rapport d'audit ne soit émis et doit répondre à des procédures prévoyant la nature des revues, la qualification des personnes responsables et la documentation de cette revue.

Concernant la nature du contrôle qualité, la norme indique qu'elle se compose d'entretiens et de revues des appréciations significatives sélectionnées.

La formalisation des procédures et leur documentation en interne sont des étapes extrêmement importantes dans la réalisation du contrôle qualité car elles impliquent une transparence et une homogénéité des pratiques.

Après avoir énoncé les principes fondateurs du contrôle qualité ou revue de contrôle qualité, ISCQ1 donne les lignes directrices du suivi du système de contrôle qualité ou assurance qualité: « le cabinet doit définir des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que les politiques et les procédures relatives au système de contrôle qualité sont pertinentes, adéquates, fonctionnent efficacement et qu'elles sont effectivement respectées. Ces politiques et procédures doivent prévoir un suivi et une évaluation permanente du contrôle qualité du cabinet, incluant des contrôles qualité périodiques d'un échantillon de missions achevées ».

Le contrôle qualité doit faire l'objet d'un suivi visant à donner une assurance raisonnable que les politiques et procédures qui le composent sont pertinentes, adéquates, efficaces et respectées ou en d'autres termes que les contrôles nécessaires sont en place et ont été correctement exécutés et que les voies pour renforcer ou améliorer les contrôles ont été identifiées.

Ce suivi se traduit notamment par une activité d'évaluation permanente incluant des contrôles qualité de second niveau portant sur un échantillon de missions achevées. Le processus des contrôles du suivi consiste à sélectionner des missions et à confier la revue de cette mission à une personne n'ayant été impliquée ni dans cette mission, ni dans la revue de contrôle qualité de celle-ci.

La norme ISA 220

La norme ISA 220 est complémentaire de la norme ISQC1 car elle applique en fait les principes généraux de cette norme au cas particulier de l'audit financier. En ce sens, elle reprend, selon une organisation différente, les principales notions de la norme ISQC1 à savoir les responsabilités, l'acceptation et le maintien de la relation client, le personnel affecté à la mission, la réalisation de la mission et le suivi du système de contrôle qualité.

La norme ISA 220 définit le contrôle de qualité comme « les politiques et procédures de l'entreprise qui fournissent une assurance raisonnable que l'entreprise et son personnel suivent les normes professionnelles, les lois et les règlements et que les rapports effectués sont appropriés en toutes circonstances ».

Tel que présenté, le référentiel d'audit de l'IFAC fait autorité sur la scène internationale. Les principales notions avancées pour définir la qualité de l'audit (*leadership*, éthique, acceptation et suivi de la relation client, exécution de la mission, indépendance, ressources humaines, contrôle qualité et suivi du contrôle qualité) sont ainsi très largement repris par tous types d'institutions d'audit, y compris les institutions supérieures d'audit.

1.2.2 Analyse des pratiques internationales

Les institutions qui ont été choisies pour réaliser l'étude comparative des pratiques de politique qualité sont celles des États-Unis (*le Government Accountability Office*), du Royaume-Uni (*National Audit Office*), du Canada (*Office of the Auditor General*), de la France (Cour des comptes) et enfin de l'Union européenne (Cour des comptes européenne).

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

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

Ce choix est ensuite organisationnel car il permet de comparer les trois structures identifiées par la

typologie de Gonzales et al. (2007) :

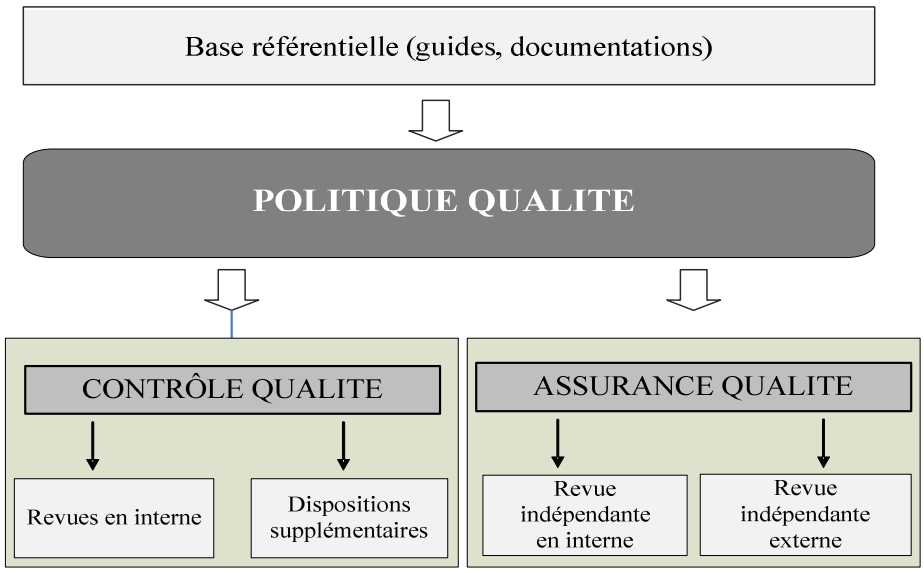
- les structures collégiales sans pouvoir juridictionnel (Cour des comptes européenne) ;
- les structures collégiales avec des pouvoirs juridictionnels (Cour des comptes française);
- les institutions d'audit, dirigées par un Auditeur général (NAO, GAO et OAG).

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

Les premières données pour l'étude des pratiques ont été obtenues à l'aide d'un recueil d'informations sur internet. Ces données ont été complétées par une revue de la littérature professionnelle présentée en Annexe 1 et finalement ce sont les relations entre la Cour des comptes et ses consœurs qui ont permis d'avoir accès aux dernières données, des études internes ou des échanges informels. Un stage d'observation a également été mené au NAO (Royaume-Uni) en 2009 afin d'approfondir les connaissances sur les institutions d'audit à culture anglo-saxonne.

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

Schéma 2 : Les éléments récurrents des politiques qualité des institutions supérieures de contrôle



On retrouve le contrôle qualité et l'assurance qualité comme composantes essentielles d'une politique qualité et constituées elles-mêmes de revues successives des travaux en interne pour le contrôle qualité et en interne puis en externe pour l'assurance qualité. Le dernier élément commun aux institutions supérieures de contrôle est la constitution d'une base référentielle pour la politique qualité constituée des documents supports (guide d'audit et documents spécifiques par exemple) mais pour laquelle l'organisation et la hiérarchisation reste spécifique à chaque institution supérieure de contrôle.

Il ressort de cette étude comparative une observation importante, toutes les institutions supérieures de contrôle distinguent leur politique qualité en deux parties : le contrôle qualité et l'assurance qualité. Cet élément qui s'accompagne d'un formalisme important et d'outils divers constitue

l'approche d'une politique qualité selon les normes internationales et représente la zone de contrainte pour la Cour des comptes dans la mise en place de sa politique qualité. En d'autres termes, la distinction d'une politique qualité en deux points (le contrôle qualité et l'assurance qualité) et le formalisme des méthodes et outils représentent les éléments centraux et les point communs de toutes les institutions supérieures de contrôle comparées.

2 Analyse de la situation, la mise en place et le développement de la politique qualité de l'audit de la Cour des comptes

Après une présentation du cadre méthodologique sollicité, l'analyse de la mise en place et du développement de la politique qualité de l'audit financier est présentée selon une approche chronologique**.**

2.1 Le cadre méthodologique

2.1.1 Une étude de cas longitudinale

L'étude de cas est associée à une analyse longitudinale et a été réalisée de 2006 à 2009. Cette période couvre la préparation au premier exercice certification (2006), la première campagne de certification (2007 sur les comptes de 2006) et la deuxième campagne de certification (2008-début 2009 sur les comptes de 2007).

Selon Pettigrew (1990) ce type d'étude permet d'analyser les faces multiples du changement et ses influences. L'approche longitudinale est intrinsèquement liée au choix d'une étude de cas, définie par Wacheux (1996, p. 89) comme « une analyse spatiale et temporelle d'un phénomène complexe par les conditions, les événements, les acteurs et les implications ». L'étude de cas intègre la dimension chronologique d'une étude longitudinale et permet ainsi de comprendre et repérer les configurations se formant et se déformant au fil du temps. La place du temps est donc déterminante dans l'étude de cas menée à la Cour des comptes. Selon la classification de Forgues et Vandangeon-Derumez (2007, p. 424), le temps est, pour cette étude, un élément servant à classer des informations à des fins de comparaison entre périodes.

L'intégration complète et à temps plein sur le terrain s'est réalisée dans le cadre d'une coopération avec l'équipe centrale de certification qui a permis d'avoir un accès total aux documents et aux réunions en échange d'une mission support aux travaux de la certification. Cette coopération consistait à assister l'équipe méthodologique par le biais d'études comparatives avec les institutions supérieures de contrôle étrangères ou d'aides ponctuelles sur la préparation d'outils méthodologiques tels que le guide général de la certification.

Ce positionnement sur le terrain rattache la recherche au cadre intégrateur de l'observation présenté par David (2000) qui l'introduit comme un moyen de partir de l'existant pour ensuite élaborer des modèles descriptifs de l'objet étudié. Grâce à l'observation, on devient « le témoin de la réalité sociale que l'on va étudier, et le plus souvent, en raison de l'interaction qui s'établit avec les personnes observées, un co-acteur de la réalité » (Jodelet 2003, p. 152). Selon la typologie de David (2000), on distingue quatre types d'observations. L'observation passive tout d'abord, le chercheur ayant alors comme seul rôle de produire de la recherche, l'observation participante qui confère au chercheur un rôle dans le système permettant de légitimer sa présence, la recherche action ensuite

pour laquelle le chercheur a un rôle explicite de transformation du système étudié et enfin l'introspection pour laquelle le chercheur étudie sa propre expérience et les attitudes et comportements en temps réel (on se rapproche alors de l'étude ethnographique). Le positionnement pour cette recherche est celui de l'observation participante et ne peut être assimilé à celui d'une recherche action en raison d'un manque de rôle explicite dans la structure (actions transversales) et surtout en raison d'une très faible influence du chercheur sur les acteurs de la mise en œuvre du système qualité (David 2000). Un des aspects importants de l'observation participante est « l'imprégnation » (Jodelet 2003) qu'elle impose, en d'autres termes la nécessité de se fondre dans la vie quotidienne qui va sensibiliser le chercheur aux pratiques de cette organisation. Cette imprégnation a été rendue possible grâce à la présence à temps complet sur le terrain.

L'opérationnalisation de l'observation participante s'est déroulée selon une prise de note quotidienne ou régulière selon la temporalité de la recherche et sous forme de cahier de recherche ainsi que par la constitution d'une base de données à partir de la documentation interne et des archives à disposition.

Les caractéristiques de l'étude de cas ont enfin directement influencées les choix de présentation. L'approche longitudinale nécessite l'écriture d'une monographie selon Forgues et Vandangeon-Derumez (2007) qui reprend de manière plus ou moins détaillée les évolutions du phénomène étudié.

2.1.2 Collecte et traitement des données

Grâce à une intégration complète sur le terrain pendant une période de six mois en 2006 et de nouveau de janvier 2007 à janvier 2008, les données collectées sont nombreuses et diversifiées. La définition d'une donnée présentée par Stablien (1993, p. 514) et citée par Baumard et Ibert (2007) permet en effet de prendre en compte un grand ensemble d'informations recueillies tout au long de l'étude de cas : « une donnée peut être définie comme une représentation qui permet de maintenir une correspondance bidirectionnelle entre une réalité empirique et un système symbolique ». Les données utilisées sont toutes de natures qualitatives et constituées de matériaux :

- de nature expérimentale (la documentation interne) ;
- de nature bibliographique (les ouvrages portant sur la Cour des comptes et les articles et rapports écrits par les membres de la Cour sur l'organisation de l'institution et la mission de l'audit financier) ;
- résultant de l'observation (observation de la mise en œuvre des outils et procédures décrits dans la documentation interne, participation à des réunions pour l'élaboration et la planification des composantes du système de contrôle qualité et discussion informelle avec les différents acteurs de l'audit financier, tous ces événements ayant donné lieu à des retranscriptions manuscrites et à un recoupage avec les données issues de la documentation interne).

Les données utilisées sont donc constituées de données primaires qui offrent l'opportunité de se confronter directement à la « réalité du terrain » mais qui peuvent également introduire des contraintes comme, selon Thiétart (2007), la nécessité de maîtriser le système d'interactions complexe avec le terrain ou encore l'introduction de distorsion dans l'analyse des données produites. C'est pourquoi, le recueil des données intègre également des données secondaires de nature bibliographiques ou issues des archives de la Cour des comptes afin d'assurer la complémentarité entre données primaires et secondaires. Les données bibliographiques sont utilisées pour décrire le fonctionnement de la Cour des comptes et sont recoupées avec les données

internes et l'observation (Annexe 2).

2.2 D'une étude longitudinale à l'étude de changements et évolutions pour la Cour des comptes

L'observation et l'analyse de la politique qualité de la Cour des comptes s'appuient sur la retranscription de l'étude de cas longitudinale. Afin de conserver cette caractéristique importante de l'étude de cas et d'être à même de rendre compte des évolutions sur la période étudiée (2006-2009), la présentation des résultats suit un déroulement chronologique selon le découpage suivant :

- la préparation de l'exercice de certification, 2006 ;
- la première campagne de certification et le début de la deuxième campagne 2007-2008 ;
- la deuxième campagne de certification et le début de la troisième campagne 2008-début 2009.

Le découpage chronologique suit la démarche proposée par Van de Ven et Poole présentée dans Thiétart (2007, p. 461) qui est découpée en quatre étapes :

- établir une liste chronologique ;
- réarranger cette liste en fonction des catégories conceptuelles de la recherche ;
- faire une analyse des phases en identifiant les phases d'activité et examiner l'ordre des séquences dans les séries d'événements liés.

Afin d'étudier les outils et procédures mis en place au sein de la Cour des comptes dans le cadre de sa politique qualité, il est utile de définir le cadre de l'approche longitudinale. En effet, pour pouvoir observer les évolutions et les changements, il est nécessaire d'établir une base commune de comparaison. Les outils et procédures sont tout d'abord présentés au travers d'un document clé pour la préparation et la réalisation de la certification, l'instruction du Premier président qui fixe les grands axes de l'audit. Ensuite sont présentés les guides et manuels produits par la Cour en interne durant la phase étudiée. Finalement le dernier point est consacré à l'étude des documents dédiés à la politique qualité de la Cour des comptes. Le choix de s'appuyer sur les documents clés pour introduire les outils et procédures de la politique qualité de l'audit financier permet ainsi de construire un cadre commun d'étude propice à la comparaison (les données expérimentales issues de la documentation interne ayant toujours été confrontées et recoupées avec les pratiques observées).

2.2.1 La préparation de l'exercice de certification (2006)

Le document clé de la certification, l'instruction du Premier président

L'instruction du Premier président est un document annuel qui fixe les principes de l'organisation de la certification, le plan du rapport d'audit et le calendrier des travaux. La première instruction datant de 2006 portant sur la nouvelle mission de certification des comptes de l'État n'intègre pas la notion de politique qualité au sein de l'organisation de la mission de certification mais elle se positionne sur des points importants. Il s'agit tout d'abord de l'allocation des ressources, l'instruction précise l'importance des engagements d'effectifs et stipule clairement qu'ils ne doivent pas diminuer. L'instruction fait ensuite le point sur un processus central pour la qualité de la certification de la Cour des comptes, la contradiction. L'objectif de l'instruction est de concilier les exigences contenues dans le code des juridictions financières en matière de contradiction avec les

exigences spécifiques (notamment temporelles) de la certification. La procédure de contradiction est donc adaptée à l'exercice de l'audit financier et peut ainsi constituer un processus clé de la politique qualité de la Cour.

Les guides de certification

La préparation de la certification a été notamment dédiée à la réalisation de plusieurs guides de certification qui avaient comme objectif premier de situer la mission de certification par rapport aux autres missions de la Cour et de présenter les grands principes d'un tel audit plutôt que d'en dérouler la méthodologie.

C'est en 2004 que la Cour produit un premier guide de la certification, « Guide de la certification des comptes de l'État » qui est en fait un recueil des informations nécessaires à une première approche de la certification : le contexte comptable, les définitions et principes et les différentes phases du processus de certification. D'utilité plus théorique que pratique ce guide est le seul à être produit avant le premier guide pratique et complet de la Cour en 2007. On n'y retrouve pas alors encore la notion de qualité de la certification même si des notions importantes y sont abordées telles que les effectifs, les méthodes ou encore l'organisation interne.

Les documents dédiés à la politique qualité

La politique qualité de la Cour si elle n'est pas représentée dans les documents et guides généraux se retrouve dans un document datant de 2006 et intitulé : « La fonction contrôle qualité dans le cadre de la certification des comptes». Ce document présente sous forme de note une synthèse des prescriptions des normes internationales (ISA et ISQC1) en matière de contrôle et d'assurance qualité. Cette note, si elle n'est pas adaptée au cas de la Cour et ne constitue pas telle quelle la politique qualité de la Cour, est un signe de la prise en compte des considérations de la notion de qualité pour l'audit financier. Elle s'appuie de plus sur une démonstration des pratiques les plus fréquentes des cabinets d'audit dans un objectif d'illustration. Les grandes rubriques de cette note sont celles de la norme internationale, ISQC1 (les composantes du système de contrôle qualité). Pour conclure, elle pointe les grandes conséquences en termes d'organisation qui pourraient être applicables à la Cour des comptes.

2.2.2 La première campagne de certification (2007)

Le document clé de la certification, l'instruction du Premier président

L'instruction 2007 du Premier président fixe l'organisation et le déroulement des travaux de certification avant de détailler le déroulement de ses travaux en présentant les trois principales étapes. L'objectif est de préciser les types de travaux et la répartition des tâches. Cette deuxième instruction de Premier président introduit également les acteurs de la certification au travers d'une annexe consacrée aux fonctions de la certification. Apparaissent ainsi les experts seniors et juniors recrutés pour une durée moyenne de trois ans et issus du secteur privé (pour la plupart des grands cabinets d'audit). Certains experts sont en réalité recrutés depuis la phase préparation de l'exercice de certification (2006) mais leur fonction n'est formalisée que dans cette deuxième instruction. Ensuite, même s'il n'est pas fait mention directement de la qualité dans cette instruction, on retrouve cependant l'une des exigences de la norme internationale ISQC1, la définition des responsabilités, présentées dans cette annexe sur les fonctions de la certification. L'instruction précise également clairement dans cet énoncé de répartition des tâches le rôle du Procureur Général et donc du Parquet dans la politique qualité. C'est en effet à lui qu'il revient de « s'assurer de la

conformité du contrôle qualité mis en œuvre dans les travaux de certification aux dispositions du code des juridictions financières et de la norme internationale de contrôle qualité ISQC1 ». Cet extrait de l'instruction démontre bien la prise en compte de la notion de la qualité au sein de la Cour et son internalisation.

Les guides de certification

Suite à son premier exercice de certification sur les comptes 2006, la Cour a publié en interne seulement son premier guide complet de certification « Guide d'exercice de la certification, comptes de l'État ». Ce guide s'appuie notamment sur un benchmark des meilleures pratiques relevées dans les institutions supérieures de contrôle.

La troisième partie est dédiée à la présentation de la politique qualité de la Cour. Elle en propose les fondements en application de la norme ISQC 1 du recueil des normes ISA. Contrairement aux autres parties, celle-ci est davantage prescriptive que descriptive. Elle traite des différentes composantes d'une démarche de qualité et propose des actions à mener pour que la Cour applique les meilleures pratiques dans ce domaine. Elle distingue le contrôle de la qualité et l'assurance de la qualité, les deux pans complémentaires de la démarche de qualité.

Le schéma ci-après présente l'organisation du guide de la certification de la Cour des comptes et permet ainsi de positionner la politique qualité.

Schéma 3 : Plan synthétique du guide de la certification de la Cour des comptes

<table>
<tr><td colspan="2">GENERALITES</td><td colspan="3">I - Le guide d'exercice
II - La notion de certification
III - L'organisation de la certification</td></tr>
<tr><td colspan="2">PARTIE I - LE DEROULEMENT DE LA CERTIFICATION</td><td colspan="2">PARTIE II - LES CONCEPTS TRANSVERSAUX</td><td colspan="2">PARTIE III - LA QUALITE</td></tr>
<tr><td>I - LA PREPARATION DES MISSIONS</td><td>Les connaissances requises
La planification des missions
La mobilisation des ressources internes</td><td rowspan="2">I - LES CONCEPTS DE BASE</td><td rowspan="2">Les acteurs
La communication
La documentation des diligences</td><td rowspan="2">I - LE CONTRÔLE DE LA QUALITE</td><td rowspan="2">Définition
Les éléments constitutifs
La documentation</td></tr>
<tr><td>II - LA REALISATION DES MISSIONS</td><td>La phase intermédiaire
La phase finale
Les observations d'audit</td></tr>
<tr><td>III - LA CONCLUSION DES MISSIONS</td><td>Les rapports de synthèse des missions
La préparation du rapport de certification
L'adoption du rapport de certification
La publication et la communication du rapport</td><td>II - LES CONCEPTS TECHNIQUES</td><td>Les seuils de signification
Les techniques de contrôle
La prise en compte de l'informatique</td><td>II - L'ASSURANCE DE LA QUALITE</td><td>Définition
La mise en œuvre
La documentation</td></tr>
<tr><td colspan="2">ANNEXES</td><td colspan="4">Table des abréviations, glossaire, liste des textes réglementaires, liste des annexes</td></tr>
</table>

Source : Portal et Zérah dans « Rapport présentant la première version du guide d'exercice de la certification et les modalités de mise à jour » (2007)

À l'image des prescriptions des normes internationales d'audit, le guide de la certification découpe la politique qualité selon les deux piliers de la norme ISQC1, le contrôle qualité et l'assurance qualité. Pour chacune de ces notions le guide débute par un rappel des définitions et principaux concepts. On note lors de ce passage plutôt descriptif le focus fait sur l'importance de la qualité pour la Cour : « La bonne qualité des travaux de certification accroît la confiance accordée aux résultats de ces travaux, ce qui facilite notamment la mise en œuvre des recommandations émises par la Cour. Elle concourt en outre à la réputation et à la crédibilité de l'institution. Un contrôle qualité assorti d'une assurance qualité est censé garantir que les travaux de certification satisfont aux attentes des citoyens, des audités et des normes et pratiques professionnelles. » (p. 312 du guide).

Chacun des concepts d'une politique qualité énoncés dans les normes internationales fait l'objet

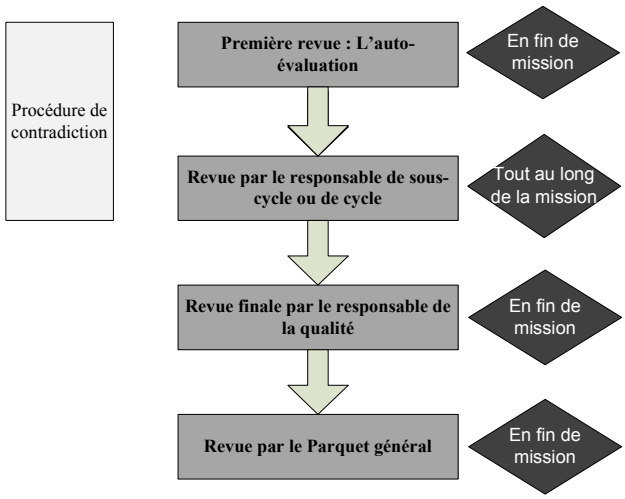
d'une présentation des pratiques de la Cour à ce sujet puis d'une présentation des bonnes pratiques. En effet, comme énoncé en début de cette sous-partie, le guide de la certification est davantage prescriptif que descriptif pour la partie correspondant à la politique qualité.

Concernant l'éthique, la Cour met en avant sa charte de déontologie, son comité de déontologie et le code des juridictions financières comme outils de la qualité. Pour les ressources humaines les principaux outils sont des grilles d'évaluation et la formation. Pour la notion d'indépendance la Cour met en avant le statut constitutionnel de sa mission de certification. Finalement la définition des rôles et des procédures est principalement réalisée par la description des rôles contenue dans l'instruction du Premier président et grâce à la notification des contrôles par la Cour à l'audité qui comporte également le détail des rôles et responsabilités.

Concernant le contrôle qualité de la politique qualité de la Cour, la première partie dédiée aux définitions est l'occasion de présenter les premiers outils mis en place. La deuxième partie est plus spécifiquement dédiée aux outils car elle présente les éléments constitutifs du contrôle qualité : le questionnaire d'auto-évaluation, les revues des travaux et la documentation.

Les revues des travaux s'appuient pour la Cour sur deux principes fondamentaux de son mode de fonctionnement : la contradiction avec l'audité et la collégialité. Les différentes étapes successives des revues des travaux sont synthétisées dans le schéma ci-après.

Schéma 4: Étapes successives des revues des travaux pour la Cour des comptes



Source : Portal dans « Guide de la certification » (2007, p. 359)

La dernière partie du guide relative à la politique qualité de la Cour en décrit l'assurance qualité. Après un rappel des définitions normatives, le guide présente les bonnes pratiques d'une assurance qualité en interne et en externe ainsi que la nécessité de prendre en compte les conclusions de l'assurance qualité pour en assurer son suivi mais ne présente pas les pratiques de la Cour qui ne sont pas stabilisées au moment de l'écriture du guide. Cette partie est principalement l'occasion de présenter les principes de l'assurance qualité et d'en montrer les avantages.

Finalement, la politique qualité de la Cour, si elle est largement formalisée et présentée au travers du guide de la certification, présente un déséquilibre entre l'application des deux notions centrales : le contrôle qualité et l'assurance qualité.

Les documents dédiés à la politique qualité

Même si l'on ne recense pas de documents spécifiquement dédiés à la présentation de la politique

qualité de la Cour en dehors du guide de la certification, on retrouve des points sur la notion de la qualité dans des documents plus génériques.

Le rapport de 2007 sur l'application des normes internationales d'audit pointe notamment les concepts clés développés dans les normes et parmi eux, l'existence d'un contrôle qualité. Ce rapport précise les attentes des normes ISQC1 et ISA 220 et insiste sur l'importance de la mise en place d'un contrôle qualité comme outil de maîtrise des risques.

De même, une note relative à la stratégie de formation des acteurs traite de la politique qualité de la Cour en mettant en avant l'importance des ressources humaines pour l'exercice d'audit, les formations nécessaires et les compétences que doivent posséder les acteurs de la certification. Elle distingue de plus les besoins de formation (besoins théoriques et méthodologiques) selon la typologie des acteurs de la certification et selon les comptes ou cycles d'audit.

2.2.3 La deuxième campagne de certification (2008 – début 2009)

Le document clé de la certification, l'instruction du Premier président

L'instruction du Premier président fixant les conditions de réalisation pour la certification 2008 des comptes 2007 fait explicitement référence à la politique qualité de la Cour dès le premier point abordé : l'organisation et les moyens de la Cour pour les travaux de certification. L'instruction aborde la question de l'attribution des moyens, notion importante pour la qualité, et fait le point sur ce qu'elle qualifie de « Système de contrôle qualité ». La dénomination évolue dans cette nouvelle instruction avec ce nouveau terme qui peut être rapproché de celui de politique qualité et ne doit pas être confondu avec le contrôle qualité qui n'en est qu'une étape. L'instruction fait référence au guide de la certification pour situer le système de contrôle qualité et précise le rôle du Procureur général qui « est en charge de s'assurer de la conformité du système de contrôle qualité mis en œuvre dans les travaux de certification aux dispositions du code des juridictions financières et des normes internationales d'audit. Il présente ses observations sur l'efficacité du contrôle qualité en chambre du conseil. Le contre-rapporteur de l'acte de certification assure une revue de contrôle qualité avant le délibéré final de la formation interchambres sur le projet de position de la Cour. A l'issu de la campagne 2008-2009, une revue du système de contrôle qualité sera effectuée en interne » (Instruction n°627, 2008). Les rôles sont ainsi définis pour cette troisième instruction et l'assurance qualité se voit confier à la responsabilité du Procureur général qui assume également de facto le rôle de responsable qualité.

Les guides de la certification

La version 2008 du guide de la certification change d'appellation, le guide s'intitule désormais « Méthodologie pour la certification des comptes de l'État. Livre I – Guide d'exercice ». Parmi les actualisations réalisées figurent les développements correspondant à la politique qualité de la Cour. La vision globale de la politique qualité s'intitule désormais « Système de contrôle qualité de la certification des comptes de l'État » et cette nouvelle appellation fait l'objet d'une fiche précisant que ce système qualité inclut le contrôle qualité et l'assurance qualité.

Les développements concernant le contrôle qualité sont sensiblement les mêmes que dans la version précédente et présente d'abord les notions centrales avec leur application au sein de la Cour puis les principaux outils : revue des travaux, questionnaire d'auto-évaluation et documentation. On note cependant que les rôles sont maintenant clairement définis comme le précisait l'instruction du Premier président pour la fonction d'assurance qualité et de responsable qualité.

Le guide contient également un outil supplémentaire pour le contrôle qualité, la présentation des

guides d'audit par sous-cycle qui font maintenant partie de la formalisation du contrôle qualité au même titre que le questionnaire d'auto-évaluation. En matière de certification des comptes de l'État, la formalisation des connaissances et des procédures et leur documentation sont des étapes considérées comme essentielles dans la réalisation du contrôle de la qualité.

Concernant le deuxième pan du système de contrôle qualité, l'assurance qualité, on note une nouvelle formulation car l'assurance qualité devient : « Le suivi du contrôle qualité ». Les développements concernant cette notion insistent sur le fait qu'elle est complémentaire du contrôle qualité. Pour détailler sa mise en œuvre, le guide reprend l'instruction du Premier président de 2008 pour situer le rôle du Procureur général et fait le point sur son double rôle : « Au sens d'ISQC1 appliquée à une organisation de droit commun, le suivi du contrôle qualité ne pourrait être réalisé que par une instance n'ayant pas pris part au contrôle qualité : en première analyse, rendant ses conclusions à plusieurs étapes intermédiaires de la certification et ses observations orales en chambre du conseil, le Procureur général ne pourrait, après l'acte de certification, être le responsable du suivi du contrôle qualité ; néanmoins, la solution du « croisement » de deux collaborateurs différents paraît satisfaire aux exigences de la norme. »

La dernière évolution du guide concernant la politique qualité porte sur la revue par les pairs. La partie la concernant est davantage développée et présente les différents objets et approches possibles. Elle précise également la position de la Cour : « Le Parquet général a indiqué dans sa note du 14 mars 2008 au Premier président que « le souci de consolider la démarche de professionnalisation et de convergence avec les standards d'audit internationaux, et de renforcer son crédit et son image dans son environnement professionnel, pourrait conduire la Cour à souhaiter se soumettre à une revue externe. Une telle revue devra intervenir au moment où le dispositif aura acquis une maturité qui le rendra auditable sans craindre un trop fort « choc de culture », mais ne sera pas pour autant déjà entré dans un « régime de croisière» qui obèrerait son évolutivité. ». si la revue par les pairs n'est pas encore inscrite dans un échéancier précis, elle est envisagée est étudiée lors de cette troisième phase de l'étude de cas.

Les documents dédiés à la politique qualité

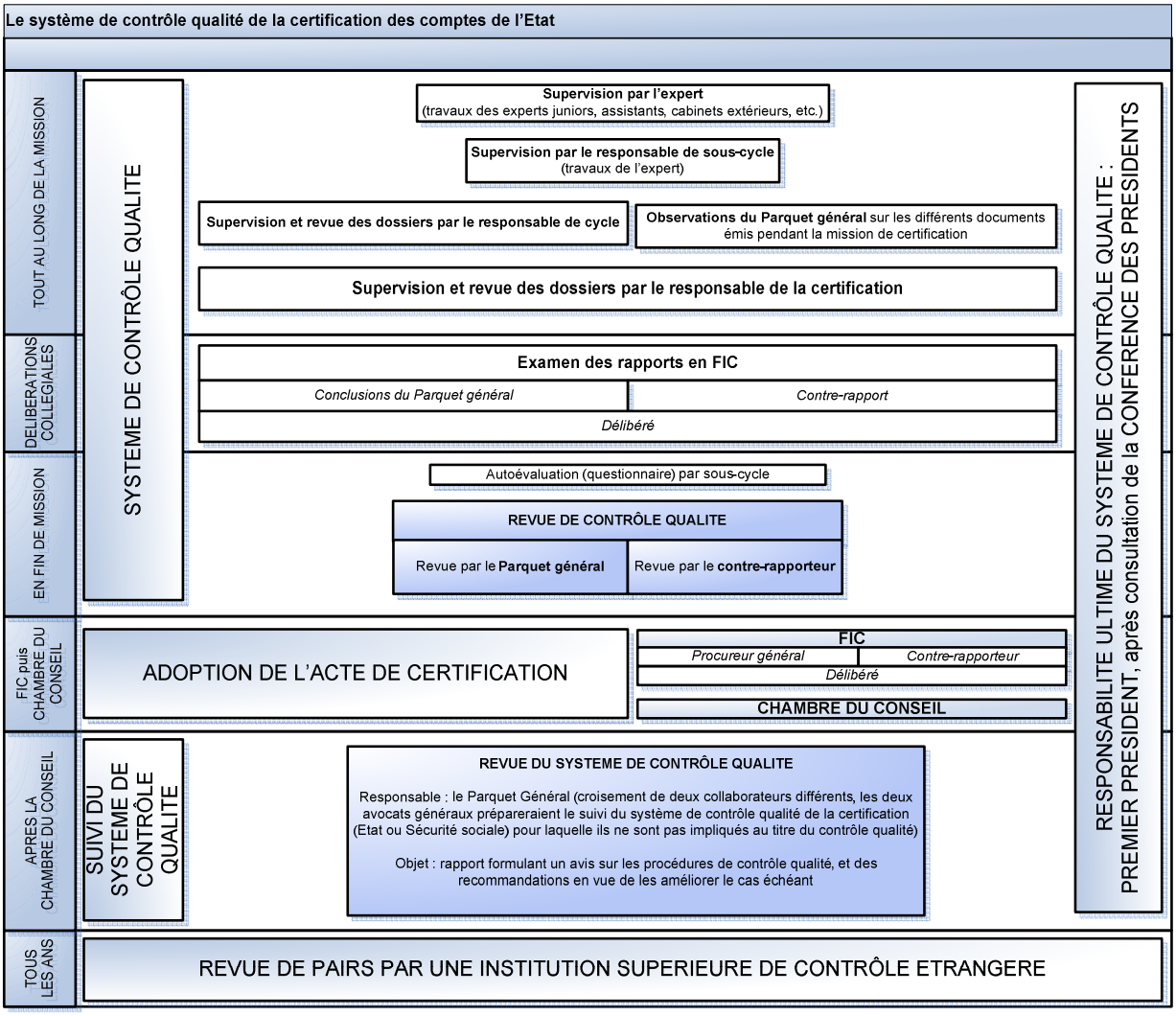
Pour ce deuxième exercice de certification, deux documents internes présentent la politique qualité de la Cour.

Le premier est une note de réflexion préparée par le Parquet général à l'attention du Premier président intitulée « Certification des comptes de l'État – note de réflexion sur le contrôle qualité et l'assurance qualité ». L'objectif est de dégager les grands enjeux de la qualité suite à la première campagne : le respect des règles d'éthique, l'acceptation et le suivi du client, la gestion des ressources humaines et la nomination d'un responsable de la qualité.

Le deuxième document qui démontre l'intérêt croissant de la Cour pour le développement de son système de contrôle qualité ou politique qualité est un document de formation. Préparé et présenté par le Parquet général dans le cadre des sessions de formation en début d'exercice de certification, il s'intitule « Certification des comptes, le contrôle qualité ». La première partie de cette formation est dédiée classiquement aux normes et définitions telles qu'elles sont prévues dans les normes internationales et présente les principes applicables à la politique qualité de la Cour qui préexistaient à la certification (contradiction et collégialité). La deuxième partie de la formation est consacrée à la présentation des enjeux spécifiques pour la Cour : la définition des rôles en matière de qualité, la définition et le respect des règles d'éthique et d'indépendance, l'acceptation et le maintien de la relation client et la gestion des ressources humaines.

Pour conclure, le schéma suivant synthétise la politique qualité de la Cour des comptes en fin 2008.

Schéma 5 : Le système de contrôle qualité de la certification des comptes de l'État



Source : Portal et Zerah dans « Méthodologie pour la certification des comptes de l'État Livre I - Guide d'exercice » (2008)

2.3 Analyse de la mise en place de la politique qualité de la Cour des comptes

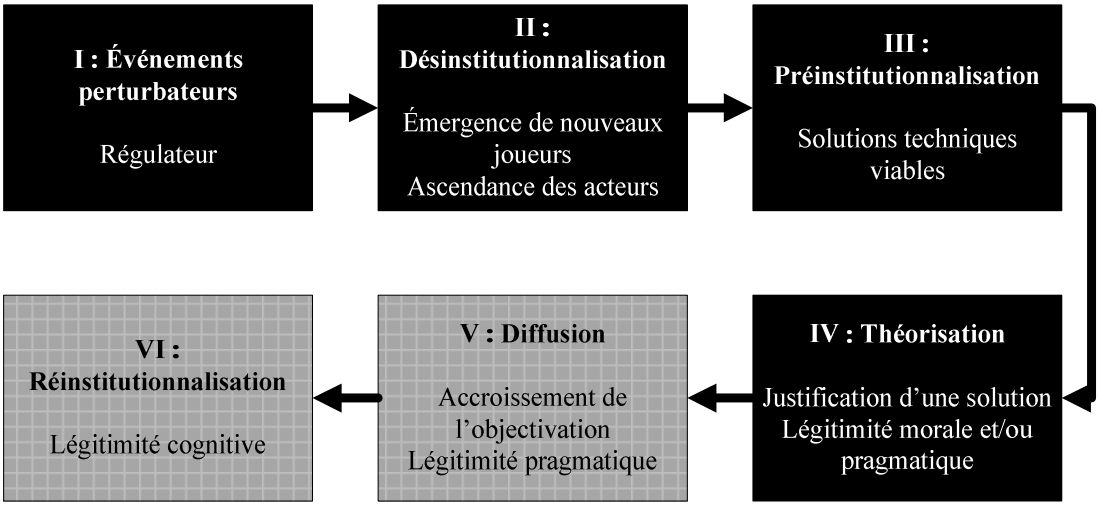
Le changement étudié pour analyser la mise en place d'une politique qualité par la Cour des comptes peut être perçu selon quatre visions directrices présentées par McNulty et Ferlie (2004). Il s'agit de la vision « contextualiste » (Pettigrew 1990), de la vision structurationiste (Giddens 1984), de la vision co-évolutionniste et de la vision néo-institutionnaliste (Dacin et al. 2002)[v]. La vision néo-institutionnaliste s'opérationnalise directement sur le niveau de l'organisation étudiée pour expliquer les stabilités et également les changements en reconnaissant les interactions au niveau macro et micro. Cette approche est ainsi la plus adaptée à cette étude, centrée sur le seul champ de la Cour des comptes aux niveaux macro et micro. Malgré des divergences portant notamment sur le champ d'application, la synthèse des différentes approches proposées par McNulty et Ferlie (2004, p. 1393) dégage un point consensuel, l'importance du contexte qui agit directement sur la forme du changement et également sur la signification et la dynamique du changement.

L'utilisation de la théorie institutionnelle pour l'étude du changement dans le cadre de cette étude

est également préconisée par Dent et al. (2007) qui développent la théorie néo-institutionnelle comme cadre de référence pour examiner les évolutions dans le secteur public, en particulier grâce à une attention accrue portée sur l'environnement et les acteurs internes et externes (2007, p. 3). L'étendue des recherches de la théorie néo-institutionnelle couvre en fait la diffusion des stratégies de contrôle, les changements structurels et l'adoption de l'audit ou de tout système de contrôle (Hasselbladh et Kallinikos 2000, p. 698).

Le schéma suivant illustre l'avancée de la politique qualité de la Cour des comptes dans les étapes du changement institutionnel en mettant en avant en noir les étapes franchies.

Schéma 6 : Les étapes du changement institutionnel selon l'approche institutionnelle « structurationniste » adaptée au cas de la politique qualité de la Cour des comptes



Source : Schéma adapté et traduit de Greenwood et al. (2002, p. 60)

2.3.1 La préparation du premier exercice de certification, une place marginale de la politique qualité – la désinstitutionnalisation de la notion de qualité

La première phase chronologique de l'étude de cas correspond aux deux premières étapes de l'approche de Greenwood et al. (2002). En effet, la LOLF en 2001 créé le premier stade de l'étape d'événement perturbateur en instituant la mission de certification des comptes de l'État pour la Cour des comptes et par la suite le choix de la Cour de se conformer aux normes internationales d'audit créé l'obligation pour l'institution de mettre en œuvre un système de contrôle et d'assurance qualité comme prévu dans la norme ISQC1. Cette première étape a donc lieu avant la première phase d'étude débutant en 2006, la préparation du premier exercice de certification.

L'étape de désinstitutionnalisation[vi] se déroule durant la phase étudiée, elle consiste selon Greenwood et al. (2002) à l'apparition de nouveaux acteurs et également au bouleversement de l'ordre social par l'introduction de nouvelles idées créant une ouverture pour le changement. La mission de certification implique le bouleversement de l'ordre social et remet en question pour la Cour sa conception de la qualité car les recommandations du référentiel normatif international d'audit nécessite la mise en place de procédures et de mécanismes spécifiques à l'audit financier. Si la notion de qualité préexistait au travers des mécanismes traditionnels de la qualité pour la Cour, la contradiction, la collégialité et le rôle du Parquet, la mission de certification désinstitutionnalise ces éléments. Leurs rôles sont en effet bouleversés car ils intègrent une politique qualité plus vaste n'ayant jusqu'alors jamais été envisagée ou formalisée. Les nouveaux acteurs qui interviennent alors suite à l'émergence d'un événement perturbateur sont principalement des acteurs normatifs,

l'organisme régulateur en termes de normes internationales d'audit, l'IFAC et ses normes ISAs. La Cour des comptes voit également apparaître de nouveaux acteurs internes, les experts contractuels issus du secteur privé. À ce stade du changement institutionnel présenté par Greenwood et al. (2002) on ne constate pas encore de changement concernant les outils et les procédures de la politique qualité de la Cour. La place de la qualité est encore marginale dans la documentation et la méthodologie. Il s'agit donc d'une phase de préparation au changement.

Pour approfondir la définition cette phase chronologique de l'étude dans le processus global de changement institutionnel, Townley (2002) préconise d'étudier la nature de la rationalité[vii] accordée à l'objet étudié. A ce stade de la désinstitutionnalisation, la rationalité accordée à la politique qualité de la Cour peut être rapprochée de la rationalité substantielle de Townley (2002, p. 165) qui attribue à cette typologie de la rationalité donnée à l'objet étudié la volonté de toujours faire référence aux valeurs du passé (les mécanismes traditionnels de la Cour et sa vision de la qualité). La politique qualité pour la Cour ne peut donc pas afficher pour le moment sa rationalité propre ce qui explique sa place marginale à ce stade de l'étude.

2.3.2 La première campagne de certification : un déploiement détaillé de la politique qualité mais un déficit de structuration et de prise en compte - la pré-institutionnalisation

La deuxième phase de notre étude correspond à l'étape de pré-institutionnalisation consistant au choix de solutions techniques viables. Suite au premier exercice de certification, la Cour des comptes a défini ce qui composait sa politique qualité et l'a détaillé et formalisé notamment dans son guide de la certification.

Cette phase s'arrête à l'étape de pré-institutionnalisation et ne se propage pas jusqu'à l'étape de théorisation car l'étude des documents retranscrivant cette politique qualité a montré un déficit de structuration et un déséquilibre entre la mise en œuvre de solutions techniques pour le contrôle qualité et pour l'assurance qualité. Ces deux points permettent de conclure à l'absence de justification de la politique qualité de la Cour et de légitimité nécessaire pour atteindre l'étape de théorisation du changement institutionnel.

La rationalité accordé à la politique qualité n'et plus substantielle mais est alors plus proche de la rationalité pratique développée par Townley (2002) qui consiste à donner à l'objet étudié une rationalité permettant de gérer au quotidien et épisodiquement les problèmes rencontrés lors du changement. L'objectif avec une rationalité pratique est de guider l'action pour le changement vers une routine quotidienne permettant une gestion des difficultés pratiques immédiates.

2.3.3 La deuxième campagne de certification : une adaptation et une appropriation de la politique qualité - la théorisation de la qualité

Cette dernière phase chronologique de l'étude de cas est celle de la théorisation selon l'approche de Greenwood et al. (2002). En effet, l'étude de la documentation et des pratiques a montré une évolution de la politique qualité de la Cour vers une adaptation plus importante à l'institution et ainsi vers une appropriation de cette politique par la Cour. Les solutions techniques proposées dans l'étape de pré-institutionnalisation acquièrent ainsi une justification, une légitimité morale qui permet de passer à l'étape de la théorisation.

Toujours en évolution, la rationalité accordée à l'évolution de la politique qualité devient théorique (Townley, 2002) car le changement de la politique qualité est davantage fonction d'une construction plus précise de concepts abstraits reliés par les liens de causalité. Cette rationalité permet de définir clairement l'ensemble des connaissances théoriques liées à la politique qualité de

la Cour et semble bien correspondre avec l'étape de théorisation dans le processus de changement institutionnel.

A ce stade du changement institutionnel, la réponse de la Cour des comptes à l'introduction d'une nouvelle mission, la certification, et donc de nouvelles pratiques concernant la qualité, se rapproche de l'adaptation mécanique développée par Hernes (1995). L'adaptation mécanique représente un premier pas vers l'adaptation organique car il s'agit alors de mettre en place des règles formelles, une hiérarchie, des routines et une stabilité dans le changement en cours. L'adaptation organique est formalisée lorsque les pratiques sont complètement coordonnées et de façon informelle en laissant place à la discrétion, à l'improvisation et à de nouveaux changements (Burns et Stalker, 1961). L'étude de la documentation et des pratiques révèle une stabilisation de la politique qualité pour la Cour des comptes ainsi qu'une meilleure définition des rôles et des responsabilités (hiérarchie) permettant de caractériser l'adaptation mécanique. L'adaptation organique n'est pas encore effective et pourrait alors prendre place lors des dernières étapes du changement institutionnel de Greenwood et al. (2002) non encore approchées par la Cour, la diffusion et la ré-institutionnalisation.

Plus globalement, la mise en place et le développement de la politique qualité de la Cour peuvent être assimilés à un modèle convergent du changement puisque le contrôle qualité et l'assurance qualité pour l'audit financier intègrent des paramètres déjà présents au sein de l'institution comme la collégialité ou la contradiction. De plus, même si le processus de changement institutionnel représenté par les différentes étapes le constituant est moins visible lorsqu'il est évolutif, il modifie fortement à terme les rôles et la bureaucratie au sein de l'organisation (Caccia et Steccolini 2006).

3 Discussion et conclusion

Afin d'approfondir l'analyse de la mise en place de la politique qualité pour l'audit financier des comptes publics, cette dernière partie de l'étude propose une analyse en lien avec les mécanismes d'isomorphismes avant de faire le lien avec la normalisation internationale.

3.1 Une Perspective néo-institutionnelle en lien avec les mécanismes d'isomorphismes et le mimétisme

Selon DiMaggio et Powel (1983), les isomorphismes institutionnels sont les processus par lesquels les organisations ont tendance à adopter les mêmes pratiques et les mêmes structures en réponses à des pressions institutionnelles communes qui peuvent exister selon trois niveaux d'analyse :

- les isomorphismes normatifs font référence à l'insertion culturelle de l'organisation dans son environnement. L'objectif est de partager un savoir commun pour faire émerger un sentiment d'appartenance qui oriente les comportements. L'isomorphisme normatif introduit la profession et les associations professionnelles comme une force de socialisation (Fogarty, 1992). Il est défini par DiMaggio et Powell (1983) comme l'ensemble des efforts collectifs par lesquels les membres d'une profession définissent les conditions et les méthodes de travail afin d'établir une base cognitive légitime à leurs activités et en procurer un degré d'autonomie suffisant ;
- les isomorphismes mimétiques résultent de l'imitation entre organisations et sont liés à des situations pour lesquelles les choix d'action sont peu clairs et nécessitant alors le mécanisme

de mimétisme. Le mimétisme intervient au niveau de la définition des rôles et également au niveau de la modélisation des relations (Fogarty, 1992). La socialisation par l'isomorphisme mimétique s'accomplie lorsque les actions et croyances de l'organisation correspondent à celles de l'environnement ;

- les isomorphismes coercitifs sont les mécanismes par lesquels des acteurs extérieurs imposent des solutions utilisables par l'organisation dans sa quête de légitimité et d'appartenance à un environnement. Selon DiMagigio et Powell (1983), l'isomorphisme coercitif résulte non seulement des pressions formelles et informelles exercées sur l'organisation par d'autres organisations desquelles elle dépend, mais également des attentes de la société dans laquelle elle exerce ses activités.

Lors de la première phase temporelle de l'étude de la politique qualité de la Cour des comptes, la notion de qualité n'est pas développée mais l'institution en quête de légitimité normative se retrouve en plein cœur d'un isomorphisme normatif car elle cherche à s'insérer culturellement dans son nouvel environnement créé par l'apparition de la mission d'audit des comptes de l'État. Le choix d'adopter les normes internationales d'audit conduisant à la mise en œuvre d'une politique qualité est donc pleinement inscrit dans cet isomorphisme normatif en raison de la pression normative exercée par le normalisateur et les associations professionnelles qualifiée également de pression globale[viii] par Welch et Wong (2001).

Rapidement, lors du premier exercice de certification, cet isomorphisme normatif génère un isomorphisme coercitif. En effet, si la mise en œuvre d'une politique qualité était déjà fortement influencée par la recherche de légitimité normative et le poids du normalisateur (auquel s'ajoute également le poids des associations professionnelles), elle est encore plus influencée par la pression informelle exercée cette fois par les institutions supérieures de contrôle étrangères, un autre acteur de son environnement et par les attentes de la société dans laquelle la Cour évolue (les citoyens et l'audité). En effet, lors de la deuxième phase de l'étude de cas, la Cour des comptes doit se conformer aux pratiques de son environnement pour acquérir une légitimité morale ou cognitive et pour cela sa politique qualité doit être identique à celle des institutions supérieures de contrôle étrangères qui ont toutes adapté leurs pratiques au référentiel normatif international. Le développement et la formalisation de la politique qualité lors de l'étape de pré-institutionnalisation répond donc à un isomorphisme coercitif concomitant à un isomorphisme normatif.

Finalement, lors de l'étape de théorisation dans son changement institutionnel, la politique qualité se développe et évolue pour répondre aux pressions exercées par un isomorphisme mimétique. En effet, après avoir adapté et développé sa politique qualité pour répondre à des pressions coercitives et normatives, la politique qualité nécessite plus de structuration, une définition plus claire des rôles et des responsabilités ainsi que la création d'un meilleur équilibre entre le contrôle qualité et l'assurance qualité. C'est donc au travers d'un isomorphisme mimétique permettant de définir les rôles et de modéliser les relations du contrôle et de l'assurance qualité (Fogarty, 1992) que la Cour des comptes va obtenir une légitimité réglementaire et faire correspondre ses actions et croyances à celles de l'environnement. On note cependant qu'à ce stade l'isomorphisme mimétique semble limité en raison de la volonté de la Cour des comptes de s'approprier sa politique qualité en en renommant les principaux constituants. Il s'agit donc d'un mimétisme portant davantage sur la structure globale du contrôle et de l'assurance qualité.

3.2 Implications et conséquences de la normalisation internationale

Cette caractérisation de l'évolution de la politique qualité de la Cour des comptes met tout d'abord

en avant une influence de la normalisation internationale sur la politique qualité de la Cour des comptes qui doit adopter les outils et procédures préconisés par les normes ISAs et qui s'attache donc à les retranscrire. La Cour subit l'influence de la politique qualité et recherche une légitimité morale ou cognitive pour se conformer à son environnement normatif.

Dans un deuxième temps, en phase de théorisation, la politique qualité de la Cour prend l'ascendant sur le référentiel normatif international. En effet, la politique qualité de la Cour est renommée selon une nouvelle terminologie et intègre complètement des outils et méthodes propres à la Cour des comptes (collégialité et contradiction par exemple). La Cour des comptes recherche alors une légitimité réglementaire et veut faire la démonstration de sa cohérence. Elle va ainsi avoir un impact important sur la définition et la mise en place de sa politique qualité.

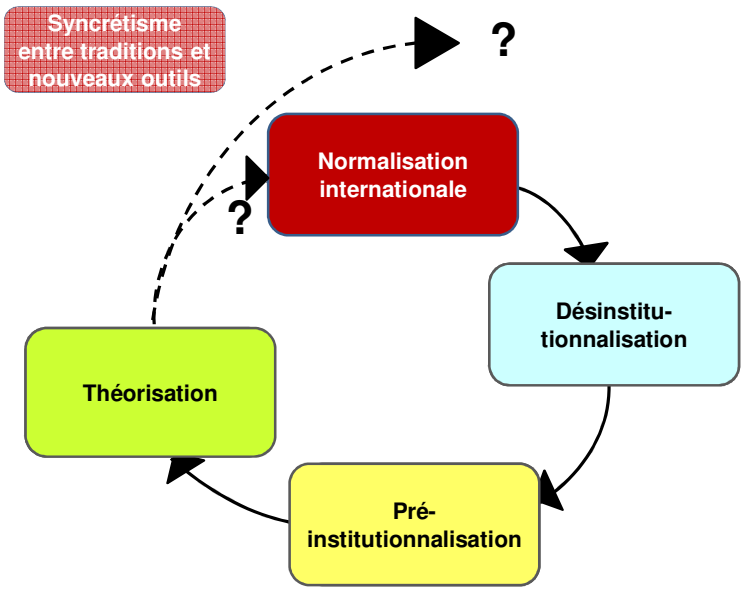
On relève donc une double influence qui s'exerce sur la politique qualité de la Cour des comptes. La première influence est celle du référentiel normatif international qui infléchit la construction de la politique qualité notamment par le biais de la zone de contrainte révélée, c'est-à-dire les éléments imposés (le formalisme et la distinction entre le contrôle et l'assurance de la qualité). La deuxième influence est celle des spécificités liées au contexte, à l'histoire, aux modalités de fonctionnement de la Cour des comptes qui vont permettre à l'institution de s'approprier et d'adapter sa politique qualité pour l'audit des comptes publics.

La mise en place d'une politique qualité pour la Cour et son exercice de certification des comptes engage donc une modification des pratiques qui infléchissent à leur tour la politique qualité mise en place. Cette influence réciproque correspond à la logique institutionnelle (Townley 1997) de la Cour construite par les pratiques institutionnelles et l'expérience et l'histoire de l'institution. Cette logique institutionnelle a conduit à mettre en œuvre, tout au long de la période observée, des « supra-normes » ou règles générales[ix] qui ont dicté le degré et l'évolution d'appropriation des pratiques constituant une politique qualité selon les normes d'audit et les pratiques des institutions supérieures de contrôle anglo-saxonnes.

L'adoption d'une politique qualité normée selon le référentiel normatif international engendre ainsi la création d'un syncrétisme pour la politique qualité de la Cour entre ses outils traditionnels (comme la collégialité et la contradiction) et de nouveaux outils issus de la normalisation internationale (les étapes successives des revues des travaux ou la structuration du travail en équipe par exemple). Ce syncrétisme permet à la Cour de prendre en compte les éléments imposés du référentiel normatif international (formalisme et distinction entre le contrôle et assurance qualité) tout en intégrant les éléments spécifiques de son environnement.

Le schéma suivant présente une synthèse de l'étude de l'évolution de la politique qualité de la Cour des comptes :

Schéma 7 : L'évolution de la politique qualité de la Cour des comptes



3.3 Conclusion

Le cadre méthodologique sollicité pour cette étude introduit plusieurs limites.

Le choix d'une étude de cas unique implique tout d'abord d'être vigilant sur plusieurs points : la sélection et la définition des frontières quant au domaine de recherche et la validité des concepts dégagés ainsi que les retombées théoriques. La question de la validité est très importante puisqu'elle touche à la fois la validité interne et externe de la recherche. Parmi les tactiques proposées par Yin (1994), l'analyse sur une série temporelle (étude longitudinale), l'utilisation de multiples sources de données, la mise en place d'une chaîne de preuves nécessitant la création d'une base de données et l'utilisation de rapports clés sont les solutions sollicitées dans cette recherche pour assurer la validité interne et externe. Concernant la validité des construits, il est possible de s'appuyer sur le recoupement des données (Chalmers 1987). Cela a nécessité la mobilisation de plusieurs sources de données autour de l'étude du même phénomène pour créer ainsi une convergence des sources de preuves.

Le design de recherche a conduit ensuite à privilégier une étude de cas longitudinale (2006-2009) observant la politique qualité de la Cour des comptes. Elle a nécessité un investissement impliquant un manque de distanciation avec le terrain et les acteurs en raison d'une présence très fréquente et d'une intégration complète au sein de l'institution. Ce manque de distanciation avec le terrain a été pris en compte dans le processus global de la recherche en programmant un retrait du terrain pour la phase de rédaction.

Cette recherche avait comme objectif de déterminer les impacts de l'adoption du référentiel normatif international sur la mise en place et le développement d'une politique qualité pour la certification de la Cour des comptes. Cette recherche a permis de conclure à une modification de la structure organisationnelle de la politique qualité de la Cour sous la forme d'un syncrétisme entre ses pratiques traditionnelles (collégialité, contradiction) et de nouvelles pratiques issues des normes internationales (les étapes successives de revue des travaux par exemple).

Finalement, l'introduction de la certification et de sa politique qualité a amené la Cour à repenser son mode de fonctionnement et à adopter de nouveaux outils qui ont conduit à modifier la structure institutionnelle. L'introduction de la nouvelle mission de certification et plus spécifiquement de la politique qualité de la certification a ainsi mis en œuvre un processus d'amélioration continue issu de l'émergence d'un questionnement de la part des membres de la Cour des comptes et de l'application de la normalisation internationale.

Cette recherche, si elle donne une image des évolutions observées sur une période donnée, porte sur un processus continu d'adoption des normes internationales d'audit. Le prolongement tacite de cette recherche serait donc d'étudier la suite des évolutions afin d'observer si la Cour des comptes adoptera pleinement le modèle prescrit par le référentiel normatif international.

Références bibliographiques

Baumard, P., Donada, C., Ibert, J., Xuereb, J. M. (2007). La collecte des données et la gestion de leurs sources In *Méthodes de recherche en management*, Vol. 3ème édition (Eds, Thiétart, R.-A.). Dunod, 223-256.

Baumard, P., Ibert, J. (2007). Quelles approches avec quelles données ? In *Méthodes de recherche en management*, Vol. 3ème édition (Ed, coll., R.-A. T. e.). Dunod, 84-106.

Caccia, L., Steccolini, I. (2006). Accounting change in Italian local governments: What's beyond managerial fashion? *Critical Perspective on Accounting* 17: 154-174.

Carpenter, V., Feroz, E. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: An analysis of four us state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting Organizations and Society* 26: 565-596.

Chalmers, A. (1987). *Qu'est ce que la science ?* , Paris: La Découverte.

Dacin, M. T., Goodstein, J., Scott, W. R. (2002). Institutional theory and institutional change: Introduction to the special research forum. *Academy of Management Journal* 45 (1): 45-57.

David, A. (2000). La recherche intervention, cadre général pour la recherche en management? In *Les nouvelles fondations des sciences de gestion. Éléments d'épistémologie de la recherche en managemen*t (Eds, A. David, A. H., R. Laufer). FNEGE: Vuibert.

Dent, M., Gestel, N. V., Teelken, C. (2007). Symposium changing modes of governance in public sector organizations: Action and rhetoric. *Public Administration* 85 (1): 1-8.

DiMaggio, P. J., Powell, W. (1983). "The iron cage revisited" Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. American Sociological Review 48: 147-160.

Fogarty, T. J. (1992). Organizational socialization in accounting firms: A theorical framework and agenda for future research. Accounting Organizations and Society 17 (2): 129-149.

Forgues, B., Vandangeons-Derumez, I. (2007). Analyses longitudinales. In *Méthodes de recherche en managemen*t, Vol. 3ème édition (Ed, coll, R. A. T. e.). Dunod, 422-448.

Giddens, A. (1984). *The constitution of society* Cambridge: UK : Polity Press.

Godelier, E. (2006) *La culture d'entreprise* Paris : Éditions La Découverte.

Godelier, E. (2009). La culture d'entreprise, source de pérennité ou source d'inertie ? *Revue Française de Gestion* 35 (192): 95-111.

Gonzales, B., Lopez, A., Garcia, R. (2007). How supreme audit institutions measure the impact of their work? 11th Biennial CIGAR Conference, Coimbra.

Greenwood, R., Hinings, R. (1988). Organizational design types, tracks and the dynamics of strategic change. *Organization Studies* 9 (3): 293-316.

Greenwood, R., Suddaby, R., Hinings, C. R. (2002). Theorizing change: The role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. *Academy of Management Journal* 45 (1): 58-80.

Hasselbladh, H., Kallinikos, J. (2000). The project of rationalization: A critique and reappraisal of neo-

institutionalism in organization studies. *Organization Studies* 21 (4): 697-720.

Hernes, T. (2005). Four ideal-type organizational responses to new public management reforms and some consequences. *International Review of Administrative Sciences* 7 (1): 5-17.

Hofstede, G. (1980). Motivation, leadership and organizations: Do American theories apply abroad? *Organizational Dynamics Summer*: 42-63.

IFAC (2006), Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements.

Jodelet, D. (2003). Aperçus sur les méthodologies qualitatives. In *Les méthodes des sciences de gestion*: Puf, 140 - 162.

Pettigrew, A. M. (1990). Longitudinal field research on change: Theory and practice. *Organization Science* 1 (3): 267-292.

McNulty, T., Ferlie, E. (2004). Process transformation: Limitations to radical organizational change within public service organizations. *Organization studies* 25 (8): 1389-1412.

Oliver, C. (1992). The antecedents of deinstitutionalization. *Organization Studies* 13 (4): 563-588.

Scott, W. R. (1995). *Institutions and organizations.* Thousand Oaks : Sage.

Thiétart, R. A., collectif. (2007). *Méthodes de recherche en management.* Paris: Dunod.

Townley, B. (1997). The institutional logic of performance appraisal. *Organization Studies*

18 (2): 261-285.

Townley, B. (2002). The role of competing rationalities in institutional change. *Academy of Management Journal* 45 (1): 183-179.

Van de Ven, A. H., Poole, M. (1995). Explaining development and change in organizations. *Academy of Management Review* 20 (3): 510-540.

Van Maanen, J., Laurent, A. (1992). The flow of culture: Some notes on globalization and the multinational cooperation In *Organization theory and the multinational corporation* (Ed, Press, S. M.). New York: S. Ghoshal E. Westney, 275-312.

Wacheux, F. (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion* Paris: Economica.

Welch, E. W., Wong, W. (2001). Effects of global pressures on public bureaucracy, modelling a new theoretical framework. *Administration & Society* 33 (4): 371-402.

Yin, R. K. (1981). The case study crisis: Some answers. *Administrative Science Quarterly* 26: 58-65.

Yin, R. K. (1994). *Case study research, design and methods.* Sage Publication.

Annexe 1 : Sources professionnelles utilisées pour la comparaison des pratiques de politiques qualité

CCE (1998), Manuel d'audit.

CCE. (2000). Politiques et normes d'audit de la

EUROSAI. (2004). Guidelines on audit quality.

EUROSAI. (2005). Report on a certification scheme in public-sector auditing.

GAO (2007), Financial audit manual: Exposure draft.

NAO (1995), Financial audit manual.

NAO (2006), The audit manual.

NAO. (2004). State in the European Union.

OAG (2003), Manual on annual audit.

OAG (2003), Manuel de la vérification annuelle.

PricewaterHouseCoopers. (2005). Benchmark États & cours des comptes. Mission audit stratégique.

Annexe 2 : Les données secondaires : Principaux rapports internes utilisés

(1999). Présentation des réflexions sur la révision de l'ordonnance de 1959 relative aux lois de finances. Cour des Comptes.

(2002). La certification des comptes de l'État une mission considérable. Article 15: 5.

Comptes

(2002). Note de faisabilité sur la certification, premières questions et premières réponses. Cour des Comptes.

(2003). Note présentant une analyse comparée de la certification et du contrôle juridictionnel. Cour des comptes.

(2003). Audit quality assurance, keys points in the french Cour des comptes system. Cour des Comptes.

(2003). Quality Control (QC) in the French Regional Courts of Accounts. Cour des comptes.

(2004). La certification des comptes de l'État, dossier documentaire volume ii. Cour des Comptes.

(2004). Guide de la certification des comptes de l'État. Cour des Comptes.

(2004). Intervention du Premier président CRPP du 9 novembre 2004. Cour des Comptes.

(2005). La certification des comptes de l'État, dossier documentaire volume ii. Cour des Comptes.

(2006). Note sur la fonction « contrôle qualité » dans le cadre de la certification des comptes. Cour des comptes.

(2006). Organisation des missions finales. Cour des comptes

(2006). La certification des comptes de l'État, dossier documentaire volume ii. Cour des Comptes.

(2006). Mémento destiné aux rapporteurs des notes d'évaluation de la comptabilité dans les ministères, 3ème édition. Cour des comptes.

(2006). Rapport sur l'évolution des NEC, Cour des comptes.

(2006). Rapport sur l'organisation des dossiers de travail type dans le cadre de la certification des comptes de l'État. Cour des comptes.

(2006). Instruction du Premier président n°613. Objet : Rapport sur les comptes de l'État – exercice 2006 (présenté en application de l'article 58-5° de la LOLF). Cour des comptes.

(2006). Rapport pour une orientation de la certification 2006. Cour des comptes.

(2006). Rapport pour une orientation de la certification 2006. Cour des comptes.

(2006). Discours du Premier président au séminaire des secrétaires généraux. Cour des Comptes.

(2007). Instruction du Premier président n°621. Objet : Certification des comptes de l'Etat de 2007 en application de l'article 58-5° de la LOLF. Cour des comptes

(2007). Note relative à la stratégie des formations des acteurs de la certification des comptes de l'État 2007. Cour des comptes.

(2007). Certification des comptes de l'État exercice 2006. Cour des comptes.

(2007). La certification des comptes de l'État, dossier documentaire volume ii. Cour des Comptes.

(2007). Guide d'exercice de la certification – Comptes de l'État. Cour des comptes.

(2007). Rapport sur une orientation de la certification 2007. Cour des comptes.

(2007). Mémento destiné aux rapporteurs des notes d'évaluation de la comptabilité dans les ministères, 4ème édition. Cour des comptes.

(2007). Rapport sur l'application par la cour des normes internationales d'audit pour la certification des comptes de l'État. Cour des comptes.

(2007). Rapport présentant la première version du guide d'exercice de la certification et les modalités de mise à jour. Cour des comptes.

(2008). Certification des comptes de l'État exercice 2007. Cour des comptes.

(2008). Instruction n°627 du Premier président Objet : Certification des comptes de l'État de 2008 en application de l'article 58-5° de la LOLF. Cour des comptes

(2008). Méthodologie pour la certification des comptes de l'État. Livre I – Guide d'exercice. Cour des comptes.

(2008). Mémento destiné aux rapporteurs des notes d'évaluation de la comptabilité dans les ministères, 5ème édition. Cour des comptes.

(2008). Note du Parquet général, le Procureur général prés la Cour des comptes à Monsieur le Premier président de la Cour des comptes. Objet : Certification des comptes de l'État – Note de réflexion sur le contrôle qualité et l'assurance qualité. Cour des comptes.

(2008). Parquet général, Certification des comptes, le contrôle qualité, formation campagne 2008. Cour des comptes.

(2009). Certification des comptes de l'État exercice 2008. Cour des comptes.

(2009). Chartre de déontologie

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

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

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

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

[v] Les trois premières visions du changement promeuvent une compréhension du changement qui prend en compte les interfaces entre la structure et la dynamique d'agence et se positionne sur de multiples niveaux d'analyse (McNulty et Ferlie, 2004, p. 1393).

[vi] La désinstitutionnalisation peut également être entendue au sens donné notamment par Oliver (1992) qui définit cette notion comme un processus par lequel la légitimité établi est érodée et plus spécifiquement comme la « délégitimation » d'une pratique ou procédure établie résultant d'un nouveau challenge organisationnel ou de l'échec de l'organisation à reproduire la légitimité acquise (p. 564).

[vii] Depuis Scott (1995), il y a une reconnaissance du lien entre le processus institutionnel et le rôle de la rationalité. La rationalité, vue comme un processus universel historique impliquant l'émancipation de la tradition par Townley (2002, p. 164) permet de défendre un ensemble de valeurs et d'actions. La reconnaissance de l'existence de multiples rationalités a fait émerger une question touchant la dimension de la rationalité. Selon les ensembles de valeurs ou les actions étudiés, quelle dimension de la rationalité est nécessaire pour permettre le changement? La définition de la dimension de la rationalité donnée à l'objet étudié permet donc d'apporter des éléments de réponse pour l'étude du changement.

[viii] Une pression globale est exercée par une institution internationale (ici le normalisateur l'IFAC ou encore les associations professionnelles comme l'INTOSAI) qui a l'autorité ou le pouvoir suffisant pour influencer les choix d'une organisation (Welch et Wong, 2001, p. 374).

[ix] Les règles générales ou « supra-normes » de la Cour procurent une source normative pour l'institution en ce qui concerne sa politique qualité et sont matérialisées par la politique qualité de la Cour définie dans les deux éditions du guide de la certification (édition 2007 et 2008). Ce concept de logique institutionnelle présente des similitudes avec le concept d'archétype organisationnel (Greenwood et Hinings, 1988). La logique institutionnelle s'établit cependant à un niveau plus large que l'archétype organisationnel qui ne reconnait qu'un nombre limité de configuration et de structures organisationnelles pour une organisation. La logique institutionnelle permet ainsi de créer des archétypes organisationnels en fonction des intérêts, des valeurs, des motivations et de l'environnement à l'image de la Cour des comptes qui développe son propre archétype organisationnel pour sa politique qualité. Cet archétype est influencé d'abord par le référentiel normatif international avant d'évoluer vers un archétype propre à la Cour.