



Les déterminants de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes publics

Marine Portal

DANS **COMPTABILITÉ CONTRÔLE AUDIT 2011/1 Tome 17**, PAGES 37 À 65
ÉDITIONS **ASSOCIATION FRANCOPHONE DE COMPTABILITÉ**

ISSN 1262-2788

DOI 10.3917/cca.171.0037

Date de mise en ligne : 15/11/2012

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://shs.cairn.info/revue-comptabilite-control-audit-2011-1-page-37?lang=fr>



Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...
Scannez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



Distribution électronique Cairn.info pour Association Francophone de Comptabilité.

Vous avez l'autorisation de reproduire cet article dans les limites des conditions d'utilisation de Cairn.info ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Détails et conditions sur cairn.info/copyright.

Sauf dispositions légales contraires, les usages numériques à des fins pédagogiques des présentes ressources sont soumises à l'autorisation de l'Éditeur ou, le cas échéant, de l'organisme de gestion collective habilité à cet effet. Il en est ainsi notamment en France avec le CFC qui est l'organisme agréé en la matière.

Les déterminants de la qualité de l'audit, le cas de l'audit des comptes publics

The determining factors for audit quality, the case of governmental financial statements audit

Marine PORTAL*

Résumé

L'audit financier des comptes publics s'inscrit dans un mouvement international de réformes comptables et budgétaires. L'objectif de cet article est de modéliser les déterminants de la qualité pour l'audit des comptes publics.

Cette modélisation est fondée sur une étude de cas longitudinale (2006-2009) réalisée à la Cour des comptes dans le cadre d'une observation participante qui a permis de réaliser 41 entretiens semi-directifs et de recueillir des

Abstract

The financial audit of the governmental accounts is part of an international movement of reforms. The point for this study is to develop a model of specific factors for the public accounts audit quality.

The modelling is based on a longitudinal case study (2006-2009) carried out in the Cour des comptes and within the framework of a participant observation. The employed data are interviews (41), experimental and bibliographic data.

* Maître de conférences à l'Université de Poitiers, Laboratoire CEREGE, IAE de Poitiers

données expérimentales et bibliographiques.

Les déterminants de la qualité de l'audit sont issus d'une approche déductive fondée sur une revue de littérature et d'une approche inductive. Ils sont présentés selon deux principales catégories : les compétences organisationnelles et les compétences humaines.

MOTS CLÉS : AUDIT DES COMPTES PUBLICS
– QUALITÉ – COUR DES COMPTES

Factors for public accounts audit quality result from inferential approach (literature review) and from inductive approach. They are introduced following two groups: organizational skills and human skills.

KEY-WORDS: PUBLIC ACCOUNTS AUDIT
QUALITY – COUR DES COMPTES

Correspondance :

IAE de Poitiers
20 Rue Guillaume VII le Troubadour
BP 639
86022 Poitiers Cedex
mportal@iae.univ-poitiers.fr

Introduction

La première certification ou audit financier des comptes de l'État par la Cour des comptes est intervenue en 2007 sur l'exercice comptable 2006. La tradition de la Cour des comptes est de réaliser des audits de gestion et non des audits financiers. L'expression d'une opinion sur les comptes annuels est donc un exercice nouveau.

L'audit recouvre des dimensions plurielles. Il peut être circonscrit à l'audit financier mais il est plus généralement une expertise par un organisme extérieur et un jugement sur une procédure, une organisation ou sur une opération (Lexique de comptabilité, 3^e éd., Dalloz). Plus particulièrement, 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). L'audit financier des comptes de l'État s'assimile donc à un audit quantitatif réalisé par une agence externe (la Cour des comptes) et s'appuyant sur une méthodologie éprouvée.

La certification des comptes de l'État en France n'est 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. 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.

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

En raison des bouleversements provoqués et de la fonction support que la certification apporte à la réforme comptable et budgétaire en marche en France, cette mission doit pouvoir s'appuyer sur une légitimité et une transparence réelles. La notion de qualité doit donc être centrale. Mais qu'est ce que la qualité de l'audit et comment l'évaluer? Pour le cas spécifique de l'audit des comptes publics par une institution supérieure de contrôle, quels sont les déterminants de la qualité de l'audit?

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

Si de nombreuses études, faisant suite à l'étude de DeAngelo (1981) portent sur la qualité de l'audit dans le privé, la qualité de la certification des comptes publics nécessite une adaptation de ces études et un approfondissement des connaissances afin de prendre en compte les spécificités et de faire ressortir les déterminants de la qualité de l'audit des comptes publics. En effet, nous n'avons pas, à ce jour, discerné de littérature sur la qualité de l'audit spécifique aux institutions supérieures de contrôle. Il existe une littérature sur les institutions supérieures de contrôle mais qui porte principalement sur les typologies à l'image de l'étude de Gonzales *et al.* (2006).

La littérature sur les institutions supérieures de contrôle se concentre ensuite principalement sur l'étude de leurs audits de performance en lien avec le courant du *New Public Management*¹ (Pollitt et Summa 1997; Pollitt 2003; Watkins et Arrington 2007) et sur la performance et la transparence des institutions supérieures de contrôle (Bowerman *et al.* 2003; Mizrahi 2009; Otbo 2009).

Il existe enfin une littérature professionnelle très abondante produite principalement par des organismes professionnels nationaux tels que les organisations regroupant les institutions supérieures de contrôle (INTOSAI, *International Organization of Supreme Audit Institutions* et EUROSAI, *European Organization of Supreme Audit Institutions*) ou encore les organisations comptables nationales comme l'ICAEW (*Institute of Chartered Accountants in England and Wales*) au Royaume-Uni. Les études recensées s'intéressent principalement à la méthodologie et aux outils à mettre en œuvre dans le cadre de la qualité de l'audit mais elles ne portent pas sur les critères ou déterminants permettant de qualifier la qualité de l'audit, objet de l'étude.

La première partie de cet article définit le cadre conceptuel de la recherche en apportant des éclairages sur l'histoire, l'objet et les méthodes de la certification et également en détaillant le cadre théorique retenu. La deuxième partie présente ensuite la modélisation des déterminants de la qualité de l'audit des comptes publics ainsi que la méthodologie retenue. Finalement la troisième partie propose une discussion sur l'étude réalisée et introduit les prolongements envisagés.

1. Le cadre conceptuel de la recherche

Pour présenter le cadre conceptuel de la recherche, deux axes ont été privilégiés. Il s'agit tout d'abord du contexte historique, culturel et pratique de l'audit financier réalisé par la Cour des comptes permettant de situer cette mission dans son environnement institutionnel. Le deuxième axe retenu est la définition d'un cadre théorique précis sollicité pour étudier un aspect particulier de l'audit financier des comptes publics, sa qualité.

1.1. La certification des comptes publics réalisée par la Cour des comptes, histoire, culture et pratiques.

L'étude de l'environnement institutionnel de la Cour des comptes nécessite de prendre en compte un triptyque composé de la structure, de la culture et de la stratégie organisationnelle de l'institution (Giauque 2003). C'est pourquoi sont présentés dans cette première partie la culture et l'histoire de la Cour puis les pratiques et choix stratégiques de l'audit des comptes publics.

1.1.1. LE CONTEXTE HISTORIQUE ET CULTUREL DE LA CERTIFICATION

La Cour des comptes est une institution supérieure de contrôle et également une juridiction administrative compétente dans le domaine financier créée en 1807. Le terme juridiction financière signifie qu'elle fait partie des institutions de justice spécialisées en matière de finances publiques. De son passé de plus de deux cents ans, la Cour des comptes garde des traces toujours visibles qui marquent son fonctionnement et son organisation comme son organisation interne ou le corps des magistrats par exemple.

À l'origine, en 1807, la Cour avait pour mission de juger les comptes des comptables publics principaux. Cela signifie qu'elle devait juger la responsabilité du comptable public à la fois pécuniaire et personnelle vis-à-vis de l'État. Le jugement de la responsabilité est en fait un contrôle de la gestion qui comprend le contrôle de la sincérité et de la régularité des comptes des comptables publics ainsi que le contrôle de l'efficacité et de la performance de l'utilisation des fonds publics. La dernière mission toute récente de la Cour est celle de la certification des comptes de l'État et des comptes de la Sécurité sociale. Une mission de certification qui s'est trouvée 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 ».

Afin de définir la culture de la Cour des comptes, l'approche retenue est celle de Hofstede (1980) et Goodenough (1971) pour lesquels la culture est un système partagé de représentations et de significations. L'analyse de la culture de la Cour des comptes selon cette approche permet de préciser le cadre de l'étude. La culture est alors perçue comme un élément du contexte et non comme un élément prévisionniste ou déterministe².

Les éléments suivants représentent les éléments centraux de la culture pour la Cour des comptes :

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

L'organisation de la Cour est en effet 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.

Le dernier élément central de la culture de la Cour des comptes, son indépendance, est assuré notamment par ses missions d'assistance au Parlement et au Gouvernement (selon l'article L.111-2 du code des juridictions financières). Selon le même article, son indépendance provient également de l'inamovibilité de ses membres et de sa liberté de programmation de travail annuelle (article 120-1 du code des juridictions financières, arrêt Beaumartin de 1994, décision du 25 juillet 2001 du Conseil Constitutionnel). Tous ces faits concourent à l'indépendance de la Cour des comptes.

1.1.2. LA PRATIQUE DE LA CERTIFICATION

La certification des comptes amène la Cour à émettre une opinion sur l'information financière donnée dans les comptes de l'État. Cette certification ne couvre que le résultat patrimonial et exclut la comptabilité budgétaire ; la Cour examine néanmoins l'articulation entre les deux comptabilités.

Une campagne de certification comporte classiquement trois phases :

- une phase de planification, de juin à septembre, qui permet d'élaborer les programmes de travail, d'identifier les lieux d'intervention et d'actualiser les outils méthodologiques ;
- une phase intermédiaire, de septembre à décembre, qui vise à analyser et à évaluer l'environnement de contrôle et d'audit interne et les systèmes d'information ;
- enfin, une phase finale de fin janvier à avril, qui porte sur les comptes et l'information financière.

Si cette mission de certification est souvent présentée comme nouvelle, l'exercice de certification et d'audit n'est pas inconnu à la Cour des comptes. En effet, même si la Cour n'a jusqu'à présent jamais exercé de mandat de commissariat aux comptes d'entreprises, elle possède une expérience très ancienne de commissariat aux comptes d'organisations internationales. Depuis 2001, la Cour est membre du collège des commissaires aux comptes des Nations Unies aux côtés de ses homologues

d'Afrique du Sud et des Philippines. Elle a donc une pratique de l'audit anglo-saxon, c'est-à-dire des pratiques très proches de celles des cabinets d'audit. Elle émet, en outre, des avis sur les comptes des entreprises publiques qui nécessitent une revue des dossiers de travail des commissaires aux comptes.

Pour réaliser l'audit des comptes de l'État, la Cour a privilégié trois orientations majeures.

La Cour des comptes est traditionnellement organisée par chambre, chaque chambre ayant une série d'attributions en matière de contrôles. Il aurait ainsi pu être envisagé que la première chambre traditionnellement en charge du contrôle de l'exécution budgétaire soit désormais en charge de la certification des comptes de l'État. Cette option n'a pas été privilégiée (alors même que c'est cette option qui s'est imposée pour la certification des comptes de la Sécurité sociale). La Cour des comptes a préféré retenir une approche interchambres qui permet une mobilisation de la Cour tout entière et offre à l'ensemble de la maîtrise composée de 50 magistrats et rapporteurs d'être étroitement associée à l'exercice de certification des comptes.

De même il aurait pu être envisagé que la Cour sous-traite l'intégralité de cette mission à plusieurs cabinets extérieurs. Le choix privilégié par la Cour a été au contraire d'intégrer cette mission en consentant un important effort de formation afin que les auditeurs de la Cour puissent maîtriser les outils d'audit et informatiques appropriés mais aussi de recrutement d'experts. Par ce biais, ils ont permis de croiser deux compétences : leur connaissance de la comptabilité publique et les techniques d'audit issues du privé. Cette démarche a amené la Cour à recruter des auditeurs ayant déjà une ancienneté dans de grands cabinets d'audit, des inspecteurs et des auditeurs juniors. À ce jour, la Cour s'est adjoint les compétences d'une trentaine d'experts, qui ont été formés aux spécificités du secteur public et qui sont encadrés par un magistrat ou un rapporteur et un conseiller maître. La Cour a également eu recours à quelques prestataires extérieurs sur des compétences spécialisées, comme les évaluations immobilières ou l'actuariat, et sous-traite certains audits informatiques pour démultiplier ses interventions dans ce domaine.

Enfin, la Cour a privilégié une organisation matricielle fondée de manière prédominante sur un découpage par cycle et sous-cycle des comptes et de manière subsidiaire sur une approche par ministère. L'organisation de la certification qui comptait au départ 7 cycles et 23 sous-cycles a été resserrée au début de la campagne 2008 en 6 cycles et 17 sous-cycles.

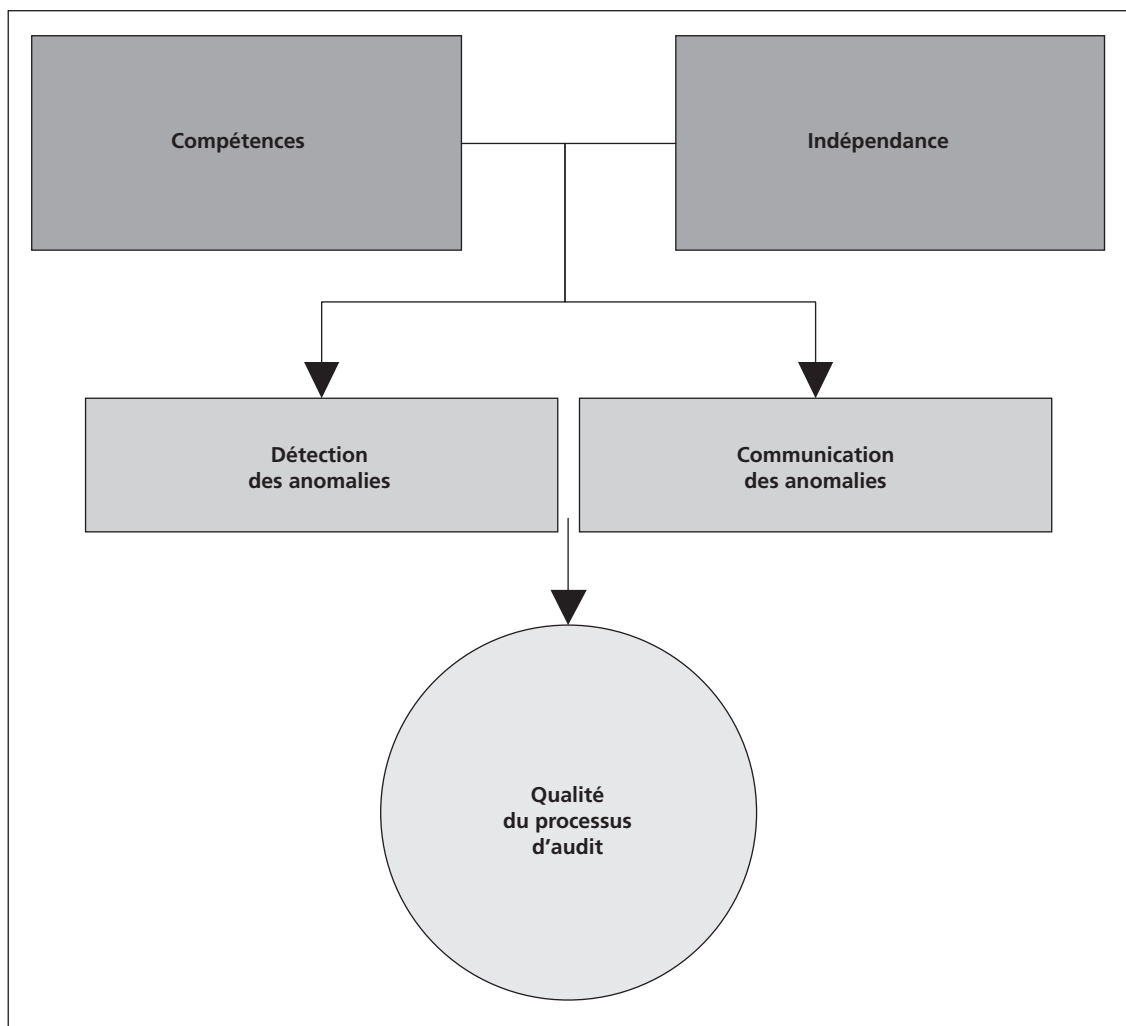
Cependant, c'est au plan méthodologique que la Cour a dû consentir le plus d'efforts en se dotant d'un cadre normatif nouveau. L'architecture du cadre normatif retenu comprend trois niveaux : les normes d'audit proprement dites, un guide général et des guides par sous-cycle. Pour ce qui est des normes d'audit, les deux alternatives qui se présentaient à la Cour étaient d'adopter les normes d'audit internationales, en procédant le cas échéant à des ajustements, ou de créer des normes d'audit propres à la Cour des comptes. Jusqu'à présent, la Cour a choisi de se référer aux normes internationales d'audit (ISA, *International Standards on Auditing*).

1.2. Le cadre théorique ou la grille de lecture pour la qualité de l'audit

Depuis 2000 on qualifie la qualité d'« aptitude d'un ensemble de caractéristiques intrinsèques à satisfaire les exigences » (Normes ISO 9000), définition généraliste à laquelle certains répondent en considérant la qualité, dans le cadre de l'audit, comme « un construit évasif et indistinct » (Parasuraman

et al. 1985, p. 41). La qualité en audit se caractérise notamment par sa « non-observabilité ». La qualité, entendue au sens général est ensuite qualifiée de terme polysémique car sujet à interprétation par Pillard (2003). La définition de la qualité de l'audit doit enfin prendre en compte une notion importante : la distinction entre la qualité de l'audit et la qualité de l'auditeur. La qualité de l'auditeur renvoie à la notion de compétence qui est prise en compte dans la qualité de l'audit mais qui n'en est qu'une composante. La qualité de l'auditeur peut donc être comprise dans la qualité de l'audit, c'est pour cela que la distinction est importante. DeAngelo (1981) intègre cet aspect dans sa définition fondatrice de la qualité de l'audit en démontrant que la qualité dépend de deux paramètres : (1) la compétence de l'auditeur pour déceler les anomalies et (2) son indépendance pour communiquer ces anomalies comme l'explique le schéma suivant.

Schéma 1 : La qualité de l'audit selon la définition de DeAngelo (1981)



La définition de déterminants permet d'évaluer la qualité de l'audit. Cette piste conduit à introduire la qualité de l'audit selon une approche par déterminants ou critères en distinguant les deux éléments de la qualité de l'audit : les compétences et l'indépendance. Cette approche par critères est une approche théorique résultant d'une revue de la littérature scientifique à forte dominante anglo-saxonne. Les études utilisées sont appliquées à des terrains très différents, des cabinets d'audit de toutes tailles, de toutes nationalités, du secteur privé ou public. Le trait dominant reliant une majorité d'entre elles est l'utilisation de données empiriques et d'approches quantitatives. Si cela peut paraître contradictoire avec l'approche qualitative et longitudinale utilisée pour cette étude, il est possible d'y trouver une certaine complémentarité. En effet, la synthèse de toutes les études portant sur la qualité de l'audit, qu'elles soient qualitatives ou quantitatives, a pour seul objet de recenser tous les critères utilisés pour expliquer ou mesurer la qualité de l'audit afin de les adapter dans un deuxième temps au cas de l'audit des comptes publics. En aucun cas, les critères validés dans les études présentées ne sont considérés directement comme explicatifs de la qualité de l'audit des comptes publics. Dans la même optique, cette étude reste ouverte à la possibilité de découvrir des critères qui ne seraient pas présentés dans la littérature. Il s'agit donc d'une grille de lecture qui cadre et modélise l'approche théorique de la qualité de l'audit grâce à des déterminants qui seront ensuite soumis à une approche inductive et déductive.

La modélisation des critères explicatifs de la qualité de l'audit est fondée sur la dichotomie développée par DeAngelo (1981) qui présente la compétence et l'indépendance comme deux dimensions orthogonales de la qualité perçue de l'audit (Ben Saad et Lesage 2009, p. 1). La compétence d'un auditeur peut être définie comme la capacité à acquérir et évaluer des preuves sur lesquelles son opinion est fondée (Lee et Stone 1995, p. 1173). L'indépendance est définie comme un état mental dans lequel l'auditeur n'est ni relié ou subordonné à l'influence et aux pressions de conflits d'intérêts (Lee et Stone 1995, p. 1173).

La compréhension des relations entre ces deux dimensions est double. Certaines études fondent leur analyse de la qualité de l'audit sur le fait que les compétences sont nécessaires pour pouvoir justifier d'une situation d'indépendance alors que d'autres études définissent l'indépendance comme préexistante par rapport aux compétences. Lee et Stone (1995, p. 1171) considèrent ainsi la compétence comme étant une condition à l'indépendance, l'auditeur ne pouvant choisir d'être indépendant que s'il est compétent alors que Flint (1988) et Schandl (1978) postulent que l'indépendance précède la compétence. Finalement Richard (2006) présente l'indépendance et la compétence comme deux déterminants constituant une balance pour la qualité de l'audit. Pour cette étude, la compétence et l'indépendance sont comprises comme formant une balance pour la qualité de l'audit et sont présentées selon trois niveaux d'analyse : le niveau organisationnel, le niveau individuel et collectif et enfin le niveau systémique.

1.2.1. LA COMPÉTENCE ET L'INDÉPENDANCE ORGANISATIONNELLES

Quatre axes d'étude sont envisagés, correspondant à autant de déterminants de la qualité de l'audit organisationnelle interne. Il s'agit du prix de l'audit (en relation avec les coûts de l'audit), de la taille du cabinet d'audit, des efforts accordés à l'audit et de l'organisation temporelle du cabinet.

Le phénomène d'influence du coût sur la qualité de l'audit selon Dirsmith et Covalski (1985) structure le contexte de l'audit selon l'existence d'une zone de compromis entre le niveau des coûts

et le niveau de qualité de l'audit. Il existe un dilemme coût-qualité qui peut avoir une influence sur la qualité de l'audit. La taille du cabinet d'audit constitue ensuite un élément de comparaison et de recherche sur la compétence pour la qualité de l'audit qui suit une dichotomie petit-grand cabinet (Francis 2004). La taille serait une variable influant sur la qualité et plus spécifiquement sur l'indépendance de l'auditeur (DeAngelo 1981). L'étude de Moizer (1997) met en avant un autre déterminant de la qualité de l'audit lié à la compétence et l'indépendance, la quantité de travail exécuté. Dans l'objectif d'évaluer et modéliser qualitativement la qualité de l'audit, des recherches s'attachent à mesurer la corrélation négative entre la quantité de travail et la qualité de l'audit (Fuerman 2004). L'organisation et plus particulièrement l'organisation d'un cabinet d'audit en référence à sa gestion du temps est le dernier déterminant organisationnel interne de la qualité de l'audit permettant à la fois de développer la compétence et l'indépendance. Deux notions doivent alors être prises en considération, la durée d'exercice d'un auditeur et la rotation des auditeurs au sein des cabinets. La durée d'exercice correspond au mandat d'un auditeur, c'est-à-dire sa durée d'exercice auprès d'un même client ou encore sa période d'occupation d'un poste (*tenure*). Il existe trois courants dans la littérature à ce sujet. Le premier soutient que la durée du mandat ou d'exercice de l'auditeur est corrélée négativement avec la qualité de l'audit (Knapp 1991 ; Johnson *et al.* 2002). Le deuxième courant de recherche, à l'inverse, montre que la qualité de l'audit est plus élevée lorsque la durée d'exercice est considérée comme longue car les auditeurs bénéficient alors d'une courbe d'apprentissage (DeAngelo 1981). Finalement, le troisième courant de recherche prétend qu'il n'est pas possible de démontrer une réelle corrélation entre la qualité de l'audit et la durée d'exercice (Carey et Simnett 2006 ; Meyer *et al.* 2003 ; Knechel et Vanstraelen 2007). L'utilisation récurrente de la rotation des auditeurs, deuxième élément d'organisation des cabinets d'audit, peut permettre de contrer le fait que les auditeurs deviennent « captifs » de l'audité sur la durée (Francis 2004, p. 356). De plus, la rotation permet de fixer dès le début une période fixe d'exercice pour l'auditeur, ce qui lui procure un cadre pour maintenir ses objectifs et peut l'inciter à plus d'efficacité et le motiver (Elitzur et Falk 1996).

Trois nouveaux axes d'étude sont ensuite envisagés pour l'étude des déterminants de la qualité de l'audit organisationnelle en relation cette fois avec l'audité. Il s'agit des critères explicatifs du taux de litige, des caractéristiques du client et de la revue par les pairs.

Le taux de litiges a été reconnu comme un déterminant de la qualité de l'audit permettant également de juger de la qualité d'un cabinet d'audit (Simunic et Stein 1987). L'objectif est d'évaluer le nombre de litiges pour ainsi faire une distinction en termes de qualité parmi les cabinets d'audit (Palmrose 1988). La taille du cabinet d'audit est un autre déterminant de la qualité de l'audit pouvant être mesuré par le nombre de clients par cabinet. La relation entre la taille du cabinet et la qualité de l'audit s'explique notamment par le phénomène de pression concurrentielle qui s'exerce sur les auditeurs. La taille de l'audité et sa santé financière sont également des déterminants potentiels de la qualité de l'audit (Knapp 1985). Finalement, la *peer review* ou revue par les pairs est le dernier déterminant de la qualité de l'audit de cet axe d'étude puisqu'elle agit comme une forme de garantie et représente ainsi un mode de contrôle permettant d'améliorer la qualité de l'audit perçue (Hilary et Lennox 2005). Le contrôle des processus (dont fait partie la *peer review*) est en effet un mécanisme qui donne à l'audit une approche plus structurée permettant d'atteindre un meilleur seuil de qualité (Carcello *et al.* 1992). La *peer review* est même qualifiée d'indicateur de qualité (Wooten 2003).

1.2.2. LA COMPÉTENCE ET L'INDÉPENDANCE INDIVIDUELLES ET COLLECTIVES

Pour étudier la qualité au niveau individuel et collectif, sont tout d'abord présentés les déterminants de la qualité ayant un impact négatif sur la qualité de l'audit puis les déterminants ayant un impact positif et enfin les déterminants spécifiques : l'intuition, l'interprétation et l'expertise de l'auditeur.

Il existe une forte relation entre la qualité de l'audit et les comportements dysfonctionnels (Pierce et Sweeney 2005) qui sont associés à des « non-compétences » ou défauts de compétence. Les typologies établies par Mc Nair (1991) et Malone et Roberts (1996) synthétisent les différents comportements qui peuvent être associés à des « non-compétences » susceptibles de réduire la qualité de l'audit :

- la réduction du temps de travail accordé à l'audit ;
- la revue superficielle des documents soumis à examen ;
- l'acceptation d'explications non recevables de la part des clients ;
- l'échec dans l'établissement et l'administration d'un questionnaire.

La présence de tels agissements s'explique notamment par l'influence du *leadership* (Otley et Pierce 1995), une compétence essentielle pour la qualité de l'audit.

L'indépendance permet à l'auditeur de rapporter les anomalies et erreurs qu'il a relevées durant l'audit (qualité de révélation), elle est ainsi un des deux déterminants de la qualité de l'audit. Elle est définie par Prat dit Hauret (2003, p. 32) comme la capacité réelle de l'auditeur à s'assurer du respect des règles afin de donner une certification de qualité en révélant toute erreur, fraude, manipulation ou collusion des producteurs de l'information financière. L'indépendance s'analyse donc par l'indépendance d'esprit et également par l'apparence d'indépendance. Pour qualifier l'indépendance, il est également possible de solliciter un ensemble de déterminants recensés par Prat dit Hauret (2003) dont la taille du cabinet, la réputation, la gouvernance, la rotation des auditeurs ou encore les honoraires d'audit.

Les qualités techniques utiles à un auditeur, déterminant suivant de la qualité de l'audit, sont composées des connaissances particulières nécessaires pour réaliser un audit et sont corrélées positivement avec la qualité de l'audit (Frantz 1999). Selon Bonner et Lewis (1990, p. 5) les trois types de connaissances et expériences nécessaires à l'auditeur sont : les connaissances générales comme celles des normes comptables, les connaissances spécifiques des secteurs d'activités des clients et enfin les connaissances en gestion. Le lien entre les connaissances spécifiques et la qualité de l'audit a été montré empiriquement par Lowensohn *et al.* (2007) qui associent positivement ces deux notions. Les connaissances techniques peuvent être complétées par des compétences éthiques qui reposent sur la capacité et les aptitudes à rendre des jugements moraux selon Fortin et Martel (1997, p. 61). L'acquisition des connaissances techniques passe par des formations tout au long du parcours professionnel mais aussi par la capitalisation de l'expérience de l'auditeur (Libby et Luft 1993).

Les déterminants suivants sont ceux de la responsabilité et de l'efficacité. La responsabilité est un critère complémentaire du critère d'indépendance car il existe une relation nette entre la responsabilité et la qualité des choix des auditeurs (Willekens 1996) qui va influencer sur la qualité de l'audit. L'efficacité est également un comportement professionnel qui se répercute sur la qualité de l'audit (Elitzur et Falk 1996 ; Trombetta 2003). Elle est associée à la capacité de l'auditeur à résister aux différentes pressions exercées sur lui par l'audité ou encore par le cabinet d'audit.

L'intuition ou interprétation des auditeurs sont les derniers déterminants de la qualité de l'audit individuelle ou collective. Pierce et Sweeney (2005) démontrent qu'au-delà des méthodes d'audit et de la planification de l'audit, il ne faut pas sous-estimer la capacité de flair et d'intuition des auditeurs qui peut permettre de découvrir une erreur ou une irrégularité dans un compte ou dans un service qui n'est pas inscrit au programme d'audit. Certains chercheurs voient cependant en l'intuition et l'interprétation une menace à la qualité de l'audit. (Magee et Tseng 1990).

1.2.3. LA COMPÉTENCE ET L'INDÉPENDANCE SYSTÉMIQUES

L'étude au niveau systémique des compétences et de l'indépendance utilise des modèles multidimensionnels qui présentent les critères explicatifs susceptibles de se situer à la fois au niveau organisationnel et au niveau individuel et collectif. Le tableau suivant s'il ne présente pas une étude exhaustive des modèles systémiques de la qualité en détail certains pour montrer comment les différents niveaux d'analyse des compétences et indépendance peuvent être reliés.

Tableau 1
Présentation des modèles systémiques de la qualité de l'audit

Modèles	Descriptions
Le modèle de Sutton et Lampe (1991)	Ces deux chercheurs ont construit un modèle autour de trois critères : la planification, le champ de travail et l'administration du travail. Le critère clé dégagé par cette étude est l'importance de l'environnement.
Le modèle de Carcello <i>et al.</i> (1992)	Cette équipe de chercheurs distingue 41 critères qui se rapprochent de l'étude comportementale de la qualité de l'audit. Parmi ces critères on retrouve l'expérience et l'expertise, les standards d'éthique, la connaissance du secteur du client et la qualité de la communication entre l'auditeur et le management.
Le modèle de Behn <i>et al.</i> (1997)	Dans ce modèle, se dégage une relation importante entre la qualité de l'audit et la satisfaction du client.
Le modèle de Beattie et Fearnley (1995)	Cette étude fait émerger 29 critères caractéristiques de la qualité de l'audit. Parmi les 29 critères étudiés, les quatre qui se sont révélés être les plus importants sont : l'intégrité, la qualité de relation au travail, la valeur des services d'audit et les compétences techniques.
Le modèle de Duff (2004)	Duff s'intéresse à la qualité technique (réputation, capacité et assurance), la qualité de service (empathie, service hors audit et responsabilité) et l'indépendance.
Le modèle de Warming-Rasmussen et Jensen (1998)	Ce modèle explicatif de la qualité de l'audit propose six dimensions possibles : la crédibilité personnelle, l'indépendance de l'auditeur vis-à-vis de son management, l'ouverture du rapport d'audit sur des sujets touchant les intérêts des investisseurs et actionnaires, la connaissance de l'industrie, la loyauté envers les actionnaires minoritaires et enfin l'attitude septique de l'auditeur.

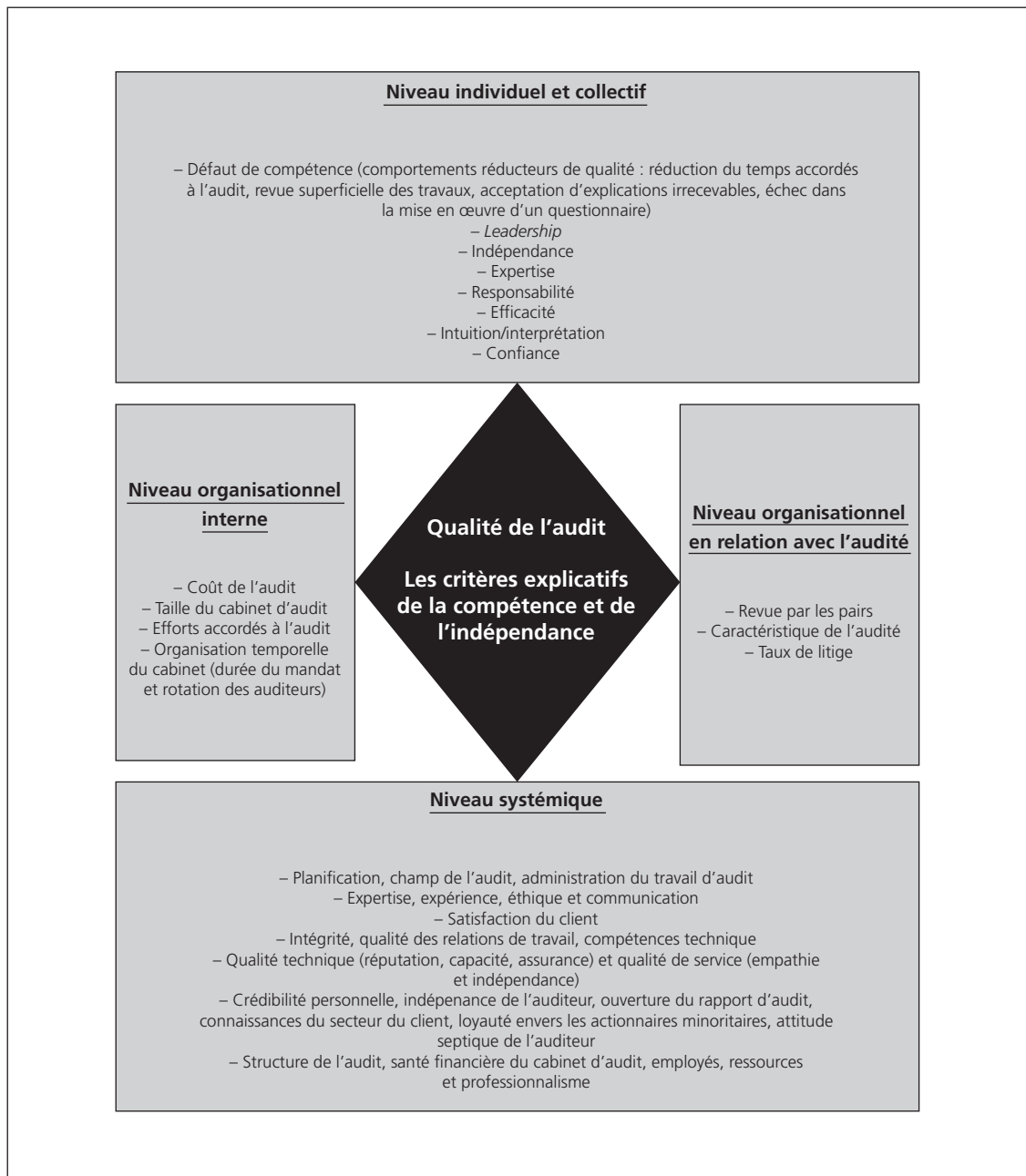
Modèles	Descriptions
Le modèle de Deis et Giroux (1992)	<p>Deis et Giroux se sont attachés à vérifier que les différents critères de la qualité de l'audit dans le secteur privé pouvaient être utilisés pour l'audit des comptes publics. Ils ont pour cela identifié les critères suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> – durée d'exercice des auditeurs, – taille de la structure réalisant l'audit, – nombre de clients, – santé financière des clients, – utilisation de la <i>peer review</i>, – conformité aux normes, – temps accordé à l'audit, – détection ou non d'erreurs ou d'irrégularités. <p>Les résultats de leur étude montrent que tous ces critères sont significativement corrélés à la qualité de l'audit à l'exception de la durée d'exercice et de la conformité aux normes. Les corrélations les plus fortes sont celles qui concernent la taille et le temps accordé à l'audit.</p>

La définition d'un cadre théorique selon trois niveaux (organisationnel, individuel et collectif, systémique) est une grille de lecture pour l'étude de la qualité de l'audit dans le contexte de l'audit des comptes publics. Cette grille permet d'identifier les déterminants de la qualité de l'audit selon la dichotomie retenue : qualité de détection (compétence) et qualité de révélation (indépendance), comme le présente le schéma 2 ci-contre.

Cette grille de lecture exclut un ensemble de déterminants ou critères retenus par la littérature ne s'appliquant pas au contexte spécifique de l'audit des comptes publics. Ces critères sont les suivants :

- la réputation du cabinet d'audit (Van Der Plaats 2000), la mission d'audit financier des comptes de l'État par la Cour des comptes est prévue dans la LOLF 2001 (Loi organique relative aux lois de finances) et inscrite dans la Constitution, il s'agit donc d'un mandat Constitutionnel qui n'est pas soumis à une pression concurrentielle ;
- l'influence des actionnaires ou investisseurs (Piot 2001), Deis et Giroux (1992) ont défini les trois parties prenantes influençant la qualité de l'audit : les investisseurs, les fournisseurs et le gouvernement (les investisseurs et les fournisseurs ne sont donc pas considérés comme des parties prenantes dans l'audit des comptes publics) ;
- les honoraires d'audit (Copley *et al.* 1994), la Cour des comptes ne facture pas directement l'audit financier aux producteurs des comptes ;
- les travaux hors audit (Casta et Mikol 1999), dans le cas de l'audit des comptes publics, les missions hors audit sont bien présentes, une institution supérieure de contrôle réalise également des audits de gestion ou encore des audits de performance et donne même des recommandations mais elle ne réalise pas de mission de conseil au sens des cabinets d'audit, c'est-à-dire avec un objectif de profit ;
- l'échec de l'audit (Zhang 2007), l'échec de l'audit n'est pas une option envisageable pour les institutions supérieures de contrôle qui ont l'obligation légale ou statutaire, selon les cas, de produire une opinion sur les états financiers gouvernementaux.

Schéma 2 : Grille de lecture des déterminants de la qualité de l'audit



2.**Construction d'un modèle explicatif des déterminants de la qualité de l'audit des comptes publics****2.1. Démarche méthodologique**

L'approche utilisée pour étudier l'audit financier des comptes publics par la Cour des comptes est une étude de cas longitudinale réalisée sur une période courant de 2006 à début 2009 permettant de fonder la recherche sur un positionnement « interprétativiste » (Hopwood 1978) et favorisant le contexte organisationnel (Labro et Tuomela 2003).

L'approche longitudinale est intrinsèquement liée au choix d'une étude de cas, définie par Wachoux (1996, p. 89) comme « une analyse spatiale et temporelle d'un phénomène complexe par les conditions, les événements, les acteurs et les implications ». Le choix d'une étude de cas est cohérent puisque cette recherche vise à élargir une théorie déjà existante sur la qualité de l'audit financier des comptes publics qu'elle couvre un nouvel éventail de circonstances comme le secteur public et l'audit des comptes publics. Il s'agit d'un des cas holistes qui justifie l'usage d'une étude de cas (Dumontier et Teller 2001).

2.1.1. LA RÉALISATION DE L'ÉTUDE DE CAS PAR L'OBSERVATION PARTICIPANTE

L'intégration sur le terrain s'est réalisée dans le cadre d'un stage au sein de l'équipe centrale de certification qui a permis d'avoir un accès total aux documents et aux réunions en échange d'une mission support aux travaux de la certification consistant 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 participante présenté par David (2000) qui l'introduit comme un moyen de partir de l'existant pour ensuite élaborer des modèles descriptifs de l'objet étudié, ce qui représente bien l'objectif de cette étude. Grâce à l'observation participante, on devient « le témoin de la réalité sociale que l'on va étudier, et le plus souvent, en raison de l'interaction qui s'établit avec les personnes observées, un coacteur de la réalité » (Jodelet 2003, p. 152).

Le positionnement au sein de la Cour des comptes est donc celui de l'observateur participant ou encore de « l'observateur qui participe » (Baumard *et al.* 2007, p. 245) et ne peut être assimilé à une recherche-action en raison d'un manque de rôle explicite dans la structure et également en raison d'une très faible influence du chercheur sur les acteurs de la mise en œuvre du système qualité (David 2000).

2.1.2. LA COLLECTE ET LE TRAITEMENT DES DONNÉES DE L'ÉTUDE DE CAS

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. Les données utilisées sont toutes de natures qualitatives et constituées de matériaux :

- de nature expérimentale (la documentation interne et des entretiens semi-directifs) ;
- de nature bibliographique (les ouvrages portant sur la Cour des comptes et les articles et rapports écrits par les membres de la Cour sur l'organisation de l'institution et la mission de l'audit financier) ;
- résultant de l'observation de l'élaboration et de la mise en œuvre des outils et procédures décrits dans la documentation interne (tous ces événements ayant donné lieu à un recoupage avec les données issues des entretiens et de la documentation interne).

Les données utilisées sont donc majoritairement des 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 distorsions 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 (annexe 1).

Les entretiens semi-directifs utilisés dans le cadre de la collecte de données pour construire un modèle explicatif des déterminants de la qualité de l'audit sont destinés à un usage principal. La forme adoptée pour les entretiens est de nature structurée pour permettre la confrontation des différents discours (Nils et Rimé 2003). Pour les préparer, il a été nécessaire d'établir un guide d'entretien afin de pouvoir aborder tous les sujets et déterminants présents dans le modèle explicatif de la qualité de l'audit construit sur la base de la littérature et des premières observations (Blanchet et Gotman 2006). Le guide a donc été construit en fonction de la grille de lecture proposée en première partie de cette recherche et contenait trois rubriques :

- les critères organisationnels liés à la qualité de l'audit ;
- les critères d'équipes ou personnels liés à la qualité de l'audit ;
- et une rubrique spécifique portant sur les spécificités de la Cour des comptes toujours en lien avec la qualité de l'audit.

L'objectif de cette présentation du guide d'entretien était de simplifier la liste des critères recensés afin d'avoir une vision plus globale de la qualité de l'audit mettant en avant les spécificités de la Cour des comptes.

Les entretiens, d'une heure environ chacun, ont été menés selon trois phases afin de répondre au besoin chronologique d'une étude longitudinale :

- une première série de 9 entretiens en mai 2006 lors de la préparation du premier exercice d'audit financier qui est intervenu en 2007 sur les comptes 2006 ;
- une deuxième série de 17 entretiens en janvier et février 2008 suite à la réalisation de la première campagne de certification et pendant la deuxième campagne de certification ;
- une troisième série de 15 entretiens en janvier 2009 suite à la réalisation de la deuxième campagne de certification et pendant la troisième campagne.

Les entretiens, anonymisés, ont été réalisés auprès d'une population hétérogène pour obtenir des discours diversifiés, les personnes provenant d'horizons différents, assumant des niveaux de responsabilité différents et travaillant dans différentes chambres de la Cour mais étant toutes des acteurs de l'audit financier : les magistrats de la Cour des comptes, (conseiller maître responsable de cycle,

conseiller référendaire et auditeur responsables de sous-cycle), les rapporteurs issus le plus souvent d'administrations centrales et étant responsables d'un sous-cycle, les « experts » juniors ou seniors contractuels issus de cabinets privés et enfin les avocats généraux du Parquet. Le tableau présenté en annexe 2 synthétise la répartition des entretiens menés sur les trois phases de la recherche.

Le traitement des données issues des entretiens s'est effectué en deux phases, l'effet miroir et l'analyse qualitative. L'effet miroir permet dans un premier temps de représenter l'expression des acteurs tout en créant un consensus entre le chercheur et les acteurs interrogés puisque cela correspond à une confrontation entre une première interprétation des matériaux récoltés et les acteurs.

Cette technique présente des limites inhérentes à la faiblesse de l'interprétation (Savall et Zardet 2004), c'est pourquoi il a été nécessaire de l'enrichir avec un deuxième mode d'analyse, l'analyse qualitative selon le modèle interactif de Miles et Huberman (2003) qui comprend une phase de condensation des données, une phase d'organisation et de présentation des données (notre choix s'est porté sur des grilles catégorielles) et une phase d'interprétation et de vérification. La classification par grille catégorielle reprend un niveau de catégorisation sémantique, c'est-à-dire basé sur des thèmes (Bardin 1993). Ce mode de traitement des données nous permet d'avoir une progression analytique (Miles et Huberman 2003, p. 173) qui consiste à résumer et rassembler les données puis à assembler et agréger ces données pour enfin développer et tester des propositions pour construire un cadre explicatif aux développements des déterminants de la qualité de l'audit.

Le choix d'une étude de cas unique implique 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 également possible de s'appuyer sur le recoupement des données (Chalmers 1987) consistant à mobiliser plusieurs sources de données autour de l'étude du même phénomène pour créer ainsi une convergence des sources de preuves.

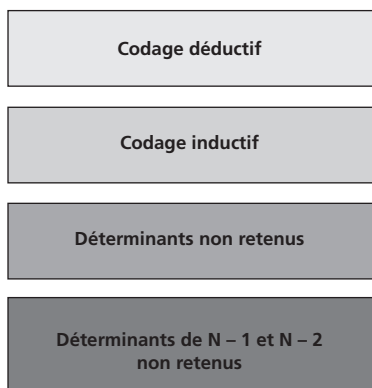
2.2. La modélisation des facteurs explicatifs de la qualité de l'audit

Grâce à l'étude de la littérature et suite à une première adaptation des déterminants de la qualité de l'audit au cas de la Cour des comptes, le modèle produit par le biais des entretiens a pu être enrichi grâce à l'étude de la documentation interne et l'observation des pratiques sur une période de 18 mois environ. La modélisation des déterminants de la qualité de l'audit a ainsi permis de proposer une classification expérimentale et adaptée au cas de l'audit des comptes publics. Les déterminants retenus sont issus de la perception des acteurs de l'audit des comptes publics au sein de la Cour des comptes.

Le schéma 4 propose donc une modélisation des critères concourant à la qualité de la certification des comptes de l'État selon une démarche caractérisée par un enchaînement de phases déductives et inductives. La modélisation est organisée autour de deux modules, les compétences organisationnelles et les compétences humaines, deux modules qui ont émergé suite au traitement des entretiens par grilles catégorielles.

Le schéma présenté adopte un code de présentation selon la légende présentée ci-après afin de distinguer les données issues d'un raisonnement inductif (la revue de littérature) et les données issues d'un raisonnement déductif (les entretiens semi-directifs) après recoupement avec les données secondaires.

Schéma 3 : Légende



Finalement, le schéma 4 (page suivante) présente la modélisation des déterminants de la qualité de l'audit lors de la troisième phase de l'étude, en début 2009 suite à la deuxième campagne de certification. Cependant, afin d'observer et d'étudier l'évolution des déterminants au cours de l'étude longitudinale de 2006 à 2009, le schéma suit le code de présentation suivant :

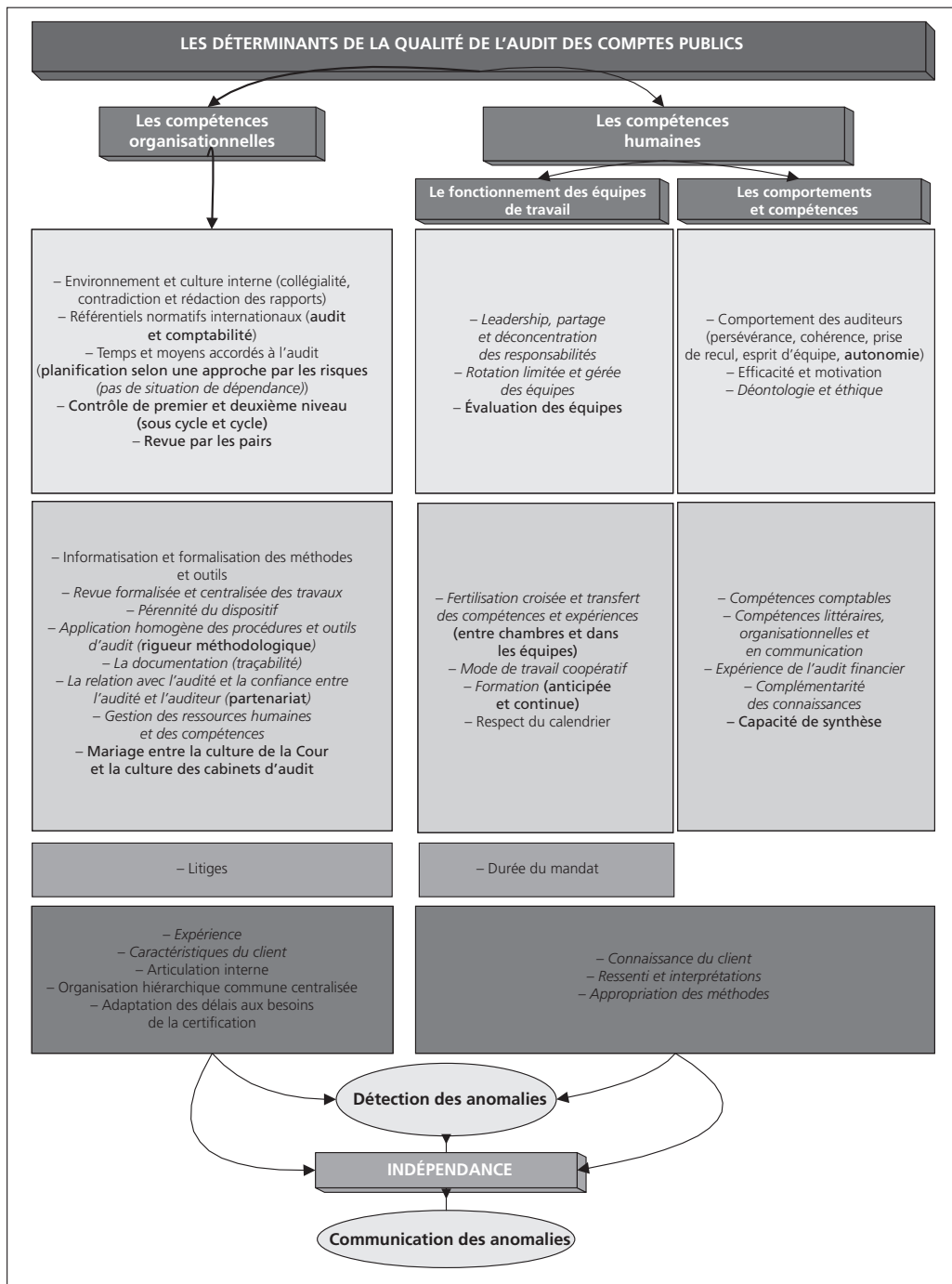
- les déterminants issus des entretiens de la première phase (2006) sont inscrits en police normale ;
- les déterminants issus des entretiens de la deuxième phase (2008) sont inscrits en italique ;
- les déterminants issus de la troisième phase sont inscrits en gras.

Les critères explicatifs de la qualité peuvent être scindés en deux catégories afin d'analyser cette modélisation. Voir schéma 4, page suivante.

2.2.1 LES COMPÉTENCES ORGANISATIONNELLES

Dans l'approche déductive, les déterminants présentés sont issus de la revue de littérature. Le déterminant le plus marqué est celui de l'environnement et de la culture interne. Vieille de 200 ans, c'est tout naturellement que le passé et la tradition de la Cour resurgissent encore aujourd'hui sur ses méthodes de travail comme le souligne un acteur de l'audit : « [...] il faut une petite révolution interne, la Cour reste très marquée par son histoire et l'indépendance de ses magistrats. » La certification interagit même avec cette forte culture et tradition car selon l'un des membres de la Cour : « [...] la certification c'est une modification très profonde des méthodes et de la culture, elle est en train de s'opérer et elle s'opère progressivement. » La culture interne est ainsi un déterminant de la qualité de l'audit dans le sens où elle doit être prise en compte lors de la mise en œuvre des procédures d'audit ou des procédures de contrôle qualité. Au cours de l'étude longitudinale, le premier critère qui présente une évolution est celui des référentiels normatifs internationaux, les entretiens

Schéma 4: Modélisation des déterminants de la qualité de l'audit des comptes publics



ayant permis de le préciser en l'associant à la fois aux référentiels normatifs d'audit et aux référentiels normatifs comptables : « On relève une place plus importante donnée aux normes d'audit et normes comptables ». Le schéma comporte une autre précision pour un critère issu de la littérature, le temps et les moyens accordés à l'audit qui, selon la troisième série d'entretiens, doivent être déterminés selon une approche par les risques : « Au moment de la planification, pour moi, c'est le moment important de l'analyse des risques qui va devoir guider les travaux de missions intermédiaires et qui appellerait à être vraiment musclé d'autant plus que les travaux de missions intermédiaires qui en sont issus sont amenés à être communiqués de manière beaucoup plus structurée qu'avant ». Finalement, l'approche déductive pour les critères liés aux compétences organisationnelles a permis l'ajout de deux critères bien connus, le contrôle de deuxième niveau et la revue par les pairs ou *peer review*. La revue par les pairs est en effet maintenant envisagée comme un déterminant de la qualité comme le souligne les membres de la Cour : « La revue par les pairs est souhaitable, envisageable [...] La revue par les pairs n'a cependant un intérêt que si nous avons les moyens de mettre en œuvre les exigences. Si nous avons les moyens, la revue par les pairs est un moyen de conférer à ces sujets un caractère prioritaire et c'est indispensable. » Si une revue par les pairs est reconnue comme un déterminant de la qualité de l'audit, elle n'est pas pour autant plébiscitée par tous les acteurs de la certification comme le précise un acteur de la certification interviewé : « Une revue par les pairs n'aura aucun intérêt, c'est irréaliste ». Selon les membres de la Cour, ce type de revue est confronté à plusieurs obstacles : « C'est la cerise sur le gâteau et quand le gâteau n'est pas prêt ce n'est pas le moment de penser à la cerise » ou encore « Elle est possible, souhaitable et indispensable mais elle n'a d'intérêt que si nous avons les moyens de mettre en œuvre les exigences ».

L'approche inductive utilisée pour faire émerger les déterminants de la qualité liés aux compétences organisationnelles est elle aussi marquée par des évolutions apparues au cours de l'étude longitudinale. Les premiers déterminants retenus en 2006 étaient ceux de l'informatisation et la formalisation des méthodes. En effet, lors des entretiens, le besoin de professionnalisation a été largement abordé pour définir la qualité de l'audit, un des acteurs de la certification énonce à ce sujet : « [...] il faut une uniformisation des méthodes qui ne mettent pas en cause l'indépendance [...] » ; « [...] il y a une obligation de méthode dans la certification beaucoup plus présente que dans les autres travaux de la Cour où il y avait une notion plus artisanale. » La deuxième phase d'entretiens a largement amendé la vision inductive des déterminants de la qualité organisationnels avec en premier lieu l'organisation hiérarchique commune qui doit être centralisée selon la perception des acteurs : « Le mode d'organisation retenu est un bon compromis. En amont l'organisation est centralisée ainsi qu'en aval ». Les entretiens de la deuxième phase ont ensuite fait émerger trois critères liés aux procédures d'audit : la pérennité du dispositif, l'application homogène des outils et procédures et la documentation. Ces trois déterminants de la qualité de l'audit indiquent une volonté d'inscrire la méthodologie dans la durée. L'effet d'expérience de la première campagne de certification semble avoir fait évoluer la perception de la qualité vers la notion de durabilité et de stabilité comme les citations suivantes le montrent : « La Cour est dans une situation de permanence, les gestionnaires et méthodologues doivent être plus pérennes », « Il y a deux risques majeurs. D'une part il s'agit de la pérennité du dispositif au regard des spécialisations de connaissance qu'il exige [...] ». Finalement, le dernier déterminant issu de l'approche inductive lors de la deuxième phase de l'étude de cas est celui de la gestion des ressources humaines et des compétences : « Le deuxième enjeu important de la certification est la gestion des ressources humaines [...] Il

faut une gestion prévisionnelle qualitative et individuelle.» Trois nouveaux déterminants sont apparus seulement lors de la troisième phase. Il s'agit tout d'abord de la notion de rigueur méthodologique dans l'application des procédures d'audit comme le démontrent les citations suivantes: «Ce qui est important c'est la rigueur, une honnêteté intellectuelle sans faille»; «Je retrouve dans la méthodologie de la certification, la rigueur qui manque ailleurs». Le deuxième déterminant concerne la relation de la Cour avec l'audit qui doit être une relation de partenariat: «Il faut se réunir avec l'audit pour définir les cibles d'amélioration des comptes à divers horizons, il faut se mettre d'accord sur des axes de progrès et allouer nos ressources dessus». Le dernier critère concerne cette fois les relations de la Cour avec le secteur privé puisque les acteurs de la certification considèrent la possibilité de marier la culture de la Cour avec celle des cabinets comme un déterminant de la qualité comme le soulignent les citations suivantes: «L'intérêt c'est de casser ce cloisonnement qui ne se justifie plus aujourd'hui en raison des politiques ministérielles et qui nécessite de travailler avec le privé», «Il faut marier la culture des cabinets d'audit et la culture de la Cour dans ce qu'elle a d'exigeant [...]».

La dernière évolution affectant la perception des déterminants de la qualité liés aux compétences organisationnelles est l'invalidation de critères retenus dans les phases précédentes: l'expérience, les caractéristiques du client, l'articulation interne, l'organisation hiérarchique interne et centralisée et l'adaptation des délais aux besoins de la certification. Le moindre intérêt accordé à l'expérience et aux caractéristiques du client s'explique grâce à l'effet d'expérience acquis par les acteurs de la certification suite à deux exercices de certification qui implique une prise de confiance et une capitalisation des connaissances. L'invalidation des deux critères d'articulation interne et d'organisation hiérarchique implique un désintérêt des acteurs de la certification pour ces notions organisationnelles et pourrait être révélatrice d'une acceptation de la structure actuelle. De plus, l'effet d'expérience de la première et deuxième campagne ainsi que la formalisation des procédures constituent les principales causes retenues pour expliquer l'exclusion du critère de l'adaptation des délais.

2.2.2 LES COMPÉTENCES HUMAINES

L'approche déductive a, dès la première phase, permis de valider le déterminant du comportement des auditeurs. Selon la perception des acteurs de la Cour, le comportement d'un auditeur doit aboutir à: «[...] un grand bon sens et un esprit critique aiguisé et une grande rigueur et le souci de rendre compte mais pas toujours de manière hiérarchique», de plus selon un autre acteur de l'audit: «Il faut avoir l'honnêteté de revenir sur soi-même sur son propre travail pour revoir ce qui n'a pas pu être fait au niveau des diligences». Les deuxième et troisième phases ont ensuite fait émerger de nouveaux déterminants comme l'évaluation des équipes et la notion d'autonomie comme élément de comportement: «ce qui est important c'est l'évaluation des acteurs et dans la fonction publique cela est difficile. Il faut reconnaître ses forces et ses faiblesses», «Il faut de l'autonomie même s'il faut également se partager les missions». Le critère de *leadership* est apparu lors de la deuxième phase d'entretien. Un acteur de la certification indique en effet: «[...] le *leadership* est primordial, c'est une qualité nécessaire car il faut s'imposer par rapport à l'audit» et un autre ajoute: «[...] la certification associe toutes les chambres donc il faut un *leadership* global pour tenir les fils»: «Il faut du *leadership* pour défendre ses idées vis-à-vis de la collégialité».

L'approche inductive des déterminants de la qualité de l'audit liés aux compétences humaines s'est développée lors de la deuxième phase d'entretiens avec en premier lieu le critère de compétences

individuelles, les plus abordées lors des entretiens touchant le domaine comptable, littéraire, organisationnel et de la communication. Comme le citent des membres de la Cour : « Un bon auditeur doit avoir du bon sens, être cohérent, avoir une gymnastique intellectuelle, avoir une bonne compétence littéraire » ou encore « L'auditeur doit pouvoir communiquer pour faire part de ses remarques et suggestions s'il y a des divergences ». Un autre membre de la Cour ajoute : « Il faut des compétences organisationnelles, la personne doit établir des outils pour analyser ». Ces connaissances doivent de plus être renforcées par l'expérience et une complémentarité effective selon la perception de la qualité par les membres de la Cour : « le phénomène d'apprentissage est normal, les clients t'apprennent énormément. Avec de l'expérience, tu dépasses un peu les méthodes, tu prends du recul et des nouveaux mécanismes et donc tu peux aider les autres ». Finalement, la notion de fertilisation croisée et de transfert des compétences et expériences est apparue également lors des entretiens de la deuxième phase : « [...] il nous faudra voir comment nous pourrions gérer le cas des experts dans le futur, le point central restant la fertilisation croisée. » Concernant la notion de transfert des compétences, les acteurs de la Cour l'identifient bien comme un déterminant de la qualité : « Il y a un réel effort de communication interne pour lier le plus possible les acteurs de la certification, condition indispensable. » Certains acteurs sont plus critiques. En effet, selon les membres de la Cour : « D'un point de vue managérial, l'interaction entre magistrats et experts n'a pas évolué. Les experts restent cantonnés à un rôle avec un responsable attitré. [...] En externe j'ai le sentiment que la compétence des experts a été reconnue mais en raison de problèmes de statuts il est difficile de s'exprimer au-delà de sa mission. Cela entraîne des difficultés dans la mise en œuvre et le transfert des compétences. » La troisième phase d'entretiens a entraîné la spécification de certains déterminants. Il s'agit en premier lieu de la fertilisation croisée des compétences qui doit être effective à la fois au sein des équipes mais également entre les différentes chambres de la Cour : « Les sept chambres de la Cour qui fonctionnaient en tunnel, chacune dans leur domaine, sont obligées maintenant de partager leurs ressources et de ce fait des passerelles se créent ». Le critère de formation a ensuite été développé en incluant les notions d'anticipation et de continuité : « Il faut anticiper les besoins de formation ce qui est difficile avec le turnover à la Cour », « Les compétences, nous devons en acquérir dans tous les domaines. Il faut être toujours à l'état de l'art des cabinets d'audit [...] ». La deuxième évolution relevée dans cette approche de la qualité par les compétences humaines est l'ajout de nouveaux déterminants, le respect du calendrier et la capacité de synthèse comme en témoignent les citations suivantes : « la certification implique des processus à dates fixes qui imposent eux-mêmes une discipline de calendrier », « Une autre compétence est celle du pilotage et de la synthèse. Il y a maintenant une vision beaucoup plus claire, c'est le rôle de la synthèse, faire remonter l'information et la contrôler ».

L'approche de la qualité par les compétences humaines est finalement caractérisée par l'exclusion de certains déterminants en comparaison avec les phases précédentes : la connaissance du client, le ressenti et l'interprétation et l'appropriation des méthodes. La suppression de ces trois critères est étroitement liée à l'effet d'expérience et à la capitalisation des connaissances suite à deux exercices de certification qui ont engendré un sentiment de confort et une meilleure connaissance des méthodes et du client. Ces nouvelles connaissances expliquent alors la suppression du ressenti et de l'interprétation comme déterminants de la qualité, remplacés par un recours plus systématique à la méthodologie mieux maîtrisée et aux connaissances capitalisées.

3. Discussion et conclusion

3.1. Discussion sur la modélisation des déterminants de la qualité de l'audit des comptes publics

L'approche de la qualité perçue par les acteurs de l'audit des comptes publics s'est considérablement enrichie avec la deuxième série d'entretiens réalisée à l'issu de la première campagne de certification. L'effet d'expérience cité tout au long de cette étude du schéma et la réalisation d'un premier audit expliquent ces évolutions. La qualité telle qu'elle est perçue par les membres de la Cour s'oriente vers des notions de pérennité, de formalisation (documentation, revue des travaux, ressources suffisantes, gestion des ressources humaines), d'homogénéité (organisation centralisée, application homogène des outils et procédures), d'anticipation (gestion des ressources humaines, expérience, rotation limitée et gérée, formation, complémentarité des connaissances) et de communication (relation avec l'audité, *leadership*, mode de travail coopératif). La troisième et dernière modélisation de la perception des déterminants de la qualité de l'audit est enfin marquée par une certaine stabilité. La majorité des évolutions sont des précisions de déterminants présentés lors de la période précédente. On note principalement l'importance de l'effet d'expérience et la capitalisation des connaissances présentés comme des déterminants liés aux compétences humaines et aux compétences organisationnelles.

3.2. Limites de l'étude

Le choix d'une approche par étude de cas unique pour cette étude n'est pas sans risque. Il est en effet illusoire de penser qu'il est possible d'étudier un objet dans une organisation sans influencer ou perturber l'objet étudié (Savall et Zardet 2004). De plus, il est important de s'interroger sur les critères scientifiques utilisés en méthodologie qualitative : l'objectivité, la fidélité et la validité (Lessars-Hébert *et al.* 1997). Il est difficile de parler d'objectivité du chercheur en raison de la méthode utilisée, l'étude de cas. Nous sommes immergés dans le terrain et soumis à des biais concernant l'interprétation des informations. Baumard *et al.* (2007) parlent de contamination des sources de données, la contamination étant représentée par une influence exercée par un acteur sur un autre³. Il est ensuite nécessaire de considérer le caractère subjectif des informations récoltées car elles sont issues d'entretiens soumis à de nombreux biais ce qui remet en cause le critère de validité. Enfin, avec la démarche adoptée, il s'est révélé très important de veiller à ce que l'un des deux objectifs, académique ou praxéologique, ne prédomine pas l'autre. Pour cela, il a été nécessaire de veiller à la constance de l'immersion au sein de l'organisation et à la méthodologie d'intervention.

Finalement, la dernière limite concerne le périmètre général de l'étude de cas. Celle-ci ne prêtant représenter que la perception interne des déterminants de la qualité de l'audit. En effet, les entretiens n'ont été réalisés qu'avec des acteurs de la certification, c'est-à-dire les membres de la Cour des comptes. Ce choix, même s'il est porteur de restrictions, s'est avéré nécessaire dès le début de la mise en œuvre de la recherche. En effet, l'étude « interne » de la certification des comptes nécessitait alors un investissement personnel, temporel et logistique incompatible avec la possibilité de mener cette même recherche sous un angle interne et externe concurremment.

3.3. Apports et prolongements de l'étude

L'objet de cet article, à savoir l'adaptation de la littérature sur la qualité de l'audit au cas de l'audit des comptes publics a permis de caractériser la qualité de la mission de certification des comptes de l'État. La modélisation finale testée par entretiens et grâce à une étude approfondie du terrain montre qu'il est possible de les organiser autour de deux pôles, les compétences organisationnelles et les compétences humaines. Cet article et plus spécifiquement la modélisation des déterminants de la qualité de l'audit des comptes publics présentent l'avantage d'introduire de façon synthétique et fonctionnelle les critères permettant de qualifier la qualité de l'audit. En effet, la revue de littérature est le résultat d'une adaptation et d'une réorganisation d'un champ d'étude très vaste et le modèle explicatif produit est le fruit d'une application spécifique à un terrain passionnant. L'intérêt d'une telle modélisation n'est pourtant pas seulement pédagogique ou exploratoire.

Le deuxième apport de cette recherche est en effet de nature théorique. L'étude de la perception et des déterminants de la qualité de l'audit par les acteurs de la certification a fait émerger de nouveaux critères explicatifs de la qualité de l'audit liés aux compétences organisationnelles, au fonctionnement des équipes et aux comportements et compétences.

Finalement, le troisième apport est mixte, tout à la fois managérial et méthodologique. La réalisation cette recherche a en effet permis de réaliser un support complet et contextualisé pour la prise en compte et la construction d'outils pour la qualité de l'audit réalisé par la Cour des comptes.

Cette étude de la qualité de l'audit des comptes publics fondée sur le cas de la Cour des comptes conduit à organiser les déterminants de la qualité selon deux principales catégories, les compétences organisationnelles et les compétences humaines. L'indépendance qui constitue le deuxième aspect de la qualité de l'audit (DeAngelo 1981) n'est ainsi abordée qu'au travers des compétences. Cela permet notamment de lier la modélisation des déterminants de la qualité de l'audit avec l'approche retenue en première partie consistant à considérer l'indépendance et la compétence comme une balance pour la qualité de l'audit. Cependant, une étude centrée sur la notion d'indépendance pour l'audit des comptes publics semble nécessaire afin de déterminer quels sont les déterminants spécifiques de l'indépendance d'une institution supérieure de contrôle à l'image de la Cour des comptes.

De plus, si cette recherche représente une vision globale de la qualité et de ses déterminants, il ne s'agit que d'une première étape permettant de mettre en adéquation ces déterminants avec les outils de la qualité s'inscrivant au cœur du processus d'audit. Pour cela, une démarche qualité complète doit intégrer des outils permettant d'évaluer et de contrôler la qualité selon les déterminants proposés et permettant également d'assurer le niveau de la qualité selon ces mêmes déterminants. Au-delà de l'adéquation entre les outils et les déterminants de la qualité de l'audit des comptes publics, il semble également intéressant de s'interroger sur le phénomène de construction de ces outils. Une institution telle que la Cour des comptes peut-elle créer ses propres outils ou privilégie-t-elle plutôt une adaptation d'outils reconnus sur la scène internationale car issus d'un référentiel normatif?

- d'épistémologie de la recherche en management* (Eds, A. David, A.H., R. Laufer). FNEGE: Vuibert.
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3: 183-199.
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor Independence, «Low Balling», and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economics* 3: 113-127.
- Deis, D.R. and G.A. Giroux (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review* 67 (3): 462-479.
- Dirsmith, M. and M. Covalski (1985). Informal Communication, Non Formal Communications and Mentoring in Public Accounting. *Accounting Organization and Society* 10 (2): 149-169.
- Duff, A. (2004). *AUDIQUAL: Dimension of Audit Quality*. The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Dumontier, P., Teller, R. (2001). *Faire de la recherche en comptabilité financière*. Vuibert.
- Elitzur, R. and H. Falk (1996). Planned Audit Quality. *Journal of Accounting and Public Policy* 15: 247-269
- Frantz, P. (1999). Auditor's Skill, Auditing Standards, Litigation, and Audit Quality. *British Accounting Review* 31: 151-183.
- Flint, D. (1988). *The Philosophy and Principles of Auditing*, Macmillan.
- Fortin, J. and L. Martel (1997). Enjeux éthiques de la réalité environnementale dans un contexte d'audit financier: une étude empirique. *Comptabilité Contrôle Audit* 2 (3): 59-75.
- Francis, J.-R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review* 36: 345-368.
- Fuerman, R.D. (2004). Accountable Accountants. *Critical Perspective of Accounting* 15: 911-926.
- Giauque, D. (2003). New public management and organizational regulation: The liberal bureaucracy. *International Review of Administrative Sciences* 69: 567-592.
- Gonzales, B., Lopez, A., Garcia, R. (2007). *How supreme audit institutions measure the impact of their work?* CIGAR, Coimbra.
- Goodenough, W. (1971). *Culture, language and society*. MA: Addison-Wesley.
- Hilary, G. and C. Lennox (2005). The Credibility of self-regulation: Evidence from the accounting profession's peer review program. *Journal of Accounting and Economics* 40: 211-229.
- Hofstede, G. (1980). Motivation, *leadership* and organizations: Do American theories apply abroad? *Organizational Dynamics Summer*: (9): 42-63.
- Hopwood, A.G. (1978). Towards an organisational perspective for the study of accounting and society. *Accounting Organizations and Society* 3 (1): 3-14.
- Jodelet, D. (2003). Aperçus sur les méthodologies qualitatives. In *Les méthodes des sciences de gestion*: Puf, 140-162.
- Johnson, V., Khurana, L., Reynolds, J.K. (2002). Audit firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research* (Winter): 637-660
- Knapp, M.C. (1985). Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure. *The Accounting Review* 60 (April): 202-211.
- Knapp, M.C. (1991). Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 10 (1): 35-52.
- Knechel, W.R. and A. Vanstraelen (2007). The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinion. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 26 (1): 113-131
- Labro, E., Tuomela, T.-S. (2003). On bringing more action into management accounting research: Process considerations based on two constructive case studies. *European Accounting Review* 12 (3): 409-442.
- Lee, T. and M. Stone (1995). Competence and independence: the congenial twins of auditing? *Journal of Business Finance et Accounting* 22 (8): 1169-1177.
- Lessard-Hébert, M., Goyette, G., Boutin, G. (1997). *La recherche qualitative, fondements et pratiques*. De Boeck Université.
- Libby, R. and J. Luft (1993). Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment. *Accounting, Organizations and Society* 18 (July): 425-450.

- Lowensohn, S., Johnson, L.E., Helder, R.J., Davis, S.P. (2007). Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market. *Journal of accounting and Public Policy* 26 (6) : 705-732.
- Magee, R. and M. Tseng (1990). Audit Pricing and Independence. *The Accounting Review* 65 : 315-336.
- Malone, C.F. and R.W. Roberts (1996). Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviours. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 15 (2) : 49-64.
- McNair, C.J. (1991). Proper Compromise: The Management Control Dilemma in Public Accounting and its Impact on Auditor Behaviour. *Accounting, Organization and Society* 16 (7) : 635-653.
- Meyer, J., L. Meyers, T. Omer (2003). Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: a Case for Mandatory Auditor Rotation? *The Accounting Review* July : 779-799.
- Miles, M.B., Huberman, A.M. (2003). *Analyse des données qualitatives*. Bruxelles: DeBoeck.
- Mizrahi, S. (2009). The office of the State Comptroller of Israel: A case study in independent Government auditing. *International Journal of Governmental Auditing* 36 (4) : 8-11.
- Moizer, P. (1997). Auditor Reputation: the International Empirical Evidence. *International Journal of Auditing* 1 (1) : 61-74.
- Nils, F., Rimé, B. (2003). L'interview. In *Les méthodes de sciences humaines* (Eds, Moscovici, S., Buschini, F.). Paris: Puf Fondamental, 165-185.
- Otbo, H. (2009). SAI Independence: A founding principle of INTOSAI. *International Journal of Governmental Auditing* 36 (4) : 1-4.
- Otley, D.T., J. Pierce, B. (1995). The control problem in public accounting firms: An empirical study of the impact of leadership style. *Accounting, Organization and Society* 20 (5) : 405-420.
- Palmrose, Z.-V. (1988). An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. *The Accounting Review* LXIII (1) : 55-73.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V., Berry, L. (1985). A conceptual model of service quality and its implications for future research. *Journal of Marketing* 49 (Fall) : 41-50.
- Pierce, B. and B. Sweeney (2005). Management control in audit firms-Partners' perspectives *Management Accounting Research* 16 : 340-370.
- Pillard, S. (2003). *La certification, leurre ou nécessité pour l'obtention de la qualité orientée client, le cas du Crédit Agricole Anjou-Maine*. Mémoire CNAM d'ingénieur en organisation. Paris.
- Piot, C. (2001). Agency costs and audit quality: evidence from France. *European Accounting Review* 10 (3) : 461-499
- Pollitt, C., Summa, H. (1997). Comparative and international administration, reflexive watchdogs? How supreme audit institution account for themselves. *Public Administration* 75 : 313-336.
- Pollitt, C. (2003). Performance audit in western europe: Trends and choices. *Critical Perspective on Accounting* 14 (157-170).
- Power, M. (2003). Evaluating the audit explosion. *Law & Policy* 25 (3) : 185-202.
- Prat dit Hauret, C. (2003). L'indépendance du commissaire aux comptes: une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement. *Comptabilité Contrôle Audit* 2 (9) : 31-58.
- Richard, C. (2006). Why an Auditor can't be Competent and Independent: A French Case Study. *European Accounting Review* 15 (2) : 153-179.
- Savall, H., Zardet, V. (2004). *Recherche en sciences de gestion: Approche qualimétrique, observer l'objet complexe*. Economica.
- Schandl, C.W. (1978). *Theory of Auditing*, Scholars Book Co.
- Simunic, D. and M. Stein (1987). *Product Differentiation in Auditing: Auditor Choice in the Market for Unseasoned New Issues*. The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.
- Sutton, S.G. and J.-C. Lampe (1991). A Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagement. *Accounting and Business Research* 21 (83) : 275-288
- Thiéart, R.A., collectif. (2007). *Méthodes de recherche en management*. Paris: Dunod.
- Trombetta, M. (2003). International regulation of audit quality: full harmonization or mutual

- recognition? An economic approach. *European Accounting Review* 12 (1): 3-27.
- Van Der Plaats, E. (2000). Regulating auditor independence. *European Accounting Review* 9 (4): 625-638.
- Wacheux, F. (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion* Paris: Economica.
- Warming-Rasmussen, B. and L. Jensen (1998). Quality dimensions in external audit – an external user perspective. *The European Accounting Review* 7 (1): 65-82.
- Watkins, A.L., Arrington, E. (2007). Accounting, New Public Management and American politics: Theoretical insights into the national performance review. *Critical Perspective on Accounting* 18: 33-58.
- Welch, E.W., Wong, W. (2001). Effects of global pressures on public bureaucracy, modelling a new theoretical framework. *Administration & Society* 33 (4): 371-402.
- Willekens, M., A. Steele, et al. (1996). Audit Standards and Auditor Liability: A Theoretical Model. *Accounting and Business Research* 26 (3): 249-264.
- Wooten, T. (2003). Research about quality audit. *The CPA Journal* (January): 48-51.
- Yin, R.K. (1994). *Case study research, design and methods*. Sage Publication.
- Zhang, P. (2007). The Impact of the Public's Expectations of Auditors on Audit Quality and Auditing Standards Compliance. *Contemporary Accounting Research* 24 (2): 631-654.

Annexe 1 : les sources secondaires de nature bibliographique

- (1999) Présentation des réflexions sur la révision de l'ordonnance de 1959 relative aux lois de finances. Cour des comptes.
- (2002) La certification des comptes de l'État une mission considérable. Article 15: 5.
- Comptes
- (2002) Note de faisabilité sur la certification, premières questions et premières réponses. Cour des comptes.
- (2003) Note présentant une analyse comparée de la certification et du contrôle juridictionnel. Cour des comptes.
- (2003) Audit quality assurance, keys points in the french Cour des comptes system. Cour des comptes.
- (2003) Quality Control (QC) in the French Regional Courts of Accounts. Cour des comptes.
- (2004) La certification des comptes de l'État, dossier documentaire volume ii. Cour des comptes.
- (2004) Guide de la certification des comptes de l'État. Cour des comptes.
- (2004) Intervention du Premier président CRPP du 9 novembre 2004. Cour des comptes.
- (2005) La certification des comptes de l'État, dossier documentaire volume ii. Cour des comptes.
- (2006) Note sur la fonction « contrôle qualité » dans le cadre de la certification des comptes. Cour des comptes.
- (2006) Organisation des missions finales. Cour des comptes
- (2006) La certification des comptes de l'État, dossier documentaire volume ii. Cour des comptes.
- (2006) Mémento destiné aux rapporteurs des notes d'évaluation de la comptabilité dans les ministères, 3^e édition. Cour des comptes.
- (2006) Rapport sur l'évolution des NEC, Cour des comptes.
- (2006) Rapport sur l'organisation des dossiers de travail type dans le cadre de la certification des comptes de l'État. Cour des comptes.
- (2006) Instruction du Premier président n° 613. Objet: Rapport sur les comptes de l'État – exercice 2006 (présenté en application de l'article 58-5° de la LOLF) Cour des comptes.
- (2006) Rapport pour une orientation de la certification 2006. Cour des comptes.
- (2006) Rapport pour une orientation de la certification 2006. Cour des comptes.
- (2006) Discours du Premier président au séminaire des secrétaires généraux. Cour des comptes.
- (2007) Instruction du Premier président n° 621. Objet: Certification des comptes de l'État de 2007 en application de l'article 58-5° de la LOLF. Cour des comptes
- (2007) Note relative à la stratégie des formations des acteurs de la certification des comptes de l'État 2007. Cour des comptes.
- (2007) Certification des comptes de l'État exercice 2006. Cour des comptes.
- (2007) La certification des comptes de l'État, dossier documentaire volume ii. Cour des comptes.
- (2007) Guide d'exercice de la certification – Comptes de l'État. Cour des comptes.
- (2007) Rapport sur une orientation de la certification 2007. Cour des comptes.
- (2007) Mémento destiné aux rapporteurs des notes d'évaluation de la comptabilité dans les ministères, 4^e édition. Cour des comptes.
- (2007) Rapport sur l'application par la cour des normes internationales d'audit pour la certification des comptes de l'État. Cour des comptes.
- (2007) Rapport présentant la première version du guide d'exercice de la certification et les modalités de mise à jour. Cour des comptes.
- (2008) Certification des comptes de l'État exercice 2007. Cour des comptes.

- (2008) Instruction n° 627 du Premier président Objet : Certification des comptes de l'État de 2008 en application de l'article 58-5° de la LOLF. Cour des comptes
- (2008) Méthodologie pour la certification des comptes de l'État. Livre I – Guide d'exercice. Cour des comptes.
- (2008) Mémento destiné aux rapporteurs des notes d'évaluation de la comptabilité dans les ministères, 5^e édition. Cour des comptes.
- (2008) Note du Parquet général, le Procureur général près la Cour des comptes à Monsieur le Premier président de la Cour des comptes. Objet : Certification des comptes de l'État – Note de réflexion sur le contrôle qualité et l'assurance qualité. Cour des comptes.
- (2008) Parquet général, Certification des comptes, le contrôle qualité, formation campagne 2008. Cour des comptes.
- (2009) Certification des comptes de l'État exercice 2008. Cour des comptes.
- (2009) Charte de déontologie

Annexe 2 : tableau récapitulatif des entretiens

	Conseillers maîtres	Conseillers référendaires	Rapporteurs	Auditeurs	Parquet	Experts
Première série d'entretiens Mai 2006	4	2	1	2	X	X
Deuxième série d'entretiens Janvier & Février 2008	4	2	4	1	2	4
Troisième série d'entretiens Janvier 2009	6	2	1	2	1	3