



HAL
open science

Dynamique au sein de la sphère normative de l'audit en France (2001-2020)

Isabelle Fabioux

► **To cite this version:**

Isabelle Fabioux. Dynamique au sein de la sphère normative de l'audit en France (2001-2020). La comptabilité face aux crises, Jun 2021, LYON, France. hal-03361493

HAL Id: hal-03361493

<https://hal.science/hal-03361493>

Submitted on 1 Oct 2021

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

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

Dynamique au sein de la sphère normative de l'audit en France (2001-2020)

Isabelle Fabioux, Docteure en sciences de gestion,

Université d'Angers (Granem UMR49), isabelle.fabioux@etud.univ-angers.fr

Résumé Ce papier s'intéresse aux acteurs de la normalisation de l'audit en France, dans une perspective longitudinale. En mobilisant les approches sociologique et historique de la théorie néo-institutionnelle, nous proposons une analyse dynamique de l'évolution des acteurs en présence et de leurs attributions. Notre démarche est interprétative et repose sur 24 entretiens, une immersion participative et une étude documentaire sur la période 2001-2020. Elle fait ressortir trois phases au cours desquelles le rapport de force évolue au gré de mécanismes isomorphiques.	Abstract This paper deals with auditing standard setters in France, in a longitudinal perspective. We combined the sociological and historical approaches of neo-institutional theory and offer a dynamic analysis of the evolution of the actors involved and their attributions. With an interpretative approach, the paper is based on a study involving 24 interviews, a participant immersion and a document review for the 2001-2020 period. It highlights three phases during which the balance of power evolves according to isomorphic mechanisms.
Mots clés : normalisation de l'audit, néo-institutionnalisme, régulation, H3C, profession de l'audit	Key words: auditing standard-setting, new institutionalism, regulation, H3C, audit profession

Introduction

Afin de fiabiliser les états financiers et les décisions prises sur leur base, les commissaires aux comptes audient les comptes en suivant les prescriptions de normes d'audit. La normalisation de l'audit constitue ainsi un maillon essentiel pour la qualité de l'audit. Il apparaît donc important d'appréhender comment s'effectue cette normalisation. A ce titre, Bédard et al. (2001) invitent à examiner de manière dynamique l'évolution du processus de normalisation de l'audit en France et les rôles respectifs de ses acteurs. Notre recherche s'inscrit dans cette perspective.

Des études antérieures menées dans le contexte français ont retenu une approche statique comparant plusieurs pays au regard de leur système réglementaire incluant la normalisation de l'audit (Baker et al. 2001 ; Bédard et al. 2002 ; Baker et al. 2014). D'autres études se sont focalisées sur l'un des acteurs : la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), l'organisation professionnelle nationale (Casta et Mikol 1999) ou la nouvelle autorité de régulation de l'audit, le Haut conseil du commissariat aux comptes (Pochet 2007 ; Hazgui

2015). Nous nous situons au croisement de ces deux courants en proposant d'examiner les différents acteurs appartenant à la sphère normative de l'audit en France, et ce dans une perspective dynamique longitudinale. Nous cherchons ainsi à répondre à la question de recherche suivante : comment les participants au processus de normalisation de l'audit ont-ils évolué en France au cours des vingt dernières années ?

Notre étude porte sur la période 2001-2020. Cette période de vingt années a été sélectionnée en vue d'assurer une actualisation des connaissances, après les vingt années antérieures examinées par Casta et Mikol (1999). En outre, l'année 2001 est marquée par le scandale Enron qui a eu des répercussions importantes en termes de régulation de l'audit. Elle permet ainsi de débiter une nouvelle période d'étude afin d'en examiner les traits caractéristiques et la dynamique qui la sous-tend.

En vue d'expliquer les évolutions qui ont façonné ces vingt années, nous avons pris appui sur la théorie-néo-institutionnelle, à travers ses approches sociologique et historique. Cette combinaison s'avère pertinente pour examiner à la fois les mécanismes isomorphiques en présence et les influences du passé.

Nous avons déployé une démarche qualitative interprétative reposant sur trois modes de recueil de données : des entretiens semi-directifs, une immersion participative et une étude documentaire, permettant d'assurer une triangulation des sources de données et une assise à notre analyse.

Nos résultats montrent que les acteurs de la normalisation de l'audit ont évolué en France au gré de mécanismes isomorphiques avec deux dates qui ont conduit à des changements : 2003, avec la Loi de sécurité financière qui a mis fin à la normalisation par la profession puis 2016 avec la transposition en droit français des textes de la réforme européenne de l'audit¹. Au sein du champ organisationnel de la normalisation de l'audit, les acteurs en présence sont plus nombreux et leur rôle bien spécifié. Nous mettons en exergue que les trois types d'acteurs proposés par Colasse (2005) peuvent cohabiter mais aussi se subdiviser à travers des structures, formelles ou informelles, qui peuvent combiner en elles-mêmes plusieurs types d'acteurs.

La suite de ce papier s'organise de la façon suivante. Après une revue de la littérature antérieure, nous exposons le cadre d'analyse mobilisé. Puis nous présentons notre méthodologie de recherche. Ensuite, nos résultats décryptent l'évolution des acteurs au sein de la sphère normative de l'audit en France. Enfin, les résultats sont discutés avant de conclure sur les apports, limitations et prolongements possibles de notre étude.

1. Les participants à la normalisation de l'audit

A l'instar de la normalisation comptable (Chantiri 2000), les acteurs de la normalisation de l'audit forment un petit monde. Depuis longtemps, a été mis en exergue le rôle prépondérant des grands cabinets d'audit dans la normalisation (Kinney 1986 ; Casta et Mikol 1999 ; Fearnley et Hines 2003). Cette prépondérance est facilitée par leurs ressources humaines et

¹ Ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes et décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016 pris pour l'application de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes transposant en droit national la directive audit 2014 et assurant la conformité du droit interne au règlement audit 2014 entrant en vigueur le 17 juin 2016.

financières qui leur permettent de détacher, en permanence et à temps plein, leurs membres auprès des instituts professionnels ou des différents organes de réglementation ou de normalisation (Ramirez 2003). Ce constat a été fait aussi bien au niveau national, notamment aux Etats-Unis avec le rapport Metcalf (U.S. Congress 1976) qu'au niveau international où Loft et al. (2006, p. 428) relèvent « *une croissance de l'influence des grands cabinets comptables multinationaux* »² dans la structure de l'IFAC. Ce faisant, Sikka (2002) considère que les normes émises privilégient les intérêts commerciaux des grands cabinets, qui ne coïncident pas toujours avec les intérêts des utilisateurs des comptes.

Les auditeurs agissent également au travers de leurs institutions professionnelles dont le poids varie selon les pays, notamment en fonction de l'influence de l'Etat dans la réglementation de l'audit. Ainsi, Baker et al. (2001) montrent que les organismes professionnels occupent une place prépondérante au Royaume-Uni alors que ce sont des entités quasi gouvernementales qui assument les fonctions clés en France et en Allemagne. En s'appuyant sur le cadre analytique de Puxty et al. (1987), Bédard et al. (2002) voit dans le contexte français d'établissement des normes d'audit un mélange d'associationnisme et de légalisme alors que le Canada et les Etats-Unis emploient le mode associationniste.

Les scandales du début des années 2000 et notamment l'affaire Enron ont mis à mal la confiance placée dans l'ensemble de la profession comptable et la pertinence des normes professionnelles établies majoritairement par les cabinets d'audit. Le paysage normatif a ainsi évolué avec l'apparition de régulateurs d'audit indépendants dont l'une des responsabilités a trait aux normes d'audit (Carmichael 2014). En France, la composition du H3C, qui s'est érigé en « *co-normalisateur* » pour reprendre les termes de Hazgui (2015), est censée permettre une représentation subtilement dosée des principales parties intéressées (Pochet 2007, 2009). En revanche, aux Etats-Unis, Glover et al. (2009) considèrent que l'approche du PCAOB, est celle d'une « *représentation limitée* » car le régulateur américain ne représente pas de manière adéquate l'ensemble des parties prenantes. Dans le même sens, les résultats de l'étude menée par Malsch et Gendron (2011) sur les impacts de la nouvelle autorité de régulation de l'audit légal au Canada (le *Canadian Public Accountability Board* – CPAB) arborent le développement d'une forme d'allégeance entre le CPAB et les plus grands cabinets comptables canadiens.

De nouvelles structures de régulation se sont ainsi multipliées dans le monde pour surveiller l'audit financier et en garantir la légitimité. Cette évolution constitue selon Malsch et Gendron (2011) une démonstration puissante d'isomorphisme en temps de crise, par référence aux mécanismes isomorphiques mimétiques et coercitifs de DiMaggio et Powell (1983).

Dans le contexte français, plusieurs études ont d'ailleurs pris assise sur la théorie néo-institutionnelle. Cependant, ces études ne tiennent pas compte des évolutions récentes en matière d'organisation normative. Il apparaît donc important de prolonger les connaissances antérieures. En outre, les études s'appuient pour certaines (Baker et al. 2001 ; Bédard et al. 2002 ; Baker et al. 2014) sur des documents publics, lesquels ne permettent pas toujours de saisir les véritables rôles des uns et des autres. Ces études intégrant le contexte français sont synthétisées dans le tableau 1.

² “*a growth in influence of the large, multinational accounting firms*”

Auteurs	Contexte spatial	Contexte temporel	Focus	Cadre théorique	Principaux résultats
Casta et Mikol 1999	France	1979-1999	Mutation de l'audit et de sa réglementation	Analyse rétrospective des auteurs	Le Conseil national de la CNCC s'est prononcé en faveur d'un rapprochement de structure de ses normes d'audit avec celles de l'IFAC pour mieux afficher l'unicité de la méthodologie d'audit et l'homogénéité des pratiques professionnelles.
Baker et al. 2001	France, Royaume-Uni, Allemagne	2001 (<i>ante</i> LSF)	Statut d'auditeur, rôle de l'auditeur et encadrement de l'exercice professionnel	Fonctions clés des systèmes réglementaires professionnels (Abbott 1988 ; Mills et Young 1999)	Les fonctions régulatrices diffèrent selon les pays compte tenu de différences historiques, légales, économiques et politiques : place importante des organisations professionnelles au Royaume-Uni, entités quasi gouvernementales en France et en Allemagne.
Bédard et al. 2002	Canada, Etats-Unis, France	2001 (<i>ante</i> LSF et SOX)	Agrément des auditeurs, établissement des normes de conduite et d'audit, contrôle d'activité et responsabilité professionnelle	Cadre analytique de Puxty et al. (1987) sur les modes de réglementation	Le mode de réglementation varie d'un pays à l'autre et selon l'aspect de la réglementation. Pour l'établissement des normes d'audit, mélange d'associationnisme et de légalisme en France, mode associationnisme au Canada et aux Etats-Unis.
Ramirez 2001, 2003	France	<i>ante</i> LSF	Evolution de la profession	Analyse rétrospective de l'auteur	Les grands cabinets d'audit jouent un rôle prépondérant dans la normalisation grâce à leurs moyens financiers et humains et à leur réputation.
Pochet 2007	France, Etats-Unis	<i>post</i> LSF et SOX)	H3C, PCAOB	Théorie néo-institutionnelle	La remise en cause de la qualité du contrôle légal des comptes par les scandales financiers du début des années 2000 ont fait émerger de nouvelles autorités : PCAOB aux Etats-Unis, H3C en France.

Auteurs	Contexte spatial	Contexte temporel	Focus	Cadre théorique	Principaux résultats
Jedidi 2013	France	<i>post</i> LSF	Rôle légitimant des normes d'audit au regard de l' <i>expectation gap</i>	Théorie néo-institutionnelle	Les normes d'audit en France ne peuvent permettre de réduire l'« <i>expectation gap</i> ». La normalisation de l'audit relève d'un isomorphisme institutionnel. L'objectif est d'assurer la conformité avec les ISA afin de garantir la légitimité du référentiel.
Baker et al. 2014	Canada, Etats-Unis, France	<i>post</i> LSF et SOX)	Mutations des acteurs après les évolutions légales et réglementaires du début des années 2000	Théorie néo-institutionnelle	Des changements significatifs des structures de réglementation de l'audit sont relevés, vecteurs d'isomorphisme institutionnel. La régulation de l'audit a évolué vers un plus grand légalisme.
Hazgui 2015	France	2003-2012 (<i>post</i> LSF)	H3C	Cadre de Hardy (1994)	Le pouvoir instrumental provient de l'autorité et du statut légal donnés au H3C. Le pouvoir symbolique ressort des discours, rituels et préoccupations idéologiques. Le pouvoir systémique est issu de la conception juridique de l'audit légal et de la légitimité acquise des systèmes indépendants de régulation.

Tableau 1 : Synthèse des études antérieures relatives aux acteurs de la normalisation de l'audit en France

Nous avons donc souhaité répondre à l'invitation de Bédard et al. (2001) d'examiner de manière dynamique l'évolution du processus de normalisation de l'audit en France. Dans ce cadre, nos travaux visent à répondre à la question de recherche suivante : comment les participants au processus de normalisation de l'audit ont-ils évolué en France au cours des vingt dernières années ?

2. L'étude sous l'angle de la théorie néo-institutionnelle

En vue de caractériser la dynamique des acteurs en France au cours des 20 dernières années, nous avons retenu le néo-institutionnalisme comme cadre théorique. Celui-ci est mobilisé au regard de ses perspectives sociologique et historique. Nous procédons dans cette section à la

justification de ce choix. A cet effet, nous rappelons tout d'abord les fondements de cette théorie et ses concepts clés qui alimenteront notre analyse. Puis, nous justifions de la pertinence de la théorie néo-institutionnelle en vue de répondre à notre problématique.

2.1. L'approche sociologique du néo-institutionnalisme

Prenant ses sources dans les travaux fondateurs de Meyer et Rowan (1977) et de DiMaggio et Powell (1983), le néo-institutionnalisme reconnaît que les institutions opèrent dans un environnement contenant d'autres institutions, appelé environnement institutionnel, au sein duquel l'objectif principal est la survie. L'approche sociologique s'efforce d'expliquer le phénomène de l'homogénéité dans les organisations et aussi l'influence de l'environnement sur les organisations œuvrant dans un même champ organisationnel.

Par champ organisationnel, on entend l'ensemble des organisations qui appartiennent à une même aire de la vie institutionnelle : « *les fournisseurs, les consommateurs, les autorités de régulation et les organisations qui produisent des services ou produits similaires* »³ (DiMaggio et Powell 1983, p. 148). Un champ organisationnel n'est pas déterminé *a priori* mais sur la base d'une investigation empirique. DiMaggio et Powell (1983) considèrent que lorsqu'un champ organisationnel est bien établi, il y a une poussée inexorable vers l'homogénéisation. Ce processus d'homogénéisation des structures organisationnelles est qualifié d'*isomorphisme* par les auteurs. Ils distinguent trois mécanismes à travers lesquels ce processus se produit : l'*isomorphisme coercitif*, l'*isomorphisme mimétique* et l'*isomorphisme normatif*.

L'*isomorphisme coercitif* résulte « *des pressions formelles et informelles exercées sur des organisations par d'autres organisations desquelles elles sont dépendantes et des attentes culturelles de la société dans laquelle les organisations fonctionnent* »⁴ (DiMaggio et Powell 1983, p. 150). Les pressions coercitives renvoient ainsi aux aspects légaux et réglementaires auxquels les organisations doivent se soumettre. Selon Scott (2001), les mécanismes de réglementation visant à assurer l'homogénéisation des pratiques se présentent sous trois formes : l'élaboration de règles, le contrôle et les sanctions. Les règles politiques et législatives édictées par l'Etat peuvent favoriser l'institutionnalisation de certaines pratiques et/ou le changement organisationnel.

L'*isomorphisme mimétique* renvoie aux situations d'incertitude dans lesquelles les organisations ont tendance à moduler leur comportement sur celui d'autres organisations, considéré comme efficace et légitime. L'incertitude est ainsi « *une force puissante qui encourage l'imitation* »⁵ (DiMaggio et Powell 1983 p. 151). Ce phénomène d'imitation est favorisé par l'existence d'associations professionnelles.

L'*isomorphisme normatif* provient principalement de la professionnalisation, laquelle est définie comme une « *lutte collective des membres d'une profession pour définir les conditions et les méthodes de leur travail, afin de contrôler « la production des producteurs » et d'établir*

³ Notre traduction de « *key suppliers, resource and product consumers, regulatory agencies, and other organizations that produce similar services and products* »

⁴ Notre traduction de « *formal and informal pressures exerted on organizations by other organizations upon which they are dependent and by cultural expectations in the society within which organizations function* »

⁵ Notre traduction de « *a powerful force that encourages imitation* »

un fondement et une légitimation cognitive de leur autonomie professionnelle »⁶ (DiMaggio et Powell 1983, p. 152). Deux aspects de la professionnalisation sont sources d'isomorphisme : les dispositifs d'éducation d'une part et le poids des réseaux professionnels d'autre part.

Ainsi, l'isomorphisme institutionnel découle de l'autorité coercitive, mais également de contextes d'incertitude et de phénomènes de professionnalisation. En adoptant des structures formelles semblables, les organisations gagnent en légitimité. Parfois, le mimétisme est nuancé par le poids de l'histoire qualifié de dépendance du sentier.

2.2. L'approche historique du néo-institutionnalisme

Privilégiant l'analyse de l'Etat, sous ses diverses formes institutionnelles, ce sont les sciences politiques qui ont principalement fait usage du néo-institutionnalisme historique, notamment dans une perspective de comparaison internationale des politiques publiques et des institutions qui les sous-tendent (Colasse et Pochet 2009). Par cette approche, les chercheurs ont mis l'accent sur le caractère relativement stable des institutions et la continuité des trajectoires des politiques publiques. A ce titre, la notion de dépendance de (au) sentier ou sentier de dépendance est centrale.

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

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

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

⁶ Notre traduction de « *collective struggle of members of an occupation to define the conditions and methods of their work, to control "the production of producers" and to establish a cognitive base and legitimation for their occupational autonomy* »

2.3. Une approche combinée pertinente pour l'analyse des acteurs de la normalisation de l'audit

La théorie néo-institutionnelle permet d'appréhender la dynamique des acteurs de la normalisation de l'audit au regard de processus d'institutionnalisation des structures. A ce titre, les recherches antérieures sur la normalisation témoignent de la force explicative de la théorie néo-institutionnelle. En effet, il ressort des travaux antérieurs, en particulier ceux relatifs à la normalisation comptable, que la théorie néo-institutionnelle s'avère pertinente dans l'explication de l'homogénéité, notamment en matière d'adoption de normes (Carpenter et Feroz 1992, 2001 ; Barbu 2006 ; Barbu et Piot 2012 ; Touron 2004, 2005) ou d'évolutions du normalisateur (Pochet 2007 ; Colasse et Pochet 2009). Selon les études, les types d'isomorphisme observés varient.

Ainsi, Barbu et Piot (2012) ont utilisé une grille de lecture néo-institutionnelle afin d'identifier les influences perçues par les préparateurs des états financiers vis-à-vis de l'adoption des normes comptables internationales (IAS - *International Accounting Standards* / IFRS - *International Financial Reporting Standards*). Leurs résultats mettent en évidence la prédominance d'un isomorphisme coercitif à travers le rôle de la réglementation dans le passage aux IAS/IFRS, et en particulier du règlement européen 1606/2002 du 29 juillet 2002. Cette dimension coercitive coexiste avec un isomorphisme mimétique marqué : les organisations essaient de se modeler selon d'autres organisations similaires qu'elles considèrent plus légitimes ou ayant plus de succès dans leur champ institutionnel. De son côté, Touron (2004) étudie l'adoption de normes de remplacement (à savoir les principes comptables généralement reconnus aux Etats-Unis en remplacement des règles existant en France) à travers le cas unique de la première entreprise (Saint-Gobain-Pont-à-Mousson) ayant fait référence aux normes comptables américaines. Il montre que cette adoption est une réponse aux pressions institutionnelles. En effet, même si ce n'est pas pour se soumettre à des règles formelles que les dirigeants ont déployé ces normes (absence d'isomorphisme coercitif), un mécanisme d'isomorphisme normatif avec les normes prescrites par les professionnels est avéré. En outre, c'est par mimétisme vis-à-vis des grandes entreprises internationales présentes aux Etats-Unis que l'entreprise étudiée a agi en vue de se construire une légitimité aux Etats-Unis. Mizuchi et Fein (1999) soulignent que l'identification d'une forme d'isomorphisme agissant sur une organisation à un moment particulier n'empêche pas la possibilité qu'une autre forme de pression isomorphique existe. Les mécanismes isomorphiques ne sont effectivement pas exclusifs.

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

Mimétisme et héritages du passé s’entremêlent ainsi dans l’analyse de l’évolution du dispositif français de normalisation comptable.

En outre, les concepts fondamentaux du néo-institutionnalisme sonnent en écho à la littérature antérieure sur la normalisation de l’audit. Les acteurs de la sphère normative apparaissent comme appartenant à l’aire institutionnelle de la normalisation de l’audit, par référence à la définition du champ organisationnel de DiMaggio et Powell (1983). La notion de champ organisationnel n’est pas la seule à faire écho à la revue de littérature sur la normalisation de l’audit. Nous avons effectivement identifié des manifestations de mécanismes isomorphiques à travers les études antérieures. En vue de formaliser cette identification, nous proposons dans le tableau 2 une mise en relation entre les concepts fondamentaux du cadre néo-institutionnel et les enseignements issus des études antérieures sur la normalisation de l’audit. Cette présentation se veut synthétique. Ainsi, un arbitrage a été fait dans les références citées dans un souci de clarté en ne retenant que quelques études centrées sur le concept fondamental considéré (que ces études mobilisent la théorie néo-institutionnelle ou d’autres théories).

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

Concepts fondamentaux de la théorie néo-institutionnelle	Déclinaison relevée dans les études antérieures sur la normalisation de l'audit	Références
Influence de la profession	Domination des grands cabinets comptables dans l'établissement des normes	Kinney (1986), Ramirez (2003, 2009), Loft et al. (2006)
Isomorphisme historique Dépendance du sentier	Forte présence historique de l'Etat	Baker et al. (2001), Bédard et al. (2002), Colasse et Pochet (2009), Baker et al. (2014)

Tableau 2 : Synthèse de l'écho néo-institutionnel à la normalisation de l'audit

3. Méthodologie de recherche

Notre objectif étant d'apporter une compréhension à un phénomène réel, nous avons adopté une posture interprétativiste qui donne à la compréhension un statut privilégié. Cette perspective épistémologique a guidé la collecte et l'analyse de nos données.

En effet, le paradigme interprétativiste considère que seule l'expérience vécue par les individus ou « *expérience de la vie* » (Husserl 1970) est connaissable et postule que la connaissance qu'un individu développe d'une situation est liée inséparablement à la fois à la situation et au sujet qui en fait l'expérience (Avenier et Gavard-Perret 2012). Ceci nous a naturellement conduit à mener des entretiens avec les acteurs de la normalisation de l'audit.

Dans ce paradigme interprétativiste, la réalité n'est pas indépendante, elle est socialement construite (Schütz, 1967). Dès lors, Allard-Poesi et Maréchal (2014) considèrent qu'une immersion dans le phénomène étudié est nécessaire afin de développer une compréhension de la réalité sociale de l'intérieur. Notre immersion participative a ainsi constitué l'une des voies d'accès au réel.

Ces données ont été corroborées et complétées par une étude documentaire, offrant des matériaux solides et complémentaires à l'analyse.

En effet, nous avons recouru aux trois principales techniques de collecte de données en recherche qualitative selon Wolcott (2001) : l'observation participante, les entretiens et l'étude documentaire. Ces techniques nous ont respectivement donné l'opportunité d'expérimenter, d'enquêter et d'examiner. Elles nous ont permis de qualifier la dynamique des acteurs du processus de normalisation de l'audit en France, en utilisant des méthodologies d'analyse processuelles.

3.1. L'observation participante

Selon Wolcott (2001) l'activité centrale en recherche qualitative est l'observation participante. En outre, nous avons fait état du peu de connaissances académiques relatives à la normalisation de l'audit. Or, comme le souligne Quentin (2013), « *l'implication dans un terrain peu connu justifie le recours à l'OP [observation participante]. L'objet est de comprendre de l'intérieur un phénomène* ». Nous commençons donc par ce premier volet de notre démarche qualitative qui s'est opéré à travers une activité professionnelle au sein du régulateur d'audit, le H3C, lequel élabore, conjointement avec la profession, puis adopte les normes relatives à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel. Au sein de cet acteur du processus de normalisation de l'audit, nous étions salariée, en poste à la division des normes et de la déontologie, laquelle prépare et suit les travaux du H3C sur les sujets normatifs. Nous étions donc en immersion au cœur du terrain de recherche. Cette immersion s'est accompagnée d'une participation au processus de normalisation de l'audit. En effet, en qualité de chargée d'études, nos fonctions ont consisté à instruire et suivre les sujets normatifs.

Nos fonctions au sein de l'activité normative se sont déroulées sur six années (2015-2020). Cette longue période a permis de nous imprégner en profondeur de cet univers peu connu et de vivre au quotidien et sans interruption le processus de normalisation de l'audit, en contact direct avec les participants, dont nous faisons donc partie. Nos travaux de recherche ont été nourris de ce vécu, en étant au contact des acteurs et témoin de leurs motivations et interactions.

Notre période d'immersion est également notable puisque nous avons intégré le H3C lors des travaux en cours sur la transposition de la réforme européenne de l'audit en droit français. Ce faisant, nous avons vécu le passage de la deuxième à la troisième phase du processus français de normalisation de l'audit selon l'évolution que retracerons dans la section qui suit (2016 étant considérée comme l'année charnière).

Nous avons ainsi pu bénéficier de données expérientielles (Pfadenhauer 2005) qui ont nourri notre compréhension du phénomène étudié. Les informations et connaissances acquises ont joué un rôle de l'ordre de l'imprégnation (Olivier de Sardan 2003, p. 35) : « *En vivant [le chercheur] observe, malgré lui en quelque sorte, et ces observations là sont "enregistrées" dans son inconscient, son subconscient, sa subjectivité, son "je", ou ce que vous voudrez. Elles ne se transforment pas en corpus et ne s'inscrivent pas sur le carnet de terrain. Elles n'en jouent pas moins un rôle, indirect mais important, dans cette "familiarisation" de l'anthropologue avec la culture locale, dans sa capacité à décoder, sans à la fin y prêter même attention, les faits et gestes des autres, dans la façon dont il va quasi inconsciemment et machinalement interpréter telle ou telle situation.* ». Dépassant les classifications habituelles en sciences de gestion en matière de cadres de recherche (David 2000), nous avons qualifié cette forme particulière de participation observante d'« immersion participative ». Cette expression nous semble refléter cette « *expérience forte, absorbante* » (Soulé 2007, p. 138) qui a été la nôtre tout au long de notre recherche, pendant six années au cœur de l'activité normative. Nous avons été un membre à part entière de la collectivité normalisatrice, du champ organisationnel de la normalisation de l'audit pour reprendre notre concept néo-institutionnel.

3.2. Les entretiens

Nous avons procédé à 24 entretiens semi-directifs avec les acteurs de la normalisation de l'audit en France. Nous avons ainsi pu recueillir leur « expérience de la vie normative », par écho à Husserl (1970). La sélection de notre échantillon s'est faite par *choix raisonné* (Miles et Huberman 2003 ; Royer et Zarlowski 2014) en cohérence avec notre cadre théorique et en tirant les enseignements issus de la littérature sur la normalisation de l'audit.

Ainsi la détermination de l'échantillon s'est attachée à couvrir les différentes catégories d'acteurs du champ organisationnel de la normalisation de l'audit, avec l'inclusion de membres et de services permanents. En effet, nous avons relevé dans les études antérieures que les membres du *board* étaient scrutés avec attention (Sikka 2002 ; Fearnley et Hines 2003 ; Pochet 2007 ; Glover et al 2009 ; Jedidi 2013). En revanche, les services permanents ne sont que très rarement cités dans les études et ce, de manière succincte (Pong et Whittington 1994 ; Glover et al. 2009). Il nous apparaissait donc intéressant d'inclure ces « acteurs de l'ombre » dans notre échantillon d'interviewés afin de couvrir les différentes strates d'acteurs. Compte tenu du poids du légalisme dans le processus de normalisation de l'audit en France (Baker et al. 2001 ; Bédard et al. 2002 ; Baker et al. 2014), il apparaissait également important d'inclure des interviewés de la catégorie « Etat », ce qui constitue un apport méthodologique par rapport à la littérature. En effet, nous avons identifié une seule étude intégrant des représentants de l'Etat parmi les personnes interrogées (Sikka 2002). Nous avons également veillé à couvrir les différents organes (commissions, instances décisionnaires) participant à la normalisation de l'audit en France. La période d'étude a aussi été prise en considération, avec des interviewés ayant participé tout au long de la période, à ses débuts ou que très récemment, des personnes familières de longue date avec la normalisation mais aussi des nouveaux venus qui ont pu nous faire part de leur rapport d'étonnement. Au regard de l'influence des grands cabinets internationaux (« Big ») relevée dans la revue de littérature, nous avons par ailleurs veillé, pour les commissaires aux comptes, à couvrir une diversité d'expériences et d'exercices de la profession : cabinet Big / non Big, membre d'un réseau ou non, de taille petite ou grande. Enfin, et en parallèle du besoin de couverture de la période étudiée, nos interviewés étaient soit des personnes actives dans le processus au moment de l'entretien, soit des personnes ayant participé il y a plus ou moins longtemps, permettant ainsi de limiter le biais éventuel lié à des discours de retenue de participants actuels. Cela permettait également d'offrir une certaine distanciation et prise de recul par rapport à leurs fonctions passées et à l'évolution de la normalisation. La taille finale de notre échantillon a été arrêtée en vertu du principe de saturation.

Les participants à la normalisation de l'audit forment un « *petit monde* » comme nous l'ont d'ailleurs souligné plusieurs interviewés. Ce contexte nous a amenée à être particulièrement vigilante au regard de l'anonymat des propos qui nous ont été rapportés. A cette fin, nous avons retenu une présentation analytique et synthétique des caractéristiques des interviewés (cf. annexe 1). En effet, la sélection des personnes interrogées s'est attachée à recueillir une diversité des expériences et points de vue sur le processus de normalisation de l'audit. Chacun des membres de l'échantillon répondait ainsi à un ensemble de critères spécifiques (cf. ci-avant les modalités de détermination de l'échantillon). Préciser les caractéristiques des personnes nous aurait contrainte à dévoiler, indirectement, leur identité. En outre, nous n'avons pas attribué, à dessein, de numérotation aux entretiens dont des verbatims sont cités dans le présent compte rendu de recherche. La numérotation aurait pu conduire à des recoupements qui auraient

pu limiter l'anonymisation. Cette précaution pourrait apparaître comme une limitation dans la transparence des résultats. Nous considérons au contraire qu'elle traduit un engagement éthique fort de notre part au regard de travaux portant sur un sujet politique et sensible⁷, la normalisation. Cet aspect a également contribué au choix de ne pas faire état au niveau de chacun des verbatims de la catégorie d'acteurs à laquelle l'interviewé pouvait être rattaché. L'absence d'étiquette catégorielle aux entretiens est également liée à la difficulté inhérente de catégorisation des participants. En effet, au regard de notre identification des « catégories » d'acteurs qui interviennent dans le processus de normalisation de l'audit, une même personne pouvait être rattachée, directement ou indirectement, à plusieurs catégories. Nous pouvons illustrer ce point au regard d'entretiens avec des commissaires aux comptes (praticiens ou non) qui ont (eu) un rôle normatif au niveau de la CNCC et/ou du H3C. L'expérience de la vie normative⁸ dont ils nous ont fait part lors des entretiens était empreinte de leur connaissance terrain de l'audit (catégorie « Commissaire aux comptes »), mais également des travaux qu'ils ont pu mener en lien avec la CNCC (catégorie « Organisme professionnel ») ou comme membre du H3C (catégorie « Autorité de régulation »)⁹. En outre, nous n'avons pas voulu que certains propos puissent être associés plus spécifiquement à certaines catégories d'acteurs plutôt qu'à d'autres, alors que nous ne citons qu'un seul extrait dont la substance avait pu être partagée par une personne d'une autre catégorie. De surcroît, nous nous inscrivons en cohérence avec notre posture interprétativiste qui suppose que la connaissance de la réalité est acquise à travers des significations partagées (Klein et Myers 1999).

Les entretiens ont été menés en nous appuyant sur un guide d'entretien tout en gardant un certain degré de souplesse dans la progression des thématiques à aborder. L'objectif était de répondre de manière détaillée aux questions suivantes ayant trait aux acteurs de la normalisation : qui sont-ils ? Quels sont leurs rôles respectifs ? Quelle est leur perception de cette répartition des rôles ? Ces questions ont été adaptées selon la catégorie d'acteurs du champ organisationnel de la normalisation de l'audit à laquelle la personne interviewée pouvait être rattachée. Nous avons également introduit des questions relatives au processus de normalisation de l'audit, afin de comprendre les différentes étapes de construction d'une norme avec les acteurs associés et en intégrant l'évolution du processus et le regard de nos interviewés sur cette évolution.

Les entretiens enregistrés ont été intégralement retranscrits et codés sous le logiciel d'analyse de données qualitatives NVivo. Les acteurs de la normalisation de l'audit pré-identifiés à partir de notre immersion participative ont été créés dans NVivo sous forme de nœuds primaires (commissaires aux comptes, CNCC, Etat, H3C, autres). Nous avons alors affecté à chacun des nœuds des extraits d'entretiens (mots, phrases, paragraphes). Notre analyse nous a parallèlement conduit à créer au fil de l'eau des nœuds secondaires. Nous avons également procédé à un codage à travers un nœud primaire complémentaire « Processus » auquel nous avons, par analyse du corpus, rattaché des nœuds secondaires (« Evolution du processus », « phases de la normalisation ») et de troisième catégorie (« Autorégulation » par exemple pour l'évolution du processus). Pour la première et la deuxième phase, nous nous sommes appuyée sur les entretiens mais également sur une étude documentaire.

⁷ Ceci explique d'ailleurs les difficultés d'accès au terrain pour les chercheurs

⁸ Par référence à l'« *expérience de la vie* » (Husserl 1970)

⁹ Des précisions sur cet aspect de catégorisation sont apportées en annexe 1

3.3. L'étude documentaire

Il est possible de distinguer trois catégories de documents auxquels nous avons eu accès (cf. récapitulatif des documents externes en annexe 2).

La première catégorie regroupe des documents présentant les acteurs de la normalisation de l'audit en France (rapports annuels du H3C, sites Internet de la CNCC et du H3C, textes légaux et réglementaires régissant les organismes de normalisation), des supports rendant compte de leurs travaux (rapports annuels du H3C, présentations des travaux normatifs lors de manifestations organisées par la CNCC) ou encore des documents émis au cours ou à l'issue de travaux normatifs (délibérations, normes). Il s'agit d'un ensemble de documents publics, accessibles à tous ou diffusés lors de manifestations.

La deuxième catégorie est constituée de documents internes au H3C : documents de travail et fiches techniques établies en vue des réunions des commissions, des groupes de travail et des séances du Collège, comptes rendus des réunions des commissions et des groupes de travail et procès-verbaux des séances du Collège. La consultation de ces documents a été rendue possible grâce à notre intégration sur le terrain mais ne font pas l'objet de citation dans le présent manuscrit en raison d'un engagement de confidentialité.

La troisième catégorie a trait à la Revue Française de Comptabilité (RFC), revue professionnelle de référence communément retenue pour les études en sciences de gestion. Pour la sélection des articles, nous avons combiné deux procédés : une demande d'identification des articles relatifs à la normalisation de l'audit auprès du service de publication de la revue d'une part, une revue des sommaires de la revue sur la période d'étude.

3.4. L'analyse longitudinale des acteurs de la normalisation de l'audit en France

En arrière-plan, l'analyse des variations dans les acteurs de la normalisation de l'audit a pris appui sur la typologie des formes de régulation proposée par Colasse (2005) en matière de régulation comptable qui a ensuite inspiré Pochet (2007) dans le domaine de la régulation de l'audit. La validité de cette typologie pour la normalisation de l'audit tient à ce que la normalisation de l'audit est une composante de la régulation de l'audit. En effet, dans l'esprit de Colasse (2005), Pochet (2007, p. 96) définit la régulation de la profession d'auditeur comme « *le processus de production, de mise en œuvre et de contrôle de l'application des règles encadrant l'exercice de cette profession* ». Selon cette typologie, trois catégories d'acteurs sont susceptibles d'intervenir dans la régulation : l'Etat, la profession ou un organisme indépendant des deux premières catégories. Les idéaux-types correspondent aux cas où la régulation est assumée par un seul de ces acteurs. Cette typologie permet de caractériser les acteurs en présence au cours de la période d'étude.

Étant donné le caractère longitudinal de notre étude s'étalant sur vingt années, nous avons recouru à l'identification de différentes phases marquant l'évolution des participants au processus français de normalisation de l'audit. Nous avons ainsi mis en évidence des intervalles de temps et des incidents critiques ou points de rupture qui font varier le système (Pettigrew 1992 ; Van de Ven et Poole 1995 ; Grenier et Josserand 2014). Nous restituons à présent les différentes phases identifiées et les modalités de leur détermination.

Nous avons proposé des appellations aux phases identifiées pour les qualifier au mieux et caractériser les acteurs phares en présence. A cet égard, nous ne pouvons que souscrire à la difficulté soulignée par Grenier et Josserand (2014, p. 142) : « *Une tâche délicate consiste à nommer ces intervalles afin de rendre compte de manière aussi précise et illustratrice que possible du processus étudié* ». Avant de procéder à la restitution de l'analyse des résultats, nous justifions la terminologie retenue pour ces appellations d' « auto-normalisation », de « normalisation partagée » et de « normalisation régulée ».

Ces appellations se veulent synthétiques et sont nécessairement subjectives. Elles sont principalement issues d'un extrait d'entretien cité en introduction de la section qui suit. Nous avons toutefois souhaité corroborer, et ce faisant conforter, ces appellations par une triangulation des sources de données. Aussi, nous précisons pour chacune des phases l'origine de l'appellation retenue.

Pour la première phase d'« autonormalisation » (2000-2003), nous empruntons le terme utilisé dans l'extrait d'entretien pris en référence :

« *l'autorégulation de la profession, l'autonormalisation pour retomber sur votre sujet* » (entretien).

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

Pour la deuxième phase (2003-2016), les termes « normalisation partagée » ont également été retenus à partir de l'extrait d'entretien pris en référence : « *la normalisation partagée* » (entretien). Là-encore, le qualificatif « partagée » fait écho aux termes « régulation partagée » qui sont utilisés dans le domaine de la régulation de l'audit. D'ailleurs, un autre interviewé nous a parlé d'une phase de « *régulation partagée* » après la loi de sécurité financière et ces termes sont également utilisés plus largement, comme en témoigne notre étude documentaire :

« *La législation applicable au contrôle légal des comptes, objet de la présente rubrique, sera profondément modifiée par le Titre III de la loi afin de mettre en place des mesures contribuant à une meilleure transparence du fonctionnement et du contrôle du commissariat aux comptes. Ledit texte, qui s'imposera à tous les CAC quelle que soit la personne qu'ils contrôlent, **initie ainsi un système de régulation partagée de la profession** en complétant le titre II du livre VIII du code de commerce par des règles nouvelles ou existantes.* » (RFC n° 358, septembre 2003, p. 13, nous soulignons).

En ce sens également, Marini (2004) parle d'une « *régulation duale* » ou de « *co-régulation* » :

« *La LSF a ainsi institué une **régulation duale, impliquant simultanément la profession et les autorités publiques.** (...) La « co-régulation » mise en place par la LSF (...)* » (Marini, 2004, Rapport d'information n°431 fait au Sénat par M. Philippe Marini, Annexe au procès-verbal de la séance du 27 juillet 2004, souligné par l'auteur).

Le terme « partagée » permet de viser la concertation entre la profession et le régulateur au niveau du groupe de concertation (G8) et plus largement l'intervention conjointe de plusieurs acteurs qui caractérise cette phase, avec la CNCC, le H3C, le garde des sceaux.

Pour la troisième phase (2016-2020), nous jouxtons deux termes dont l'association peut sembler assez singulière. Nous nous en expliquons. L'entretien qui nous a servi de source à ces appellations de phases parlait de « *normalisation externalisée au sein des autorités de régulation même si les professionnels continuent d'y participer, ils n'y participent plus dans les mêmes conditions* » (entretien). Nous avons donc condensé l'idée par l'adjectif « régulée », qui apparaît en cohérence avec le renforcement des missions du régulateur, à la suite de la réforme européenne de l'audit, et notamment le rôle du H3C au regard du processus normatif (même s'il y avait déjà une « régulation » dans l'activité de normalisation avec l'intervention du H3C et du garde des sceaux dès la phase 2). Les termes de « normalisation régulée » pourraient être considérés comme un pléonasme, la normalisation de l'audit faisant partie de la régulation de l'audit. Cependant, elle véhicule le renforcement des attributions du régulateur. Comme nous l'a souligné un interviewé, il s'agit, au niveau de la normalisation, d'une « *deuxième phase* » du « *monde de la régulation partagée* » (entretien).

4. Résultats : dynamique dans l'évolution des participants à la normalisation de l'audit en France

Trois phases successives se distinguent au regard de l'évolution du système normatif dans le contexte français :

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

Historiquement, la profession édictait ses propres normes par l'intermédiaire de son institution, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC). En pratique, les normes étaient élaborées par une commission de la CNCC, le comité des normes professionnelles (CNP). Ces normes étaient ensuite validées par le Conseil national de la CNCC, constitué des représentants de la profession.

Cette organisation a pris fin avec la Loi de sécurité financière (LSF) du 1^{er} août 2003 qui a créé une autorité publique indépendante, le H3C, chargé d'assurer la surveillance de la profession. Le H3C avait également pour mission d'émettre un avis sur les normes d'exercice professionnel élaborées par la CNCC avant leur homologation par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice. L'élaboration des normes restait donc légalement entre les mains des professionnels mais avec un avis du régulateur. En pratique, les normes étaient élaborées par un groupe de concertation comprenant des représentants de la CNCC et du H3C.

En 2016, la transposition en droit français de la réforme européenne de l'audit (REA¹⁰) a fait évoluer le processus français. L'élaboration est désormais confiée à une commission placée auprès du H3C et composée à parité de membres de celui-ci et de commissaires aux comptes.

¹⁰ Directive 2014/56/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et règlement (UE) n° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission

Le projet de norme élaboré par la commission paritaire est ensuite transmis pour avis à la CNCC. Il revient ensuite au H3C de se prononcer sur l'adoption de la norme avant de la soumettre à l'homologation du garde des sceaux, ministre de la justice.

Le tableau 3 synthétise les acteurs investis à chaque étape du processus normatif selon les trois phases évolutives identifiées. que nous avons mis en exergue.

	« Autonormalisation » Phase 1 : jusque 2003	« Normalisation partagée » Phase 2 : 2003 à 2016	« Normalisation régulée » Phase 3 : depuis 2016
Initiative/demande de norme			Garde des sceaux, ministre de la justice, H3C, AMF, ACPR et CNCC
Elaboration du projet de norme	CNCC (<i>CNP</i>)	G8 (4 membres CNCC / 4 membres H3C)	Commission paritaire (4 commissaires aux comptes / 4 membres du H3C)
Avis sur le projet de norme¹¹	-	H3C (<i>Collège</i>)	CNCC (<i>Conseil national</i>)
Adoption de la norme	CNCC (<i>Conseil national</i>)	CNCC (<i>Conseil national</i>)	H3C (<i>Collège</i>)
Homologation de la norme par arrêté	-	Garde des sceaux, ministre de la justice	Garde des sceaux, ministre de la justice

Tableau 3 : Evolution des acteurs du processus de normalisation de l'audit en France et de leurs rôles

Ces trois phases sont à présent détaillées.

4.1. La phase d' « autonormalisation » (phase 1 jusqu'en 2003)

Cette phase de la normalisation de l'audit se rattache à la période de la régulation de la profession des commissaires aux comptes en France qui était celle de l'autorégulation, c'est-à-dire une régulation par la profession.

Jusqu'en 2003, les normes étaient produites par la CNCC, créée par le décret du 12 août 1969 relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes¹². Ce décret a été pris en application de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales¹³ qui a intégré l'activité du commissaire aux comptes dans le code de commerce. Il prévoyait le regroupement des commissaires aux comptes dans des organisations professionnelles constituées dans le ressort de chaque cour d'appel, les Compagnies régionales de commissaires aux comptes (CRCC) et à l'échelon national, la CNCC.

« le Conseil national, qui est un peu l'Assemblée générale de la profession si vous voulez. Ce sont les élus de la profession qui votaient ces normes et ensuite elles étaient mises en œuvre » (entretien).

¹¹ Dans la phase 2, l'avis du H3C intervenait après adoption de la norme par la CNCC. Il est positionné ici dans une optique de lisibilité du tableau.

¹² Décret n°69-810 du 12 août 1969 relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes

¹³ Loi n°66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales

Ainsi, la profession faisait ses propres normes, au sein d'un comité de la CNCC, le comité des normes professionnelles avec un suivi par les services permanents de la CNCC. Ces normes étaient ensuite validées par le Conseil national de la CNCC puis mises en œuvre par les professionnels :

« Au départ, on avait nos propres normes entre guillemets, c'était nos propres normes professionnelles qui étaient effectivement un cadre » (entretien).

En effet, la loi du 24 juillet 1966 et les autres textes instituant le commissariat aux comptes étaient centrés sur l'organisation générale de la profession et sur les sociétés de commissaires aux comptes. Elles ne définissaient pas les règles de la mission légale ni ses modalités de mise en œuvre. Le décret de 1969 précisait seulement en son article 66 que le commissaire aux comptes *« tient registre de ses diligences professionnelles »*. La CNCC a donc élaboré dès 1971 des recommandations relatives aux diligences qui ont ensuite pris l'appellation de normes professionnelles.

« La Compagnie nationale des commissaires aux comptes a entrepris une démarche de normalisation depuis maintenant plus de deux décennies. » (RFC n° 326, octobre 2000, p. 5).

Les normes n'avaient pas de base légale. Elles étaient toutefois appliquées par les commissaires aux comptes. Les contrôles qualité diligentés par la profession vérifiaient cette correcte application :

« avant 2003, à l'époque où c'est la CNCC qui, quelque part, régulaient la profession et publiait ce qu'elle appelait des normes, quand bien même elles n'avaient pas de valeur légale ou réglementaire [...] les commissaires aux comptes [les] suivaient puisque les contrôles qualité internes à la profession s'appuyaient sur ces normes déjà, donc elles étaient au moins reconnues au niveau des commissaires aux comptes » (entretien).

4.2. La phase de « normalisation partagée » (phase 2 : 2003-2016)

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

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

Le vote de la LSF s'inscrit dans le contexte de l'adoption en 2002 du *Sarbanes-Oxley Act* (SOX) par le Congrès américain à la suite de scandales tels qu'Enron, Worldcom, Global Crossing, Qwest, Tyco (H3C, rapport annuel 2004, p. 9). En particulier le scandale Enron et les conséquences qui s'en sont suivies ont été profondément marquantes pour la profession. L'un de nos interviewés nous disait à cet égard : *« je me souviens très clairement d'un événement. Parfois quand on rencontre l'histoire, on ne s'en rend pas forcément compte mais après on se souvient a posteriori qu'on a rencontré l'histoire ce jour-là »* (entretien). Aux Etats-Unis, la loi Sarbanes-Oxley institue un organisme de supervision extérieur à la profession d'auditeur : le PCAOB, chargé notamment de superviser directement les auditeurs des sociétés faisant appel public à l'épargne, auparavant contrôlés par leurs pairs. Fruit d'évolutions en gestation, la LSF s'inscrit dans ces circonstances particulières : Francis Mer, alors ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, a d'ailleurs rappelé, le 18 mars 2003, lors de la discussion générale du projet en première lecture au Sénat, que ce texte constitue *« une réponse à la fois politique*

et technique à la crise de confiance dans les mécanismes du marché et aux insuffisances de régulation dont le monde économique et financier a pris conscience » suite à divers scandales financiers et à l'effondrement de grandes entreprises multinationales. L'objectif affiché de cette réforme est de consolider la crédibilité des places financières françaises et de rassurer les actionnaires et les investisseurs dans un contexte international marqué par une crise de confiance dans les acteurs et les mécanismes de marché. Les nouvelles dispositions issues de la LSF renforcent les règles déontologiques et professionnelles applicables aux commissaires aux comptes et le régime des incompatibilités professionnelles. Elles renforcent également la surveillance de la profession en créant le H3C. La LSF constitue ainsi une coupure et ouvre le mode de la « régulation partagée¹⁴, c'est-à-dire en partie faite par la profession et en partie faite par le régulateur » (entretien).

4.2.2. Les débuts difficiles du système de « normalisation partagée »

En matière de normalisation, la loi de sécurité financière crée l'article L. 821-1 du code de commerce, lequel prévoit alors que le H3C est en particulier chargé d'émettre un avis sur les NEP élaborées par la CNCC avant leur homologation par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice. Ainsi, comme souligné dans le rapport sur le projet de LSF, la CNCC reste le « *maitre d'œuvre* » dans l'élaboration des normes. Toutefois, le H3C donne son avis et « *il faut supposer que l'avis du Haut Conseil sera suivi d'effet, c'est-à-dire que ses observations permettent d'amender le projet avant son homologation par le garde des sceaux* » (Marini 2003, p. 476).

Cette mention figurant dans le rapport du sénateur rejoint les propos d'un interviewé qui a vécu cette deuxième phase :

« le Haut conseil rendait des avis qui comptaient, qui comptaient énormément dans l'homologation parce qu'on imaginait mal le garde des sceaux homologuer une norme assortie d'un avis tout-à-fait défavorable de la part du régulateur » (entretien).

Ce verbatim nous permet de souligner que dans le système de « normalisation partagée » non seulement le régulateur d'audit a une attribution en matière normative mais également le ministre de la justice. Ce dernier intervient à l'étape ultime du nouveau processus de normalisation, à savoir l'homologation de la norme par arrêté.

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

Il s'est également prononcé sur l'ordre d'examen des NEP. Le 5 avril 2005, le H3C a été saisi par le garde des sceaux de quinze normes relatives aux diligences mises en œuvre par le commissaire aux comptes en vue de vérifications ou d'informations spécifiques prévues par les lois ou règlements. Le H3C a considéré qu'il ne pouvait pas se prononcer sans avoir examiné au préalable les normes qui définissaient la démarche d'audit et qui constituaient le cœur même

¹⁴ Termes « *régulation partagée* » également utilisés par le Sénat lors de la préparation du projet de loi de sécurité financière (séance du 18 mars 2003)

de la mission de certification des comptes (H3C, rapport annuel 2005, p. 17). Le 29 juin 2005, le garde des sceaux a alors saisi le H3C de trente-cinq autres normes issues du référentiel normatif de juillet 2003 afférentes à la mission d'audit et provenant, pour la plupart, de transposition des normes internationales ISA. Le H3C a rendu un premier avis favorable à l'homologation de la norme relative à la lettre de mission (H3C, rapport annuel 2005, p. 17-18). Cependant, cet avis était assorti d'une version amendée de la norme. Et tel que l'avait supposé Marini (2003, p. 476), ces observations ont été entendues : l'avis du H3C, assorti d'une version amendée de la norme, a été suivi par le garde des sceaux qui a homologué la norme relative à la lettre de mission le 14 décembre 2005 (H3C, rapport annuel 2005, p. 18).

A l'issue de l'examen de cette norme et de travaux plus généraux sur l'ensemble des normes du référentiel, le H3C a consigné, dans une délibération en date du 3 janvier 2006, des principes que doit respecter une norme afin de recueillir un avis favorable à l'homologation. Au regard de ces principes, le H3C a identifié des difficultés rendant inappropriée, selon lui, l'homologation des quarante-neuf autres normes dont il était saisi. Il a donc rendu un avis négatif d'ensemble au garde des sceaux le 1^{er} février 2006 (H3C, rapport annuel 2005, p.19).

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

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

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

« donc on a instauré après le G8 encore une fois dans la perspective d'avoir un avis favorable du H3C » (entretien).

La figure 1 formalise ce processus de concertation.

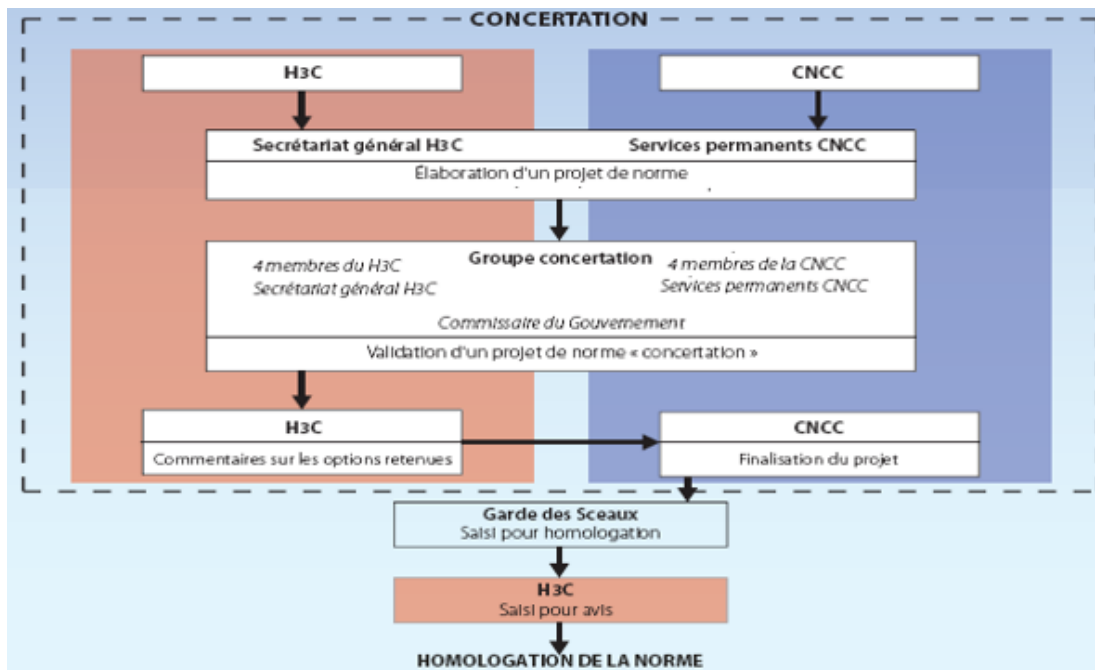


Figure 1 : Le processus de concertation (H3C, rapport annuel 2006, p. 16)

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

4.3. La phase de « normalisation régulée » (phase 3 : depuis 2016)

Cette dernière phase résulte des évolutions instaurées par les textes issus de la réforme européenne de l'audit et leur transposition en droit français. Trois principales évolutions peuvent être soulignées : un processus plus structuré, un renforcement du rôle du régulateur et l'institutionnalisation du groupe de concertation G8.

4.3.1. Un processus plus structuré

En application des dispositions de l'article L. 821-14 du code de commerce, le H3C, de sa propre initiative ou à la demande du garde des sceaux, ministre de la justice, de l'Autorité des marchés financiers, de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution ou de la CNCC, adopte les normes relatives à l'exercice professionnel, à la déontologie et au contrôle de qualité. Les projets de normes sont élaborés par une commission dite paritaire composée à parité de commissaires aux comptes et de membres du H3C. Les normes sont adoptées par le H3C, après avis de la CNCC. Elles sont homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice. On voit à travers ce cheminement que le parcours normatif est beaucoup plus structuré, avec une répartition très affirmée des rôles comme le montre la figure 2.



Figure 2 : Le processus type depuis 2016 (H3C, rapport annuel 2017, p. 40)

4.3.2. Le renforcement du rôle du régulateur d'audit

La réforme européenne renforce la supervision publique de l'audit en confiant aux autorités en charge de la régulation et de la supervision des commissaires aux comptes de nouvelles missions. Le H3C est ainsi doté de compétences redéfinies pour l'élaboration et l'adoption des normes applicables à la profession :

« la directive de 2014 fait de l'autorité compétente, c'est-à-dire en France le H3C, l'autorité... comment dire... L'autorité compétente a une responsabilité finale sur l'adoption des normes et c'est ce principe-là qui se décline à plusieurs niveaux, non seulement au niveau des normes, mais également au niveau des contrôles, des sanctions, etc... La responsabilité finale de l'autorité compétente a conduit à revoir le processus d'adoption des normes pour replacer le H3C au centre de ce processus » (entretien).

Le rôle du H3C dans la normalisation de l'audit est triple : initiative de norme, élaboration de norme *via* la participation de certains de ses membres à la commission paritaire chargée d'élaborer le projet de norme, adoption de norme.

4.3.3. L'institutionnalisation du G8

On voit l'apparition dans ce processus-type modifié d'une commission paritaire en charge d'élaborer les normes d'audit. Cette commission prend le relais du G8, le groupe de concertation mis en place au cours de la deuxième phase. En effet, fort de son utilité et de sa capacité à concilier les regards de la profession d'une part et du régulateur d'autre part, le G8 a été institutionnalisé dans la troisième phase :

« la commission paritaire, c'est la nouvelle forme qu'a pris le G8, qui est maintenant inscrit dans les textes » (entretien)

et « *c'est plutôt la confirmation d'un bon fonctionnement qui nous a donné l'idée de l'institutionnaliser* » (entretien).

5. Synthèse et discussion : contribution de la théorie néo-institutionnelle à la compréhension de la dynamique des acteurs normatifs français d'audit

Il ressort de notre analyse que la profession qui dominait jusqu'en 2003 a été rejointe par d'autres acteurs : l'Etat et une autorité de régulation indépendante, en écho à la typologie d'acteurs proposée par Colasse (2005).

Cet étoffement des acteurs s'est effectué par l'effet de textes légaux et réglementaires : la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003 et la transposition en 2016 en droit français des textes de la réforme européenne de l'audit. Ces deux pressions coercitives confirment le poids du légalisme en France (Bédard et al. 2002 ; Baker et al. 2014).

Ces tournants dans la normalisation de l'audit en France témoignent par ailleurs de mimétisme international (H3C créé en écho au PCAOB en 2003) et européen (adoption des normes par une autorité compétente ne comprenant pas de praticiens, au sein de l'ensemble des Etats membres de l'Union européenne).

La dynamique de ces trois phases est schématisée en figure 3 en mettant en exergue la lecture néo-institutionnelle que nous en proposons, laquelle est détaillée dans les paragraphes qui suivent.

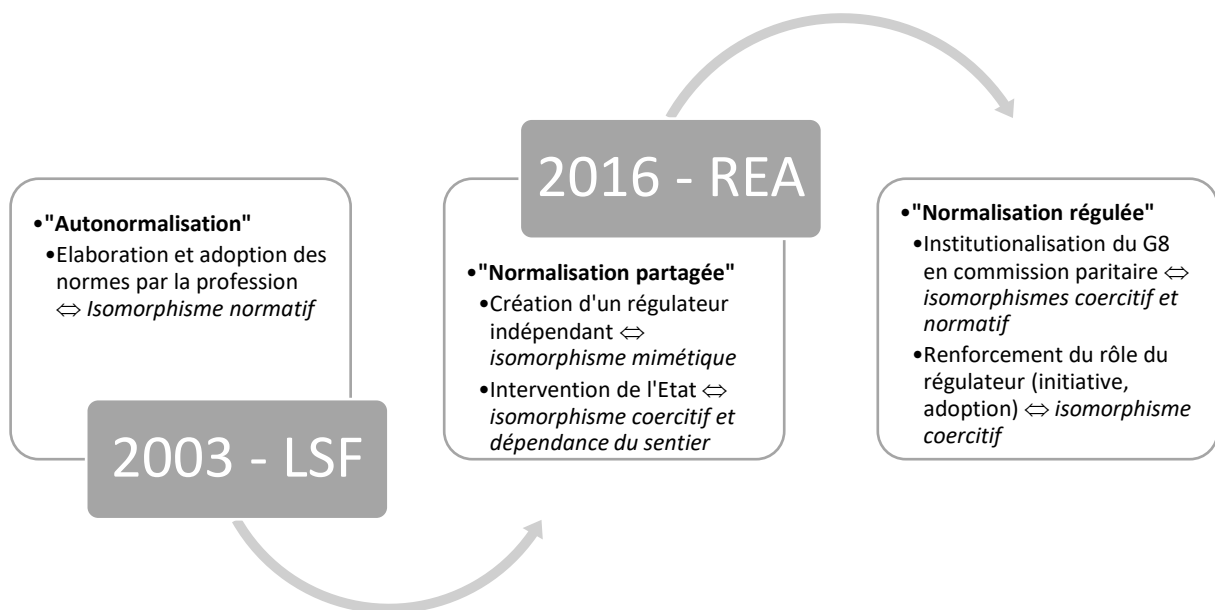


Figure 3 : Evolution du processus normatif français au gré de mécanismes isomorphiques

5.1. Phase 1 – La normalisation par la profession

Par référence à la typologie de Colasse (2005), la normalisation de l'audit était assurée jusqu'en 2003 par un seul acteur : la profession. Pour cette période où la profession dominait, nous

pouvons associer un mécanisme isomorphique normatif, la prédominance des grands cabinets d'audit faisant ainsi écho à la force des réseaux professionnels du néo-institutionnalisme.

Ce mode de normalisation s'inscrit dans la lignée des pratiques existant dans les autres pays comme nous l'avons souligné dans la revue de littérature avec une domination des grands cabinets d'audit qui était pointée du doigt. Ce rôle historiquement prédominant des grands cabinets d'audit a également été relevé au niveau français. En effet, selon Ramirez (2003), seuls les grands cabinets peuvent se permettre de détacher, en permanence et à temps plein, leurs membres auprès des instituts professionnels ou des différents organes de réglementation ou normalisation car de fait les Big sont « *seuls détenteurs des moyens, des hommes et de la réputation (internationale)* » (p. 66) leur permettant de peser sur la normalisation. Les professionnels exerçant dans de plus petites structures ont en général peu l'occasion et les moyens matériels et humains de s'occuper des affaires de leur profession (Ramirez 2001). C'est ainsi qu'en France les « *représentants des grands cabinets anglo-saxons se sont ainsi installés à la commission des normes professionnelles de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes* » (Ramirez 2003, p. 77).

Nos entretiens avec les participants à la normalisation de l'audit nous amènent à conforter ces résultats antérieurs, malgré un comité des normes professionnelles composé d'une quarantaine de membres visant à représenter la profession dans sa globalité :

« autour de la table, vous aviez un représentant de chaque Big mais on était vraiment compté parmi les 40. On était vraiment, à l'époque on devait être 8 je pense, 7-8 [...] le reste c'était vraiment beaucoup de commissaires aux comptes totalement indépendants, beaucoup de provinciaux. [...] je me suis dit que, quand même, le comité des normes, même s'il y avait 40 personnes était quand même très tiré par les normes internationales et les guides d'audit des Big, manifestement » (entretien).

Les intervenants dans le processus de normalisation de l'audit se sont ensuite étoffés, avec des rôles qui ont également évolué au gré de points de rupture.

5.2. Phase 2 – La normalisation « partagée » à la suite de la LSF

Dans le sillage mimétique de *Sarbanes-Oxley Act* aux Etats-Unis, la LSF est venue modifier la régulation de l'audit en France avec, dans cet élan mimétique, la création d'un régulateur d'audit indépendant le H3C, en écho à la création du PCAOB aux Etats-Unis. Le système d'« autonormalisation » a ainsi pris fin avec la LSF de 2003, laquelle constitue une étape fondamentale dans la réglementation du contrôle légal des comptes en France, comme l'a souligné Hazgui (2015). Elle marque également un tournant dans la normalisation française de l'audit. Toutefois ce mimétisme doit être nuancé.

En effet, en France, lors des premières discussions sur le projet de loi de sécurité financière, le débat ne se pose pas dans les mêmes termes qu'aux Etats-Unis. Instituée auprès du garde des sceaux, la Compagnie nationale, dont le fonctionnement est réglementé par décret, regroupe tous les commissaires aux comptes. L'exercice de la mission du commissaire aux comptes est encadré par des règles déontologiques, un référentiel normatif et un contrôle d'activité. L'examen d'activité des professionnels est organisé par la Compagnie nationale et les compagnies régionales et réalisé par des commissaires aux comptes en activité (rapport annuel H3C 2004, p. 10). La LSF et la création du H3C apparaissent ainsi davantage comme des

mécanismes d'anticipation de scandales financiers qui ne se sont pas produits sur le territoire hexagonal. En ce sens, nous rejoignons l'analyse de Pochet (2007).

En outre, si le H3C apparaît créé en écho au PCAOB, ses positions normatives s'en distinguent. Aux Etats-Unis, le PCAOB a reçu en avril 2003 l'approbation de la *Securities and Exchange Commission* (SEC) pour adopter les normes d'audit existantes du normalisateur historique, l'*Auditing Standard Board* (ASB) en tant que normes intérimaires du PCAOB en vue d'une application transitoire dans l'attente d'établissement de normes par lui-même. Au contraire, le H3C a pris pleinement en main ses nouvelles attributions normatives et a imposé sa vision des choses, comme nous l'avons vu à travers les avis négatifs rendus.

Cette deuxième phase marque également une dépendance au sentier historique à travers le rôle attribué à l'Etat dans le processus normatif nouvellement instauré, et donnant naissance à des normes homologuées, à valeur réglementaire, faisant montre d'une coercition. En effet, même si les normes professionnelles antérieures à 2003 étaient reconnues et mises en œuvre par les commissaires aux comptes, elles n'avaient pas de valeur réglementaire. Leur homologation par arrêté du garde des sceaux leur confère cette valeur réglementaire. Elles deviennent ainsi un instrument opposable aux tiers.

Cette phase intermédiaire dans l'analyse dynamique de la période étudiée fait ainsi ressortir la coexistence des trois acteurs de la typologie proposée par Colasse (2005) : l'Etat, la profession et une autorité indépendante, avec chacun une attribution normative.

En outre, il convient de noter que les participants à la normalisation de l'audit en France ne doivent pas être restreints aux seules structures formelles en place. En effet, le groupe de concertation informel appelé G8 a joué un rôle central dans l'élaboration des normes d'audit.

Alors que Baker et al. (2014) concluent que la LSF n'a pas eu d'incidence majeure sur les structures régulatrices en France, nos travaux montrent qu'elle a eu un impact majeur avec une redistribution des rôles au sein de la sphère normative de l'audit en France (cf. extrait d'entretien précité : « *j'ai quand même eu l'impression d'un sacré Big bang* »).

Nos résultats nuancent également, pour l'aspect normatif, les phases évolutives du H3C identifiées par Hazgui (2015). En effet, l'auteure situe deux jalons, l'un en 2008 puis en 2011. Elle indique que la période 2008-2010 a été marquée par l'évolution des contrôles indépendants du H3C et par l'imbroglio ayant entouré les nouvelles règles déontologiques. Ces éléments ont donc marqué la régulation de l'audit par le H3C mais ne portent pas sur la composante normative (au sens normes d'exercice professionnel, par distinction avec les règles déontologiques ou d'éthique). Hazgui (2015) constate par ailleurs sur la dernière période qu'elle fait commencer en 2011 que le H3C a décidé de s'autoattribuer le droit de proposer de nouvelles normes, ou de réviser des normes existantes, quand cela lui paraît nécessaire. Pour justifier cette initiative, elle indique que le régulateur s'appuie sur ses avancées en matière de contrôle des cabinets d'audit et fait référence au plan stratégique 2012 : « *Dans le respect des prérogatives des différentes parties prenantes, le Haut Conseil souhaite pouvoir également proposer à la compagnie l'élaboration de nouvelles normes ou des révisions de normes lorsqu'il identifie des lacunes dans le dispositif existant à la lumière notamment des constats issus de ses contrôles qualités* ». (H3C, Plan stratégique 2012, cité par Hazgui 2015, p. 31). Cette position préfigure finalement le changement qui va être officialisé en 2016.

5.3. Phase 3 – La « normalisation régulée » à la suite de la REA

Le rôle préliminaire du H3C évoqué par Hazgui (2015) en matière de proposition de norme est ainsi entériné à travers le rôle qui lui est désormais attribué au titre de l'initiative des normes. Nous considérons que ce rôle est caractéristique de cette troisième phase débutant en 2016 car même si le H3C souhaitait pouvoir proposer des projets de normes dès 2012 comme souligné par Hazgui (2015), il ne s'agissait que de demandes qui pouvaient ne pas aboutir. D'ailleurs ce pas important nous a été souligné lors des interviews :

« Et notamment, je trouve que peut-être ce qui pêchait dans le système ancien, c'était le fait que le H3C n'ait pas la possibilité d'initier une norme. Et pour moi c'était quelque chose qui n'était pas normal parce que manifestement, dans certains cas, la Compagnie pouvait mettre le pied sur le frein pour éviter que certains sujets soient normalisés » (entretien).

Ainsi, même si l'on retrouve les trois catégories d'acteurs de la typologie de Colasse (2005), l'Etat, la profession et une autorité indépendante, il ressort clairement l'importance du rôle attribué à chacun d'entre eux.

Le rôle imparti par la loi au H3C est donc devenu de premier ordre, non seulement parce qu'il a désormais un pouvoir d'initiative de norme mais surtout parce qu'il est désormais l'organisme qui adopte la norme :

« Aujourd'hui, donc depuis le mois de juin 2016, l'autorité qui adopte les normes c'est le H3C alors il y a toujours un processus qui fait intervenir la CNCC parce qu'ils participent au travail d'élaboration, néanmoins, ce ne sont plus eux qui adoptent les normes. C'est eux qui émettent un avis en revanche sur les propositions de normes qui sont élaborées conjointement par le H3C et la CNCC et in fine il y a toujours une homologation par le ministère comme c'était le cas auparavant. Je dirais qu'il y a eu... enfin il y a eu une sorte de ... c'est pas une inversion mais en tout cas le rôle du H3C est devenu un rôle de premier plan dans l'élaboration des normes alors qu'auparavant ça se limitait à l'émission d'un avis. » (entretien).

Nous notons ainsi le basculement généré par la réforme européenne de l'audit, à laquelle nous associons une empreinte de coercition, s'agissant de textes qui font évoluer le système. La troisième phase oscille alors entre une pression réglementaire plus forte (isomorphisme coercitif) et à la fois un maintien de la présence des professionnels (isomorphisme normatif) avec une commission paritaire institutionnalisée au sein de laquelle des commissaires aux comptes sont membres à parité. En effet, partant du constat que le Collège du H3C ne pouvait plus inclure de commissaires aux comptes en exercice du fait des dispositions européennes issues de la REA, il a été maintenu le groupe de concertation qui existait entre la CNCC et le H3C pour l'élaboration des normes. Ce groupe a été institutionnalisé en une commission paritaire composée à parité de membres du Haut conseil et de commissaires aux comptes. Les praticiens, de terrain, actifs, sont donc effectivement présents lors de l'élaboration des projets de normes :

« la contrepartie c'était d'associer des professionnels en exercice via la commission paritaire » (entretien).

Conclusion

Ce papier avait pour objectif d'identifier quels acteurs ont porté leurs empreintes dans la normalisation de l'audit en France au cours des vingt dernières années en examinant leurs rôles respectifs et les changements survenus sur la période d'étude. Dans cette perspective, une analyse longitudinale a été mise en œuvre, mobilisant des sources et méthodes de collecte des données complémentaires. Dans un souci de triangulation des sources de données, les éléments collectés ont permis de mettre en regard les archives rassemblées, les discours recueillis et les phénomènes observés. La corroboration des données collectées par ces différentes voies offre une assise solide à notre analyse.

Grâce à une lecture néo-institutionnelle, nous mettons en évidence que l'ère de l'« autonormalisation », marquée par un fort isomorphisme normatif de la part de la profession d'audit, a pris fin sous l'effet d'une pression coercitive, la LSF. Cette loi entrée en vigueur en 2003 a créé une autorité de régulation de l'audit indépendante, le H3C, par un effet mimétique avec la création du PCAOB aux Etats-Unis. Cette pression coercitive se traduit également à travers l'intervention de l'Etat à l'étape ultime d'homologation des normes, leur conférant ainsi une valeur réglementaire, dans le droit-fil de la culture juridique française. Cette homologation a été maintenue dans la troisième phase de « régulation partagée », qui se déploie depuis l'entrée en vigueur de la réforme européenne de l'audit en France. Cette nouvelle pression coercitive a accentué les attributions du régulateur d'audit. Mais l'ancrage professionnel de la normalisation n'a pas disparu. Il est maintenu à la fois à travers les commissaires aux comptes membres de la commission paritaire désormais instituée par la loi, et à la fois par le biais de l'avis émis par l'organisation professionnelle, la CNCC.

Au-delà de la cohabitation des trois types d'acteurs proposée par Colasse (2005), nos résultats montrent l'attention qui doit être portée aux rôles respectifs des différents acteurs. Quand bien même, ils seraient tous trois présents, c'est davantage le champ de compétence alloué à chacun qui est déterminant. En outre, nos résultats montrent l'importance de structures, formelles ou informelles, hybrides. Des commissions peuvent fluidifier les échanges entre les différents acteurs, afin de concilier les différentes approches ou visions. Nous montrons ainsi les extensions possibles à la typologie des acteurs de la régulation proposée par Colasse (2005) à travers la considération d'acteurs hybrides, n'ayant pas nécessairement une existence juridique propre.

Notre étude permet ensuite de développer la réflexion sur le rôle des participants au processus de normalisation de l'audit et ce faisant elle enrichit les études antérieures. En effet, les précédentes recherches ont examiné l'apparition de régulateurs indépendants en réaction aux scandales financiers du début des années 2000 qui ont ébranlé la confiance accordée à l'autorégulation de la profession d'audit (Carmichael 2014). Notre étude montre qu'à la suite de ces évolutions un certain équilibre entre les acteurs est recherché. S'étendant sur une longue période jusqu'à la situation contemporaine, notre recherche contribue à compléter et à actualiser les enseignements antérieurs relatifs au contexte hexagonal. Les quelques études menées dans le cadre français se rapportent effectivement à une période déjà lointaine (Casta et Mikol 1999 ; Baker et al. 2001 ; Ramirez 2003), avant la loi de sécurité financière qui a impacté le processus en France ou, pour les plus récentes, avant la réforme européenne de l'audit (Jedidi 2013 ; Baker et al. 2014 ; Hazgui 2015). La nouvelle donne issue de la transposition française de la réforme européenne de l'audit est ainsi intégrée dans le champ de notre étude.

Au plan pratique, notre étude offre une synthèse de la dynamique normative en France, domaine peu familier des professionnels. Elle peut aider les commissaires aux comptes à mieux comprendre les évolutions qui ont marqué ces vingt dernières années. Elle peut aussi servir de base de comparaison ou de socle de réflexion, à l'heure où les dispositions européennes sont sous les projecteurs, à l'occasion de la clause de revoyure de la directive et du règlement audit 2014.

Bien sûr, cette étude qualitative s'appuie principalement sur notre immersion participative et les discours des participants à la normalisation de l'audit. Elle est donc nécessairement sous l'emprise de la subjectivité. Cependant, dans ce contexte particulier d'immersion profonde, Lalonde (2013) souligne que la subjectivité du chercheur doit être considérée comme un avantage : en reconnaissant sa subjectivité, et au lieu de la bloquer, le chercheur l'utilise comme une alliée. La participation observante permet aussi d'atténuer la « *tare originelle* » (Copans 2011, p. 33) du chercheur qui, en d'autres cas, est un étranger. En un sens, l'immersion en tant que membre va donc au-delà de la simple présence sur le terrain. C'est le regard porté vers l'objet d'étude qui peut être plus perçant, car il est mieux dirigé et plus aiguisé. Nous n'avons pas seulement été témoin du processus français de normalisation de l'audit. Nous l'avons personnellement éprouvé, au contact direct des autres acteurs. Des études complémentaires sont les bienvenues pour conforter nos travaux. Elles pourront également accentuer l'analyse des jeux de pouvoir qui n'a pas pu être développée davantage compte tenu de notre positionnement de chercheur et des contraintes déontologiques et de confidentialité auxquelles nous étions tenus. Cette analyse pourrait être menée en s'appuyant sur des cadres axés sur le pouvoir et ses dynamiques.

Bibliographie

- Allard-Poesi, F., Maréchal, G. (2014). Construction de l'objet de la recherche. In *Méthodes de recherche en management* (Ed, Thiétart, R. A.). 4ème édition, Paris: Dunod, 47-75.
- Avenier, M.-J., Gavard-Perret, M.-L. (2012). Inscrire son projet de recherche dans un cadre épistémologique. In *Méthodologie de la recherche en sciences de gestion* (Eds, Gavard-Perret, M.-L., Gotteland, D. Haon, C., Jolibert). Montreuil: Pearson France, 11–62.
- Baker, C. R., Bédard, J., Prat dit Hauret, C. (2014). The regulation of statutory auditing: an institutional theory approach. *Managerial Auditing Journal* 29 (5): 371-394.
- Baker, C. R., Mikol, A., Quick, R. (2001). Regulation of the statutory auditor in the European Union: A comparative survey of the United Kingdom, France and Germany. *European Accounting Review* 10 (4): 763-786.
- Barbu, E. (2006). *Les entreprises françaises cotées face à l'harmonisation comptable internationale : une analyse néo-institutionnelle d'un long processus vers l'homogénéité*. Doctorat en sciences de gestion, Orléans: Université d'Orléans.
- Barbu, E., Piot, C. (2012). L'adoption des IAS/IFRS par les groupes français cotés. Volonté ou contrainte ? *Revue française de gestion* 226 (7) : 53-74.
- Bédard, J., Baker, R. C., Prat dit Hauret, C. (2002). La réglementation de l'audit : une comparaison entre le Canada, les États-Unis et la France. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 8 (3): 139-168.
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., Richard, C. (2001). Quelques voies de recherche françaises en audit. In *Faire de la recherche en comptabilité financière* (Eds, Dumontier, P., Teller, R.). FNEGE, Paris: Vuibert, 55-83.

- Carmichael, D. R. (2014). Reflections on the Establishment of the PCAOB and Its Audit Standard-Setting Role. *Accounting Horizons* 28 (4): 901–915.
- Carpenter, V. L., Feroz, E. H. (1992). GAAP as a symbol of legitimacy: New York State's decision to adopt Generally Accepted Accounting Principles. *Accounting, Organizations and Society* 17 (7): 613-643.
- Carpenter, V. L., Feroz, E. H. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four state governments' decisions to adopt Generally Accepted Accounting Principles. *Accounting, Organizations and Society* 26 (7): 565-596.
- Casta, J. J., Mikol, A. (1999). Vingt ans d'audit : de la révision des comptes aux activités multiservices. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 5 (3): 107-121.
- Chantiri, R. (2000). Les processus d'élaboration des normes comptables : proposition d'un cadre d'étude. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 3 (6): 19-29.
- Colasse, B. (2005). La régulation comptable entre public et privé. In *Les normes comptables internationales, instrument du capitalisme financier* (Ed, Capron, M.). Paris: La Découverte, 27-48.
- Colasse, B. Pochet, C., (2008). *De la genèse du nouveau CNC (2007): un cas d'isomorphisme institutionnel ?* 29ème congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Cergy-Pontoise.
- Colasse, B., Pochet, C. (2009). De la genèse du nouveau Conseil National de la Comptabilité (2007) : un cas d'isomorphisme institutionnel ? *Comptabilité - Contrôle - Audit* 15 (2): 7-36.
- Copans, J. (2011). *L'enquête ethnologique de terrain*. Paris: Armand Colin.
- David, A. (2000). La recherche intervention, cadre général pour la recherche en science de gestion. In *Les nouvelles fondations des sciences de gestion* (Eds, David, A., Hatchuel, A., Laufer, R.). FNEGE, Paris: Vuibert, 193-213.
- DiMaggio, P. J. et Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48: 1750-1762.
- Fearnley, S., Hines, T. (2003). The regulatory framework for financial reporting and auditing in the United Kingdom: the present position and impending changes. *The International Journal of Accounting* 38: 215–233.
- Glover, S. M., Prawitt, D. F., Taylor, M. H. (2009). Audit Standard Setting and Inspection for U.S. Public Companies: A Critical Assessment and Recommendations for Fundamental Change. *Accounting Horizons* 23 (2): 221-237.
- Grenier, C., Jossierand, E. (2014). Recherches sur le contenu et recherches sur le processus. In *Méthodes de recherche en management* (Ed, Thiétart, R. A.). 4ème édition, Paris : Dunod, 129-165.
- Hazgui, M. (2015). Dynamique de pouvoir dans l'espace réglementaire de l'audit légal en France (2003-2012). *Comptabilité - Contrôle - Audit* 21 (1): 11-43.
- Husserl E. (1970). *The Crisis of European Sciences and Transcendental Phenomenology: An Introduction to Phenomenological Philosophy*. Evanston, IL, Northwestern University Press.
- Jedidi, I. (2013). *Contribution à la compréhension de l'« expectation gap » en audit*. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris-Dauphine.
- Kinney, W. R. (1986). Audit Technology and Preferences for Auditing Standards. *Journal of Accounting and Economics* 8: 73-89.
- Klein, H. K., Myers, M. D. (1999). A set of principles for conducting and evaluating interpretive field studies in information systems. *MIS Quarterly* 23 (1): 67–93.

- Kpadé, C. P. (2011) *Adaptation de la coordination et nouvelles contradictions entre acteurs du système coton au Bénin face à la libéralisation économique*. Doctorat en sciences économiques, Dijon: Université de Bourgogne.
- Lalonde, J. F. (2013). La participation observante en sciences de la gestion : plaidoyer pour une utilisation accrue. *Recherches qualitatives* 32 (2): 13-32.
- Le Manh-Bena, A. (2009). *Le processus de normalisation comptable par l'IASB : le cas du résultat*. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Conservatoire National des Arts et Métiers.
- Loft, A, Humphrey, C., Turley, S. (2006). In pursuit of global regulation: changing governance and accountability structures at the International Federation of Accountants (IFAC). *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 19 (3): 428-451.
- Mahoney, J. (2000). Path dependence in historical sociology. *Theory and Society* 29 (4): 507-548.
- Malsch, B., Gendron, Y. (2011). Reining in auditors: On the dynamics of power surrounding an “innovation” in the regulatory space. *Accounting, Organizations and Society* 36 (7): 456-476.
- Marini, P. (2003). *Rapport n° 206 sur le projet de loi de sécurité financière. Annexe au procès-verbal de la séance du 12 mars 2003, Tome 1*. <http://www.senat.fr/rap/102-206/102-206.html>
- Meyer, J. W., Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology* 83: 340-363.
- Miles, M. B., Huberman, M. A. (2003). *Analyse des données qualitatives*. 2ème édition, Bruxelles: De Boeck.
- Mizuchi, M. S., Fein, L. C. (1999). The social construction of organization knowledge: A study of the uses of coercitive, mimetic and normative isomorphism. *Administrative Science Quarterly* 44 (4): 653-683.
- Olivier de Sardan, J.-P. (2003). *L'enquête socio-anthropologique de terrain : synthèse méthodologique et recommandations à usage des étudiants*. LASDEL (Laboratoire d'études et de recherches sur les dynamiques sociales et le développement local), Etudes et travaux n°13.
- Palier, B. (2014). Path dependence (dépendance au chemin emprunté). In *Dictionnaire des politiques publiques* (Ed, Boussaguet, L.). Paris: Presses de Sciences Po, 411-419.
- Pettigrew, A. (1992). The Character and Significance of Strategy Process Research. *Strategic Management Journal* 13: 5-16.
- Pfadenhauer, M. (2005). Ethnography of Scenes. Towards a Sociological Lifeworld Analysis of (Post-traditional) Community-building. *Forum :Qualitative Social Research* 6. <http://www.qualitative-research.net/fqs-texte/3-05/05-3-43-e.html>.
- Pierson, P. (2000), Increasing returns, Path Dependence, and the Study of Politics. *American Political Science Review* 94 (2): 251-267.
- Pochet, C. (2007). La régulation de la profession d'auditeur en France et aux Etats-Unis : Une étude comparée du H3C et du PCAOB. *Revue Française de Gouvernance d'Entreprise* 1: 93-111.
- Pochet, C. (2009). Audit : régulation. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit* (Ed, Colasse, B.), 2è édition. Paris: Economica, 71-83.
- Pong, C., Whittington, G. (1994). The Working of the Auditing Practices Committee - Three Case Studies. *Accounting and Business Research* 94 (24): 157-175.
- Puxty, A. G., Willmott, H. C., Cooper, D. J., Lowe, T. (1987). Modes of Regulation in Advanced Capitalism: Locating Accountancy in Four Countries. *Accounting, Organizations and Society* 12 (3): 273-291.
- Quentin, I. (2013). *Méthodes de l'observation participante*. <https://wp.me/p27ZAK-mG>.
- Ramirez, C. (2001). *Globalisation of Accountancy and the Management of Professional Accountants' Identities in the UK*. Congrès de l'Association européenne de sociologie, Helsinki.

- Ramirez, C. (2003). Du commissariat aux comptes à l'audit : les Big 4 et la profession comptable depuis 1970. *Actes de la recherche en sciences sociales* 146/147: 62-79.
- Ramirez, C. (2009). Sociologie de la comptabilité. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit* (Ed, Colasse, B.). 2ème édition, Paris: Economica, 1269-1277.
- Royer, I., Zarlowski, P. (2014). Echantillon(s). In *Méthodes de recherche en management* (Ed, Thiétart, R. A.). 4ème édition, Paris: Dunod, 219–260.
- Schütz, A. (1967). *Phenemenology of the social word*. Evanston: Northwestern University Press.
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and organizations*. 2ème edition, Thousand Oaks, CA: Sage.
- Sikka, P. (2002). The politics of restructuring the standard setting bodies: the case of the UK's auditing practices board. *Accounting Forum* 26 (2): 97-125.
- Soulé, B. (2007). Observation participante ou participation observante ? Usages et justifications de la notion de participation observante en sciences sociales. *Recherches qualitatives* 27 (1): 127-140.
- Touron, P. (2004). L'adoption des principes comptables généralement reconnus aux États-Unis par Saint-Gobain-Pont-à-Mousson : du conflit d'agence à la légitimité institutionnelle. *Comptabilité – Contrôle - Audit* 10 (3): 161-191
- Touron, P. (2005). The adoption of US GAAP by French firms before the creation of the International Accounting Standards Committee: an institutional explanation. *Critical Perspectives on Accounting* 16 (6): 851-873.
- U.S. Congress. (1976). *Senate, Subcommittee on Reports. Accounting and Management of the Committee on Government Operations. The accounting establishment: A staff study* (Metcalf Staff Report). 94th Congress, 2nd Session, Washington. D.C.
- Van de Ven, A. H., Poole, M. S. (1995). Explaining Development and Change in Organizations. *The Academy of Management Review* 20 (3), 510-540.
- Wolcott, H. F. (2001). *Writing up qualitative research*. 2ème édition, Thousand Oaks, CA: Sage.

Annexe 1 – Récapitulatif des entretiens

Catégorie d'acteurs	Nombre d'entretiens	Observations
Commissaire aux comptes	10	Dont 10 praticiens lors des entretiens
CNCC	8	Services, (anciens) membres CNP, Bureau et/ou Conseil national
H3C	11	Dont 6 membres actifs lors des entretiens
Etat	4	Magistrats
Autres parties prenantes	7	Représentants d'entreprises, de syndicat de commissaires aux comptes, d'autorités de supervision

Ce deuxième tableau totalise 40 entretiens alors que le nombre d'entretiens réalisés est de 24. Ce différentiel s'explique par l'affectation possible d'une même personne à plusieurs catégories d'acteurs. Ont ainsi été « associés » :

- à la catégorie « Commissaire aux comptes » des praticiens ou anciens praticiens ;
- à la catégorie « CNCC / Organisme professionnel » des élus de l'institution professionnelle (membres du Bureau ou du Conseil national de la CNCC), des commissaires aux comptes (anciens) membres du comité des normes professionnelles ainsi que des personnes travaillant au sein des services de l'institution professionnelle (dits « services permanents ») ;
- à la catégorie « H3C / Autorité de régulation » des (anciens) membres du régulateur ainsi que des personnes travaillant au sein des services ;
- à la catégorie « Etat » des personnes des services ministériels et/ou des (anciens) magistrats ;
- à la catégorie « Autres parties prenantes » des personnes travaillant au sein des services d'une organisation représentante des entreprises, d'une autorité de régulation (ACPR, AMF) ou élues d'un syndicat des commissaires aux comptes.

Ainsi, par exemple, un commissaire aux comptes qui a par le passé eu des fonctions au sein de la CNCC et un mandat au H3C est classifié dans les trois premières catégories.

Annexe 2 – Récapitulatif de l'étude documentaire

Sources des données	Nature des documents	Nombre
Textes légaux et réglementaires	Directives et règlement européens, lois, ordonnances et décrets français, communiqués et dossiers législatifs	15
Publications de la CNCC	Rapports d'activité, publications institutionnelles, bulletins d'information et lettres à la profession, communications sur le site Internet	23
Publications du H3C	Rapports annuels d'activité, règlements intérieurs, communications normatives, communications sur le site Internet	24
Revue Française de Comptabilité	Articles d'information ou de réflexion, par des professionnels et/ou académiques	74