

Synthèse – L'État et ses contrôleur-e-s à l'épreuve de l'audit interne – Une étude sur l'introduction d'une fonction d'audit interne dans l'administration centrale d'État en France

Laure CÉLÉRIER

Candidature au Prix de Recherche de l'IFACI – Février 2017

Table des matières

Introduction	3
1. Présentation de la thèse	5
1.1 La réforme de 2011 et le contexte du contrôle de l'administration.....	5
1.2 Cadre théorique et méthodologie retenue.....	8
2. Les conditions de possibilité et le lancement de la réforme de 2011	11
2.1 Le succès planétaire de l'audit interne dans les organisations publiques et privées	11
2.2 Les remises en cause du contrôle de l'administration.....	13
2.3 Le lancement de la réforme de 2011 et les incertitudes de l'audit interne de l'administration	15
3. L'interprétation et la mise en œuvre de la réforme de 2011 : l'émergence d'un audit interne de l'administration.....	18
3.1 La pluralité des interprétations de la réforme.....	18
3.2 L'émergence d'une interprétation dominante de l'audit interne et les incertitudes pesant sur le renouvellement du contrôle de l'administration.....	20
3.3 La mise en œuvre de la réforme au sein de l'inspection générale des Finances	22
Conclusion.....	24
Bibliographie.....	27

Introduction

Le 28 juin 2011 un décret, suivi deux jours plus tard d'une circulaire, lancent la mise en place d'une fonction d'audit interne dans l'administration de l'État en France (Décret n° 2011-775; Fillon 2011). L'audit interne est défini comme « une activité, exercée de manière indépendante et objective, qui donne à chaque ministre une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations et lui apporte ses conseils pour l'améliorer » (Décret n° 2011-775, 1) ; il doit couvrir le périmètre de l'ensemble des activités ministérielles. La réforme introduit de nouvelles instances. Elle crée en effet, dans chaque ministère, des comités et missions ministérielles d'audit interne, respectivement en charge de la supervision de la politique ministérielle d'audit interne et de la programmation des audits. De plus, un interministériel Comité d'harmonisation de l'audit interne, le CHAI, est mis en place avec pour principal rôle d'harmoniser les méthodologies d'audit déployées.

La réforme de 2011 peut être interprétée comme une manifestation de plus du *New Public Management* (NPM) dans l'administration française, et des transformations de celle-ci dans un contexte de financiarisation du capitalisme. D'une part, l'audit est largement assimilé à un renouvellement des modes de contrôle dans les organisations publiques, visant à accroître l'efficacité et l'efficience de ces dernières, et à dégager des économies de fonctionnement (Power 1994; Power 1999; Barzelay 2000; Pollitt 2007). D'autre part, du fait de son essor à partir des années 1980 dans le sillage de scandales boursiers, l'audit interne fait figure de pratique de contrôle du secteur privé, qui doit son succès planétaire au mouvement actuel de financiarisation (Power 2010; Chiapello 2014). Inscrits dans un ensemble plus large de réformes, le décret et la circulaire de juin 2011 pourraient ainsi participer d'une transformation de l'administration, qui prendrait appui sur un renouvellement de l'organisation du contrôle. Cette transformation contribuerait à gommer les spécificités de l'administration française, vis-à-vis non seulement des administrations publiques d'autres pays, mais en outre de l'organisation d'entreprises à but lucratif, soucieuses de leur bonne image auprès d'investisseurs. Au-delà de l'organisation du contrôle, la réforme pourrait donc affecter l'exercice du pouvoir étatique, l'État rendant compte de sa bonne gestion auprès de parties prenantes. Dans le même temps, l'administration française est bien souvent présentée comme fortement imprégnée d'une culture napoléonienne, qui la rendrait unique et irréductible à l'organisation interne d'entreprises du secteur marchand et à celles des administrations publiques d'autres pays. Certes, l'idée d'une administration antinomique du

mouvement de NPM et incompatible avec l'introduction de modes de gestion du secteur privé a largement été battue en brèche par des travaux explorant la longue histoire des réformes de l'administration et de la perméabilité entre les modes de gestion de l'administration et ceux d'entreprises privées (voir essentiellement Bezès 2009). Mais – et ces mêmes travaux en font état –, l'administration française reste, au regard des exemples passés, fortement idiosyncratique. Par ailleurs, l'audit interne lui-même a déjà été décrit comme compatible avec une grande diversité de pratiques (Power 1994; Mennicken 2010; Arena et Jeppesen 2015). Dans ce contexte, les effets de l'introduction de l'audit interne dans l'administration centrale française sont largement imprévisibles. Notre thèse a alors proposé une réponse à la question de recherche suivante :

Dans quelle mesure l'introduction d'un standard international de contrôle, l'audit interne, est-elle révélatrice d'une transformation profonde de l'exercice du pouvoir étatique à l'heure du capitalisme financiarisé ?

Pour répondre à cette question, nous avons adopté une méthodologie qualitative reposant sur une analyse de données collectées entre juillet 2012 et juin 2015. Nous avons conduit tout d'abord des entretiens semi-directifs (n=121), menés principalement avec des personnes qui travaillaient, ou avaient travaillé, dans des services de contrôle de l'administration centrale. Au moment de notre terrain, les personnes interrogées avaient participé à l'élaboration de la réforme, ou bien contribuaient à la mise en œuvre de celle-ci. Des observations participantes et non participantes ont ensuite été menées. De plus, un grand nombre de documents de l'administration a été collecté. Nous avons réalisé un travail particulier sur le service de contrôle de l'inspection générale des Finances (IGF), en conduisant avec les membres de ce service un nombre significatif d'entretiens (n=50) ainsi qu'une observation participante de 5 mois.

Dans cette synthèse de notre thèse, nous présentons tout d'abord le contexte et la méthodologie de notre enquête (1). Puis, nous exposons, en différentes parties, les résultats de notre travail : premièrement le contexte de la réforme, à travers une étude de l'essor de l'audit interne, des réformes antérieures de l'administration française et du lancement de la réforme (2) ; deuxièmement, l'interprétation et la mise en place de la réforme dans les services ministériels de contrôle en général et au sein de l'IGF en particulier (3). Nous concluons en mettant en avant les contributions de ce travail.

1. Présentation de la thèse

Cette section introductive présente notre objet de recherche et son contexte (1.1), le cadre théorique retenu et la méthodologie déployée dans notre travail (1.2).

1.1 La réforme de 2011 et le contexte du contrôle de l'administration

Notre thèse a pour objet une réforme, qui introduit une fonction d'audit interne dans l'administration de l'État en France. Nous présentons la réforme, puis le contexte du contrôle de l'administration.

La mise en place d'une fonction d'audit interne dans l'administration française est l'objet de deux textes réglementaires – le décret et la circulaire de juin 2011 –, d'une longueur d'ensemble de trois pages. Défini dans des termes proches de ceux de l'IFACI (*cf. supra*), l'audit interne de la réforme se voit attribuer différents objets et finalités, dans la continuité de réformes antérieures de l'administration. Par le décret du 28 juin, l'audit interne non seulement vise à assurer « la maîtrise des risques liés à la gestion des politiques publiques » dont les services des ministères ont la charge ; mais s'inscrit aussi dans un dispositif plus large de contrôle interne et de maîtrise des risques, dont il doit assurer l'efficacité ; enfin, la circulaire associe l'audit interne à l'ambition de réduire les coûts de fonctionnement de l'administration, en cohérence avec la Révision Générale des Politiques Publiques (RGPP) lancée en 2007 (Fillon 2011). Les textes de la réforme installent une gouvernance de l'audit interne, qui repose sur des instances nouvelles. L'article 2 du décret créé un interministériel Comité d'harmonisation de l'audit interne (CHAI). Présidé par la-e ministre en charge de la Réforme de l'État, le CHAI rassemble « les responsables de l'audit interne dans chaque ministère, un représentant du directeur général des Finances Publiques, [et] un représentant du directeur du Budget » ; de plus, participent au CHAI trois personnalités qualifiées, parmi lesquelles la-e ministre en charge de la Réforme de l'État désigne un-e vice-président-e. Le CHAI joue un rôle essentiellement méthodologique : selon le décret, il « harmonise la méthodologie de travail des ministères en matière d'audit et diffuse en leur sein les bonnes pratiques ». La circulaire de 2011 crée des organes ministériels. Dans chaque ministère est créé un comité ministériel d'audit interne, présidé par la-e ministre et composé de personnes internes et externes aux ministères. Ce comité assume principalement un rôle de supervision de l'activité d'audit interne conduite dans le ministère. Les missions d'audit interne sont les deuxièmes

instances organisationnelles créées par la réforme au niveau ministériel. Selon la circulaire (Fillon 2011), chaque mission définit « le programme d'audit ministériel » soumis ensuite à l'approbation du comité. Dans l'audit interne de l'administration, les responsables des missions d'audit interne jouent un rôle clé : ils rendent en effet compte de leurs activités au CHAI et au comité ministériel d'audit interne. Les textes de la réforme ne créent pas de structure nouvelle, ni n'imposent le recrutement d'auditrices-eurs internes – rien n'est dit sur les effectifs des missions ministérielles d'audit interne. Ces textes ne dictent pas les modalités de l'articulation de cette gouvernance de l'audit interne avec les dispositifs préexistants de contrôle.

Dans l'administration française, chaque ministère a, à sa tête, un-e ou plusieurs ministres, chacun-e étant entouré-e de son cabinet¹. Il se divise en directions, qui déclinent la politique du ministère dans un domaine donné. Le fonctionnement de l'ensemble du ministère est coordonné par des secrétariats généraux, qui rassemblent les fonctions support transverses à l'ensemble des directions de chaque ministère. Les activités de contrôle sont principalement dévolues à des services de contrôle placés auprès des ministres et directrices-eurs des ministères, pour lesquelles ils conduisent des missions dites d'inspection, d'enquête, d'évaluation, de contrôle ou encore d'audit. La réforme créant des instances à un niveau ministériel, nous nous sommes centrée sur les effets de la réforme sur les services de contrôle placés auprès des ministres. Ces services sont désignés par diverses appellations : d'inspection, d'inspection générale, de contrôle général et de conseil général ; nous avons choisi l'appellation de « services ministériels de contrôle » pour désigner l'ensemble de ces services. Le nombre de services de contrôle ministériel par ministère est variable ; il dépend d'une part de l'histoire des services de contrôle – qui peuvent se scinder ou fusionner –, et d'autre part des redécoupages ministériels. Au moment de notre travail de thèse, nous dénombrions, pour onze ensembles ministériels, seize services ministériels de contrôle (*cf.* Tableau 1.1).

¹ Le nombre de ministères et le nombre de ministres pour chacun d'entre eux varie selon les gouvernements – lors de notre observation à l'IGF, il y avait par exemple sept ministres au sein du ministère de l'Économie et des Finances.

Tableau 1.1 – Les services ministériels de contrôle

Ministère ²	Service de contrôle ministériel ³	Acronyme	Corps
Économie et Finances	- Inspection Générale des Finances	- IGF	Oui
	- Contrôle Général Économique et Financier	- CGEFI	Oui
	- Conseil Général de l'Économie, de l'Industrie, de l'Énergie et des Technologies	- CGE	Oui
Affaires Sociales	- Inspection Générale des Affaires Sociales	- IGAS	Oui
	- Inspection Générale Jeunesse et Sport	- IGJS	Oui
Intérieur	- Inspection Générale de l'Administration	- IGA	Oui
Défense	- Contrôle Général des Armées	- CGA	Oui
Écologie et équipement	- Conseil Général de l'Écologie et du Développement Durable	- CGEDD	Oui
	- Inspection Générale des Affaires Maritimes	- IGAM	Oui
Agriculture	- Conseil Général de l'Agriculture, de l'Alimentation et des Espaces Ruraux	- CGAAER	Oui
Culture	- Inspection Générale des Affaires Culturelles	- IGAC	Oui
Éducation Nationale et Enseignement Supérieur	- Inspection Générale de l'Administration, de l'Éducation Nationale et de la Recherche	- IGAENR	Oui
	- Inspection Générale de l'Éducation Nationale	- IGEN	Oui
	- Inspection Générale des Bibliothèques	- IGB	Oui
Affaires étrangères	- Inspection Générale des Affaires étrangères	- IGAE	Non
Justice	- Inspection Générale des Services Judiciaires	- IGSJ	Non

Les services de contrôle présentent des caractéristiques communes : ils accomplissent plusieurs types de missions semblables, le plus souvent réalisées pour les ministres de tutelle des services ; ils partagent un même positionnement hiérarchique, au plus haut niveau ; leurs effectifs se caractérisent enfin par une autonomie et une indépendance fortes. Les services ministériels de contrôle ne constituent toutefois pas un ensemble homogène. Leur prestige est par exemple inégal, l'IGF étant, de manière incontestée, le plus prestigieux des services de contrôle de l'administration. Outre qu'elle compte parmi les services de contrôle les plus anciens de l'administration, l'IGF

² Les ensembles ministériels, dénommés ministères dans cette thèse, correspondent au périmètre des secrétariats généraux.

³ Les services de la-du Première-er ministre ne disposent pas de service de contrôle.

recrute parmi les étudiant-e-s les mieux classé-e-s de l'ENA, qui constitue la formation la plus légitime dans la haute administration – seuls deux autres services, l'IGAS et l'IGA recrutent des étudiant-e-s, moins bien classé-e-s, de cette école. En raison de ce recrutement à la sortie de l'ENA, l'IGF se caractérise aussi par une moyenne d'âge plus faible que celle des autres services de contrôle ; l'IGAS, l'IGA et le CGA, qui dispose de son propre concours de recrutement, sont trois autres services dont le prestige tient aussi à la jeunesse des effectifs. Celle-ci, associée à une productivité et un dynamisme plus élevés du service, est en effet valorisée. Enfin, le prestige de l'IGF tient aussi à son périmètre d'intervention : non seulement l'IGF est une inspection dite interministérielle, de même que l'IGAS et l'IGA – c'est-à-dire ayant vocation à intervenir dans l'ensemble de l'administration –, mais en outre elle est habilitée à contrôler toute structure collectrice de deniers publics.

- La réforme de 2011 semble appeler un renouvellement de la gouvernance de l'administration, fondé sur un modèle mis en avant par des associations professionnelles. Dans le même temps, les textes de 2011 inscrivent l'audit interne dans la continuité de changements antérieurs comme la RGPP. De plus, les transformations potentielles amenées par l'audit interviennent dans un paysage administratif où existent déjà des services de contrôle placés auprès des ministres, et dont les différences laissent présager de conséquences plurielles de la réforme. Sur cette triple prise en compte – du renouvellement de gouvernance que peut signifier l'introduction de l'audit interne, du lit de réformes dans lequel elle s'inscrit, et de la préexistence d'un ensemble de services ministériels de contrôle – repose le cadre théorique principal retenu et les concepts heuristiques choisis pour cette thèse.

1.2 Cadre théorique et méthodologie retenue

Pour répondre à notre question de recherche, nous avons mobilisé principalement le cadre théorique de la sociologie des épreuves (Boltanski et Chiapello 1999), qui relève d'une épistémologie pragmatique – notre travail n'a ainsi de visée ni normative, ni positive. Dans ce cadre, une épreuve est un événement, impliquant une confrontation d'êtres, et à l'issue duquel des biens sociaux, matériels et symboliques, sont attribués ; l'épreuve est également inscrite dans une relation dialectique entre critique et changement : les critiques portant sur une épreuve donnée, en affaiblissant sa légitimité, rendent le changement possible. Différents types de changements peuvent apparaître : l'épreuve peut être remplacée par une nouvelle épreuve, en réponse à des critiques dites radicales ; elle peut être modifiée pour restaurer sa légitimité, par l'assimilation de critiques dites correctives ; enfin, l'épreuve peut subir des déplacements, c'est-à-dire des

changements incrémentaux ne faisant pas l'objet d'une formulation explicite. Dans notre travail, nous considérons l'organisation du contrôle par les services ministériels de contrôle comme une épreuve. Cette dernière implique des contrôleur-e-s et des contrôlé-e-s, les premières-ers portant une appréciation sur l'adéquation des activités des second-e-s aux attentes relatives à ces activités – qu'il s'agisse d'un respect de règlements, d'une atteinte d'objectifs, etc. Cette appréciation peut être assortie de sanctions ou de récompenses pour les contrôlé-e-s. Cette épreuve du contrôle est amenée à changer, en réponse aux critiques qui lui sont adressées. En l'occurrence, nous considérons la réforme de 2011 comme un changement apporté à l'épreuve du contrôle. Cette considération nous amène à explorer les critiques antérieures qui ont rendu la réforme possible, en faisant apparaître celle-ci comme souhaitable, logique ou nécessaire, pour remédier à l'impossibilité de dégager une signification claire du sens de l'épreuve du contrôle. Mais, nous estimons que la nature du changement – radical ou correctif⁴ – apporté par la réforme est indéterminée. Cette indétermination a pour origine l'ambiguïté des textes et la plasticité du dispositif introduit⁵. Elle nous conduit à enrichir notre cadre théorique initial par le concept d'explicitation, emprunté à la philosophie deleuzienne, et déjà manié en sociologie pour l'étude des réformes de l'administration (Muniesa et Linhardt 2011). L'explicitation renvoie à un processus d'interprétation et de mise en œuvre d'une réforme, qui conduit à l'émergence d'une interprétation dominante de la réforme. Par l'explicitation, non seulement une réforme prend forme et son indétermination initiale est résolue, mais en outre, l'objet sur lequel porte la réforme recouvre un sens renouvelé et clarifié. Dans notre travail, nous avons donc étudié l'émergence d'une interprétation dominante de la réforme, issue de rapports de sens et de force entre ceux impliqués dans l'application des textes de 2011. Puis, nous avons exploré le renouvellement de l'épreuve du contrôle, qui résulte de l'interprétation et de la mise en œuvre de la réforme, et qui permet au contrôle de l'État de trouver un contenu et des contours clarifiés.

Notre thèse prend la forme d'une étude de cas, réalisée à partir d'une méthodologie qualitative : la réponse apportée à notre question de recherche se fonde sur l'analyse d'entretiens semi-directifs,

⁴ En tant que faisant l'objet d'une formulation explicite *via* des textes réglementaires, la réforme ne relève pas d'un déplacement.

⁵ La littérature tant comptable qu'issue de la science politique a souligné l'ambiguïté des textes de réforme (par exemple: Arnaboldi et Palermo 2011; Lascoumes 1990). Au sujet de la plasticité de l'audit interne et de la pluralité des pratiques associées, voir par exemple Power (1999) Mennicken (2010); Arena et Jeppesen (2015).

d'observations, et de documents, portant principalement sur l'organisation du contrôle au sein de l'administration. Les entretiens constituent le matériau le plus important de notre thèse : 121 entretiens, d'une durée comprise entre 45 minutes et 4 heures 20, ont été conduits avec 100 personnes, de juillet 2012 à juin 2015. Les entretiens menés dans l'administration centrale se sont concentrés sur les services de contrôle ministériels, et parmi eux, sur l'IGF ; d'autres entretiens ont été conduits avec divers actrices-eurs de l'administration centrale, auprès de la Cour des comptes⁶, à l'IFACI, à l'OCDE, au sein du service d'audit de la Commission européenne et enfin avec des consultant-e-s du secteur privé. À la collecte d'entretiens s'ajoute la conduite d'observations entre janvier 2013 et juin 2015. La plus importante de ces observations a pris la forme d'un stage de cinq mois à l'IGF entre février et juin 2013, avec la participation à deux missions d'audit interne du ministère des Finances. Nous avons aussi participé à des colloques, organisés dans la sphère publique, à des événements de l'IFACI et à des réunions du CHAI. Enfin, notre travail repose sur une analyse de documents, à savoir des textes législatifs et réglementaires ; des publications – essentiellement de haut-e-s fonctionnaires de l'administration et d'organisations internationales, d'universitaires et d'auditrices-eurs internes – ; des supports de communication organisationnelle et de formation produits par des haut-e-s fonctionnaires ; une documentation interne aux services de l'administration ; des rapports produits par des instances internes et externes à la sphère étatique – des services de contrôle, de commissions de haut-e-s fonctionnaires, de la Cour des comptes, d'instances parlementaires, de l'IFACI, d'organisations internationales et enfin d'organisations privées.

→ Dans notre thèse, nous cherchons à comprendre dans quelle mesure l'introduction d'un standard international de contrôle, l'audit interne, est révélatrice d'une transformation profonde de l'exercice du pouvoir étatique à l'heure du capitalisme financiarisé. Pour répondre à notre question de recherche, nous retenons le cadre théorique de la sociologie des épreuves, enrichi du concept d'explicitation et appliqué à l'organisation du contrôle dans l'administration. Nous analysons les conditions de possibilités de la réforme de 2011 – *i.e.* la déstabilisation de l'épreuve du contrôle antérieurement à la réforme – ; le changement apporté par la réforme au contrôle de l'administration, par l'analyse de l'émergence d'une interprétation dominante de la réforme et une affirmation renouvelée du contour et du contenu de l'épreuve du contrôle – en d'autres termes, l'explicitation de l'épreuve du contrôle à l'occasion de la réforme ; et enfin, la portée de ce changement sur l'État dans son ensemble. Notre étude se fonde sur une collecte de données qualitatives.

⁶ La Cour des comptes remplit plusieurs fonctions dans le contrôle de l'administration, y compris, depuis 2006, celle de certifier les comptes de l'État en application de la LOLF.

2. Les conditions de possibilité et le lancement de la réforme de 2011

Dans cette section, nous présentons les éléments, externes et internes à l'administration, qui ont contribué à l'essor de la légitimité de l'audit interne dans l'administration et à la déstabilisation de l'épreuve du contrôle, et nous exposons les incertitudes pesant sur le lancement de la réforme de 2011.

2.1 Le succès planétaire de l'audit interne dans les organisations publiques et privées

Par l'étude de textes académiques et de manuels d'audit interne parus à partir des années 1950, nous retraçons le développement de l'audit interne et les différents rôles accumulés par celui-ci au fil du temps. Nous associons l'audit interne à l'essor, dans le contexte des révolutions industrielles du XIX^{ème} siècle, de l'entreprise capitaliste moderne : l'audit interne émerge comme une fonction, placée auprès de la direction des entreprises, pour rendre compte à celle-ci du reste des activités de l'organisation. À partir des entreprises capitalistes anglo-saxonnes, l'audit interne conquiert durant le XX^{ème} siècle un ensemble toujours plus large de régions et d'organisations. Le succès de l'audit interne est le résultat de l'implication réussie d'une pluralité d'actrices-eurs – organisations internationales, instances régulatrices, auditrices-eurs internes, etc. –, engagé-e-s dans la diffusion de ce mode de contrôle, et auquel-le-s chaque nouvelle crise boursière et l'éclatement de scandales financiers donnent un nouveau souffle. Une partie de ces actrices-eurs s'est regroupée à partir du milieu du XX^{ème} siècle en associations professionnelles d'auditrices-eurs internes. Les certifications décernées par l'IIA – la plus connue d'entre elles étant le titre de *Certified Internal Auditor* ou CIA – permettent en outre d'asseoir la légitimité de l'audit interne et d'animer une communauté qui se revendique professionnelle au sens anglo-saxon, fonctionnaliste du terme⁷. La conquête de l'audit interne est également portée par des textes législatifs qui, dans plusieurs pays, associent celui-ci à une meilleure gouvernance, une transparence accrue et la lutte contre la fraude. L'isomorphisme organisationnel entraîné par la diffusion de l'audit interne est simultanément facilité et limité par la polysémie de celui-ci : l'audit interne a embrassé au fil des ans un nombre toujours plus large de pratiques, de la lutte contre la fraude à la gestion des risques, en passant par

⁷ C'est-à-dire une profession disposant du monopole d'exercice d'une activité donnée, regroupant une communauté aux contours délimités, caractérisée par un ensemble de savoir-être et de savoir-faire (Carr-Saunders et Wilson 1933; Larson 1980).

le simple *reporting* au management. Ces diverses fonctions sont essentielles au succès de l'audit interne, pour deux raisons : l'audit interne peut apporter des réponses sans cesse renouvelées aux défis inédits posés par les transformations du capitalisme ; de plus, il s'adapte aux particularités de chaque organisation, dans laquelle il prendra une forme *ad hoc*. Cette pluralité des fonctions de l'audit interne rend en même temps imprévisibles les effets de l'introduction de celui-ci dans une organisation donnée. Cette imprévisibilité est accrue par l'indéfinition des frontières du groupe des auditrices-eurs internes : l'exercice de l'audit interne reste ouvert à des personnes aux formations et aux parcours antérieurs divers. Dans le contexte de l'administration, il n'est pas possible de prévoir comment l'audit interne transformera l'exercice du métier de contrôleur-e.

La réforme de 2011 s'inscrit dans un contexte de dynamisme de l'audit interne français d'une part et de l'audit interne des administrations publiques d'autre part. En France, le succès de l'audit interne a plusieurs explications. L'audit interne bénéficie tout d'abord de l'investissement d'actrices-eurs professionnel-le-s. Créé en 1965, l'IFACI diffuse sa *Revue Française de l'Audit interne* en 1976, remplacée en 2015 par la revue francophone *Audit, Risques et Contrôle*, à vocation internationale. Des membres actifs de l'IFACI, comme Jacques Renard et Louis Vaurs, participent aussi à la publication d'ouvrages et d'articles, destinés à des praticien-ne-s et des académiques (Vaurs 2002; Renard 2010; Renard et Nussbaumer 2011). De plus, l'IFACI anime une communauté des auditrices-eurs internes. L'Institut créé des groupes de travail, qui, à partir du début des années 2000, réfléchissent à une déclinaison des normes de l'audit interne par secteur d'activité. Il met sur pied un programme de certification, distinct de celui de l'IIA, et qui sanctionne la bonne maîtrise des normes d'audit interne dans des services. Par ailleurs, l'IFACI organise des événements de diverses nature – des formations payantes, des petits déjeuners mensuels gratuits, etc. L'assemblée générale annuelle est une autre occasion de rassemblements. Enfin, l'IFACI réalise à intervalles réguliers des enquêtes sur l'état des lieux de l'audit et du contrôle internes en France, avec le concours éventuel d'établissements d'enseignement supérieur (par exemple IFACI & ESSEC 2010). Ces efforts sont portés et récompensés par la mise en œuvre de différents textes législatifs et réglementaires, qui encouragent ou imposent le développement de l'audit interne dans des organisations de secteurs d'activité toujours plus nombreux. La réforme de 2011 peut donc être lue comme un succès de plus de l'audit interne dans le contexte hexagonal. Mais, elle est aussi cohérente avec les succès de l'audit interne dans les administrations publiques.

L'audit interne caractérise depuis les années 1990 une gouvernance financière renouvelée des administrations publiques, associée à la lutte contre la corruption et la bonne gouvernance, axée sur la maîtrise des risques et reposant sur le déploiement du contrôle interne. Encouragé, ou imposé, selon les contextes, par les organisations internationales, cet audit interne caractérise une nouvelle phase de réformes de *New Public Management* et succède ainsi aux audits dits externes et de performance, constitutifs des vagues antérieures. Dans l'Union européenne, la Commission européenne a imposé l'introduction de procédures d'audit pour attester de la bonne gestion de ses fonds, et a incité à un renouvellement de la gouvernance financière reposant sur l'introduction de dispositifs d'audit et de contrôle internes des États membres – obligatoire pour les candidats à l'adhésion et quelques pays à l'endettement public élevé.

La réforme de 2011 permet donc d'aligner l'administration française sur les pratiques de contrôle les plus légitimes, tant au niveau des organisations marchandes que des administrations publiques. Mais ces éléments sont insuffisants à rendre compte des conditions de possibilité de la réforme.

2.2 Les remises en cause du contrôle de l'administration

La réforme de 2011 est rendue possible par un affaiblissement du contrôle de l'administration, dissociable de l'essor de l'audit interne. À partir de la fin des années 1980, une série de rapports, portant sur les réformes à conduire au sein la sphère étatique, formulent des critiques plus ou moins importantes des activités des services ministériels de contrôle. Ces rapports, produits par des parlementaires, des commissions de haut-e-s fonctionnaires, avec le concours éventuel de chercheuses-rs, dénoncent l'inefficacité des contrôles de l'administration, du fait du manque de coordination des activités de contrôle, de l'absence de méthodologie rigoureuse ou encore de la trop forte empathie des contrôleur-e-s pour les contrôlé-e-s. Hétérogènes dans la sévérité des constats dressés et des recommandations formulées, ces critiques sont symptomatiques de revendications d'une ampleur inédite pour la prise en main de l'organisation du contrôle par des instances externes à l'administration – notamment la Cour des comptes et le Parlement : l'organisation traditionnelle du contrôle dans l'administration, par laquelle des contrôleur-e-s rendent compte à des ministres de leurs activités, est remise en cause. De plus, ces critiques rencontrent un écho favorable : elles sont reprises à l'extérieur de la sphère étatique, par des consultant-e-s et des chercheur-e-s ; au sein même des services de contrôle, elles entraînent un

intérêt croissant pour des activités normées d'audit ou d'évaluation. La réforme de 2011 est donc mise en œuvre alors que les services de contrôle se heurtent, en particulier depuis deux décennies, à des critiques relatives à leur manque de professionnalisme, formulées notamment par des instances qui revendiquent un droit de regard accru sur leurs activités.

Dans les années 2000, plusieurs réformes, en partie inscrites dans la continuité des rapports des années 1990, se sont traduites par un renouvellement des attentes pesant sur les services de contrôle. La plus importante de ces réformes est certainement la Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF), votée en 2001 et mise en œuvre en 2006. Protéiforme, la LOLF est porteuse de plusieurs effets sur le contrôle de l'administration : elle réforme la comptabilité de la sphère publique et fait de la Cour des comptes la certificatrice externe des comptes de l'État – qui prend appui sur les services de contrôle de l'administration pour la conduite d'audits internes ; elle introduit dans l'administration un management par objectifs, qui donne lieu à une reddition de comptes nouvelles envers le Parlement ; enfin, elle se traduit par la production d'un ensemble d'indicateurs et la mise en œuvre d'audits dits de modernisation, qui accroissent l'influence de Bercy sur le reste de l'administration. Trois réformes successives s'inscrivent dans le prolongement de chacun de ces trois renouvellements du contrôle de l'administration par la LOLF : votée en 2005, la réforme du contrôle financier poursuit la réforme comptable et accroît la pertinence des audits internes comptables et financiers dans l'administration ; mise en place entre 2007 et 2011, la RGPP prolonge les audits de modernisation et confirme l'influence de Bercy sur l'organisation du contrôle de l'administration ; enfin, la réforme constitutionnelle de 2008 renforce le rôle du Parlement et de la Cour des comptes dans la conduite d'évaluation des politiques publiques. Au-delà de leur diversité et de leurs contradictions⁸, ces réformes sont porteuses, ensemble, d'un triple mouvement de renouvellement du contrôle de l'administration : elles imposent des compétences inédites en comptabilité, cette dernière devenant de manière croissante la matière première des contrôles conduits, qui visent de manière inédite l'efficacité et l'efficience des administrations ; elles se traduisent par la légitimité renforcée de méthodologies inspirées des sciences de gestion dans l'administration, pour conduire des contrôles de manière standardisée ; enfin, elles ont pour

⁸ L'analyse de l' « esprit » de la LOLF et de la RGPP et des contradictions de ces réformes a fait l'objet de plusieurs travaux (Calmette 2006; Abraham et Brillet 2008; Bezès 2009; Bezès 2011; Eyraud 2013)

résultat une redevabilité accrue des contrôleur-e-s envers des instances diverses – principalement les ministres, le ministère des Finances, le Parlement et la Cour des comptes.

Le lit de la réforme de 2011 a donc été creusé par un affaiblissement de la légitimité des services de contrôle, confirmé par une série de réformes, qui ont accru la subordination du contrôle de l'administration à trois instances concurrentes de la sphère étatique, en même temps qu'elles familiarisaient les contrôleur-e-s avec la conduite d'audits, y compris internes. Mais, ces éléments ne permettent pas de faire complètement sens de la survenue de la réforme de 2011 : ils ne disent rien des éléments déclencheurs.

2.3 Le lancement de la réforme de 2011 et les incertitudes de l'audit interne de l'administration

Au cours des années 2000, l'audit interne se développe dans les ministères de manière dispersée, et au-delà de la seule préparation à la certification des comptes. Outre les initiatives destinées à mettre en œuvre les audits internes préalables à la certification des comptes, celles, d'envergure locale, résultant de l'initiatives de contrôleur-e-s – parfois isolé-e-s au sein de leurs services –, et enfin celles prises à l'occasion de programmes partenariaux de formation avec des services de contrôle d'administrations d'autres pays, trois ministères – les Finances, la Défense et les Affaires sociales – mettent en place une fonction structurée d'audit interne, assortie d'une gouvernance propre. Mais, dans ces trois ministères, ces fonctions obéissent à des dynamiques divergentes. Au sein du ministère des Finances, la fonction d'audit interne est introduite à l'initiative de l'IGF, qui prend ainsi la main sur un audit interne essentiellement réalisé par d'autres services directionnels et ministériels de contrôle pour des instances diverses – la Cour des comptes, les directrices-eurs de l'administration, les organismes dans lesquels l'État détient des participations financières, etc. À la Défense, la fonction d'audit interne mise en place permet non seulement au CGA, service ministériel de contrôle, de prendre la main sur l'audit interne du ministère – comme au ministère des Finances – mais aussi de revendiquer, vis-à-vis de la Cour des comptes et de Bercy, le professionnalisme de ses contrôles et de préserver son autonomie. Enfin, au sein du ministère en charge des Affaires sociales, la mise en place d'une fonction d'audit interne est dévolue à une mission d'audit interne, externe à l'IGAS et en position rivale vis-à-vis de celle-ci. Créée à l'initiative du secrétaire général du ministère, cette mission conduit des audits internes comptables, en relation étroite avec la Cour des comptes ; sa création conduit l'IGAS à former ses effectifs à

l'audit interne, ce qui lui permet de revendiquer aussi le professionnalisme de ses contrôles. À la veille de la réforme, l'audit interne de l'administration ne présente donc pas de visage unifié. Les partisan-e-s de l'audit interne dans les ministères se retrouvent au sein du groupe professionnel « Administrations de l'État » de l'IFACI, qui émerge ainsi comme une arène de réflexion et de partage des bonnes pratiques pour l'audit interne de l'administration.

La réforme de 2011 est lancée à l'initiative de l'IGF : deux rapports supervisés par l'inspecteur général des Finances Henri Guillaume préparent la réforme. Le premier rapport réalise un *benchmark* de l'audit interne dans les administrations publiques de cinq pays de l'OCDE et des services de la Commission européenne ; le second rapport dresse un état des lieux de l'audit interne de l'administration et recommande la mise en place d'une fonction d'audit interne – une proposition de décret figure en annexe de ce rapport. Plusieurs motivations sont à l'origine de ces rapports. D'une part, il est important pour l'IGF de porter un coup d'arrêt à la montée en puissance de la Cour et de cantonner les audits externes de celle-ci à la seule certification des comptes. L'IGF propose en effet la mise en place d'une fonction d'audit interne, destinée à servir la gouvernance propre à chaque ministère et qui serait orchestrée, au niveau interministériel, par le ministère des Finances. D'autre part, Henri Guillaume encourage un alignement de l'administration française sur les pratiques de contrôle dominantes au niveau international ; il nourrit de plus l'ambition que la France joue le rôle de locomotive, pour l'élaboration d'un cadre de référence de l'audit interne propre aux administrations publiques. D'autre part enfin, l'audit interne est investi de l'ambition de renouveler les services de contrôle, notamment par un rajeunissement des effectifs et une professionnalisation des méthodes employées. *De facto*, le second rapport Guillaume contribue au décloisonnement entre les services de contrôle, en rassemblant des informations relatives à l'état de l'audit interne dans chacun d'entre eux. Ce rapport permet aussi l'affirmation de la domination de l'IGF, qui porte une appréciation sur l'audit interne de l'administration et prend l'initiative de la réforme.

La préparation et le lancement de la réforme sont ensuite marqués par des coups de force et des négociations, qui façonnent le contenu des textes. Au sein de l'administration, l'initiative de l'IGF est largement considérée comme servant les intérêts et la domination propres de celle-ci – vis-à-vis de la Cour des comptes et des autres services de contrôle – et l'influence de son ministère sur l'ensemble de l'administration. Afin d'obtenir un ralliement le plus large possible à son projet – et

mettre fin à la dispersion des initiatives de l'administration en matière d'audit interne –, l'IGF accepte des concessions aux services de contrôle d'autres ministères. En particulier, par rapport au projet initial de réforme, l'influence du ministère des Finances sur l'audit interne de l'administration est réduite. De leur côté, l'investissement des services de contrôle dans la réforme est motivé par le souhait de ne pas laisser passer le train de la réforme – et se retrouver concurrencé par de nouvelles instances d'audit interne au sein des ministères, ou bien se voir imposer le fruit des discussions conduites au niveau interministériel. L'IGF et la direction du Budget, qui appuie la réforme, doivent également composer avec les résistances du Conseil d'État et de haut-e-s fonctionnaires, qui redoutent notamment le déploiement d'un audit interne sous la coupe de Bercy. Avec ceux-ci les coups de force et les négociations se poursuivent en aval du lancement de la réforme, et débouchent sur la publication de textes ultérieurs – et notamment, en novembre 2012, le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) qui impose le lancement d'audits internes budgétaires, renforçant ce faisant l'influence du ministère des Finances dans l'audit interne de l'administration. Finalement, les textes de la réforme sont porteurs d'incertitudes et d'ambiguïtés – par exemple sur l'articulation de l'audit interne avec les activités de contrôle préexistantes, sur la reprise des normes professionnelles de l'audit interne. Ces incertitudes et ambiguïtés sont le fruit des négociations et rapports de force qui ont conduit à l'adoption des textes.

→ La réforme de 2011 est rendue possible par une conjonction d'éléments. Hors de l'administration, l'audit interne connaît un succès en apparence irrésistible en France et dans le monde, dans les entreprises et les administrations publiques. Au sein de l'administration, les services de contrôle font l'objet de critiques et les attentes à leur égard sont renouvelées ; l'audit interne est introduit dans les années 2000, principalement en préalable à la certification des comptes par la Cour. La réforme est déclenchée à l'initiative de l'IGF, non seulement en réaction aux renouvellements des modalités de contrôle dans les administrations d'autres pays, mais aussi pour répondre aux critiques adressées aux services de contrôle, et dans un contexte de rivalité avec la Cour des comptes. Mais, les changements apportés par l'audit interne à l'organisation du contrôle restent imprévisibles, en raison non seulement de la polysémie de celui-ci mais aussi de la diversité des interprétations possibles des textes de la réforme.

3. L'interprétation et la mise en œuvre de la réforme de 2011 : l'émergence d'un audit interne de l'administration

L'audit interne de la réforme donne lieu à diverses interprétations par les contrôleur-e-s investi-e-s dans la mise en œuvre des textes de 2011. Dans cette section, nous présentons les différentes interprétations de l'audit interne, et les renouvellements du contrôle de l'administration auxquels ces interprétations sont associées. Puis, nous montrons l'émergence d'une interprétation dominante de la réforme, associée à un renouvellement limité du contrôle de l'administration. Enfin, nous exposons les raisons de la marginalité de l'audit interne au sein de l'inspection générale des Finances.

3.1 La pluralité des interprétations de la réforme

La réforme de 2011 est l'objet d'un accueil clivé par les contrôleur-e-s investi-e-s dans sa mise en œuvre. Une grande partie des contrôleur-e-s manifeste des appréhensions de plusieurs ordres vis-à-vis de l'introduction d'une fonction d'audit interne. Ces contrôleur-e-s redoutent tout d'abord que l'introduction de l'audit interne ne soit instrumentalisée par la Cour des comptes et le ministère des Finances, qui obtiendraient la subordination des services de contrôle de l'administration à leurs projets et, partant, leur mainmise sur le contrôle de l'administration. Iels expriment ensuite leurs craintes que l'audit interne n'entraîne une dégradation du contenu de leurs activités et la substitution d'un savoir managérial à la connaissance intime des arcanes de l'administration. Enfin, ces contrôleur-e-s voient dans l'introduction de l'audit interne le résultat d'influences diverses qui ne viseraient pas tant l'amélioration du contrôle dans l'administration que la satisfaction d'intérêts pluriels – l'obtention de parts de marché pour les cabinets de conseil, un affichage réussi auprès de l'Union européenne pour l'IGF et le ministère des Finances, une visibilité accrue pour les associations professionnelles d'audit interne, etc. Dans ce contexte, l'investissement important d'autres contrôleur-e-s en faveur de l'audit interne est considéré comme une menace. Une petite partie des contrôleur-e-s perçoit en effet l'audit interne comme une opportunité bienvenue pour une transformation et une professionnalisation de leur métier. Ces contrôleur-e-s s'appliquent à suivre rigoureusement les recommandations de l'IFACI, les normes de l'IIA et/ou à dialoguer avec la Cour pour la transmission de leurs travaux. L'audit interne permettrait alors, outre de partager un langage commun avec les contrôleur-e-s d'autres pays, de servir l'intérêt général, par des contrôles plus rigoureusement menés et par une organisation rationalisée du contrôle de l'administration.

Au-delà de cette perception clivée des conséquences de l'introduction de l'audit interne sur le métier de contrôleur-e, les contrôleur-e-s investi-e-s dans la mise en œuvre de la réforme associent à l'audit interne des vertus diverses dans l'amélioration du contrôle de l'administration. *A minima*, celui-ci permettrait l'amélioration de la méthodologie déployée par les contrôleur-e-s, avec notamment, une meilleure traçabilité des pièces collectées, ainsi qu'une hiérarchisation et un suivi des recommandations. En plus de ces avantages méthodologiques, des contrôleur-e-s estiment que l'audit interne peut entraîner un changement souhaitable dans l'organisation du contrôle, par la mise en place d'une gouvernance visant la maîtrise des risques et reposant sur la formalisation de processus de contrôle interne. Dans une acception plus poussée de l'audit interne, des contrôleur-e-s considèrent bienvenu le développement de contrôles non seulement caractérisé par une méthodologie nouvelle et relevant d'une gouvernance inédite, mais en outre prenant pour objets des données comptables, visant principalement l'efficacité et l'efficience de l'administration, ainsi que la soutenabilité des dépenses, et inscrits dans une chaîne de contrôle au bout de laquelle se situe la Cour des comptes. Enfin, une minorité de contrôleur-e-s partage une vision maximaliste de l'audit interne, qui renverrait à une nouvelle profession, caractérisée par un ensemble de savoir-être et de savoir-faire, dont la bonne maîtrise est indissociable du respect des normes de l'audit interne, et garantie par les certificats de l'IIA.

Les propos des contrôleur-e-s sur les vertus et menaces que représenteraient l'audit interne et sur ce que celui-ci pourrait appeler au contrôle de l'administration permettent de deviner différentes représentations du contrôle de l'État. Une partie, minoritaire, des contrôleurs, envisage son activité dans une perspective essentiellement régaliennne d'inspection, fondée sur un contrôle de régularité. L'appropriation de l'audit interne par les services de contrôle peut permettre d'une part de préserver le monopole de ceux-ci dans le contrôle de l'administration au service des ministres, et éventuellement d'améliorer les contrôles réalisés et mieux collaborer avec les services de contrôle des autres ministères. D'autres contrôleur-e-s revendiquent l'adoption d'une posture de conseillères-ers auprès des dirigeant-e-s de l'administration et des ministres ; le contrôle aurait une dimension participative marquée, s'éloignant ainsi de l'inspection traditionnelle. Une troisième représentation du contrôle de l'administration implique un renouvellement profond du métier de contrôleur-e-s, dont les activités seraient subordonnées à celles d'instances externes d'audit, et non plus destinées aux ministres. Enfin, dans la représentation la plus innovante du métier de contrôleur-e, ce dernier deviendrait un prestataire de service, réalisant, au sein de la sphère

publique, différentes activités, permettant notamment d'assurer les parties prenantes, parmi lesquelles les apporteurs de capitaux de la bonne gestion de l'administration.

→ La mise en œuvre de la réforme de 2011 se traduit par des querelles d'interprétation sur ce que doit être l'audit interne. Pour l'ensemble des contrôleurs-e-s, ce dernier peut améliorer le contrôle de l'administration, mais les raisons évoquées sont diverses. Pour une partie des contrôleurs-e-s, l'audit interne est porteur de menaces, car il pourrait profondément changer l'organisation du contrôle, ce que d'autres contrôleurs-e-s estiment souhaitable. Les divergences entre les contrôleurs-e-s traduisent différentes représentations du contrôle de l'État. La mise en œuvre de la réforme permet l'émergence d'une acception dominante de l'audit interne et du contrôle de l'État.

3.2 L'émergence d'une interprétation dominante de l'audit interne et les incertitudes pesant sur le renouvellement du contrôle de l'administration

Les activités du CHAI permettent l'émergence d'une interprétation dominante de la réforme. Cette dernière est façonnée non seulement par la confrontation des actrices-eurs au sein du CHAI mais en outre par la place que ce dernier parvient à se créer au sein de la sphère publique et la reconnaissance obtenue vis-à-vis d'autres instances qui exercent une influence sur l'audit interne de l'administration, comme la Cour des comptes et l'IFACI. Depuis septembre 2013, l'audit interne de l'administration a son propre cadre de référence : il s'agit d'une transposition des normes de l'IIA à l'administration de l'État. Cette transposition, qui permet de satisfaire les attentes de la Cour des comptes et d'imposer la légitimité du CHAI au sein de l'administration et en dehors – notamment vis-à-vis du groupe préexistant « Administrations de l'État », de l'IFACI –, est imposée par Bercy à la plus grande partie des contrôleurs-e-s, qui étaient favorables à l'élaboration d'un cadre fondamentalement distinct de celui des associations professionnelles. En dépit de l'imposition d'initiatives parfois à rebours de leur volonté, les contrôleurs-e-s trouvent leur compte dans une participation au CHAI, qui joue le rôle d'une arène et d'une instance de sociabilité, pour des contrôleurs-e-s de l'administration parfois isolés-e-s au sein de leur ministère dans leur investissement en faveur de l'audit interne. Au sein de l'administration, l'ancrage du CHAI est affermi par la diversification des activités du comité, qui permettent à ce dernier d'accroître sa visibilité et sa légitimité auprès non seulement des contrôleurs-e-s de l'administration, mais plus largement des hauts-e-s fonctionnaires et des ministres. Finalement, la négociation par le CHAI de sa place dans le paysage de l'administration, tout comme les rapports de force et de sens au sein du comité, entraînent l'émergence d'un audit interne ne nécessitant pas de changement radical de

l'organisation du contrôle de l'administration, destiné avant tout aux ministres, axé sur la maîtrise des risques opérationnels et financiers et l'évaluation des dispositifs de contrôle interne – les contrôleur-e-s, partisan-e-s d'une forte coopération avec la Cour des comptes sont ainsi mis-es en minorité. Mais, l'interprétation de la réforme est l'objet de négociations et de rapports de force permanents, et l'influence de la Cour des comptes, de l'IFACI et du ministère des Finances laisse ouverte la possibilité d'un audit interne plus proches des préceptes de l'IIA, davantage soumis aux exigences de la Cour ou bien subordonné aux attentes du ministère des Finances.

Au sein des ministères et au moment de notre terrain, l'audit interne a des effets limités sur le renouvellement du contrôle. L' enrôlement des contrôleur-e-s à l'adoption d'une démarche nouvelle constitue l'obstacle principal : les contrôleur-e-s qui s'investissent dans la conduite de missions d'audit interne constituent un groupe restreint. Si l'intérêt pour l'audit interne va croissant, celui-ci reste fragile, dans un contexte de restrictions budgétaires qui limitent les formations et les recrutements et alors que l'audit interne est concurrencé par d'autres activités dites d'évaluation et de conseil, sur lesquels d'autres contrôleur-e-s portent leurs efforts. Dans le même temps, le fonctionnement des instances ministérielles d'audit interne est marqué par des rapports de force entre les différentes composantes des ministères – secrétariat général et directions notamment –, qui cherchent à exercer une influence sur l'audit interne de l'administration – et s'intéressent donc aux effets de celui-ci sur leurs activités. Il semble que l'avenir de l'audit interne dans l'administration et les effets de celui-ci sur le contrôle de l'administration dépendent en très grande partie non seulement des renouvellements qu'il est possible d'apporter au fonctionnement des services de contrôle et plus largement de l'administration – en termes de recrutement et de parcours de carrière notamment –, mais aussi de l'intérêt des cabinets ministériels pour l'amélioration du fonctionnement de l'administration. La question de l'influence de la Cour des comptes reste également ouverte : si l'institution peut jouer un rôle moteur dans le développement de l'audit interne de l'administration, elle présente, pour bien des contrôleur-e-s, le risque d'une autonomie réduite. Ceux-ci s'appuient donc de manière prudente sur la Cour pour alléguer de l'importance de développer l'audit interne dans l'administration. Au-delà de ces questionnements, le triple mouvement de fond de transformation de l'activité des services de contrôle, dont nous avons diagnostiqué l'élan dans les années 1990 (*cf.* 2.2), vers une redevabilité accrue, l'emploi de données comptables et celui de méthodes standardisées, sort renforcé de la mise en œuvre de la réforme.

3.3 La mise en œuvre de la réforme au sein de l'inspection générale des Finances

Ayant joué un rôle central dans la préparation et l'orchestration de la mise en œuvre de la réforme, l'IGF maintient paradoxalement ses effectifs à l'abri de la conduite de missions d'audit interne. En particulier, la « tournée », qui rassemble les inspectrices-eurs des Finances dans les quatre années suivant leur intégration dans le corps et constitue la force de frappe du service, participe très peu aux missions d'audit interne programmées par les instances issues de la réforme de 2011. Ces missions – autant que les personnes qui les promeuvent à l'inspection – ne sont pas valorisées par ces inspectrices-eurs. Le paradoxe est d'autant plus fort que, créée originellement pour vérifier la bonne tenue des caisses des établissements collecteurs de deniers publics, le cœur de métier de l'IGF paraît proche de l'exercice de missions d'audit interne. De plus, ce grand corps d'État est caractérisé, historiquement, par l'essaimage de ses membres à la tête d'institutions des secteurs bancaires et financiers, et l'on pourrait supposer une affinité d'autant plus grande que des inspectrices-eurs des Finances, dirigeant des instances de régulation et des banques, ont encouragé au développement de l'audit et du contrôle internes dans les organisations⁹.

Nous avons apporté deux réponses à ce paradoxe. Une première réponse concerne l'IGF en tant que corps. L'IGF se caractérise par une culture cohésive forte au centre de laquelle la mission de vérification joue un rôle important. Cette mission, souvent comparée à de l'audit interne, consiste en un contrôle de régularité, mené la plupart du temps dans un établissement des Finances publiques. Première mission conduite par les inspectrices-eurs au moment de leur entrée dans le corps, la mission dite de vérification joue un rôle important en tant qu'expérience formatrice et moment de transmission de valeurs entre des inspectrices-eurs aguerris et les nouvelles-eaux arrivant. Or, quel que soit le sens que les inspectrices-eurs placent dans cette mission, l'audit interne n'est le plus souvent pas vu comme un substitut pertinent à celle-ci : les inspectrices-eurs valorisent tantôt le bagage méthodologique rapidement acquis et aisément transposable transmis à l'occasion de la mission de vérification, tantôt l'exhaustivité et la profondeur des contrôles – sans hiérarchisation des risques –, tantôt enfin, le rôle de cette mission comme expérience commune et distinctive de tous les membres du corps. Par ailleurs, peu d'inspectrices-eurs défendent l'introduction de méthodes d'audit durant les quatre années de tournée, alors que la plupart des

⁹ C'était ainsi le cas de Jean-Pierre Jouyet à l'Autorité des Marchés Financiers, et de Marc Viénot et Daniel Bouton, successivement à la tête de la Société Générale.

inspectrices-eurs ne se projettent pas dans une carrière de contrôleur-e. La tournée est en effet avant tout vue comme un passage, pour ensuite exercer des responsabilités ailleurs, à des postes de dirigeant-e-s. Non seulement, rester dans le service – ou bien y revenir en cours de carrière – est bien souvent interprété comme un échec, mais en outre, la formation à un métier d'auditrice-eur est perçue comme pouvant restreindre les opportunités professionnelles des inspectrices-eurs. Dans ce contexte, la professionnalisation des contrôleur-e-s par la formation à l'audit interne ne fait pas sens aux yeux de la plupart des inspectrices-eurs.

Une seconde réponse concerne l'IGF en tant que service d'une part et grand corps d'État d'autre part. En tant que service, l'IGF ne s'investit pas dans les missions d'audit interne programmées par les instances ministérielles. Tout d'abord, les inspectrices-eurs de la tournée préfèrent le plus souvent à ces missions celles dites de vérification, d'évaluation et de conseil, qui leur paraissent revêtir des enjeux plus importants en termes de lutte contre la fraude, une dimension plus intellectuelle ou bien une portée stratégique plus élevée. Souvent peu connu des inspectrices-eurs, l'audit interne souffre donc d'une réputation moyenne. Ensuite, les inspectrices-eurs apprécient peu la gouvernance collégiale et la dimension participative auxquelles sont associées les missions d'audit interne : les missions conjointes, menées avec des contrôleur-e-s d'autres services du ministère ne sont pas les plus prisées ; de même, les dispositifs participatifs et collégiaux, auxquels sont associées les instances de la réforme, sont peu valorisés. D'autre part enfin, les inspectrices-eurs générales-ux plus âgé-e-s, les « IG », participent rarement à des équipes collégiales de contrôleur-e-s – iels occupent souvent une position de supervision, ou bien sont seul-e-s à l'œuvre. Les missions d'audit, de conseil ou d'évaluation ne constituent d'ailleurs qu'une de leurs occupations parmi d'autres et la plupart de leur temps de travail peut être dévolu à l'exercice d'autres fonctions – de représentation, d'animations de comité, etc. En tant que grand corps d'État ensuite, l'IGF adopte une stratégie destinée à maintenir sa domination au sein de l'administration. Suite à une réforme de ses statuts conduite dans les années 2000, l'IGF a fait le choix d'un positionnement sur des missions de conseil stratégique, pour plusieurs raisons. Recrutant à la sortie de l'ENA parmi les énarques les mieux classé-e-s – ceux de la « botte » –, l'IGF est en concurrence avec la Cour des comptes et le Conseil d'État, qui sont les deux autres grands corps d'État dits administratifs, avec lesquels l'IGF se partage les premières-ers sorti-e-s de l'ENA. Or, le positionnement sur des activités de conseil stratégique semble le mieux répondre aux attentes des énarques, et assure de plus une spécificité à l'IGF vis-à-vis de la Cour des comptes : les rapports

de l'IGF, souvent confidentiels, visent à appuyer les décideuses-rs, quand les rapports d'évaluation des politiques de la Cour connaissent une forte publicité. Enfin, le choix du conseil est également distinctif vis-à-vis des autres services de contrôle du ministère et assure une répartition des rôles destinée à éviter les redondances : les missions d'audit interne sont conduites par d'autres services de Bercy, qui en font leur spécialité.

L'IGF se positionne donc en concurrence avec des cabinets de conseil du secteur privé. Vis-à-vis de ceux-ci, elle adopte une stratégie double d'imitation et de distinction. D'un côté, l'IGF affiche un positionnement sur des activités de conseil en stratégie et conduit des réformes internes destinées à rapprocher son fonctionnement de celui de cabinets privé – réformes des recrutements, parcours de montée en compétences, etc. D'un autre côté, le service et ses effectifs se montrent soucieux de ne pas être assimilés tout à fait à un cabinet de conseil. Dans sa communication, l'IGF met ainsi en avant une dimension régaliennne d'inspection, une longue histoire, une fine connaissance de l'administration, la diversité des individualités qui la constituent – et dans les propos des inspectrices-eurs, le « sur-mesure » des prestations. Si les discussions sur les rapprochements à effectuer ou non avec les cabinets de conseil – ou bien ce que ces cabinets sont censés être – ont toujours cours, la plupart des inspectrices-eurs se montrent préoccupé-e-s de maintenir cette identité. Or, cette dernière éloigne certainement encore un peu plus l'IGF de l'audit interne tel qu'il est mis en œuvre dans l'administration et *via* les travaux du CHAI – avec notamment une dimension participative, une méthode standardisée, et une référence relative au monde professionnel des auditrices-eurs internes.

Conclusion

Dans cette thèse, nous avons donc montré que la réforme de 2011 n'est pas, à elle seule, symptomatique d'un changement radical du contrôle de l'État et de l'exercice du pouvoir de ce dernier. L'audit interne mis en place avec la réforme de 2011 s'inscrit dans la continuité de changements et de réformes antérieures, dont il confirme la portée – en matière de renouvellement du contrôle –, tout en apportant un infléchissement – avec l'attention portée à la maîtrise des risques notamment. La préparation et le lancement de la réforme confirment l'importance prise par le ministère des Finances dans l'organisation du contrôle de l'administration – sans résoudre pour autant de manière définitive la question du périmètre d'influence sur l'administration exercée par

celui-ci et la Cour des comptes. Dans sa mise en œuvre, l'audit interne de l'administration se déploie dans les services de contrôle en place, où il s'ajoute aux activités de contrôle préexistantes, sans réorganisation majeure des services ni de leur recrutement. L'étude de l'inspection générale des Finances fournit un éclairage symptomatique : dans le service le plus prestigieux, qui orchestre la préparation et la mise en œuvre de la réforme, l'audit interne a peu pris. Pour autant, et l'étude de l'IGF illustre également cet aspect, les effets de l'audit interne sur l'organisation du contrôle et l'exercice du pouvoir étatique ne sont pas du tout dépourvus de signification. Ils s'ajoutent en effet à ceux d'autres changements et réformes, qui, ensemble, dessinent une nouvelle facette de l'État. Ces changements et réformes concernent par exemple la hiérarchisation des contrôles, la professionnalisation des contrôleur-e-s et la reddition de comptes de l'administration à des instances externes – Union européenne et agences de notation notamment –, dont la légitimité semble aujourd'hui acquise dans l'administration.

Notre travail vise à enrichir les recherches et alimenter les discussions dans plusieurs domaines. Un premier concerne celui des réformes de l'État. Par notre étude de l'essor de l'audit interne dans un contexte de *New Public Management*, nous avons mis au jour une troisième vague de celui-ci. De plus, nous avons montré, au-delà des variations contextuelles, les traits communs des réformes mises en œuvre, qui apportent une triple extension, des logiques de rationalisation comptable, de l'impératif de redevabilité, et de l'utilisation de méthodes issues des sciences de gestion. Concernant en particulier l'administration française, notre recherche se situe dans la continuité des travaux de Philippe Bezès (Bezès 2009) et complète ceux de Corinne Eyraud sur les récentes réformes comptables de l'administration (Eyraud 2013). Notre thèse enrichit également les réflexions portant sur les récentes dynamiques de renouvellement des métiers des administrations publiques (voir par exemple Boussard et al. 2010; Bezès et al. 2011) et celles, pour le moment rares, relatives aux grands corps d'État administratifs (Latour 2004; Morin 2011). Ensuite, notre thèse apporte un nouvel exemple de possibilité d'utilisation du cadre théorique de la sociologie des épreuves. D'une part, nous espérons avoir démontré, par notre utilisation de ce cadre, la pertinence de celui-ci pour l'analyse des réformes de l'administration – et au-delà, du changement dans les organisations. D'autre part, notre thèse a utilisé ce cadre de manière peu ordinaire, non seulement par un recentrage sur l'organisation d'une épreuve – en l'occurrence celle du contrôle de l'administration –, mais en outre par l'ajout du concept d'explicitation, peu utilisé jusqu'alors (Muniesa et Linhardt, 2011). Cette utilisation nous a permis de rassembler, de manière dialectique,

l'ensemble de ce qui nous semblait devoir être pris en compte pour notre étude des tenants et aboutissants de la réforme de 2011. Enfin, notre recherche entend contribuer aux échanges et débats relatifs à l'introduction de l'audit interne dans les organisations. Par notre analyse des différentes facettes prises par l'audit interne au fil du temps et du succès de celui-ci, nous offrons une synthèse du développement de l'audit interne et des facteurs de son extension. À travers notre étude des différentes interprétations données de l'audit interne, nous entendons enrichir les discussions sur ce que l'audit interne peut être dans les organisations, notamment en dépassant les difficultés habituellement soulignées dans la littérature sur l'audit interne. Celle-ci invite à la fois à la prudence, pour ne pas surestimer les changements apportés par l'audit (Mennicken 2010), tout en dénonçant une colonisation des organisations par l'audit (Power 1994; Power 1999; Power 2010). Nous montrons de notre côté ce que l'audit contient en puissance, mais qui ne se réalise pas nécessairement, ou bien avec différents degrés d'intensité, dans les organisations. Nous proposons que cette typologie puisse être complétée par d'autres travaux analysant le déploiement de l'audit interne dans les organisations.

Bibliographie et références

- Abraham, Jocelyne, et Franck Brillet. 2008. « Lolf : de l'esprit de la loi à l'émergence de nouveaux principes de GRH ». *Politiques et management public*, n° Vol 26/2 (juin): 15-30. doi:10.4000/pmp.1362.
- Arena, Marika, et Kim Klarskov Jeppesen. 2015. « Practice Variation in Public Sector Internal Auditing: An Institutional Analysis ». *European Accounting Review*, 1-29.
- Arnaboldi, Michela, et Tommaso Palermo. 2011. « Translating ambiguous reforms: Doing better next time? » *Management Accounting Research, Accounting and the State*, 22 (1): 6-15. doi:10.1016/j.mar.2010.10.005.
- Barzelay, Michael. 2000. « Performance auditing and the new public management: changing roles and strategies of central audit institutions ». In *The Science of Public Policy - Essential Readings in policy sciences II - Edited by Tadao Miyakawa*, 52-91. Paris: Routledge.
- Bezès, Philippe. 2009. *Réinventer l'État: les réformes de l'administration française, 1962-2008*. Paris: Presses universitaires de France.
- . 2011. « Morphologie de la RGPP ». *Revue française d'administration publique* n° 136 (4): 775-802. doi:10.3917/rfap.136.0775.
- Bezès, Philippe, Didier Demazière, Thomas Le Bianic, Catherine Paradeise, Romuald Normand, Daniel Benamouzig, Frédéric Pierru, et Julia Evetts. 2011. « New Public Management et professions dans l'État: au-delà des oppositions, quelles recompositions ? » *Sociologie du Travail* 53 (3): 293-348.
- Boltanski, Luc, et Ève Chiapello. 1999. *Le nouvel esprit du capitalisme*. Gallimard.
- Boussard, Valérie, Didier Demazière, Philip Milburn, et Collectif. 2010. *L'injonction au professionnalisme : Analyses d'une dynamique plurielle*. Rennes: PU Rennes.
- Calmette, Jean-François. 2006. « La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : un texte, un esprit, une pratique ». *Revue française d'administration publique* no117 (1): 43-55.
- Carr-Saunders, Sir A. M., et Paul Alexander Wilson. 1933. *The Professions*. Cass.
- Chiapello, Eve. 2014. « Financialisation of Valuation ». *Human Studies*, décembre, 1-23. doi:10.1007/s10746-014-9337-x.
- Décret n° 2011-775. 2011. *Décret n° 2011-775 du 28 juin 2011 relatif à l'audit interne dans l'administration. 2011-775*.

<http://legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000024278160&categorieLien=id>.

Eyraud, Corine. 2013. *Le capitalisme au coeur de l'Etat : Comptabilité privée et action publique*. Bellecombe-en-Bauges: Editions du Croquant.

Fillon, François. 2011. *Circulaire du Premier Ministre*.
http://circulaire.legifrance.gouv.fr/pdf/2011/07/cir_33414.pdf.

IFACI & ESSEC. 2010. « Les pratiques de l'audit et du contrôle internes en France en 2009 ». Paris: IFACI.

Larson, Magali Sarfatti. 1980. *The Rise of Professionalism: A Sociological Analysis*. Édition : New edition. Berkeley: University of California Press.

Lascoumes, Pierre. 1990. « Normes juridiques et mise en oeuvre des politiques publiques ». *L'Année Sociologique* 40: 43-71.

Latour, Bruno. 2004. *La fabrique du droit : Une ethnographie du Conseil d'Etat*. La Découverte/Poche. Paris: Editions La Découverte.

Mennicken, Andrea. 2010. « From inspection to auditing: Audit and markets as linked ecologies ». *Accounting, Organizations and Society* 35 (3): 334-59.
doi:10.1016/j.aos.2009.07.007.

Morin, Danielle. 2011. « Serving as magistrate at the French Cour des comptes: Navigating between tradition and modernity ». *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 24 (6): 718-50. doi:10.1108/09513571111155528.

Muniesa, Fabian, et Dominique Linhardt. 2011. « Trials of explicitness in the implementation of public management reform ». *Critical Perspectives on Accounting*, n° 22: 550-66.

Pollitt, Christopher. 2007. « The New Public Management: An Overview of Its Current Status ». *ADMINISTRATIVE & MANAGEMENT PUBLIC*, 110-15.

Power, Michael. 1994. *The Audit Explosion*. London: Demos.
<http://www.demos.co.uk/files/theauditexplosion.pdf>.

———. 1999. *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford; New York: Oxford University Press.

———. 2010. *Organized Uncertainty: Designing a World of Risk Management*. Oxford [u.a.: Oxford Univ. Press.

Renard, Jacques. 2010. *Théorie et pratique de l'audit interne*. Paris: Eyrolles : Éditions

d'organisation.

Renard, Jacques, et Sophie Nussbaumer. 2011. *Audit interne et contrôle de gestion*.

Vaurs, Louis. 2002. « L'audit interne : une profession au service des organisations ». *Politiques et management public* 20 (3): 143-46. doi:10.3406/pomap.2002.2747.