Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes

Hubert Tondeur

▶ **To cite this version:**

Hubert Tondeur. Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes. Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, May 2003, Belgique. pp.CD-Rom. halshs-00582819

HAL Id: halshs-00582819
https://shs.hal.science/halshs-00582819

Submitted on 4 Apr 2011

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.

Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes

Hubert Tondeur
Maître de Conférences, IAE de Lille
Expert-Comptable ; Commissaire aux Comptes
hubert.tondeur@iae.univ-lille1.fr

Résumé : L'importance croissante de la démarche d'audit en vue de la certification des comptes à la disposition des investisseurs accroît l'intérêt d'apprécier les déterminants de la qualité d'audit pour les préparateurs des états financiers et les auditeurs. Après avoir mis en évidence l'applicabilité de la distinction entre qualité de détection et qualité de révélation au cadre français, nous avons réalisé un questionnaire d'appréciation des attributs d'une démarche d'audit de qualité. Les commissaires aux comptes et les directeurs administratifs et financiers privilégient la qualité de détection à la qualité de révélation mais dans des proportions différentes. Par ailleurs chacune des populations privilégie des dimensions particulières pour qualifier chacun des deux axes.

Mots clefs : audit, qualité, commissaires aux comptes, préparateurs des états financiers, qualité de révélation, qualité de détection.

Abstract : The increasing importance of audit for the certification of the accounts at the disposal of investors increases the interest to appreciate the determinants of the audit-quality for preparers and controllers. After having highlighted the applicability of the distinction between quality of detection and quality of revelation at the French framework, we carried out a questionnaire about appreciation of audit quality attributes. Auditors and preparers privilege the quality of detection to quality of revelation but in different proportions. In addition each population privilege particular dimensions to qualify each of the two dimensions of the quality

Keys words : Audit, quality, auditors, controllers, preparers of the financial statements, quality of revelation, quality of detection

Introduction

La mondialisation des économies a entraîné dans son sillage celle des firmes d'audit[1] qui, alliée au faible taux de croissance de l'activité, a largement contribué à l'accroissement de la concurrence entre les cabinets. Dans ce contexte, les entreprises soumises au commissariat aux comptes[2] ont été de plus en plus sensibles aux honoraires[3]. et surtout à la relation entre ces derniers et la qualité du service offert [Coutin, 1990]. De plus, la procédure de nomination[4] fonde d'une part la situation de concurrence entre les cabinets de commissariat aux comptes et d'autre part la nécessaire satisfaction à donner aux entreprises afin d'être renouvelé.

Pour éviter la seule concurrence sur les prix, les cabinets sont plus à l'écoute des besoins de leurs clients [Bernstein, 1978 ; Kother et Bloom, 1984 ; Congram et Dumesic, 1986] et tentent de se différencier par le service offert.

Dans cet environnement concurrentiel, où conformément au code d'éthique professionnel le démarchage et la publicité sont prohibés, seule la qualité des missions et la notoriété que l'auditeur peut en retirer lui permet de développer son activité. Les auditeurs doivent s'interroger sur ce que sont les déterminants qualitatifs d'une mission d'audit légal pour les préparateurs des états financiers afin de les comparer à leur propre perception de la qualité d'une mission. Tout en respectant les normes professionnelles, cette analyse leur permettrait d'adapter leur démarche pour se conformer aux exigences de leurs clients

Il nous est donc apparu intéressant d'apprécier l'importance relative qu'accordent les préparateurs des états financiers [les directeurs administratifs et financiers] et les auditeurs [les commissaires aux comptes] aux différents critères permettant d'apprécier la qualité d'une démarche d'audit légal.

Dans un premier temps nous présenterons le concept de qualité en audit [1] et une revue de littérature relative à notre objet d'étude [2]. Cela nous permettra dans un second temps de présenter la démarche méthodologique afin d'apprécier les attributs de la qualité d'audit [3] pour ensuite présenter les résultats obtenus [4]. Nous conclurons cet article par une synthèse et quelques pistes quant aux voies de recherches dans le domaine [5].

[1] Au travers de ce que les professionnels appellent communément les réseaux anglo-saxons.
[2] Nous utiliserons le terme audit dans sa dimension légale c'est-à-dire le commissariat aux comptes.
[3] En France, la pression sur les honoraires peut s'apprécier en fonction des volumes horaires retenus pour l'exercice de la mission. A cet égard, le rapport 1999/2000 sur le contrôle qualité indique [page 19) que plusieurs remarques ont été faites sur l'insuffisance des budgets alloués et que dans certains cas le commissaire aux comptes devait en tirer les conséquences sur la poursuite de son mandat.
[4] Le choix du commissaire aux comptes relève d'une décision de l'assemblée générale ordinaire sur la base de l'ordre du jour [article L223 de la loi du 24/07/1966]. Toutefois, le choix opéré peut porter sur une société différente de celle proposée au vote des membres de l'assemblée. Il est communément admis que la nomination du commissaire aux comptes fait intervenir à la fois les actionnaires majoritaires en assemblée générale ordinaire et les dirigeants membres du conseil d'administration qui ont eu à établir l'ordre du jour. Les dirigeants proposent alors aux actionnaires une société de commissariat aux comptes.

1 - Le concept de qualité en audit

1.1. Une approche dichotomique et complémentaire.

La mission du commissaire aux comptes bien qu'étant d'ordre légal s'exerce dans le cadre d'une relation contractuelle assimilable à une relation d'agence. Selon Watts et Zimmerman [1986] l'auditeur peut avoir exercé ses compétences de détection et développé un comportement opportuniste en marge des normes pour entrer dans une relation de coopération avec le dirigeant qui va lui faire perdre de vue les obligations auxquelles il est soumis. La seule compétence technique ne peut suffire à définir la qualité d'un audit car l'auditeur peut faire le choix de ne pas révéler une anomalie détectée [De Angelo, 1981]. De Angelo qualifie la qualité d'un audit comme étant : « la probabilité conjointe évaluée par le marché qu'un auditeur découvre une infraction dans un système comptable du client et en rende compte. » Citron et Taffer [1992] précisent qu'un rapport d'audit sera de qualité s'il est le résultat d'un processus d'audit techniquement compétent et indépendant.

La qualité d'une démarche d'audit est déterminée par la capacité de l'auditeur, tant intellectuelle que de moyens, à mettre en évidence les éventuelles carences du système audité [qualité de détection] et son indépendance [qualité de révélation] à rendre compte des « découvertes » mises en évidence lors de ses travaux.

De nombreux chercheurs [Knapp, 1991 ; Flint 1988 ; Moizer 1997] ont retenu cette double approche pour définir la qualité d'audit en distinguant la compétence technique [qualité de détection] de l'indépendance[qualité de révélation] de l'auditeur.

Cette distinction n'est pas sans conséquence sur la qualité de sa démarche et sur la valeur de son opinion[5]. C'est pourquoi il est utile de s'intéresser à l'appréciation des critères de qualité en matière d'audit légal.

1.2. La qualité de détection

La qualité de détection est composée de deux dimensions. La première est une dimension techniciste basée sur l'expertise professionnelle et le savoir-faire de l'auditeur.

Selon Flint [1988] les auditeurs « doivent posséder des connaissances, une formation, une qualification et une expérience suffisantes pour mener à bien un audit financier » Lee [1993] propose une définition similaire qui souligne qu'un auditeur est compétent s'il est « suffisamment qualifié et expérimenté pour vérifier la qualité des états financiers et ainsi l'attester auprès des actionnaires et des autres utilisateurs intéressés ».

[5] A cet égard les égarements de certaines grandes firmes d'audit internationale sont révélatrices de l'importance de l'exercice de ces deux aspects de la mission d'audit.

La seconde dimension de la qualité d'audit repose sur l'expertise, c'est-à-dire la qualification et l'expérience des auditeurs qui leur permet de réaliser un travail technique sans effort, de manière fluide et intuitive en ne commettant pratiquement pas d'erreur [Abdolmohammadi et Shanteau, 1993]

Cette approche duale de la qualité de détection est adaptée à l'approche traditionnelle qu'est l'audit des opérations. Dans le cadre de l'audit des systèmes comptables et de l'appréciation des risques de l'entreprise, la qualité de détection doit englober la notion de performance qui selon Bédart [1989] traduit : « la capacité de l'auditeur, au travers de connaissances particulières, à résoudre certains problèmes. » L'évolution actuelle de l'audit requiert une expertise qui doit dépasser les éléments techniques et englober des facteurs comportementaux et organisationnels qui permettent de réaliser les audits dits stratégiques [Bell et *al*, 1995].

La qualité de l'audit ne peut se limiter à la capacité de l'auditeur à mettre en évidence des anomalies. Elle doit englober sa capacité à révéler, c'est-à-dire son indépendance.

1.3. La qualité de révélation ou l'indépendance de l'auditeur

Statistiquement, le niveau d'indépendance est la probabilité qu'une erreur mise en évidence durant l'audit soit révélée par l'auditeur [De Angelo, 1981]. Economiquement, l'indépendance est le degré de coopération de l'auditeur avec le management de l'entreprise pour la poursuite de ses propres intérêts.

Comme la valeur des services liés à l'audit est conditionnée par l'hypothèse selon laquelle les auditeurs sont indépendants de leurs clients [Shockley, 1981], l'indépendance des auditeurs conditionne la valeur de leur audit. De ce fait, à qualité égale, la qualité d'un audit se déterminera par le degré d'indépendance de l'auditeur.

Au-delà de l'approche définitionnelle de l'indépendance, l'analyse du déroulement des missions et la situation concurrentielle de l'activité d'audit développe une pression qui met à l'épreuve les auditeurs dans leur indépendance.

Le problème de l'indépendance de l'auditeur et la difficulté qu'il peut rencontrer à le rester provient de sa position unique dans le monde des affaires. L'auditeur est en effet au centre d'une relation d'agence peu commune. Il est nommé par les actionnaires sur proposition des dirigeants de la société qu'il devra contrôler afin de garantir les intérêts de tous les utilisateurs de l'information financière.

Dans la mesure où les intérêts des dirigeants ne sont pas identiques à ceux des utilisateurs des états financiers, l'auditeur devra détecter la transposition dans les comptes de tels conflits en basant son opinion sur l'objectivité, le professionnalisme et l'indépendance.

Pour Goldman et Barlev [1974] différentes sources de pression induisent différents types de conflits d'intérêts qui peuvent conduirent l'auditeur à ne pas rester indépendant lors de la formulation de son jugement. La relation entre les dirigeants et les actionnaires peut conduire à des pressions contradictoires sur l'indépendance de l'auditeur.

Les actionnaires et les managers peuvent faire cause commune face à un éventuel rapport défavorable de la part des auditeurs. En effet, une opinion contenant des réserves peut conduire les bailleurs de fonds à se désintéresser de la société et à entraîner une chute des cours. Cette situation constitue pour les managers une remise en cause de leur gestion et donc un désaveu. Pour les actionnaires la chute des cours constitue une diminution de leur patrimoine et la nécessité de réorienter leur épargne. Dans une telle situation, les actionnaires et les managers bien que n'ayant pas les mêmes objectifs peuvent exercer une pression commune sur les auditeurs afin qu'ils ne formulent pas une opinion contenant des réserves. Mais ils peuvent également ne pas faire cause commune.

Un rapport d'audit contenant des réserves peut conduire à une mise en cause de la gestion des managers aux yeux des actionnaires. Les directions peuvent alors exercer des pressions sur les auditeurs pour qu'ils ne mettent pas évidence certains faits découverts. Cette situation est plus visible dans les pays anglo-saxons [USA, Grande-Bretagne] car les auditeurs y sont nommés par les directions et pour une durée d'un an[6]. En France, l'auditeur est nommé et révoqué par l'assemblée générale des actionnaires, ce qui limite l'impact de la pression de la direction sur leur indépendance. Toutefois, nous pouvons noter que dans le cas anglo-saxon des mesures sont prises notamment au travers de la création des comités d'audit pour limiter la pression des directions. Dans le cadre français, nous ne devons pas négliger que les commissaires aux comptes bien que nommés par l'assemblée générale des actionnaires font l'objet d'une proposition de la part de la direction et dans la plupart des sociétés soumises au commissariat aux comptes il y a convergence d'intérêt entre les organes de direction et les actionnaires. Il n'y a pas de séparation entre propriété et décision[7].

L'analyse de l'indépendance de l'auditeur dépend donc de son niveau de probité face aux pressions imposées par ses clients ou relatives à son activité [Flint, 1988].

Les deux axes de la qualité de l'audit définis dans l'environnement anglo-saxon font apparaître une approche dichotomique et complémentaire. Les normes de la CNCC permettent-elles de retenir une telle dichotomie ?

1.4. Applicabilité de cette dualité au contexte français

En 2000, la CNCC a restructuré et modifié les normes professionnelles pour les rapprocher de celles de l'IFAC. L'expertise et l'expérience du commissaire aux comptes est alors définie en terme de compétence [article 3 du code de déontologie] : « *La compétence est assurée notamment par les diplômes, la formation continue et vérifiée périodiquement par les examens d'activité. Le commissaire aux comptes veille à maintenir un degré élevé de compétence. Cette exigence de compétence requiert un niveau de connaissances théoriques et pratiques et leur mise en œuvre appropriée à chaque mission.* »

[6] A cet égard, les conséquences de la faillite d'ENRON sur le cabinet ANDERSEN sont dues au fait que les mandats ne sont que d'une année ; il est alors facile pour un client de se désengager de son auditeur (commissaire aux comptes).
[7] Cette séparation concerne principalement les firmes cotées.

Par ailleurs, nous pouvons considérer que l'application de l'ensemble des normes de la CNCC comme concourant à la qualité de détection.

L'article 4 du code de déontologie traite de l'indépendance en ces termes : « *Le caractère d'intérêt général qui s'attache à la profession impose que le commissaire aux comptes soit indépendant. L'indépendance se manifeste non seulement par une attitude d'esprit qui s'exprime dans l'intégrité, l'objectivité, la compétence mais aussi dans le fait d'éviter toute situation qui par son apparence pourrait conduire les tiers à la remettre en cause.* »

Ces deux dimensions que nous avions retenues de travaux anglo-saxons sont définis dans les normes de la CNCC comme concourant à la qualité de l'audit. Elles peuvent donc être retenues pour l'analyse de la qualité des missions d'audit légal dans le cadre français.

La qualité d'audit va donc dépendre d'une part de la qualité de détection et d'autre part de la qualité de révélation. Notre objectif étant d'apprécier les déterminants de la qualité d'audit pour les préparateurs des états financiers et les auditeurs nous nous limiterons à la présentation des travaux ayant eu cet objectif.

2. Synthèse de la littérature

Relativement aux déterminants de la qualité en audit, Le déroulement des missions n'étant pas directement observable, il est difficile de déterminer les dimensions concrètes de la qualité d'un audit qui varieront selon les utilisateurs des états financiers.

Différents auteurs ont cherché à déterminer les attributs de la qualité en audit et à tester le modèle établi auprès des auditeurs [Mock et Samet, 1982 ; Sutton et Lampe, 1990] des préparateurs et des utilisateurs des états financiers [Carcello et *al*, 1992]. Ces travaux ont consisté à établir des listes d'attributs qualitatifs et à les administrer par questionnaire.

Ainsi, selon les préparateurs des états financiers, les quatre déterminants les plus importants de la qualité d'un audit sont l'expérience relative à l'entreprise cliente, l'expertise de l'industrie, la réponse aux besoins du client et la cohérence avec les normes comptables internationales [Carcello *et al*, 1992]. Pour les utilisateurs, la qualité d'un audit est fonction de l'indépendance de l'auditeur et de son respect du « due care » [Carcello *et al*, 1992 ; Schroeder, 1986]. Behn *et al* [1997] confirment ces résultats en décrivant la qualité de l'audit au travers de douze attributs : bonne réaction aux besoins du client, implication active par les cadres du cabinet d'audit, interaction efficace et continue avec le comité d'audit, conduite appropriée du travail d'audit, expertise de l'industrie, expérience passée de l'équipe d'audit et du cabinet d'audit avec le client, scepticisme de l'auditeur, compétence technique, indépendance, obligation de prudence et de diligence, engagement de qualité, normes éthiques de l'équipe d'audit. Le facteur le plus important est que l'auditeur soit « pro-activement » impliqué pour offrir un service qui va au-delà de la simple vérification des comptes et apporte de véritables conseils à son client. Les préparateurs des états financiers attendent des auditeurs qu'ils anticipent les problèmes comptables et

veulent bénéficier de son expertise (appliquée à leur secteur). La qualité n'est pas liée à l'émission d'une opinion d'audit relative à l'exercice des strictes obligations professionnelles de l'auditeur. L'auditeur ne doit pas apparaître comme un censeur mais comme un partenaire. En analysant la relation entre la qualité et la satisfaction, Behn et *al* il est apparu que ces aspects constituaient le véritable déterminant de la valeur ajoutée de l'audit. Les trois facteurs les plus associés à la satisfaction du client impliquent la communication [une bonne réaction demande des qualités d'écoute, l'implication des cadres dans l'audit et l'interaction avec le comité d'audit permettent de satisfaire le besoin du client d'une communication à double sens efficace avec le cabinet d'audit].

Les résultats obtenus par Carcello sont conformes aux normes ISA. Ils permettent de mettre en évidence l'importance des deux dimensions de la qualité en audit et démontrent que l'auditeur dans le contexte anglo-saxon offre plus qu'une simple certification des comptes et se comporte comme un véritable conseiller au service de l'entreprise.

A partir des normes de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes et de l'approche duale de la qualité de l'audit [détection versus révélation], nous avons développé un questionnaire de mesure des déterminants de la qualité des missions d'audit légal.

3 – Démarche méthodologique

Notre travail est basé sur la réalisation d'un questionnaire, à partir des normes de la CNCC reclassées selon qu'elles relèvent de la qualité de détection ou de la qualité de révélation, qui a été envoyé à des commissaires aux comptes [les auditeurs] et à des directeurs administratifs et financiers [les préparateurs].

3.1. La réalisation des questionnaires

3.1.1. La qualité de détection

La qualité de détection des auditeurs est traditionnellement scindée en deux axes :

- Le respect des diligences professionnelles ;
- L'expertise et l'expérience des auditeurs.

La norme 210 de la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes relative à la certification des comptes comporte un exposé d'ensemble des normes de travail relatives à la certification qui recouvre l'ensemble des trois étapes de la mission d'audit des commissaires aux comptes :

- L'orientation préalable des travaux permettant à partir d'une première connaissance de l'entreprise et d'une identification des risques de déterminer le programme général des travaux de contrôle à mettre en œuvre ;
- L'appréciation des procédures et l'obtention d'éléments probants selon un degré et des modalités définies par le programme général de travail ;
- L'organisation des travaux s'appuyant principalement sur la délégation et la supervision ainsi que sur la conservation de la documentation nécessaire.

Orientation et organisation de la mission

Concernant l'orientation et la planification de la mission la norme de 2-200 de la CNCC indique en son paragraphe 2-202.02 que *« pour exécuter sa mission, le commissaire aux comptes possède ou acquiert une connaissance suffisante de l'entité et de son secteur d'activité afin d'identifier et de comprendre les évènements, opérations et pratiques de celle-ci, qui, sur la base de son jugement, peuvent avoir une incidence significative sur les comptes, sur son audit ou sur l'opinion exprimée dans son rapport. »*

Afin d'apprécier l'importance de l'orientation et de l'organisation générale de la mission du commissaire aux comptes, nous avons développé les questions suivantes :

- Connaissance globale du secteur d'activité : questions 23, 8**,** 9, 14, 33, 13 [8]
- Appréciation du risque managerial : question 26
- Organisation et déroulement de la mission : questions 10 16 17 34 35 15 18 6

La question 35 est issue du rapport le Portz qui : « recommande particulièrement la généralisation dans les sociétés APE d'un comité d'audit [ou comité de comptes].. » qui doit être l'interface entre la société et les commissaires aux comptes.

L'appréciation des procédures

Appréciation du contrôle interne

Concernant l'appréciation du contrôle interne la norme 2-301.02 de la CNCC précise que *« le commissaire aux comptes prend connaissance des systèmes comptables et de contrôle interne pour planifier sa mission et concevoir une approche d'audit efficace. Il exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d'audit et définir les procédures visant à le réduire à un niveau acceptable faible* »

Pour apprécier cet axe de la qualité du commissaire aux comptes, nous avons développé la question 31

L'obtention des éléments probants

Concernant l'obtention des éléments probants la norme 2-400.02 de la CNCC indique que : «*le commissaire aux comptes collecte tout au long de sa mission les éléments probants suffisants et appropriés pour obtenir l'assurance raisonnable lui permettant d'exprimer une opinion sur les comptes.* ». Le paragraphe 10 de la norme précise que : « *lors de la collecte d'éléments probants à partir de tests de procédures, le commissaire aux comptes détermine si ces éléments sont suffisants et appropriés pour étayer son évaluation du niveau de risque lié au contrôle.* » et le paragraphe 12 que : « *lors de la collecte d'éléments probants à partir de contrôles substantifs, le commissaire aux comptes détermine si les éléments résultant de ces contrôles ainsi que des tests de procédures, sont suffisants et appropriés pour étayer les assertions sous-tendant l'établissement des comptes.* »

[8] Il s'agit des numéros des questions du questionnaire qui figure en annexe.

Pour apprécier cet axe de la qualité du commissaire aux comptes, nous avons développé les questions : 20, 22, 30

La délégation, supervision et documentation

Délégation et supervision

Concernant la délégation et la supervision, la norme 2-103 de la CNCC dans ses différents paragraphes précise que la certification constitue un engagement personnel du commissaire aux comptes. Cependant, l'audit est généralement un travail d'équipe et le commissaire aux comptes peut se faire assister ou représenter par des collaborateurs ou des experts indépendants [norme 2-503]. Le commissaire aux comptes ne peut déléguer tous ses travaux et exerce un contrôle approprié des travaux qu'il a délégués de façon à s'assurer que l'exécution des programmes de travail a permis d'atteindre les objectifs fixés.

Afin d'apprécier l'importance de la délégation et de la supervision dans l'appréciation de la qualité de la mission d'audit du commissaire aux comptes, nous avons développé les questions : 1, 3, 4

Documentation des travaux

Concernant la documentation des travaux, la norme 2-104 de la CNCC précise que : « *Le commissaire aux comptes consigne dans des dossiers de travail les contrôles effectués permettant d'étayer ses conclusions et de justifier que sa mission a été effectuée selon les normes de la profession.* »

Des dossiers de travail sont tenus afin de documenter les contrôles effectués et d'étayer les conclusions du commissaire aux comptes. Ces dossiers permettent par ailleurs de mieux organiser et maîtriser la mission et d'apporter les preuves des diligences accomplies

Afin d'apprécier l'importance de la documentation des travaux dans l'appréciation de la qualité de la mission d'audit du commissaire aux comptes, nous avons développé la question 40.

Des procédés de contrôle de la qualité

Selon la norme 2-103 des procédés de contrôle qualité adaptés aux caractéristiques du cabinet et principalement à sa structure organisationnelle doivent être mis en place. A cet égard, le paragraphe 08 de la norme indique que : *« le commissaire aux comptes applique à chaque mission les procédures de contrôle de qualité du cabinet en les adaptant aux caractéristiques propres à chacune d'elles.* »

Pour apprécier cet axe de la qualité du commissaire aux comptes, nous avons développé la question : 25.

Concernant l'expérience et l'expertise, le code de déontologie professionnelle de la CNCC en son article 3 indique que « *la compétence est assurée par les diplômes, la formation continue et vérifiée périodiquement par les examens d'activité. Le commissaire aux comptes veille à maintenir un degré élevé de compétence. Cette exigence de compétence requiert un niveau de connaissances théoriques et pratiques et leur mise en œuvre appropriée à chaque mission.* »

Les qualifications requises pour être inscrit sur la liste des commissaires aux comptes sont par ailleurs définies par les textes. En outre, le commissaire aux comptes complète régulièrement et met à

jour ses connaissances. Il s'assure également que les experts ou collaborateurs auxquels il confie des travaux ont une compétence appropriée à la nature et à la complexité de ceux-ci ».

Pour apprécier cet axe de la qualité de l'audit légal, nous avons développé les items suivants, eux-mêmes déclinés en différentes questions.

Le diplôme d'expertise comptable.

Le fait d'être diplômé d'expertise comptable, à l'exception de l'associé responsable du dossier qui doit être un commissaire aux comptes [et donc dans la majeure partie des cas un expert-comptable]. Nous n'avons pas repris la terminologie de diplômé de commissariat aux comptes dans la mesure où en dehors des conditions d'accès à cette profession il nous est apparu intéressant d'apprécier la pertinence du diplôme d'expertise comptable, questions 11 et 27.

Le développement d'une politique de formation.

La norme précédemment énoncée indiquait que les commissaires aux comptes devaient s'assurer de la qualité de leurs collaborateurs au travers de leur formation. La question 21 vise à appréhender cette dimension de la qualité de l'audit.

La connaissance des normes comptables et d'audit.

Au-delà de la formation des collaborateurs, nous avons directement posé la question de l'importance de la connaissance des normes sur la qualité de l'audit réalisé en dissociant les normes comptables des normes d'audit. Questions 28 et 29.

Par ailleurs, comme nous pouvons considérer que les associés ont une bonne connaissance des normes comptables et d'audit, nous avons cherché à mesurer l'influence que peut avoir pour les partenaires de l'audit une participation active aux instances professionnelles ou réglementaires. Cela peut être pour l'auditeur assimilé à une participation active au processus de normalisation et à un lobbying. Questions 5 et 7.

L'expérience des auditeurs

La question 12 tend à apprécier l'expérience des auditeurs dans leur domaine.

3.1.2. Qualité de révélation

L'article 4 du code déontologie professionnelle précise que : « *le caractère d'intérêt général qui s'attache à la profession impose que le commissaire aux comptes soit indépendant. L'indépendance se manifeste non seulement par une attitude d'esprit qui s'exprime dans l'intégrité, l'objectivité, la compétence mais aussi dans le fait d'éviter toute situation qui par son apparence pourrait conduire les tiers à la remettre en cause.* »

Les articles 7, 8, 9, 10 du code de déontologie viennent préciser les situations pouvant nuire à l'indépendance du commissaire aux comptes. Ces articles traitent respectivement des situations interdites, des situations de présumées dépendance, des avis, recommandations et conseils et des liens familiaux, personnels et financiers.

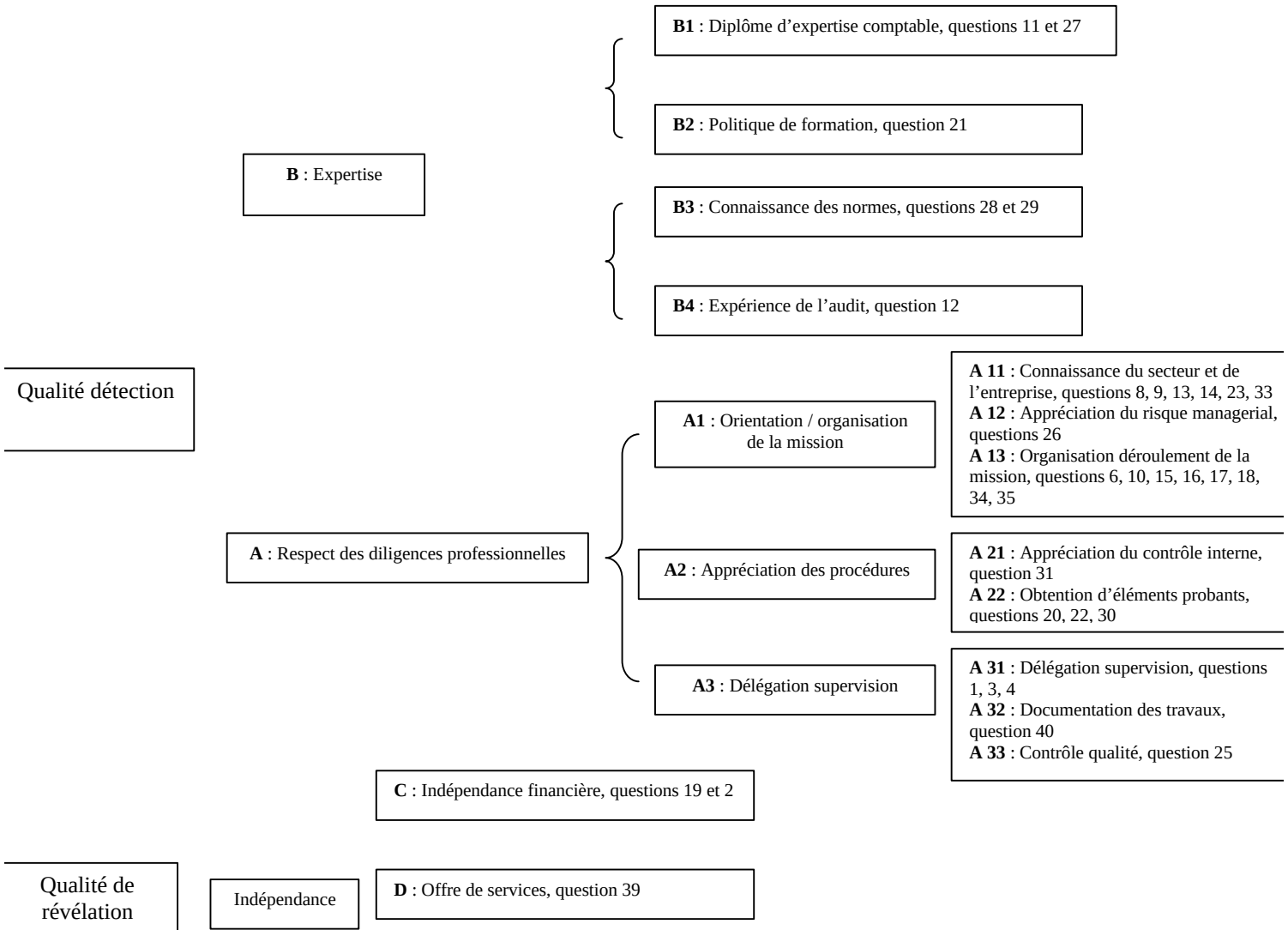
La notion d'indépendance est abordée dans la norme précédemment évoquée. L'indépendance de fait [être indépendant] est appréciée au travers des questions 19 et 2, l'indépendance d'apparence par la question 32.

Dans le cadre de l'analyse de l'offre des cabinets nous avons cherché à savoir si l'existence d'une offre globale pouvait avoir une influence sur l'appréciation de la qualité de la démarche d'audit [question 39].

La question 24 permet d'apprécier si la connaissance globale de l'entreprise au travers des missions d'audit contractuel constitue un élément assurant une meilleure appréhension de l'entreprise. Elle est à la fois une question qui permet d'apprécier l'indépendance et une question sur l'influence perçue de la réalisation d'une mission d'audit contractuel sur la connaissance de l'entreprise.

La réputation du cabinet [questions 36 et 38] même si elle n'est pas contenue dans les normes est une notion essentielle dans le choix d'un cabinet d'audit. L'importance de l'effet de réputation dans le marketing des services nous conduit à tenter d'apprécier l'importance de la signature du cabinet dans l'appréciation de la qualité [question 37].

L'ensemble des questions permet d'apprécier l'importance de chacun des facteurs mentionnés dans le schéma ci-dessous, sur la qualité de l'audit :



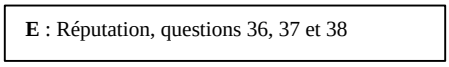


Figure 1: une représentation de notre étude[1]

3.2.Les échelles, le pré-test du questionnaire et les tests réalisés.

Sur le choix des échelles nous avons retenu l'échelle de Likert selon le critère de l'utilisation antérieure de ce type d'échelles pour des travaux similaires. Nos échelles ont donc la forme suivante :

En utilisant l'échelle de notation pourriez-vous nous indiquer l'importance que vous accordez aux facteurs ci-dessous dans l'appréciation qualitative d'une mission de commissariat aux comptes. Vous voudrez bien entourer la valeur retenue.

Question	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel

Nous avons réalisé un pré test du questionnaire pour apprécier sa validité et en améliorer la rédaction. Pour améliorer le taux de retour nous avons contacté des professionnels susceptibles de s'intéresser à ce type de travaux. Nous avons collecté 24 questionnaires de commissaires aux comptes, 29 questionnaires de directeurs financiers. Certains ont joint des courriers afin de nous éclairer dans la formulation des questions et les imprécisions qu'ils convenaient de lever.

Pour chacune des populations visées nous avons hiérarchisé les différents déterminants de la qualité pour ensuite effectuer des comparaisons entre les deux populations à l'aide du test de Student.

4 – Les résultats

4.1. Les répondants

4.1.1. Les commissaires aux comptes

Sur les 600 questionnaires adressés à des membres inscrits sur l'annuaire de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, 85 questionnaires nous ont été retournés soit un taux de réponse de 14,16%.

43,5% des répondants consacrent plus de 50% de leur temps au commissariat aux comptes. Seuls 11,8% d'entre eux y consacrent moins de 25% de leur temps. Les dossiers qu'ils traitent sont de tailles variables mais principalement des PME-PMI [78% des cas]. Dans 3% des cas, les répondants indiquent traiter des sociétés multinationales. Les répondants sont principalement des commissaires aux comptes expérimentés puisque 79% d'entre eux ont plus de 10 ans d'expérience et 17,5% entre 5 et 10 ans d'expérience professionnelle.

4.1.2. Les Directeurs Administratifs et Financiers

Par le biais de l'annuaire de l'Association Nationale des Directeurs Financiers et Contrôleurs de Gestion et de la base DIANE, nous avons procédé à l'envoi de 1000 questionnaires de façon aléatoire en excluant les membres de l'association n'ayant pas de contact professionnel avec les commissaires aux comptes.

Cet envoi a permis de recueillir 102 questionnaires soit un taux de réponse de 10,20%.

Les questionnaires nous ont été retournés majoritairement dans un délai de trois semaines après la date d'envoi [70% des retours]. 98% des retours dans un délai de 7 semaines. Aucune relance n'a été effectuée.

Le secteur d'appartenance des entreprises des répondants est repris dans le tableau ci-dessous :

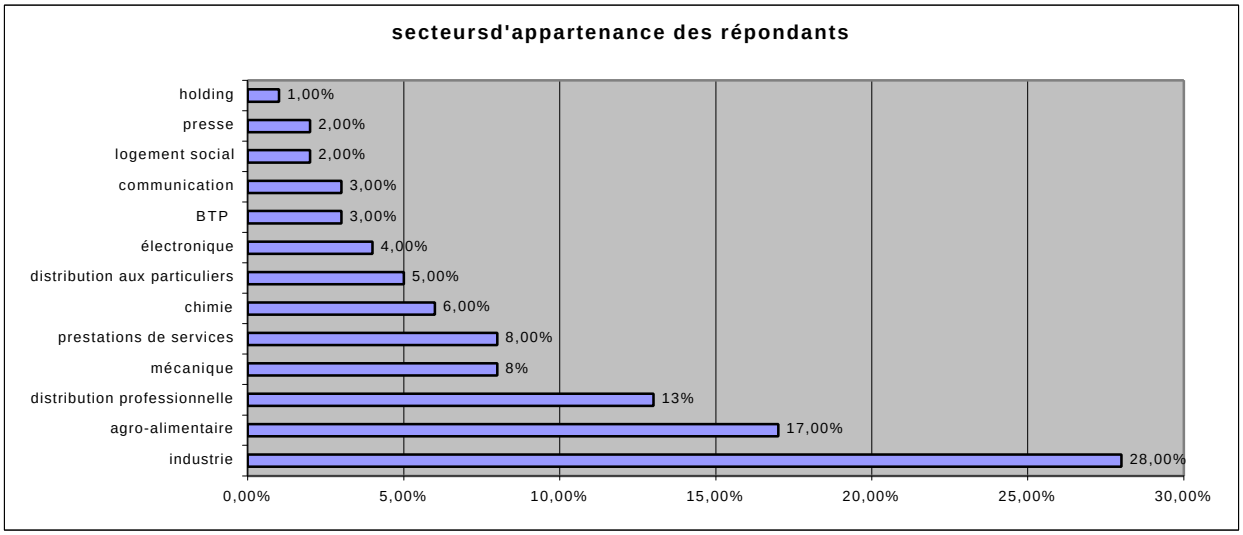


Tableau 1 : secteur d'appartenance des sociétés des répondants [interlocuteurs des CAC

Les répondants présentent une ancienneté moyenne dans l'entreprise de 11 ans [l'écart type est de 7 ans].

Taille des entreprises :

	Moyenne	Ecart-type
Chiffre d'Affaires [millions de francs]	300	7670
Effectif	150	3781

Tableau 2 : taille des entreprises des répondants [interlocuteurs des CAC]

4.2. La qualité pour les auditeurs

La présentation des résultats est réalisée en reprenant pour chacun des deux axes de la qualité, les différentes dimensions que nous avons représentées dans le schéma précédent.

4.2.1. Qualité de détection : [A+B]/2

A. respect des diligences professionnelles A : [A1 + A2 + A3]/3

A.1. orientation organisation de la mission [A11 + A12 + A13]/3

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
A.11.connaissance du secteur d'activité[9]	4,00	5,33	4,6520	,2815
A.12. risque managérial	4,00	7,00	5,7157	,7363
A.13. déroulement de la mission	5,00	6,57	6,0238	,3003

Tableau 3 : l'orientation des missions pour les auditeurs

Concernant l'orientation et l'organisation des missions, la dimension privilégiée par les commissaires aux comptes est celle du déroulement de la mission au travers de la visite sur le site [Q11], de la communication entre les équipes d'audit et le management de l'entreprise [Q34 et Q 15] et de la planification de la mission [Q16, Q17 et Q18]. Il s'agit d'une dimension relationnelle et organisationnelle. Ils perçoivent la prise en compte des contraintes de l'entreprise par les équipes d'audit

[9] Les questions relatives à ces items sont reprises par la figure n°1.

[prise en compte des contraintes de planning et respect de ce planning] et les échanges d'information comme les éléments essentiels contribuant à la qualité de la mission.

Concernant la planification des missions, le rapport sur le contrôle de la qualité 1999/2000 rappelait l'importance qu'il y a à établir un programme de travail.

A.2. appréciation des procédures [A21+A22]/2

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
A.21. appréciation du contrôle interne	5,00	7,00	6,5882	,5514
A.22. obtention d'éléments probants	3,67	6,33	5,0261	,7062

Tableau 4 : l'appréciation des procédures pour les auditeurs

Concernant l'appréciation des procédures ils privilégient la dimension « appréciation du contrôle interne » qui répond à un besoin d'appréciation des risques de l'entreprise. Au niveau de l'orientation de la mission, l'appréciation du risque managerial qui était mentionnée. L'appréciation de ces deux notions, dans un contexte d'évolution technologique et de démarche d'audit par les risques, est essentielle pour organiser les travaux à réaliser.

L'obtention des éléments probants [dans une vision technique] n'est pas secondaire. Cela tient au fait que l'utilisation des outils techniques mentionnés [contrôles physiques, confirmation directe, utilisation des méthodes statistiques] reste complémentaire. Une mission de qualité ne peut se faire uniquement sur la base de contrôles statistiques et la complexité des flux ne permet pas de se limiter aux seuls contrôles physiques ou à la confirmation directe. Ces éléments de réponses peuvent être mis en relation avec les remarques effectuées dans les différents rapports sur le contrôle qualité exercé par la profession. En 1999/2000, le rapport sur la qualité préconisait notamment que lorsque la confirmation directe n'était pas utilisée la position retenue devait être justifiée.

A.3. délégation supervision [A31+A32+A33]/3

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
A.31. délégation	4,00	6,00	5,2140	,5354
A.32. documentation des travaux	3,00	7,00	6,2843	,6948
A.33. procédure de qualité totale	4,00	7,00	5,0490	,6948

Tableau 5 : la délégation – supervision pour le s auditeurs

La composition de la délégation supervision apparaît comme un axe hétérogène dans l'appréciation de la qualité des missions d'audit légal par les commissaires aux comptes.

L'élément le plus important est la documentation des travaux. Dans le cadre de l'organisation de la mission, une bonne délégation ne peut être réalisée sans une supervision adaptée permettant de réaliser des revues de dossiers pertinentes. Ces revues de dossier ne peuvent se faire que sur la base d'une documentation pertinente. C'est pourquoi, dans le cadre de la délégation supervision, les commissaires aux comptes tendent à privilégier le contenu du dossier plutôt que la délégation en tant que telle.

Toutefois, concernant la procédure de qualité totale, le rapport qualité 1999/2000 préconisait la mise en œuvre d'une procédure qualité au sein des cabinets avec notamment la mise en place de questionnaires de fin de missions.

Des trois axes qui permettent de qualifier le respect des diligences professionnelles les commissaires aux comptes privilégient la dimension technique liée à l'appréciation des procédures au travers de l'appréciation du contrôle interne et de l'obtention d'éléments probants.

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
A.1. Orientation et organisation de la mission	4,71	6,10	5,4638	,2853
A.2. Appréciation des procédures	4,67	6,50	5,8072	,4336
A.3. Délégation/supervision	4,22	6,44	5,5142	,3700

Tableau 6 : le respect des diligences professionnelles pour les auditeurs

Le rapport sur le contrôle qualité 1999/2000 indiquait que, dans le cadre de l'ENA[10], 32% des dossiers ont fait l'objet de recommandations en matière de contrôle interne [il y avait dans 11% des cas absence de contrôle interne, 5 dossiers contre 15 en 1998/1999]. Les recommandations ont porté sur la nécessité de compléter le contrôle interne, la revue des traitements informatisés, la formalisation ou l'étendue des sondages.

Les commissaires aux comptes privilégient la dimension technique de leur mission c'est-à-dire le fond de la mission en mettant en avant les outils utilisés et la recherche des éléments probants permettant de justifier de la valorisation des soldes.

B. expertise et expérience B : [B1 + B2 + B3 + B4]/4

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
B.1. Diplôme	5,50	7,00	6,6078	,4140
B.2. Formation	4,00	7,00	5,9412	,9526
B.3. Connaissance des normes	4,00	6,50	5,0025	,6614
B.4. Expérience	6,00	7,00	6,5980	,4927

Tableau 7 : l'expertise et l'expérience pour les auditeurs

Les commissaires aux comptes accordent une importance particulière à la dimension de l'expertise. Trois axes sont privilégiés, le diplôme d'expert-comptable [B.1 avec les questions 11 et 27], l'expérience [B.4 avec la question 12] et la formation orientée vers les secteurs des principaux clients[B.2 avec la question 21].

La connaissance des normes arrive en retrait par rapport aux trois autres dimensions Cette dimension, comme l'ont souligné certains répondants, est un fait acquis. Une non connaissance des normes comptables et / ou des normes d'audit est impensable car elle nuirait gravement à la qualité des missions. A l'inverse, une bonne maîtrise de certains particularismes comptables constitue un avantage. En ce sens, le diplôme d'expertise comptable est considéré comme contribuant à l'expertise et à l'expérience de l'auditeur car il est obtenu après plusieurs années d'exercice professionnel de la comptabilité et de l'audit.

Si nous synthétisons les résultats concernant les deux axes caractérisant la qualité de détection nous obtenons les résultats suivants :

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
respect des diligences professionnelles	5,15	6,07	5,5951	,2117
expertise	5,06	6,81	6,0374	,3931

Tableau 8 : la qualité de détection pour les auditeurs

[10] Examen National d'Activité.

Des deux axes de la qualité de détection, les commissaires privilégient la dimension expertise au travers de la formation adaptée des collaborateurs aux spécificités de leurs clients et de l'expérience des responsables opérationnels au travers de leur diplôme d'expertise comptable.

Pour les commissaires aux comptes le respect des diligences professionnelles est nécessaire à la qualité de la mission mais surtout au travers des outils utilisés et de la recherche des éléments probants. Un complément de valeur peut être apporté par l'expertise associée à des équipes ayant une bonne expérience et composées de diplômés d'expertise comptable. La formation des auditeurs aux spécificités de leurs clients est un inducteur de qualité.

Selon les commissaires aux comptes, la qualité de détection est obtenue si les auditeurs sont expérimentés, maîtrisent les outils d'audit et recherchent les éléments ayant force probante. L'organisation des missions contribue dans une moindre mesure à la qualité de détection.

4.2.2. Qualité de révélation : [C + D + E]/3

La qualité de révélation du commissaire aux comptes est appréciée au travers des trois dimensions suivantes :

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
C. Indépendance[11]	5,00	6,67	5,9216	,4174
D. Offre de service[12]	1,00	7,00	2,4608	1,7781
E. Réputation[13]	3,33	7,00	5,3595	1,0506

Tableau 9 : la qualité de révélation pour les auditeurs

La qualité de révélation est principalement appréciée au travers de la dimension C qui comprend :

- l'indépendance financière [Q19 et Q2]
- l'indépendance d'apparence [Q32]

Les commissaires aux comptes estiment que leur indépendance contribue à la qualité de l'audit. Ils doivent rester indépendant financièrement [les honoraires d'une mission ne doivent pas représenter une part trop importante du chiffre d'affaires du cabinet ou de celui géré par l'associé en charge du dossier]. Mais également respecter l'éthique professionnelle : l'apparence d'indépendance. La réputation du cabinet contribue également à la qualité de l'audit mais dans une moindre mesure[14].

Par contre, l'offre de service est considérée comme un facteur n'ayant pas d'impact sur la qualité de l'audit ; ou plutôt comme un facteur pouvant mettre en cause l'indépendance. Les commissaires aux comptes ayant répondu semblent considérer leurs missions indépendamment de toute autre intervention pour une même société. Les missions exercées dans le cadre des réseaux ne constituent pas des sources d'amélioration de la qualité. La possibilité qui pourrait être laissée aux commissaires aux comptes de réaliser des missions complémentaires à la révision légale, comme aux Etats-Unis, ne constitue pas une source d'amélioration de la qualité[15].

De façon globale, nous obtenons, concernant les deux axes de la qualité des missions d'audit légal, les résultats suivants :

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Qualité de détection	5,22	6,44	5,8162	,2261
Qualité de révélation	3,33	6,06	4,5806	,6955

Tableau 10 : qualité de détection – qualité de révélation pour les auditeurs

Globalement, les commissaires aux comptes mettent en premier plan la qualité de détection [moyenne 5,81] et en second plan la qualité de révélation [moyenne 4,58].

Ces résultats mettent en évidence que les commissaires aux comptes, en privilégiant la qualité de détection, privilégient la dimension organisationnelle des missions d'audit comme facteur de qualité.

Rappelons que l'indépendance fait partie des normes professionnelles [norme 11] auxquelles sont soumis les commissaires aux comptes. Mais bien qu'il existe un contrôle qualité organisé par la profession, il est moins aisé de déceler les insuffisances en matière de respect de l'indépendance que les

[11] [Q19 + Q2 + Q32)/3
[12] [Q39 + Q24)/2
[13] [Q36 +Q37 + Q38)/3
[14] Cette dimension doit certainement être remise en question depuis le scandale ENRON.
[15] A cette égard, deux visions s'opposent. Celle des partisans de la réalisation par les commissaires aux comptes de missions d'audit contractuel qui invoquent l'amélioration *in fine* de l'appréciation des risques liés aux mécanismes organisationnels complexes qui ne peuvent être appréciés totalement avec les budgets alloués pour la réalisation des missions légales. Celle de ceux qui pensent mettre en cause leur indépendance s'il y avait possibilité de réaliser les deux types de missions auprès de la même société.

insuffisances techniques liées au non-respect des diligences professionnelles. Le rapport 1999/2000 sur le contrôle qualité précisait qu'en matière déontologique, les principales remarques ont concerné l'absence de procédures ou le manque de formalisation par les cabinets membres d'un réseau des prestations fournies par celui-ci.

Toutefois, cette différence de moyenne entre les deux concepts est à relativiser pour deux raisons :

- D'une part, la moyenne de la qualité de révélation est largement influencée par la moyenne obtenue en matière d'offre de services. Les commissaires aux comptes considèrent que cette offre de services n'a pas d'influence sur la qualité de l'audit. Si nous approfondissons la réflexion, nous pouvons penser que les commissaires aux comptes la considèrent comme réductrice d'indépendance. C'est la séparation claire entre activité d'audit légal et autres activités qui induit l'indépendance. Si nous recalculons la moyenne de la qualité de révélation sans cette dimension offre de services nous obtenons alors :

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Qualité de détection	5,22	6,44	5,8162	,2261
Qualité de révélation	8,33	6,835	5,63975	,7367

Tableau 11 : qualité de détection – qualité de révélation pour les auditeurs

Nous constatons alors que la différence entre les deux dimensions qualitatives de l'audit s'estompe mais que la qualité de détection reste primordiale par rapport à la qualité de révélation.

- D'autre part le nombre de variables permettant de mesurer la qualité de détection étant beaucoup plus important cela induit un effet beaucoup moins important des variables extrêmes sur la moyenne obtenue.

4.3. La qualité pour les directeurs financiers

4.3.1. Qualité de détection : [A+B]/2

A. respect des diligences professionnelles A : [A1 + A2 + A3]/3

A.1. orientation organisation de la mission [A11 + A12 + A13]/3

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
A.11.connaissance du secteur d'activité	4,17	5,67	4,9431	,2927
A.12. risque managérial	3,00	7,00	5,9500	1,3893
A.13. déroulement de la mission	5,43	6,86	6,2179	,2747

Tableau 12 : l'orientation des missions pour les préparateurs

Concernant l'orientation et l'organisation des missions, la dimension privilégiée par les directeurs financiers est celle du déroulement de la mission au travers des visites sur le site, de la communication entre les équipes d'audit et le management et de la planification de la mission.

Les directeurs financiers perçoivent ces trois éléments comme contribuant à la qualité de l'audit légal. Il s'agit d'une dimension relationnelle et organisationnelle. En effet, les directeurs financiers perçoivent l'implication du responsable opérationnel [visites sur le site] mais surtout la prise en compte des contraintes de l'entreprise par les équipes d'audit [prise en compte des contraintes de planning et respect de ce planning] et les échanges d'information comme les éléments essentiels contribuant à la qualité de la mission. Pour reprendre la terminologie du marketing des services, la mission d'audit légal

nécessite pour les directeurs financiers que les auditeurs prennent en compte leurs attentes et respectent les normes fixées.

A.2. appréciation des procédures [A21+A22]/2

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
A.21. appréciation du contrôle interne	5,00	7,00	6,5417	,5329
A.22. obtention d'éléments probants	2,00	4,00	2,8750	,4408

Tableau 13 : l'appréciation des procédures pour les préparateurs

Concernant les procédures, les directeurs financiers privilégient la dimension de l'appréciation du contrôle interne. L'obtention d'éléments probants leur apparaît comme secondaire. Le premier point est à mettre en relation avec notre échantillon. En effet, les directeurs financiers ayant répondu n'appartiennent pas nécessairement à des entreprises ayant des services de contrôle interne. La réalisation par le commissaire aux comptes de l'audit du contrôle interne répond à une attente forte des directeurs financiers en terme de sécurisation des flux d'information et des flux financiers surtout dans une période d'évolution technologique.

Le second point, la faible importance de l'obtention des éléments probants, tient au fait qu'il s'agit de trois questions portant sur les outils techniques utilisés durant la mission. Les directeurs financiers ne sont pas sensibles à ces aspects techniques qui ne sont pas directement visibles.

A.3. délégation supervision [A31+A32+A33]/3

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
A.31. délégation[16]	4,00	6,33	5,2139	,5236
A.32. documentation des travaux	2,00	6,00	3,4250	,8664
A.33. procédure de qualité totale	1,00	7,00	5,6167	1,9324

Tableau 14 : la délégation-supervision pour les préparateurs

La délégation supervision n'apparaît pas comme un axe important dans l'appréciation de la qualité des missions d'audit légal par les directeurs financiers.

La documentation des travaux est ignorée car elle leur est étrangère. Elle constitue un élément du dossier qui ne leur est pas nécessairement soumis.

La délégation est un mode d'organisation des missions d'audit légal qui leur est également peu perceptible, mais, toutefois, son importance relative est à mettre en relation avec l'importance organisationnelle de la mission qui nécessite de fréquentes visites du responsable opérationnel. La délégation n'est pas essentielle pour les directeurs financiers tant que les responsables opérationnels gèrent efficacement la mission.

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
A.1. Orientation et organisation de la mission	4,56	6,26	5,7036	,4588
A.2. Appréciation des procédures	3,67	5,50	4,7083	,3643
A.3. Délégation/supervision	2,67	6,22	4,7519	,8111

Tableau 15 : le respect des diligences professionnelles pour les préparateurs

Des trois axes qui permettent de qualifier le respect des diligences professionnelles, l'orientation et l'organisation de la mission est l'axe privilégié par les directeurs financiers. Cette dimension est composée par l'appréciation du risque managerial et par le déroulement de la mission. La première dimension répond à l'approche par les risques qui tend à devenir le référentiel pour les directeurs

[16] [Q1+Q2+Q3)/3

administratifs et financiers. La seconde est liée à l'importance du facteur comportemental dans le déroulement de la mission d'audit.

B. Expertise et expérience B : [B1 + B2 + B3 + B4]/4

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
B.1. Diplôme	2,00	5,00	3,8417	,6011
B.2. Formation	2,00	7,00	6,2917	,8441
B.3. Connaissance des normes	5,00	6,50	5,6500	,3467
B.4. Expérience	5,00	7,00	6,5833	,5279

Tableau 16 : expertise et expérience pour les préparateurs

Concernant la dimension de l'expertise et de l'expérience, les deux dimensions privilégiées par les directeurs financiers sont, d'une part la formation des équipes d'auditeurs aux particularités des entreprises clientes [point B.2 avec la question 21] et d'autre part l'expérience des responsables opérationnels [point B.4 avec la question 12].

Dans une moindre mesure, la connaissance des normes apparaît, pour différents directeurs financiers, comme concourant à un audit de piètre qualité lorsque les auditeurs en avaient une mauvaise connaissance.

Le diplôme d'expertise comptable, au niveau des équipes d'audit, n'apparaît pas pour les directeurs financiers comme contribuant à la qualité de l'audit. C'est l'adéquation entre les connaissances des auditeurs et les particularismes de l'entreprise qui conduit à un audit de qualité.

L'expertise est reconnue en terme de formation aux spécificités de l'entreprise et l'expérience en terme de durée d'exercice de l'activité.

Pour les directeurs financiers l'amélioration de la qualité de l'audit passe par :

- Une politique de formation adaptée aux particularismes des clients ;
- La mise en place d'une politique de fidélisation des auditeurs afin de limiter le turn-over et d'accroître l'effet d'expérience sur les dossiers.

C. Respect des diligences professionnelles et Expertise

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
respect des diligences professionnelles	4,38	5,77	5,2086	,2538
expertise	4,31	6,31	5,5917	,3482

Tableau 17 : respect des diligences professionnelles et expertise pour les préparateurs

Des deux axes de la qualité de détection, les directeurs financiers privilégient la dimension expertise au travers de la formation adaptée des collaborateurs aux spécificités de leurs clients et de l'expérience des responsables opérationnels.

Nous expliquons ce résultat par une réflexion d'ordre professionnel. Comme le font souvent remarquer les directions, les auditeurs interviennent dans le cadre d'une profession normalisée pour une mission légale et des honoraires souvent considérés comme importants. Ils attendent donc un professionnalisme de la part des équipes d'auditeurs. Ce qui les conduit à mettre en évidence que l'expertise des auditeurs est le facteur complémentaire qui conduit à améliorer la qualité de détection. Les dirigeants attendent la mise en œuvre des normes professionnelles et espèrent un complément d'expertise ; ce complément d'expertise pouvant être apporté selon eux par deux facteurs :

- Une politique de formation adaptée de la part du cabinet ;
- Une politique de fidélisation des personnels.

4.3.2. Qualité de révélation : [C + D + E]/3

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
C : Indépendance	5,00	7,00	5,8639	,3996
D : Offre de service	2,00	9,00	4,4500	1,7482
E : Réputation	3,33	6,33	5,5056	,6927

Tableau 18 : qualité de révélation pour les auditeurs

La qualité de révélation, c'est-à-dire l'Indépendance du commissaire aux comptes est principalement appréciée au travers de la dimension C qui comprend :

- l'indépendance financière [Q19 et Q2]
- l'indépendance d'apparence [Q32]

Les directeurs financiers estiment que l'indépendance des commissaires aux comptes contribue à la qualité de l'audit. Ils doivent rester indépendant financièrement [les honoraires d'une mission ne doivent pas représenter une part trop importante du chiffre d'affaires du cabinet ou de celui géré pas l'associé en charge du dossier]. Mais ils doivent respecter l'éthique professionnelle et concourir à l'apparence d'indépendance.

L'offre de services et la réputation du cabinet ne contribuent pas de façon importante à la qualité de la mission.

De façon globale, nous obtenons concernant les deux axes de la qualité des missions d'audit légal les résultats suivants :

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Qualité de détection	4,69	5,95	5,4001	,2271
Qualité de révélation	3,67	6,67	5,2731	,6572

Tableau 19 : qualité de détection-qualité de révélation pour les auditeurs

Globalement, les directeurs financiers mettent en premier plan la qualité de détection [moyenne de 5,40] et en second plan la qualité de révélation [moyenne de 5,27].

Le classement des axes de la qualité permet de mettre en évidence que celui qui obtient la plus forte moyenne est l'expérience du commissaire aux comptes. Ensuite viennent l'appréciation du contrôle interne, sa formation [qui doit être adaptée aux spécificités des clients] et le déroulement des missions [qui doit prendre compte les contraintes des clients]. Ces quatre axes déterminent la qualité de détection des commissaires aux comptes.

Ces résultats mettent en évidence que les directeurs administratifs et financiers privilégient la qualité de détection à la qualité de révélation des individus.

La qualité de détection est déterminée par l'orientation des missions qui comprend notamment la connaissance du secteur d'activité, l'appréciation du risque et le déroulement de la mission.

4.4. Une comparaison Commissaires aux comptes et Directeurs financiers

Notre comparaison des deux populations a été réalisée à partir des données agrégées.

4.4.1. Qualité de détection : [A+B]/2

A. respect des diligences professionnelles [A1 + A2 + A3]/3

- orientation organisation de la mission [A11 + A12 + A13]/3

	Commissaires aux comptes	Directeurs financiers	T de student	sign
A.11.connaissance du secteur d'activité	4,6520	4,9431	-0, 689	0,453
A.12. risque managérial	5,7157	5,9500	-0,765	0,356
A.13. déroulement de la mission	6,0238	6,2179	4,989	,000

Tableau 20 : comparaison des déterminants relatofs à l'orientation de la mission

Seul le déroulement de la mission présente des moyennes dont la différence est significative [t : 4,989 ; sign : ,000]. Les deux parties privilégient le déroulement de la mission d'audit [A.13].

- appréciation des procédures [A21+A22]/2

	Commissaires aux comptes	Directeurs financiers	T de student	sign
A.21. appréciation du contrôle interne	6,5882	6,5417	-0,639	0,524
A.22. obtention d'éléments probants	5,0261	2,8750	-26,66	,000

Tableau 21 : comparaison des déterminants relatifs à l'appréciation des procédures

Concernant l'appréciation du contrôle interne, les commissaires aux comptes et les directeurs financiers placent l'appréciation du contrôle interne comme principal facteur contribuant à la qualité de l'audit. Selon le test de Student, les moyennes sont égales mais cette égalité n'est pas significative statistiquement.

En matière de contribution de l'obtention d'éléments probants à la qualité de l'audit, les commissaires aux comptes accordent une moyenne près de deux fois supérieure à celle attribuée par les directeurs financiers. Selon le test de Student cette différence est significative. Ce résultat traduit l'importance accordée par les commissaires aux comptes à l'aspect méthodologique de l'obtention des éléments probants.

- délégation supervision [A31+A32+A33]/3

	Commissaires aux comptes	Directeurs financiers	T de student	sign
A.31. délégation	5,2140	5,2139	0,324	0,654
A.32. documentation des travaux	6,2843	3,4250	-27,278	,000
A.33. procédure de qualité totale	5,0490	5,6167	2,908	,003

Tableau 22 : comparaison des déterminants relatifs à la délégation-supervision

Concernant la délégation / supervision les commissaires aux comptes privilégient l'aspect interne et organisationnel de la mission au travers de la documentation des travaux et de la délégation. Par contre les directeurs financiers mettent en avant la mise en place par le cabinet d'une procédure de qualité globale.

Les différences en matière de documentation des travaux et en matière de procédure de qualité totale sont significatives à 1%. Par contre la différence en matière de délégation n'est pas significative.

B. Respect des diligences professionnelles

La compilation des données précédentes permet d'apprécier l'importance du respect des diligences pour les deux échantillons.

	Commissaires aux comptes	Directeurs financiers	T de student	sign
A.1. Orientation et organisation de la mission	5,7036	5,4638	4,747	,000
A.2. Appréciation des procédures	4,7083	5,8072	-20,236	,000
A.3. Délégation/supervision	4,7519	5,5142	-9,228	,000

Tableau 23 : comparaison des déterminants relatifs au respect des diligences professionnelles

Les moyennes des trois axes du respect des diligences sont significativement différentes pour nos deux échantillons. Les commissaires aux comptes mettent en premier plan l'aspect organisationnel loin devant la délégation / supervision [notion qui est liée à l'organisation de la mission] et ensuite l'appréciation des procédures.

Les directeurs administratifs et financiers attribuent des scores moins différenciés aux trois axes du respect des diligences. L'appréciation des procédures avec la réalisation du contrôle interne est la notion qui leur apparaît la plus qualitative. Pour des scores assez proches nous obtenons dans l'ordre du classement la délégation / supervision et l'organisation de la mission.

C. expertise et expérience

	Commissaires aux comptes	Directeurs financiers	T de student	sign
B.1. Diplôme	6,6078	3,8417	-40,386	,000
B.2. Formation	5,9412	6,2917	2,906	,004
B.3. Connaissance des normes	5,0025	5,6500	8,903	,000
B.4. Expérience	6,5980	6,5833	-0,213	,831

Tableau 24 : comparaison des déterminants relatifs à l'expertise-expérience

Concernant le diplôme, les différences sont significatives à 1%. Concernant la formation c'est l'hypothèse d'égalité des moyennes qui est significative. La moyenne relative à la connaissance des normes est significativement différente.

Les résultats entre les commissaires aux comptes et les directeurs financiers divergent concernant l'appréciation de l'expertise dans la qualité de l'audit.

Les commissaires aux comptes privilégient le diplôme comme facteur d'expertise alors que les directeurs financiers privilégient l'expérience.

Le diplôme pour les directeurs financiers reste un élément secondaire.

Respect des diligences professionnelles et expertise

	Commissaires aux comptes	Directeurs financiers	T de student	sign
respect des diligences professionnelles	5,5951	5,2086	-8,87	,000
expertise	6,0374	5,5917	-12,366	,000

Tableau 25 : comparaison des déterminants relatifs à la qualité de détection

Concernant la qualité de détection les commissaires aux comptes et les directeurs financiers privilégient l'expertise au respect des diligences professionnelles. Toutefois, les commissaires aux comptes attribuent des moyennes plus importantes dont la différence est significative à ces deux notions par rapport aux directeurs financiers.

4.4.2. Qualité de révélation : [C+D+E]/3

	Commissaires aux comptes	Directeurs financiers	T de student	sign
C. Indépendance	5,9216	5,8639	-1,050	,295
D. Offre de service	2,4608	4,4500	8,371	,000
E. Réputation	5,3595	5,5056	1,200	0,232

Tableau 26 : comparaison des déterminants relatifs à la qualité de révélation

L'indépendance présente des moyennes considérées comme égales par le test de Student mais qui ne sont pas significatives. Les différences de moyennes en matière d'offre de services sont significatives. La différence de moyennes entre les deux échantillons concernant la réputation n'est pas significative.

Concernant la qualité de révélation, les deux populations attribuent aux trois axes permettant de qualifier cette dimension le même classement : Indépendance ; Réputation ; Offre de service. L'indépendance est l'axe le plus important pour les deux populations dans des proportions équivalentes. L'offre de service n'est pas considérée comme affectant positivement la qualité de révélation des auditeurs. Il en est de même pour les directeurs financiers mais dans des proportions moins importantes.

Conclusion.

Les commissaires aux comptes (auditeurs) et les directeurs administratifs et financiers (préparateurs) privilégient la qualité de détection à la qualité révélation. Toutefois, cette préférence présente des différences de moyenne significatives.

	Commissaires aux comptes	Directeurs financiers	T de student	sign
Qualité de détection	5,8162	5,4001	11,395	,000
Qualité de révélation	4,5806	5,2731	-8,480	,000

Tableau 27 : comparaison de l'importance relative de la qualité de détection et de la qualité de révélation

Ces résultats mettent en évidence que les auditeurs privilégient la réalisation de leur mission tant dans la dimension technique qu'organisationnelle et ceux de façon plus importante que les préparateurs qui accordent une place plus importante à l'indépendance des auditeurs dans l'appréciation de la qualité.

De façon générale, nous constatons au travers de cette étude que les préparateurs privilégient par ordre d'importance l'expérience des auditeurs, l'appréciation du contrôle interne, la formation des auditeurs, le déroulement des missions, l'appréciation du risque managérial et l'indépendance des auditeurs. Les auditeurs privilégient le diplôme et l'expérience des auditeurs, l'appréciation du contrôle interne, la documentation des travaux, le déroulement de la mission, la formation des auditeurs.

Ce travail nous a permis de mettre en évidence l'applicabilité aux normes françaises de commissariat aux comptes du modèle basé sur la dichotomie qualité de détection versus qualité de révélation pour réaliser un questionnaire d'appréciation des attributs de la qualité du déroulement d'une mission d'audit légal par les auditeurs et les préparateurs. Les résultats mettent en évidence que les deux populations privilégient la qualité de détection à la qualité de révélation mais dans des proportions significativement différentes et selon des attributs spécifiques.

Cette étude ouvre le champ à l'analyse spécifique de chacun des attributs tant de la qualité de détection que de la qualité de révélation. Notre questionnaire ayant mis en évidence des attributs qui concouraient à la qualité des missions d'audit légal, un des axes de recherche serait d'étudier la relation qualité-satisfaction en questionnant les préparateurs des états financiers afin de mettre en évidence les inducteurs de satisfaction.

Annexe

En utilisant l'échelle de notation pourriez-vous nous indiquer l'importance que vous accordez aux facteurs ci-dessous dans l'appréciation qualitative d'une mission de commissariat aux comptes. Vous voudrez bien entourer la valeur retenue.

1	L'associé responsable du dossier a fait de fréquentes visites sur le site de l'entreprise	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
2	Les honoraires consentis au cabinet par l'entreprise ne représentent pas plus de 25% des honoraires gérés par l'associé en charge du dossier	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
3	L'associé responsable du dossier est présent tout au long du déroulement de la mission [de la réalisation du planning à la présentation de ses conclusions]	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
4	L'associé responsable du dossier tient informé la direction de l'entreprise de l'avancement des travaux.	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
5	L'associé responsable du dossier est membre d'une instance réglementaire comptable	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
6	Les travaux de fin de mission sont réalisés en concertation avec le management de l'entreprise	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
7	L'associé responsable du dossier est membre actif d'une instance professionnelle comptable	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
8	L'associé responsable est spécialisé dans un secteur d'activité	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
9	L'associé responsable de votre entreprise audite des entreprises concurrentes	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
10	Le responsable opérationnel du dossier a fait de fréquentes visites sur le site	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
11	Le responsable opérationnel est diplômé d'expertise-comptable	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
12	Le responsable opérationnel est dans l'audit depuis au moins trois ans	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
13	Le responsable opérationnel a une connaissance approfondie de votre secteur d'activité	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
14	Le responsable opérationnel intervient sur des dossiers d'entreprises concurrentes	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
15	Le responsable opérationnel tient informé le management de l'entreprise de l'avancement de ses travaux	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
16	Le responsable opérationnel s'est plié aux contraintes du planning de l'entreprise	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
17	Le responsable opérationnel défini un planning pour chacun des contrôles effectués	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
18	Le responsable opérationnel a respecté le planning prévu	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
19	Les honoraires consentis par l'entreprise au cabinet sont marginaux par rapport à son chiffre d'affaires	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
20	Les auditeurs ont procédé à des contrôles physiques	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
21	Le cabinet a une politique de formation orientée sur les secteurs de ses principaux clients	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
22	Les auditeurs utilisent la technique de la confirmation directe	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
23	Le cabinet a d'autres clients dans le même secteur d'activité	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
24	Le cabinet a réalisé des missions d'audit contractuel dans l'entreprise auditée	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
25	La cabinet a développé une politique de qualité totale	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
26	Avant d'accepter la mission, le cabinet réalise une recherche sur la composition de l'équipe managériale du « prospect »	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
27	Les auditeurs sont diplômés d'expertise-comptable	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
28	Les auditeurs ont une bonne connaissance des normes comptables	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
29	Les auditeurs ont une bonne connaissance des normes d'audit	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
30	Les auditeurs utilisent les méthodes statistiques durant leur mission	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
31	Les auditeurs ont analysé avec précision le système de contrôle interne.	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
32	Les auditeurs ont fait preuve d'une éthique professionnelle à toute épreuve	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
33	Les auditeurs ont une bonne connaissance de votre secteur d'activité	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel

34	Il y a une bonne communication entre les auditeurs et le management de l'entreprise	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
35	Il y a une bonne communication entre les auditeurs et le comité d'audit	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
36	La réputation du cabinet est positive	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
37	La signature du cabinet est un élément qualitatif complémentaire	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
38	Le cabinet n'a pas connu de mise en cause de responsabilité	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
39	Le cabinet peut offrir un service de conseil en management	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel
40	La réalisation de la mission d'audit conduit les commissaires aux comptes à utiliser une documentation leur permettant d'améliorer la qualité de leur jugement	Sans importance	1	2	3	4	5	6	7	Essentiel

Le questionnaire comportait également une partie d'information générale :

Bibliographie

Abdolmohammadi, M. J.; Shanteau, J. 1992. « Personal attributes of expert auditors. » *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, November; Vol. 53, n°2; page : 158-173.

Behn B. K. 1997. « The determinants of audit client satisfaction among clients of Big 6 firms ». *Accounting Horizons*, March, Vol. 11, n°1; pp. 18-25.

Antle, R. 1984 « Auditor Independence », Journal of Accounting Research, vol. 22, n°1, Spring, pp 1-20.

Bernstein, L.1981. « Software Project Management Audits » The Journal of Systems and Software, décembre,Vol. 2, N°4; page : 281-288

Bedart, J. 1993. *La vérification financière : principes et applications*, édition du comptenté, Québec.

Bernstein, P. 1978. Competition comes to accounting. Fortune [July 17]: 88-96.

Carcello, J. V., R. H. Hermanson, et N. T. McGrath. 1992. « Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users ». Auditing: A Journal of Practice & Theory, spring, page : 1-15.

Chow, C. et Rice S. 1982. « Qualified Audit Opinions and Auditor Switching. » The Accounting Review**,** Avril; Vol. 57, n°2; page : 326-336.

Chow, C. W., et S. J. Rice. 1982. « Qualified audit opinions and auditor switching. » The Accounting Review 57, avril, page : 326-335.

Citron D.B. & R.J. Taffler 1992 « The audit report under going concern uncertainties: an empirical analysis », Accounting and Business Research, vol. 22, n°88, page : 337-345.

Congram, C. et R. Dumesic. 1986. « The Accountant's Strategic Marketing Guide. » New York: Wiley.

Cowan, A. 1990. « How desperate can auditors get? » The New York Times, 5 November.

De Angelo L.E. 1981 « Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation », Journal of Accounting and Economics, n°3, page : 113-127.

De Angelo L.E. 1981, « Auditor size and audit quality », Journal of Accounting and Economics, n°3, page : 183-199.

Dopuch, N., and D. Simunic. 1980. « The nature of competition in the auditing profession: A descriptive and normative view. Regulation and the Accounting Profession, edited by J. Buckley and F. Weston. Belmont, California: Lifetime Learning Publications.

Fisher, M. 1996. « Realizing' the benefits of new technologies as a source of audit evidence: an interpretative field study », Accounting, Organization and Society, vol. 21, n°2/3, page : 219-242.

Flint, D. 1988 Philosophy and Principles of Auditing, Macmillan Education, London.

Francis, J. et D. Simon. 1987. « A test of audit pricing in the small-client segment of the U.S. audit market. » The Accounting Review, janvier, page : 145-157.

Goldman, A. et Barlev B. [1974]. « the auditor-firm conflict of interest – its implication for independence. » The Accounting Review, octobre, Vol. 49, n°4; page : 707

Gonthier, N. 1996. « Contribution à l'analyse de l'information transmise par les rapports d'audit. » Thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine.

Knapp, M. C. 1991. « Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality » ; Auditing, été; Vol. 10,n°1; page : 35-53.

Lee, T. 1993 Corporate Audit Theory, Chapman & Hall, London, 1st edition.

Lee, T. et M. Stone. 1995 « Competence and independence : the congenital twins of auditing ? », Journal of Business Finance & Accounting, vol. 22, n°8, Decembre, page : 1169-1177.

Magee, R. P.; Tseng, M. C.**.** 1990. « Audit Pricing And Independence » The Accounting Review, Avril, Vol. 65, n°2; page. 315-337.

Menon, K. et Williams, D. D. 1991 « Auditor Credibility and Initial Public Offerings. » The Accounting Review, Vol. 66, n°2; page. 313-333.

Mock, T. J., et M. Samet. 1982. « A multi-attribute model for audit evaluation. » Actes du VI congrès sur l'audit de l'université du kansas.

Nichols, D. and D. Smith. 1983. « Auditor credibility and auditor changes. » Journal of Accounting Research, automne, page : 534-544.

Nichols, D. et Price, K. 1976. « The auditor-firm conflict – an analysis using concepts of exchange theory » The Accounting Review, Sarasota; avril, Vol. 51, n° 2; page. : 335

Palmer, R. 1989. « Accounting as a 'mature industry. » Journal of Accountancy, May, page : 84-88.

Palmrose, Z. 1986. « Audit fees and auditor size: Further evidence ». Journal of Accounting Research, été, page : 97-110.

Palmrose, Z. 1988. « An analysis of auditor litigation and audit service quality. » The Accounting Review, Janvier, page : 55-73.

Palmrose, Z. V. 1986. Audit fees and auditor size: Further evidence. Journal of Accounting Research 24 [Spring]: 97-110.

Palmrose, Z.. 1989. « The relation of audit contract type to audit fees and hours. » The Accounting Review, juillet, page : 488-499.

Parasuraman, A., V. Zeithaml, et L. Berry. 1985. « A conceptual model of service quality and its implications for future research ». Journal of Marketing, hiver, page : 41-50.

Patterson, E. 1993. Strategic sample size choice in auditing. Journal of Accounting Research 31 [Autumn]: 272-293.

Power, M. K. [1992], "From Common Sense to Expertise: Reflections on the Prehistory of Audit Sampling", *Accounting, Organization and Society*, vol.17, n°1, page : 37-62.

Power, M. K. [1995], "Auditing, Expertise and the Sociology of Technique", Critical Perspectives of Accounting, vol. 6, page : 317-339.

Power, M. K. [1995], "Auditing, Expertise and the Sociology of Technique", *Critical Perspectives of Accounting*, vol. 6, page : 317-339.

Rhoades S. , and R. Smith. 1996. « Allocating audit resources to detect fraud ». Review of Accounting Studies, n°1, page : 161-182.

Richard, C. [2000] Contribution à l'analyse de la qualité des processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes. Thèse de Doctorat, Université de Montpellier.

Schroeder, M., I. Solomon, and D. Vickrey. 1986. « Audit quality: The perceptions of audit-committee chairpersons and audit partners. » Auditing : A Journal of Practice & Theory, été, page : 86-94.

Schwartz, K. B., et K. Menon. 1985. « Auditor switches by failing firms. » The Accounting Review, avril, page : 248-261.

Schwartz, K. et Menon, K. 1985. « Auditor Switches by Failing Firms. » The Accounting Review, Avril, Vol. 60, n°2; page : 248-262.

Shockley, R. 1981. « A Perceptions of Auditors' Independence: An Empirical Analysis » The Accounting Review; Octobre; Vol. 56, N°4; page. 785-801.

Shockley, R., et N. Holt. 1983. « A behavioral investigation of supplier differentiation in the market for audit services ». Journal of Accounting Research, Automne, page : 545-563.

Simon, D. 1985. « The audit services market: Additional empirical evidence. » Auditing : A Journal of Practice & Theory, hiver, page : 71-78.

Simon, D. et J. Francis. 1988. « The effects of auditor change on audit fees: Tests of price cutting and price recovery. » The Accounting Review, avril, : 255-269.

Simunic, D. 1980. « The pricing of audit services: Theory and evidence. » Journal of Accounting Research, été, page : 161-190.

Soltani, B [1996] Le commissaire aux comptes et le marché financier. Economica.

Sutton, S. G. 1991. « A Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagements » Accounting and Business Research, London; spring, Vol. 21, n° 83; page :. 275-289

Sutton, S. G. 1993. « Toward an understanding of the factors affecting the quality of the audit process ». Decision Sciences, n°24, page : 88-105.

Tsui, Judy S L; et Gul, Ferdinand A. 1996. « Auditors' behaviour in an audit conflict situation: A research note on the role of locus of control and ethical reasoning; Accounting, Organizations and Society, Vol. 21, n°1; page 41-52.

Watts R.L. & J.L. Zimmerman 1981. «The markets for independence and independent auditors. », Unpublished manuscript, University of Rochester, Rochester, NY.

Watts R.L. & J.L. Zimmerman. 1983 « Agency problems, Auditing and the theory of the firm : some evidence », Journal of Law and Economics, vol. XXVI, Octobre, page : 613-633.

Watts R.L. et J.L. Zimmerman 1986. Positive Accounting Theory, Prentice-Hall, Contemporary Topics in Accounting Series, Englewood Cliffs, New Jersey.

Wilson, T., et R. Grimlund. 1990. « An examination of the importance of an auditor's reputation. Auditing » A Journal of Practice & Theory, été, page : 43-59.

Wines, G. 1994. « Auditor independence, audit qualifications and the provision of non audit services : a note » Accounting and Finance, mai, Vol. 34, n°1; page : 75-87

Rapports

National Commission on Fraudulent Financial Reporting [the Treadway Commission]. 1987. Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting. Washington, D.C.: U.S. Government Printing Office.

Le Portz, Y. [1997], L'indépendance et l'objectivité des commissaires aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne, Groupe de travail CNCC / COB, décembre, 43 p.

CNCC [1988], « Démarche et organisation de la mission générale », Note d'information n°12, tome 1, 202p.

Rapport sur le contrôle qualité 1999/2000

Rapports sur le contrôle qualité : années 1991 à 1998.

Guides

CNCC [2000], Normes, commentaires, déontologie, Paris.

CNCC [1998], Normes, commentaires, déontologie, Paris.

CNCC[1998], Traduction française des normes internationales d'audit.

Classeur professionnel : Normes, commentaires et déontologie.