



**HAL**  
open science

# L'IMPACT DES RECENTES EVOLUTIONS REGLEMENTAIRES SUR LA QUALITE DE L'AUDIT : ETUDE EXPLORATOIRE AUPRES DES PREPARATEURS ET DES AUDITEURS

Nathalie Gonthier-Besacier, Géraldine Hottegingre

► **To cite this version:**

Nathalie Gonthier-Besacier, Géraldine Hottegingre. L'IMPACT DES RECENTES EVOLUTIONS REGLEMENTAIRES SUR LA QUALITE DE L'AUDIT : ETUDE EXPLORATOIRE AUPRES DES PREPARATEURS ET DES AUDITEURS. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM. halshs-00460642

**HAL Id: halshs-00460642**

**<https://shs.hal.science/halshs-00460642>**

Submitted on 1 Mar 2010

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

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

# **L'IMPACT DES RECENTES EVOLUTIONS REGLEMENTAIRES SUR LA QUALITE DE L'AUDIT : ETUDE EXPLORATOIRE AUPRES DES PREPARATEURS ET DES AUDITEURS**

*Nathalie Gonthier-Besacier*  
*Maître de Conférences, IAE Grenoble*  
**nathalie.gonthier@iae-grenoble.fr**

*Géraldine Hottegindre*  
*Doctorante allocataire, CREFIGE, Université Paris Dauphine*  
**hottegindre@crefige.dauphine.fr**

## Résumé :

La réglementation récente en matière d'audit légal (Loi de Sécurité Financière du 1er août 2003, renforcement du Code de Déontologie et d'Indépendance des Commissaires aux Comptes (CDI) arrêté par décret le 16 novembre 2005 et des Normes d'Exercice Professionnel progressivement homologuées, mise en conformité avec la 8ème Directive Européenne) a conduit à souligner la place importante jouée par les commissaires aux comptes dans la sécurisation des intérêts des investisseurs financiers. En utilisant une démarche empirique par la soumission de questionnaires à des auditeurs et à des préparateurs d'information financière, nous cherchons à déterminer, dans le contexte précis de ces nouvelles réglementations, quels sont les critères de choix du cabinet et d'évaluation de la qualité de l'audit. Nos résultats révèlent que les auditeurs et les préparateurs perçoivent de façon similaire les facteurs influençant le choix d'un auditeur et la qualité de l'audit. Ils indiquent également que la plupart des aspects développés dans les nouvelles réglementations ne sont pas perçus comme ayant un impact majeur sur la qualité de l'audit.

Mots clés: Choix d'un auditeur - Qualité de l'audit- Réglementation- Auditeur- Préparateur-

## *Abstract:*

*The new audit regulations (8<sup>th</sup> European directive, Loi de Sécurité Financière, Code of ethics and independence of the auditor, New Standards of Professional Exercise) underline the role played by the auditors in the assurance of the investors' interests. Based on an empirical research, this paper investigates how auditors and preparers (managing directors) perceive audit quality in the precise context of these new regulations. Our results reveal that auditors and preparers share a similar vision of the factors influencing the choice of an auditor and the audit quality. However, the study indicates that most of the points connected with the new regulations are not perceived as having a big impact on audit quality.*

Key words: Auditor choice- Audit Quality- Regulation- Auditor- Preparer-

## INTRODUCTION

La réglementation en matière d'audit légal a récemment évolué dans la plupart des économies développées. Si Outre-Atlantique la « *Sarbanes-Oxley Act* » a été mise en œuvre depuis 2002 en modifiant sensiblement les conditions d'exercice de l'audit aux Etats-Unis, le vieux continent n'est pas en reste. En effet, la mise en place de la Loi de Sécurité Financière (LSF) du 1er août 2003, le renforcement du Code de Déontologie et d'Indépendance des Commissaires aux Comptes (CDI) arrêté par décret le 16 novembre 2005 et des Normes d'Exercice Professionnel progressivement homologuées, ainsi que la mise en conformité avec la 8ème Directive Européenne ont conduit à souligner la place importante jouée par les commissaires aux comptes dans la sécurisation des intérêts des investisseurs financiers.

Après quelques années de mise en œuvre et compte tenu d'une certaine stabilisation du contexte légal, il convient désormais de s'interroger sur la pertinence des principaux leviers d'amélioration développés dans ces réglementations.

Afin d'évaluer l'impact des modifications susceptibles d'améliorer la qualité de l'audit nous avons mené, auprès de préparateurs d'états financiers et d'auditeurs, une étude portant sur les facteurs de choix des cabinets d'audit et de perception de la qualité de l'audit réalisé.

Dans une première partie nous présentons une revue de littérature sur les facteurs influençant la qualité de l'audit. Pour cela, nous distinguons les facteurs issus de la littérature, en nous appuyant sur la définition de De Angelo (1981), et ceux issus des récentes réglementations.

Dans une seconde partie, nous présentons nos résultats ainsi que la discussion relative aux données obtenues. Enfin nous concluons sur cette étude en soulignant son apport.

## 1. CADRE THEORIQUE ET REVUE DE LITTERATURE

Les nouvelles réglementations en matière d'audit insistent sur le rôle de l'auditeur en matière de fiabilité de l'information financière. Pour comprendre ce rôle il est important de placer la mission de l'auditeur au sein d'une relation d'agence (1.1). Dans ce cadre, il convient d'étudier les dimensions de la qualité de l'audit en envisageant les facteurs développés dans la littérature comme influençant la compétence et l'indépendance de l'auditeur (1.2). Une lecture éclairée des développements récents de la réglementation pour garantir un audit de bonne qualité peut alors être développée (1.3).

### 1.1 L'audit : un coût d'agence

En 1976, dans leur article « *Theory of the firm: managerial behavior, agency cost, and ownership structure* », W. Jensen et W. Meckling introduisent la théorie de l'agence dans laquelle ils considèrent l'entreprise comme un marché régulé par de nombreux contrats. La relation naissant entre les parties, que ces auteurs nomment « relation d'agence », apparaît comme un contrat reliant un ou plusieurs agents : le « principal », dépositaire d'une autorité à un autre tiers, l'« agent », à qui est déléguée la réalisation d'une tâche. Cette relation d'agence est problématique puisque les intérêts personnels du principal et de l'agent sont le plus souvent divergents. Il existe alors une asymétrie informationnelle, un risque d'opportunisme du dirigeant et des coûts d'agence liés à ce type de relation. La mise en place du commissaire aux comptes comme gardien de confiance (Shapiro, 1987) permet, notamment, de réduire ces

caractéristiques propres à la relation d'agence et d'assurer la fiabilité de l'information financière. Or, cette fiabilité de l'information financière dépend de la qualité de l'audit réalisé. Pour garantir cette qualité, l'auditeur doit être compétent et indépendant, (De Angelo, 1981).

## 1.2 La qualité de l'audit : indépendance et compétence

La fiabilité de l'information financière dépend de la qualité de l'audit réalisé par l'auditeur. Or, selon De Angelo la qualité de l'audit ne peut être garantie que si l'auditeur est compétent et indépendant : en d'autres termes, elle dépend de « *la probabilité conditionnelle selon laquelle, étant donnée une infraction découverte, l'auditeur rendra compte de cette infraction* », (1981, p.115). Chacune de ces deux dimensions de la qualité de l'audit est influencée par un ensemble de facteurs analysés par de nombreux auteurs. Les tableaux suivants permettent de synthétiser les études menées sur ces deux dimensions : indépendance et compétence<sup>1</sup>.

### 1.2.1 L'indépendance

De nombreux facteurs peuvent compromettre l'indépendance de l'auditeur (ou « qualité de révélation »). Le tableau 1 présente les principaux facteurs étudiés dans la littérature.

Facteurs	Définition	Références
Durée du mandat	Durée du mandat et règles de rotation	Carey, Simnett (2006)
Conflits d'intérêts	Situation dans laquelle l'auditeur privilégie ses propres intérêts par rapport à ceux de toutes les parties prenantes	Koh et Mahathevan (1993)
Incompatibilités	Services offerts à un client ne relevant pas de l'audit légal des comptes	Francis (2006)
Montant des honoraires	Importance et publication des honoraires	Higgs, Skantz (2006) Francis et Bin (2006)
Responsabilité juridique	Sanctions judiciaires	Gu, Lee (1973)
Taille du cabinet	Part de Marché, Chiffre d'affaire	DeAngelo (1981) Blokdijsk et al. (2006)
Concurrence sur le marché de l'audit	Concentration du marché	Knapp (1985) Shockley (1981)
Ethique	Capacité morale à privilégier l'intérêt général à l'intérêt privé	Tsui et Gul (1996) Shafer et al. (2001)

<sup>1</sup> Nous présentons dans cette étude une synthèse des facteurs influençant la qualité de détection (compétence) et la qualité de révélation (indépendance) de l'auditeur. Cependant, l'étude de Ben Saad et Lesage, 2008 propose une analyse détaillée de l'ensemble de ces facteurs.

Réputation	Capital confiance du cabinet	Chan et al. (1993) ; Firth (1997)
Contrôle de la profession	Co-commissariat Contrôle des auditeurs	Benecib (2004) Matsumura et Tucker (1995) Shafer et al. (1999)
Propension à la gestion du résultat	Degré de manipulation des chiffres clés	Hartley et Ross (1972)
Situation financière du client	Santé financière de l'entreprise auditée	Knapp (1987) Bell et al. (2001)
Pression par l'entreprise et les actionnaires	Pression sur l'auditeur dans le but d'une certification sans réserve	Goldman et Barlev (1974)

Tableau 1 : Facteurs influençant l'indépendance de l'auditeur

### 1.2.2 La compétence

La qualité de détection (ou « compétence ») de l'auditeur peut également être influencée par une série de facteurs présentés dans le Tableau 2 suivant :

Tableau 2 : Facteurs influençant la compétence de l'auditeur

Si la compétence et l'indépendance semblent être les deux conditions nécessaires à la réalisation d'un audit de bonne qualité, les récentes évolutions en matière de réglementation

Facteurs	Définition	Références
Formation initiale	Formation universitaire, professionnelle et stages	
Expérience	Connaissance acquise par la pratique	Libby, Frederick, (1990), Libby et al. (1987), Ismail, Trotman (1995)
Taille du cabinet	Cabinet spécialisé / non spécialisé et <i>Big / Non Big</i>	Emby, Etherington (1996)
Méthodologie d'audit	Manière de conduire une mission d'audit	Cushing et Lobbecke (1986)

montrent que les modifications des textes ne se focalisent pas uniquement sur ces deux dimensions. Une analyse des évolutions réglementaires nous permet de constater les différents leviers envisagés par ces textes et dont le but est d'assurer un audit de bonne qualité.

### 1.3 Les leviers exercés par la réglementation récente

Les principales réglementations récentes mises en place pour assurer aux parties prenantes un audit de bonne qualité sont, dans le contexte français : la Loi de Sécurité Financière (LSF) du

1<sup>er</sup> août 2003, la mise en conformité à la 8<sup>ème</sup> Directive Européenne et le Code de Déontologie et d'Indépendance (CDI) des commissaires aux comptes. Nous présentons successivement les facteurs issus de l'étude de ces textes qui visent à garantir la compétence puis l'indépendance des auditeurs, avant de présenter les autres leviers.

### ***1.3.1 Sur la compétence***

Nous avons répertorié trois groupes de facteurs dont l'objectif est d'améliorer ou maintenir la compétence de l'auditeur. Nous présentons successivement ces trois catégories.

- *Formation, connaissance et expertise*

Plusieurs des récentes évolutions réglementaires se sont intéressées à la notion de « compétence » de l'auditeur. Alors que de nombreuses recherches empiriques considèrent cette capacité comme un pré-requis et ne la remettent pas en question, les instances réglementaires ont réaffirmé la nécessité d'une formation élevée du commissaire aux comptes signataire mais aussi de ses collaborateurs : « *maintenir leurs connaissances théoriques, leurs compétences professionnelles et leurs valeurs à un niveau suffisamment élevé* », (Article 13 de la 8<sup>ème</sup> Directive Européenne), « *ses collaborateurs disposent des compétences appropriées à la bonne exécution des tâches* », (Article 7 du Code de Déontologie). Très concrètement, ces textes soulignent ainsi l'obligation de participer régulièrement à des actions de formation afin de mettre à jour les connaissances du commissaire aux comptes et maintenir élevé son niveau d'expertise.

Le Code de Déontologie et d'Indépendance suggère par ailleurs le recours à des experts indépendants lorsque le commissaire aux comptes n'a pas les compétences requises pour réaliser lui-même la vérification.

Alors que, comme le montre le Tableau 2, la recherche en audit délaisse les facteurs liés à la formation de l'auditeur, nous constatons qu'il n'en est pas de même pour les instances réglementaires. Nous pouvons d'ores et déjà nous interroger sur la nécessité d'une telle réglementation puisqu'en France, l'inscription sur la liste des Commissaire aux comptes requiert, depuis le décret du 12 août 1969, une formation et une expertise élevées.

Cependant, ces textes se sont également penchés sur d'autres facteurs pouvant impacter la compétence de l'auditeur : l'organisation du cabinet et la méthodologie employée.

- *Organisation du cabinet et méthodologie*

Le CDI et la 8<sup>ème</sup> Directive Européenne se sont penchés sur l'organisation du cabinet d'audit et sur les méthodologies mises en œuvre par les auditeurs afin d'assurer un audit de bonne qualité. C'est ainsi que les règles suivantes doivent être mises en place : qualité des procédures d'organisation interne des cabinets, respect des budgets par domaine audité, procédure évaluant les conditions d'exercice et rapport de transparence pour les cabinets auditant des entités d'intérêt public.

Ces facteurs mettent en évidence le fait que le niveau d'expérience ne suffit pas à assurer une compétence élevée, mais que des dispositions en matière d'organisation du cabinet doivent être respectées.

Nous constatons que la « compétence », qui n'est pas au cœur des recherches académiques, est pourtant en divers points traitée par les récentes réglementations. Qu'en est-il de l'indépendance de l'auditeur qui, elle, fait l'objet d'une très grande attention des chercheurs ?

### ***1.3.2 Sur l'indépendance***

La « qualité de révélation » de l'auditeur a été fortement critiquée suite aux scandales financiers des années 2000. Les réglementaires ont voulu assurer aux parties prenantes, et particulièrement aux investisseurs, l'indépendance des auditeurs. C'est pourquoi les récentes

réglementations touchent largement à la conduite des auditeurs en matière d'indépendance. Nous avons regroupé ces facteurs en trois catégories.

- *Incompatibilités*

La 8ème Directive Européenne et la Loi de Sécurité Financière ont renforcé les incompatibilités liées à l'activité d'audit légal. Est ainsi clairement réaffirmée, et précisée, l'interdiction, pour un auditeur, de s'immiscer dans la gestion de l'entreprise, de lui proposer des prestations de conseils ou de service, ou d'avoir des liens personnels ou financiers avec elle. Les incompatibilités ne se limitent pas au signataire des comptes mais également aux membres de l'équipe d'audit et, du côté de l'entreprise auditée, elle vise non seulement les dirigeants mais aussi toutes les personnes exerçant une fonction 'sensible'. Par ailleurs, l'interdiction des 'diligences non directement liées à la mission d'audit' vise désormais non seulement les liens concomitants mais également les prestations antérieurement fournies à l'entreprise dans un délai de validité de deux ans.

Ces règles d'incompatibilité semblent être un axe primordial pour assurer l'indépendance de l'auditeur. C'est pourquoi elles ont suscité de nombreuses réflexions, aussi bien au niveau académique qu'au niveau réglementaire.

- *Rotation et co-commissariat aux comptes*

En matière d'indépendance, une des particularités de l'audit légal en France, le co-commissariat aux comptes, a été maintenu : les sociétés tenues d'établir des comptes consolidés doivent nommer deux auditeurs et une nouvelle NEP précise, de manière plus directive, les modalités concrètes de la répartition de leurs travaux.

Par ailleurs, et afin d'éviter que ne s'installe une trop grande familiarité entre auditeur et audité, une rotation systématique des associés personnes physiques en charge de l'audit des sociétés cotées a été instaurée.

- *Honoraires perçus*

Un ensemble de règles liées aux honoraires a été mis en place ou renforcé par ces textes pour protéger l'indépendance de l'auditeur. Il s'agit principalement de l'obligation de publication des honoraires d'audit, de l'exclusivité des honoraires directement liés à la mission d'audit - nous retrouvons derrière ce facteur la notion d'incompatibilité -, de l'interdiction de toute rémunération proportionnelle ou conditionnelle. Finalement, l'ensemble de ces modifications sert à préserver l'indépendance de l'auditeur en évitant que ce dernier ne soit excessivement lié financièrement à son client.

Les récentes réglementations traitent donc à plusieurs reprises de l'indépendance et de la compétence de l'auditeur. Cependant, elles ne se limitent pas à ces deux dimensions et tentent d'améliorer la qualité de l'audit par des aménagements portant sur l'organisation et la déontologie de la profession,

### ***1.3.3 Organisation de la profession***

La Loi de Sécurité Financière a modifié l'organisation de la profession à différents niveaux. Elle a ainsi instauré le H3C (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes), autorité de contrôle externe à la profession qui, notamment, remplace la Chambre Nationale de discipline en matière d'appel, est chargé du contrôle de l'activité des commissaires aux comptes, et est en charge de la préparation des Normes d'Exercice Professionnel soumises à l'homologation du Garde des Sceaux. La profession était jusqu'alors « auto-contrôlée », la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes étant un conseil composé exclusivement

d'auditeurs<sup>1</sup>. Dans la lignée de la loi Sarbanes-Oxley qui a mis en place le PCAOB aux Etats-Unis, le législateur français a ainsi souhaité mettre fin à une organisation susceptible d'inciter la profession à défendre ses propres intérêts.

### **1.3.4 Déontologie**

Le respect de la déontologie de l'auditeur, passe, selon ces textes, pas deux principes. Le premier est lié aux obligations professionnelles, le second au comportement de l'auditeur.

- *Obligations professionnelles*

Afin d'assurer un audit de bonne qualité, le respect de plusieurs facteurs liés aux obligations professionnelles a été rappelé : celui du temps de travail des collaborateurs, des normes d'exercice professionnel, des qualités éthiques des membres de l'équipe d'audit, d'un contrôle qualité du cabinet ainsi que du soin apporté aux déclarations annuelles d'activités destinées à la CNCC.

- *Principes fondamentaux de comportement*

Enfin, un certain nombre d'aspects liés au comportement de l'auditeur ont été soulignés. Il s'agit principalement du respect du secret professionnel, du fait d'exercer la profession avec intégrité et impartialité. Mais il s'agit aussi de s'engager à appliquer les règles professionnelles et de confraternité, de se soumettre au contrôle de la qualité des travaux organisé par le H3C ou encore de souscrire une assurance responsabilité civile professionnelle obligatoire.

Nous constatons que les récentes réglementations ne se limitent pas à renforcer la compétence et l'indépendance de l'auditeur. Elles visent également à favoriser sa déontologie et organiser le fonctionnement de la profession de manière à en accroître la crédibilité pour les tiers.

Face à l'ampleur des modifications réglementaires récentes, et compte tenu de leur impact sur l'exercice professionnel des auditeurs, nous cherchons à mesurer si *les récentes modifications réglementaires en matière d'audit légal sont perçues par les auditeurs et les préparateurs comme ayant un impact fort sur le choix des auditeurs et sur la qualité de l'audit réalisé.*

## **2. ETUDE EMPIRIQUE**

Nous avons élaboré un questionnaire destiné, d'une part, aux auditeurs eux-mêmes, et, d'autre part aux préparateurs des états financiers. Nous présentons d'abord la méthodologie de notre étude, avant d'en présenter et discuter les principaux résultats.

---

<sup>1</sup> La présence de magistrats dans la chambre de discipline pouvait cependant permettre de réduire les risques de défense des intérêts privés par la profession.

## 2.1 Méthodologie de recherche

### 2.1.1 Questionnaire

A partir de notre revue de littérature et de l'examen des textes réglementaires récents, nous avons recensé l'ensemble des facteurs influençant la qualité de l'audit au sens de De Angelo (1981), c'est à dire portant sur la « compétence » et l'« indépendance » de l'auditeur.

Il nous est rapidement apparu que l'ensemble de ces facteurs n'apparaît pas au même moment dans la phase de réalisation d'un audit : certains sont des facteurs intervenant dans le choix de l'auditeur, alors que d'autres sont susceptibles d'influencer la perception de la qualité de l'audit réalisé. Nous avons donc distingué l'ensemble des facteurs selon ces deux catégories (choix de l'auditeur et qualité de l'audit réalisé), parmi lesquelles nous avons ensuite regroupé les facteurs selon la classification précédemment mise en œuvre (compétence, indépendance, profession, déontologie).

L'ensemble des critères a été soumis à l'évaluation des répondants sur une échelle généralement exprimée de 1 (*aucune influence*) à 7 (*influence très forte*). Cependant, le test préliminaire des questionnaires ayant démontré que l'orientation de certains facteurs n'était pas évidente, certaines échelles ont été formulées de -3 (*influence négative forte*) à +3 (*influence positive forte*) afin de pouvoir déterminer le sens réel d'influence du facteur.

Nous avons décliné le questionnaire ainsi obtenu en deux versions, l'une destinée aux préparateurs d'information financière et l'autre destinée aux auditeurs.

Nous avons validé la pertinence de ce questionnaire en le soumettant à 5 auditeurs et 5 directeurs financiers, présentant des profils variés (en termes d'années d'expérience, de taille de structure, etc.). Ce test s'est réalisé par le biais d'entretiens individuels, d'une durée moyenne d'une heure, durant lesquels nous avons demandé aux personnes interrogées de répondre au questionnaire tout en discutant de la pertinence et la compréhension de chaque item et de chaque échelle. L'analyse de ces entretiens nous a conduits à apporter quelques modifications aux questionnaires, dont les versions définitives sont présentées conjointement aux résultats dans les annexes 1 à 4.

### 2.1.2 Echantillon

Les questionnaires ont ensuite été diffusés par voie électronique auprès d'auditeurs de tous profils - juniors, séniors, associés - travaillant dans des cabinets de toutes tailles ainsi qu'à des préparateurs d'états financiers – ou toute personne susceptible d'intervenir dans le choix des auditeurs : directeurs financiers, directeurs généraux, responsables de comptabilité, membres de comités d'audit, etc.-.

Nous avons obtenu à ce jour un échantillon de 66 préparateurs et 108 auditeurs mais seulement 60,6% des préparateurs et 72,2% des auditeurs ayant commencé le questionnaire l'ont terminé. Dès lors, suivant si les réponses sont situées au début ou à la fin du questionnaire, nous n'obtenons pas le même échantillon. Ce dernier est donc compris entre 66 et 40 pour les préparateurs et 108 et 78 pour les auditeurs<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Il s'agit ici d'une étude exploratoire d'où un échantillon relativement faible. Cependant, le questionnaire a été diffusé récemment, nous pensons obtenir un échantillon plus grand nous permettant alors de proposer une analyse statistique plus pointue.

## 2.2 Résultats et discussion

L'ensemble des résultats est présenté en Annexes (1 à 4). Tout d'abord, nous verrons les facteurs influençant le choix d'un auditeur (Annexe 1). Puis, nous analyserons ceux relatifs à l'évaluation de la qualité de l'audit réalisé (Annexes 2-1, 2-2 et 2-3). Nous verrons ensuite ceux relatifs au choix et à la qualité de l'audit (Annexe 3). Enfin nous présenterons les facteurs ayant une influence générale sur la qualité de l'audit (Annexe 4). Nous distinguerons les réponses selon qu'elles émanent d'auditeurs ou de préparateurs<sup>1</sup>.

### 2.2.1 Facteurs influençant le choix des auditeurs

L'Annexe 1 présente les résultats relatifs aux critères de choix d'un auditeur. Le tableau révèle que, globalement, auditeurs et préparateurs ont la même perception sur le niveau d'influence des facteurs relatifs au choix du cabinet d'audit. Ils considèrent que la proximité géographique du cabinet (4,16 et 4,17) ainsi que sa taille (4,85 et 4,87) ont une influence plutôt moyenne alors que la spécialisation sectorielle du cabinet (4,98 et 5,37) a une influence légèrement forte et enfin que le montant des honoraires perçus et, surtout, la bonne réputation du cabinet ont des influences fortes sur le choix d'un auditeur (moyenne de 5,55 et 5,39 pour le premier et 6,22 et 5,92 pour le second).

La réputation du cabinet est en littérature, souvent assimilée à la taille du cabinet (Firth, 1997). Pourtant, nos résultats montrent que ces deux items ne sont liés ni pour les préparateurs ni pour les auditeurs, puisqu'ils ne considèrent pas leur impact comme égal sur le choix du cabinet.

De plus, nous constatons que les nouvelles réglementations et notamment, dans le cas présent, le Code de Déontologie et d'Indépendance, traitent à plusieurs reprises des honoraires. Nous constatons qu'il est important de s'intéresser à ce facteur puisqu'il s'agit d'un facteur ayant un impact important sur le choix de l'auditeur.

### 2.2.2 Facteurs influençant la qualité de l'audit

Nous avons décomposé les facteurs influençant la qualité de l'audit en trois catégories (Annexes 2-1, 2-2 et 2-3). Nous présentons successivement les résultats et discussions propres à chacune de ces catégories.

#### ▪ Facteurs généraux relatifs à la qualité de l'audit

Suite aux entretiens préliminaires que nous avons mené, une échelle allant de -3 (influence négative forte) à +3 (influence positive forte) a été présentée pour l'ensemble des facteurs généraux liés à la qualité de l'audit, car il s'est avéré que l'orientation de ce facteur n'était pas évident.

Tout d'abord, nous constatons qu'auditeurs et préparateurs considèrent que la petite taille du cabinet est susceptible d'avoir qu'une influence légèrement négative (mais proche de nulle : -0,05 et 0,39) sur la qualité de l'audit. *A contrario*, ils considèrent que le fait que le cabinet soit de grande taille n'a qu'une influence légèrement positive (1,00 et 0,89) sur la qualité de l'audit. Ainsi, alors que de nombreuses recherches académiques tentent de montrer que la qualité de l'audit est meilleure lorsque celle-ci est réalisée par un grand cabinet (De Angelo,

---

<sup>1</sup> Lorsque nous présentons les moyennes, nous mettons systématiquement la moyenne des auditeurs suivie de la moyenne des préparateurs.

1981), nous constatons que cette taille n'a pas d'influence ni aux yeux des préparateurs ni aux yeux des auditeurs.

Nous constatons également que l'appartenance à un réseau, qui est pourtant désormais bien évoquée dans la réglementation, n'a de réelle influence sur la perception de la qualité de l'audit ni pour les auditeurs ni pour les préparateurs (1,21 et 1,19).

Les facteurs non abordés par la législation, mais évoqués dans la littérature ont, quant à eux, une influence relativement forte sur la qualité de l'audit : le fait que le cabinet soit présent comme auditeur de toutes les sociétés du groupe (2,28 et 2,02), ainsi que le grand nombre d'années d'expérience du commissaire aux comptes (1,83 et 1,93) et des membres de l'équipe d'audit (2,05 et 2,11).

- *Facteurs directement liés à la mission d'audit*

L'ensemble des facteurs directement liés à la mission d'audit est évalué sur une échelle de 1 (*influence nulle*) à 7 (*influence très forte*). Seul le critère lié au respect strict du secret professionnel par les membres de l'équipe d'audit est issu des récentes évolutions réglementaires. Les autres dimensions proposées ont été relevées par la littérature ou les entretiens de pré-test que nous avons réalisés.

Une fois encore, les réponses des auditeurs et des préparateurs sont proches. Ils considèrent, pour l'ensemble de ces facteurs, que leur impact sur la qualité de l'audit est fort. En effet, la moyenne la plus faible est relative au fait que auditeur et audité partagent les mêmes valeurs professionnelles (4,79 et 4,77, ce qui représentent cependant des moyennes élevées. La plus élevée est relative à la bonne qualité de communication établie entre l'équipe d'audit et le management de l'entreprise auditée (6,38 et 6,27).

Nous pouvons conclure des moyennes élevées relevées dans cette partie que le bon déroulement de la mission d'audit est perçu comme fondamental dans la réalisation d'un audit de bonne qualité. Il ne suffit pas d'être compétent ou indépendant, il est également fondamental de prendre en compte la faible disponibilité du personnel, être courtois envers le personnel, avoir une bonne communication avec l'entreprise, etc.. L'ensemble de ces facteurs est pourtant majoritairement délaissé aussi bien par les académiciens que par les réglementaires.

- *Facteurs liés aux caractéristiques plus générales de l'équipe d'audit et du cabinet*

L'ensemble des facteurs proposés dans ce tableau (évalué sur une échelle de 1 –aucune influence- à 7 –influence très forte-) n'est pas directement lié à la mission d'audit légal.

Le premier sous-ensemble présenté regroupe 3 éléments : le soin apporté par le cabinet aux déclarations annuelles d'activité (2,72 et 3,64), le fait que l'auditeur respecte ses obligations fiscales personnelles (2,78 et 3,64) et qu'il ne commette pas de faute personnelle (2,56 et 3,09). L'ensemble de ces critères n'a qu'un faible impact sur la qualité de l'audit pour les deux groupes de professionnels interrogés.

La seconde série de facteurs a trait à l'éthique de l'auditeur : le fait que l'auditeur respecte ses engagements (3,81 et 4,11), qu'il ne commette pas de faute professionnelle en dehors de sa mission (4,33 et 4,87) et que les valeurs personnelles et professionnelles des membres de l'équipe soient développées (5,43 et 5,31). On constate que ces facteurs, même s'ils ne sont pas directement liés à la mission, sont considérés comme ayant un impact légèrement fort sur la qualité de l'audit. Ainsi, l'éthique de l'auditeur, difficile à évaluer *a priori*, regroupe un ensemble de facteurs dont l'impact n'est pas négligeable sur la qualité de l'audit. Il serait alors intéressant d'effectuer des recherches pour proposer des déterminants, évaluables *a priori*, sur l'éthique des auditeurs.

Enfin, une troisième catégorie de facteurs a un impact très fort sur la qualité de l'audit : il s'agit du niveau de compétence technique des membres de l'équipe (6,15 et 6,35) et de leur connaissance du domaine audité (5,74 et 5,83). Ces deux derniers facteurs sont traités aussi

bien par les réglementations que par la littérature ce qui se justifie compte tenu de leur fort impact sur la qualité de l'audit. Cependant, deux autres facteurs ne sont jamais traités, alors que nos résultats indiquent qu'ils ont pourtant un impact significatif sur la qualité de l'audit : le fait que ni le commissaire aux comptes (3,59 et 3,22) ni les membres de l'équipe d'audit (4,08 et 3,17) ne rencontrent de difficultés personnelles durant la mission.

### **2.2.3 Facteurs influençant à la fois le choix et la qualité de l'audit**

Les facteurs proposés dans l'annexe 3 sont perçus comme ayant des impacts similaires, entre auditeurs et préparateurs, et relativement forts à la fois sur le choix d'un cabinet d'audit et sur la qualité de l'audit réalisé.

En effet, mis à part le fait que le cabinet participe au fonctionnement des instances professionnelles qui a un impact faible sur le choix (2,5 et 2,5) et sur la qualité (2,8 et 2,7), l'ensemble des autres facteurs a un impact relativement fort. La compétence du commissaire aux comptes, ainsi que ses connaissances et techniques, sont considérés comme ayant un impact très fort (4,6 et 4,6 sur le choix et 5,2 et 4,8 sur la qualité). Ses connaissances du domaine audité sont également considérées comme ayant un impact très fort sur le choix (4,9 et 4,2) et sur la qualité (4,9 et 4,6). Ces résultats semblent justifier le haut niveau d'exigence imposé par les réglementations en matière de qualification et de formation des auditeurs.

### **2.2.4 Facteurs d'ordre général**

L'ensemble des facteurs présentés en Annexe 4 est d'ordre général (échelle allant de -3 - influence négative forte - à +3 - influence positive forte -).

#### **▪ Organisation de la profession**

Un premier ensemble est constitué de facteurs relatifs à l'organisation de la profession. Nous constatons que ni les auditeurs ni les préparateurs ne considèrent les facteurs suivants comme susceptibles d'avoir un impact sur la qualité de l'audit : mise en place du H3C (0,88 et 1,24), homologation du Code de Déontologie (1,36 et 1,28), renforcement du contrôle de la profession (1,43 et 1,43), présence de magistrats dans la chambre de discipline (0,14 et 0,67). Pourtant, ce sont les récentes réglementations qui ont instauré ou renforcé ces éléments pour assurer un audit de bonne qualité. L'utilité de leur application ne semble donc ressentie ni au niveau des auditeurs ni à celui des préparateurs.

#### **▪ Interdictions des liens personnels, financiers et professionnels**

L'influence sur la qualité de l'audit des interdictions mises en place en matière d'activité de conseil et d'audit légal, n'est évaluée que comme moyennement forte (1,72 et 1,17). Suite aux scandales financiers des années 2000, les réglementations se sont focalisées sur la suppression de toute activité de conseil simultanée (ou antérieure) à une activité d'audit légal pour une même entreprise. Cependant, ce facteur ne semble pas avoir un impact décisif sur la qualité perçue de l'audit.

Si les liens professionnels ne semblent donc pas perçus comme des menaces fortes à l'indépendance des auditeurs, les liens financiers ou personnels qu'ils peuvent entretenir avec les entreprises qu'ils contrôlent sont considérés comme des menaces pour la qualité de l'audit (respectivement 1.77/1.61 et 2.05/2.28),.

Ces résultats semblent donc confirmer la pertinence des règles d'incompatibilité relatives aux liens personnels et financiers mais mettent en doute la perception, par les professionnels, la nécessité du renforcement des règles d'interdiction renforcées en matière de liens professionnels.

## CONCLUSION

Cette étude permet d'évaluer, par le biais d'une recherche empirique par questionnaire, les facteurs perçus par les auditeurs et les préparateurs comme influençant le choix d'un auditeur et la qualité de l'audit réalisé.

Cette étude est particulièrement intéressante dans le contexte actuel. En effet, de nombreuses réglementations ont été modifiées ou instaurées récemment en matière d'audit légal : mise en place de la Loi de Sécurité Financière du 1<sup>er</sup> août 2003, renforcement du Code de Déontologie et d'Indépendance des Commissaires aux Comptes (CDI) arrêté par décret le 16 novembre 2005 et des Normes d'Exercice Professionnel progressivement homologuées, mise en conformité avec la 8<sup>ème</sup> Directive Européenne.

Notre étude révèle que les auditeurs et les préparateurs perçoivent l'importance des facteurs influençant la perception de l'audit de façon très similaire : ils accordent un degré d'importance proche aux facteurs identifiés comme ayant un impact sur le choix de l'auditeur et la perception de la qualité de l'audit.

Cette vision partagée par les auditeurs et les préparateurs confirme d'ailleurs la pertinence des critères mesurés dans ce questionnaire, qui sont issus d'une revue intensive de la littérature et des récentes avancées réglementaires.

Surtout, cette étude fournit une mesure de l'impact des facteurs développés par les récentes réglementations sur la qualité de l'audit. Les dispositifs renforcés ou mis en œuvre par ces textes porte davantage sur la réglementation de la profession d'auditeur que sur le déroulement concret des missions. Or nos résultats, s'ils confirment l'importance accordée à la compétence technique de l'auditeur et de ses équipes, indiquent que ces facteurs (appartenance à un réseau, encadrement de la profession par le H3C, homologation des Normes d'Exercice Professionnel et du Code de Déontologie de d'Indépendance, règles d'indépendance,...) ne sont perçus ni par les auditeurs eux-mêmes ni par les préparateurs comme ayant un impact significatif sur la qualité des missions réalisées. A l'inverse, notre recherche souligne que l'importance des facteurs liés à la qualité de la relation entre auditeurs et audités : s'ils échappent totalement aux prescriptions réglementaires (qui semblent d'ailleurs viser plutôt à éviter une trop grande proximité entre auditeurs et audité), les facteurs 'humains' sont clairement mis en lumière par notre recherche (partage de valeurs entre auditeurs et audités, qualité de la communication entre l'équipe d'audit et le management, éthique de l'auditeur, connaissance du domaine audité, équilibre personnel des auditeurs pendant le déroulement de la mission, etc.). A titre symptomatique on notera d'ailleurs que, parmi les incompatibilités, ce sont celles qui sont liées aux liens personnels qui sont jugées les plus sévèrement par les personnes interrogées, ce qui semble confirmer que c'est dans cette sphère personnelle que se situe le cœur de la relation d'audit...

Cette recherche, dont les résultats ne sont présentés ici que dans une démarche exploratoire, fournit donc des éléments de discussion intéressants concernant l'impact 'terrain' de l'ensemble des textes récemment publiés. Afin de compléter cette étude, il serait cependant intéressant d'interroger désormais également les utilisateurs des états financiers afin de présenter une vision complète de l'impact des facteurs influençant la qualité de l'audit du point de vue des préparateurs, des auditeurs et des utilisateurs.

# **BIBLIOGRAPHIE**

- Bennechib J. (2004), « Proposition d'un modèle de l'efficacité du co-commissariat aux comptes dans les sociétés anonymes cotées françaises », CREFIGE Université Paris Dauphine
- Bell T.B., Landsman W.R. et Shackelford D. A. (2001), « Auditors' Perceived Business Risk and Audit Fees: Analysis and Evidence », *Journal of Accounting Research*, Vol.39 , Juin, pp.35-43
- Ben Saad E. et Lesage C. (2008), « Auditor's independence: what does really matter? Proposal for an independence system », Congrès de l' American Accounting Association, Anaheim, USA
- Blokdijk H., Driehuisen F., Simunic D.A, Stein M.T. (2006), « An analysis of cross-Sectional Differences in Big and Non-Big Public Accounting Firms' audit Programs », *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Mai, Vol.25, pp27-48
- Carey P. et Simnett R. (2006), « Audit Partner Tenure and Audit Quality », *Accounting Review*, Mai, Vol. 81, Issue 3, pp.653-676
- Chan P., Ezzamel M. et Gwilliam D. (1993), « Determinants of Audit Fees for Quoted UK Companies », Novembre, Vol.20, pp.765-786
- CNCC Compagnie nationale des commissaires aux comptes, Code de déontologie professionnelle, CNCC Editions, Paris, 2002
- Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (Annexe au décret n° 2005-1412 du 16 novembre 2005)
- Cushing B. et Lobbecke J.K. (1986), « Comparison of Audit Methodologies of large accounting firms », *Studies in accounting research*, n°26, American Accounting Association.
- DeAngelo L.E. (1981), « Auditor size and audit quality », *Journal of accounting and Economics*, Vol.3, pp. 183-199
- Directive 2006/43/CE du parlement européen et du conseil du 17 mai 2006 concernant le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du conseil et abrogeant la directive 84/253/CEE du conseil.
- Emby C. et Etherington, L.D. (1996), « Performance evaluation of auditors: Role perceptions of superiors and subordinates », *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.15, pp. 99-110
- Francis J.R. (2006), « Are auditors compromised by non-audit services? Assessing the evidence », *Contemporary Accounting Research*, Vol.23, pp.747-60.
- Francis J.R., Bin K. (2006), « Disclosure of fees paid to auditors and the market valuation of earnings surprises », *Review of Accounting Studies*, Vol.11, pp. 495-523
- Goldman A. et Barlev B. (1974), « The Auditor-Firm Conflict of Interests: Its Implications for Independence », *The Accounting Review*, Octobre, Vol.49, pp.707-718
- Gu L. et Lee C.W., (1998), « Low Balling, Legal liability and auditor independence », *Accounting Review*, Octobre, Vol.73, pp.533-555

- Hartley R.V. et Ross T.L. (1972), « MAS and Audit independence: an Image Problem », *Journal of Accountancy*, Novembre, Vol.134, pp.42-51
- Higgs J.L., Skantz T.R. (2006), « Audit and Nonaudit Fees and the market's Reaction to earnings Announcements», *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Mai, Vol.25 , pp.1-26
- Ismail Z, Trotman. K.T. (1995), « The impact of the review process in hypothesis generation tasks», *Accounting, Organizations and Society*, Vol.20, pp. 345-357.
- Jensen W. et Meckling W. (1976), « Theory of the firm: managerial behavior, agency cost, and ownership structure », *Journal of Financial Economics*, Vol.3 , pp.305-360
- Knapp M.C. (1985), « Audit Conflict : An Empirical Study on the perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure », *The Accounting Review*, pp.202-211
- Knapp M.C. (1987), « An empirical study of Audit Committee support for auditors involved in technicals disputes with client management », *The Accounting Review*, Juillet, pp.578-588
- Koh H. C. et Mahathevan P. (1993), « The Effects Of Client Employment On Auditor Independence», *The British Accounting Review*, Vol.25, Septembre, pp.227-242
- Libby R. et Frederick D. M. (1990), « Experience and the Ability to Explain Audit Findings», *Journal of Accounting Research*, pp. 348-367
- Loi n° 2003-706 du 1<sup>er</sup> août 2003 relative à la sécurité financière, *Journal Officiel* du 2 août 2003, pp. 13220 et suivantes.
- Matsumura E.M et Tucker R.R. (1995), « Second Partner Review : An Analytical model », *Journal of Accounting Auditing and Finance*, pp.173-200
- Parker L.D. (1994), «Professional accounting body ethics: In search of the private interest», *Accounting, Organizations and Society*, Vol.19, pp. 507-525.
- Shafer W.E., Morris R.E. et Ketchand A.A. (1999), «The Effects of Formal Sanctions on Auditor Independence», *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol.18, supplement, pp. 85-101
- Shapiro S. (1987), « The social control of impersonal trust», *American Journal of Sociology*, Vol.93, pp.623-658
- Shockley R., (1981), « A Perceptions of Auditors' Independence : An Empirical Analysis », *The Accounting Review*, Octobre, Vol.56, pp.785-801
- Tsui J.S.L. et Gul F.A. (1996), « Auditors' behaviour in a audit conflict situation: a research note on the role of locus of control and ethical reasoning », *Accounting, Organization and Society*, Vol.21, pp 41-5

### Annexe 1 : Critères d'influence du CHOIX d'un cabinet d'audit

Quelles influences jouent, selon vous, les différents facteurs listés ci-dessous, dans le CHOIX d'un cabinet d'audit formulé par vos clients (AVANT tout contact et toute intervention de l'équipe dans l'entreprise)? La plupart des aspects ne sont pas directement observables. Nous vous demandons d'imaginer quelle peut être leur influence sur le choix d'un cabinet d'audit.

En % Auditeurs/Préparateurs	Aucune influence		Influence faible		Influence légèrement forte		Influence très forte	N/A	Moyenne
La bonne réputation du cabinet	0.0/0.0	0.0/0.0	1.9/4.5	1.9/4.5	16.7/25.8	30.6/22.7	48.1/40.9	0.9/1.5	6.22/5.92
La taille importante du cabinet	1.9/0,0	1.9/3.0	13.9/16.7	13.0/15.2	36.1/28.8	15.7/18.2	16.7/13.6	0.9/4.5	4.95/4.87
La spécialisation sectorielle du cabinet	1.9/0.0	2.8/4.5	14.8/6.1	14.8/9.1	26.9/31.8	17.6/22.7	20.4/24.2	0.9/1.5	4.98/5.37
Le montant des honoraires prévus	0.9/1,5	0.9/0.0	7.4/9.1	7.4/7.6	23.1/27.3	34.3/33.3	24.1/18.2	1.9/3.0	5.55/5.39
La proximité géographique du cabinet	4.6/9,1	8.3/7.6	23.1/ <b>24.2</b>	16.7/9.1	28.7/19.7	12.0/22.7	5.6/6.1	0.9/1.5	4.16/4.17

## Annexe 2 : Critères d'évaluation de la QUALITE de l'audit réalisé

2-1 Facteurs généraux									
Quelle influence, POSITIVE ou NEGATIVE, jouent, selon vous, les facteurs suivants sur la QUALITE de l'audit réalisé : En % Auditeurs/Préparateurs	négative forte		négative faible	nulle	positive faible		positive forte	N/A	Moyenne
La présence du cabinet comme auditeur de toutes les sociétés du groupe de l'entreprise auditée	1.2/0.0	1.2/0.0	0.0/0.0	4.9/10.4	13.4/12.5	17.1/37.5	62.2/35.4	0.0/4.2	2.28/2.02
Le grand nombre d'années d'expérience du CAC SIGNATAIRE sur le dossier	2.4/0.0	3.7/0.0	2.4/0.0	4.9/10.4	15.9/22.9	28.0/25.0	42.7/37.5	0.0/4.2	1.83/1.93
Le grand nombre d'années d'expérience des membres de L'EQUIPE D'AUDIT sur le dossier	1.2/0.0	1.2/0.0	3.7/4.2	4.9/2.1	13.4/12.5	25.6/39.6	50.0/39.6	0.0/2.1	2.05/2.11
Le fait que le cabinet soit de grande taille	1.2/0.0	1.2/0.0	3.7/10.4	25.6/27.1	32.9/29.2	19.5/20.8	11.0/8.3	4.9/4.2	1.00/0.89
Le fait que le cabinet soit de petite taille	1.2/6.3	17.1/8.3	15.9/33.3	48.8/31.3	6.1/10.4	1.2/4.2	1.2/0.0	8.5/6.3	-0.45/-0.53
Le fait que le cabinet d'audit appartienne à un réseau	1.2/0.0	2.4/0.0	6.1/0.0	18.3/33.3	24.4/25.0	29.3/27.1	17.1/12.5	1.2/2.1	1.21/1.19
Le fait que le cabinet ne procède qu'à une publicité discrète	1.2/0.0	2.4/4.2	3.7/2.1	78.0/56.3	3.7/16.7	0.0/8.3	1.2/4.2	9.8/8.3	-0.05/0.39

2-2 Facteurs d'influence de la QUALITE de l'audit directement liés au déroulement de la mission Nous vous demandons de préciser comment la QUALITE de l'audit que vous réalisez peut être, selon vous, influencée par ces différents facteurs.  En % : Auditeurs/Préparateurs	Aucune		faible		légèrement forte		très forte	N/A	Moyenne
L'importance du temps passé par l'équipe d'audit dans les locaux de l'entreprise	1.2/2.1	0.0/0.0	2.4/8.3	7.3/10.4	28.0/35.4	25.6/16.7	35.4/27.1	0.0/0.0	5.79/5.35
La prise en compte par l'équipe d'audit de la faible disponibilité du personnel de l'entreprise	3.7/4.2	1.2/0.0	11.0/6.3	14.6/18.8	24.4/39.6	25.6/18.8	18.3/12.5	1.2/0.0	5.07/4.96
La courtoisie des membres de l'équipe d'audit envers le personnel de l'entreprise auditée	2.4/4.2	1.2/2.1	0.0/0.0	2.4/6.3	15.9/29.2	31.7/33.3	46.3/25.0	0.0/0.0	6.09/5.54
La bonne qualité de la communication entre l'équipe d'audit et le MANAGEMENT de l'entreprise auditée	1.2/0.0	0.0/0.0	1.2/0.0	1.2/4.2	9.8/12.5	26.8/35.4	59.8/47.9	0.0/0.0	6.38/6.27
La bonne qualité de la communication entre l'équipe d'audit et le COMITE D'AUDIT (s'il existe dans l'entreprise auditée)	2.4/4.2	1.2/0.0	6.1/0.0	7.3/12.5	18.3/12.5	19.5/31.3	23.2/25.0	22.0/14.6	5.42/5.61
Le souci du cabinet de terminer l'audit dans les délais fixés avec l'entreprise	2.4/4.2	2.4/0.0	13.4/6.3	4.9/10.4	30.5/20.8	24.4/22.9	22.0/33.3	0.0/2.1	5.20/5.51
La fréquence élevée des visites du CAC signataire sur le site de l'entreprise	4.9/0.0	1.2/2.1	3.7/8.3	15.9/14.6	39.0/31.3	17.1/29.2	18.3/14.6	0.0/0.0	5.07/5.21
La bonne maîtrise du dossier par le CAC signataire	1.2% /0.0	0.0/0.0	6.1/0.0	1.2/8.3	18.3/2.1	20.7/27.1	52.4/62.5	0.0/0.0	6.07/6.44
La fréquence élevée de communication entre le	2.4/0.0	1.2/0.0	7.3/4.2	4.9/6.3	19.5/16.7	35.4/43.8	28.0/29.2	1.2/0.0	5.59/5.88

CAC signataire et l'équipe d'audit									
La capacité de l'auditeur, lors de la formulation de son opinion, à tenir compte des objectifs et contraintes de son client	6.1/4.2	0.0/0.0	11.0/0.0	12.2/8.3	24.4/8.3	22.0/37.5	20.7/41.7	3.7/0.0	5.05/5.96
La rigueur des procédures de travail du cabinet	1.2/0.0	1.2/2.1	4.9/6.3	7.3/6.3	17.1/25.0	23.2/25.0	43.9/35.4	1.2/0.0	5.86/5.71
La qualité de l'analyse du système de contrôle interne de l'entreprise par l'équipe d'audit	1.2/0.0	1.2/2.1	1.2/0.0	3.7/4.2	12.2/25.0	32.9/25.0	47.6/43.8	0.0/0.0	6.13/6.02
La qualité de la documentation des travaux de l'équipe d'audit	2.4/2.1	1.2/2.1	3.7/2.1	7.3/8.3	17.1/29.2	36.6/22.9	31.7/33.3	0.0/0.0	5.72/5.63
Le fait que l'auditeur et l'audité aient les mêmes valeurs professionnelles	3.7/8.3	6.1/2.1	13.4/14.6	14.6/16.7	24.4/16.7	19.5/16.7	17.1/22.9	1.2/2.1	4.79/4.77
Le respect strict du secret professionnel par les membres de l'équipe d'audit	9.8/4.2	2.4/0.0	4.9/0.0	7.3/12.5	18.3/10.4	24.4/27.1	32.9/43.8	0.0/2.1	5.27/5.87

2-3 Facteurs d'influence de la QUALITE liés aux caractéristiques plus générales de l'équipe d'audit et du cabinet Nous demandons de préciser comment la QUALITE de l'audit que vous réalisez peut être, selon vous, influencée par ces différents facteurs. Dans le cas où certains aspects ne vous sembleraient pas directement observables, nous vous demandons d'imaginer quelle peut être leur influence.  En % : Auditeurs/Préparateurs	Aucune		faible		légèrement forte		très forte	N/A	Moyenne
Le soin apporté à l'analyse des temps passés par les équipes d'audit sur leurs différents dossiers	6.1/6.3	3.7/4.2	15.9/6.3	14.6/22.9	32.9/31.3	12.2/18.8	13.4/8.3	1.2/2.1	4.57/4.62
Le fait que les collaborateurs du cabinet n'aient pas une charge de travail excessive	3.7/2.1	2.4/0.0	7.3/12.5	12.2/22.9	36.6/27.1	18.3/22.9	19.5/12.5	0.0/0.0	5.09/4.92
Le fait que les membres de l'équipe d'audit soient systématiquement évalués au sein de leur cabinet	3.7/4.2	3.7/0.0	15.9/10.4	8.5/16.7	31.7/27.1	25.6/29.2	8.5/10.4	2.4/2.1	4.76/4.96
Le fait que les membres de l'équipe d'audit aient un haut niveau de compétences techniques	1.2/0.0	0.0/0.0	1.2/0.0	2.4/4.2	17.1/12.5	31.7/27.1	46.3/56.3	0.0/0.0	6.15/6.35
Le fait que les membres de l'équipe d'audit aient un haut niveau de connaissance du domaine d'activité de l'entreprise auditée	1.2/0.0	0.0/0.0	2.4/4.2	8.5/10.4	26.8/25.0	29.3/18.8	31.7/41.7	0.0/0.0	5.74/5.83
Le fait que le cabinet n'ait jamais fait l'objet de mise en cause en responsabilité pour négligence	23.2/8.3	4.9/2.1	13.4/10.4	13.4/20.8	12.2/6.3	11.0/20.8	14.6/31.3	7.3/0.0	3.84/5.02
Le fait que les récents contrôles qualité externes du cabinet aient été positifs	13.4/4.2	2.4/4.2	17.1/12.5	7.3/8.3	25.6/29.2	20.7/18.8	7.3/18.8	6.1/4.2	4.29/4.93
Le fait que les membres des équipes d'audit aient des valeurs personnelles et professionnelles développées	6.1/2.1	0.0/2.1	6.1/6.3	7.3/14.6	24.4/18.8	22.0/39.6	31.7/16.7	2.4/0.0	5.43/5.31
Le soin apporté par le cabinet aux déclarations annuelles d'activités destinées à la CNCC	37.8/16.7	7.3/12.5	14.6/16.7	19.5/10.4	12.2/20.8	2.4/6.3	1.2/8.3	4.9/8.3	2.72/3.64
Le fait que le CAC signataire respecte ses obligations fiscales personnelles (exemple : paiement de l'IR)	37.8/20.8	6.1/12.5	14.6/12.5	14.6/12.5	13.4/14.6	4.9/10.4	1.2/10.4	7.3/6.3	2.78/3.64

Le fait que le CAC signataire ne commette pas de faute PERSONNELLE en dehors de sa mission (ex : conduite en état d'ivresse)	35.4/31.3	11.0/14.6	24.4/6.3	9.8/16.7	9.8/14.6	3.7/2.1	0.0/8.3	6.1/6.3	2.56/3.09
Le fait que le CAC signataire ne commette pas de faute PROFESSIONNELLE en dehors de sa mission (ex : en tant que Dirigeant du cabinet, expert comptable,...)	13.4/12.5	4.9/0.0	13.4/6.3	9.8/12.5	29.3/25.0	11.0/12.5	14.6/25.0	3.7/6.3	4.33/4.87
Le fait que le CAC signataire ne rencontre pas de difficultés personnelles pendant la mission (ex : décès d'un proche)	15.9/25.0	8.5/2.1	20.7/22.9	17.1/29.2	23.2/10.4	6.1/2.1	3.7/4.2	4.9/4.2	3.59/3.22
Le fait qu'aucun des membres de L'EQUIPE D'AUDIT ne rencontre de problèmes personnels pendant la mission (ex : décès d'un proche)	13.4/20.8	7.3/8.3	18.3/22.9	8.5/27.1	26.8/12.5	15.9/2.1	7.3/2.1	2.4/4.2	4.08/3.17
Le respect, par le CAC signataire, de tous ses engagements envers les tiers (ex : restitution d'honoraires dus à un confrère,...)	18.3/16.7	6.1/4.2	18.3/14.6	13.4/16.7	20.7/12.5	12.2/10.4	7.3/16.7	3.7/8.3	3.81/4.11

### Annexe 3 : Critères de choix et d'évaluation de la QUALITE de l'audit réalisé

La série de critères présentée dans cette partie peut influencer A LA FOIS : - le processus de CHOIX, a priori, d'un cabinet d'audit, - et la QUALITE de l'audit réalisé, à postérieur, dans l'entreprise. Quelle influence associez-vous à chacun de ces facteurs dans les deux situations envisagées : En % : Influence sur le choix : Auditeurs/Préparateurs Influence sur la qualité : Auditeurs/Préparateurs	Aucune	très faible	faible	légèremen t faible	légèrement forte	forte	très forte	N/A	Moyenne
Le fait que le CAC signataire ait un haut niveau de compétences techniques	2.5/2.1 0.0/2.1	3.7/2.1 3.7/0.0	3.7/6.3 0.0/4.2	1.2/2.1 1.2/4.2	23.5/16.7 12.3/16.7	39.5/50.0 34.6/45.8	24.7/18.8 48.1/27.1	1.2/2.1 0.0/0.0	4,6/4,6 5,2/4,8
Le fait que le CAC signataire ait un haut niveau de connaissance du domaine d'activité de l'entreprise auditée	0.0/2.1 1.2/2.1	2.5/6.3 2.5/0.0	0.0/8.3 1.2/6.3	2.5/8.3 4.9/12.5	25.9/20.8 11.1/20.8	40.7/31.3 43.2/25.0	28.4/22.9 35.8/ <b>33.3</b>	0.0/0.0 0.0/0.0	4,9/4,2 4,9/4,6
La capacité du cabinet d'audit à informer régulièrement l'entreprise auditée des évolutions dans les règles comptables	0.0/4.2 6.2/4.2	7.4/0.0 3.7/2.1	12.3/14.6 6.2/6.3	9.9/6.3 4.9/8.3	28.4/29.2 19.8/16.7	24.7/ <b>29.2</b> 46.9/47.9	12.3/16.7 11.1/14.6	4.9/0.0 1.2/0.0	3,9/4,1 4,2/4,3
Le fait que le cabinet participe au fonctionnement des instances professionnelles (Compagnie des Commissaires aux comptes,...)	23.5/16.7 17.3/16.7	8.6/18.8 7.4/16.7	19.8/20.8 14.8/16.7	9.9/10.4 12.3/12.5	17.3/18.8 32.1/10.4	16.0/8.3 12.3/ <b>18.8</b>	3.7/6.3 2.5/8.3	1.2/0.0 1.2/0.0	2,5/2,5 2,8/2,7

#### Annexe 4 : Critères d'ordre général

Quelle influence générale, POSITIVE ou NEGATIVE, les facteurs suivants ont-ils, selon vous, sur la QUALITE de l'audit légal ? (S'il est fait référence à des dispositions réglementaires que vous ne connaissez pas, nous vous demandons de vous représenter quelle peut être leur portée). En % : Auditeurs/Préparateurs	négative forte		négative faible	nulle	positive faible		positive forte	N/A	Moyenne
Mise en place du Haut conseil du commissariat aux comptes pour encadrer et superviser la profession des commissaires aux Comptes	2.5/0.0	3.8/2.2	3.8/2.2	24.1/19.6	34.2/32.6	19.0/32.6	11.4/10.9	1.3/0.0	0.88/1.24
Le fait que le code de déontologie de l'indépendance des commissaires aux comptes ait désormais force de loi	1.3/0.0	0.0/2.2	1.3/2.2	21.5/23.9	24.1/23.9	36.7/32.6	13.9/15.2	1.3/0.0	1.36/1.28
Renforcement de la procédure du Contrôle qualité de la profession	1.3/2.2	1.3/0.0	0.0/2.2	15.2/8.7	29.1/37.0	39.2/34.8	13.9/15.2	0.0/0.0	1.43/1.43
Présence de magistrats dans la chambre de discipline des Commissaires aux comptes	6.3/0.0	3.8/2.2	8.9/2.2	44.3/52.2	21.5/15.2	10.1/10.9	2.5/10.9	2.5/6.5	0.14/0.67
Obligation de nommer deux commissaires aux comptes dans certaines entités (groupes, sociétés cotées)	2.5/0.0	1.3/2.2	1.3/2.2	10.1/23.9	24.1/23.9	31.6/21.7	29.1/23.9	0.0/2.2	1.63/1.36
Obligation de publication des honoraires d'audit	1.3/2.2	1.3/0.0	1.3/6.5	53.2/41.3	20.3/17.4	13.9/21.7	5.1/10.9	3.8/0.0	0.58/0.80
Interdiction de toute rémunération proportionnelle ou conditionnelle sur la mission d'audit	1.3/2.2	1.3/2.2	2.5/2.2	17.7/23.9	19.0/15.2	21.5/23.9	31.6/28.3	5.1/2.2	1.56/1.38
Rotation obligatoire tous les 6 ans des CAC personnes physiques des sociétés cotées	2.5/2.2	5.1/2.2	11.4/4.3	13.9/17.4	25.3/21.7	17.7/32.6	22.8/19.6	1.3/0.0	1.01/1.30

Interdiction, pour le CABINET, de fournir à l'entreprise audité toute prestation de conseil (liens professionnels concomitants)	1.3/2.2	3.8/6.5	2.5/8.7	11.4/17.4	15.2/10.9	26.6/28.3	39.2/26.1	0.0/0.0	1.72/1.17
Interdiction, pour toute entité MEMBRE DU RESEAU du cabinet, de fournir à l'entreprise audité toute prestation de conseil (liens professionnels concomitants)	1.3/2.2	1.3/2.2	3.8/13.0	22.8/23.9	19.0/8.7	26.6/26.1	25.3/23.9	0.0/0.0	1.38/1.09
Interdiction, pour le cabinet et toute entité de son réseau, d'avoir fourni à l'entreprise audité toute prestation de conseil DANS LES 2 ANNEES précédent la nomination (liens professionnels antérieurs)	2.5/2.2	2.5/8.7	7.6/6.5	19.0/30.4	26.6/10.9	24.1/28.3	17.7/13.0	0.0/0.0	1.080.76
Interdiction de tout lien personnel entre le CAC signataire et la société audité	1.3/0.0	1.3/0.0	1.3/2.2	8.9/13.0	16.5/6.5	24.1/32.6	45.6/45.7	1.3/0.0	1.96/2.07
Interdiction de tout lien personnel entre les membres de L'EQUIPE D'AUDIT et la société audité	1.3/2.2	0.0/0.0	2.5/0.0	8.9/21.7	20.3/13.0	36.7/34.8	29.1/28.3	1.3/0.0	1.77/1.61
Interdiction de tout lien financier entre l'entreprise audité et les membres de L'EQUIPE D'AUDIT	1.3/0.0	0.0/0.0	0.0/0.0	7.6/13.0	17.7/4.3	27.8/23.9	44.3/58.7	1.3/0.0	2.05/2.28
Interdiction, pour le CAC signataire, de percevoir de l'entreprise audité un montant d'honoraires trop important par rapport à la totalité de ses honoraires	1.3/2.2	2.5/2.2	2.5/0.0	19.0/10.9	11.4/6.5	30.4/32.6	29.1/41.3	3.8/4.3	1.54/1.93