



HAL
open science

Qualité de l'audit et Satisfaction de l'audité : Chronique d'une Innovation Ordinaire

Fabien Cerruti, Christelle Richard

► **To cite this version:**

Fabien Cerruti, Christelle Richard. Qualité de l'audit et Satisfaction de l'audité : Chronique d'une Innovation Ordinaire. LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE, May 2008, France. pp.CD Rom. halshs-00522438

HAL Id: halshs-00522438

<https://shs.hal.science/halshs-00522438>

Submitted on 30 Sep 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.

Qualité de l'audit et Satisfaction de l'audité : Chronique d'une Innovation Ordinaire

Fabien CERUTTI* et Chrystelle RICHARD**

Résumé

L'objectif de la recherche présentée est d'examiner le rôle que peut jouer un référentiel qualité dans la relation entre l'auditeur et l'audité. Pour cela, nous avons étudié les origines d'une association regroupant neuf cabinets français, l'ADACEIP (Association de Développement des Activités de Commissariat aux comptes dans les Entités d'Intérêt Public), ainsi que la démarche qualité qu'elle a mise en œuvre à travers la publication d'un référentiel qualité, l'*Audit Statutaire Premium*. Des entretiens ont été menés avec l'ensemble des membres fondateurs du projet. Leur analyse a mobilisé deux branches de la sociologie. En premier lieu, la sociologie des professions a permis de comprendre la genèse de l'ADACEIP comme une stratégie de survie sur un marché dominé par les *Big Four*. En second lieu, la sociologie de l'innovation a proposé d'interpréter l'*Audit Statutaire Premium* comme un projet bousculant l'ordre établi d'une profession où la notion de 'satisfaction du client' semble compromettre l'assurance d'une indépendance de l'auditeur. Ces deux éclairages théoriques nous amènent à établir un lien réflexif entre la qualité de l'audit et la satisfaction de l'audité. Selon nous, cette réflexivité contribue à l'idée selon laquelle un audit est le coproduit de deux acteurs, l'auditeur et l'audité.

Mots clés – Audit, Qualité, Sociologie, Profession, Innovation.

Abstract

Audit Quality and Auditee Satisfaction: Chronicle of an Ordinary Innovation

The objective of this research is to examine the role which a quality framework plays in the relationships between the auditor and the auditee. For that, we study the origins of an association gathering nine French audit companies, called the ADACEIP (Association of Development of the Activities of Audit in the Entities of Public Interest) as well as the quality procedure which is settled up through the publication of the quality framework (Statutory Audit Premium). Interviews are conducted with all the ADACEIP members. Their interpretation is based on two branches of sociology. The sociology of professions makes it possible to understand the genesis of the ADACEIP as the assertion of a professionalism turned towards a strong defence of the medium-sized audit companies and as the strategy of survival. The sociology of innovation proposes to interpret the Statutory Audit Premium as a project hustling the established order of a profession where the concept of 'client satisfaction' is highlighted but seems to compromise the insurance of a constraining and however essential independence. These two theoretical interpretations then lead us to underline the necessarily durable character of the relationship auditor - auditee and to establish a reflexive link between the audit quality and the satisfaction of the auditee. This reflexivity contributes to the idea according to which an audit is the co-product of two actors, the auditor and the auditee.

Key words – Audit, Quality, Sociology, Profession, Innovation.

Correspondance : Chrystelle Richard
DRM-CREFIGE, Université Paris-Dauphine
Place du Maréchal de Lattre de Tassigny
75775 Paris Cedex 16
chrystelle.richard@dauphine.fr

* Auditeur

** Maître de conférences

Qualité de l'audit et Satisfaction de l'audité : Chronique d'une Innovation Ordinaire

1. Introduction

« Le client est à l'heure actuelle le grand absent des différentes réglementations à laquelle la profession est soumise. Notre objectif est d'élaborer un référentiel qualité qui tienne compte de ses attentes » explique Gérard Varona¹, président de la compagnie des conseils et experts financiers. « La concentration du secteur de l'audit est un sujet de préoccupation à Bruxelles comme à Paris ou même à Londres. La dynamique du marché ne peut pas être renversée, mais il faut préserver un choix pour les entreprises et donc offrir une alternative » précise Jacques Potdevin², président de la Fédération Européenne des Experts-Comptables. Ces deux professionnels résument bien l'état actuel du marché français de l'audit. C'est dans ce cadre que le projet 'Audit Statutaire Premium' a vu le jour, il y a à peine quelques mois, fruit d'une association regroupant une dizaine de cabinets français, « l'Adaceip³ ». Proposant une série d'engagements prônant une haute qualité des services de commissariat aux comptes, l'Audit Statutaire Premium est un référentiel qualité principalement dirigé vers les attentes des audités.

L'un des fondements économiques majeurs de l'audit est son inscription au sein d'une relation d'agence (Jensen & Meckling, 1976). Dans un tel schéma, il doit exister une relation d'engagement entre deux parties, c'est-à-dire l'obligation pour une personne, « l'agent », de rendre compte de ses actes à une autre personne, « le principal ». Dans ce cadre, l'audit agit comme un mécanisme réducteur des coûts d'agence liés à l'asymétrie d'information entre ces deux acteurs. Ces coûts sont tous ceux engendrés par la relation d'agence entre le dirigeant et l'actionnaire, qu'il s'agisse des coûts supportés par l'actionnaire pour surveiller l'exécution de la politique des dirigeants, ou encore des coûts engagés par les dirigeants pour démontrer qu'ils respectent leurs obligations. Ainsi, selon l'expression proposée par Shapiro (1987, p. 635), l'auditeur externe est le véritable « gardien de la confiance » nécessaire au bon fonctionnement des marchés financiers.

L'analyse d'un référentiel qualité sur le marché de l'audit peut être menée dans des directions différentes : dans une perspective économique, on peut se demander quel peut être

¹ *Option Finance*, 10 avril 2007

² *Les Echos*, 4 avril 2007

³ Adaceip : Association de Développement des Activités de Commissariat aux comptes dans les Entités d'Intérêt Public

l'impact d'un regroupement de praticiens n'appartenant pas aux *big four*⁴ sur le marché de l'audit. Dans une perspective psychologique, on peut s'interroger pour savoir si le jugement de l'auditeur est influencé par la présence d'une charte qualité dans son cabinet. Dans une perspective sociologique, on peut chercher à comprendre quelles interactions entre l'auditeur et l'audité révèle un référentiel qualité. C'est ce dernier axe que nous avons ici retenu car selon nous, l'origine et le développement d'un référentiel qualité orienté vers l'audité mettent en jeu des relations non seulement entre les auditeurs participants au projet mais aussi entre ces auditeurs et leurs « clients ». La question de recherche à laquelle nous allons nous attacher est donc la suivante : Quel est le rôle d'un référentiel qualité dans la relation entre l'auditeur et l'audité ?

La méthode employée est qualitative. Des entretiens semi-directifs ont été menés avec l'ensemble des membres fondateurs de l'ADACEIP. Le contenu de ces entretiens a été analysé de manière à donner du sens à la mise en place de l'Audit Statutaire Premium. Cette interprétation a mobilisé deux branches de la sociologie : celle des professions et celle de l'innovation. La sociologie des professions permet ainsi de comprendre les stratégies que mènent les professionnels comptables pour légitimer leurs pratiques ou défendre leur statut. Une association telle que l'Adaceip, regroupant des praticiens n'appartenant ni aux *big four* ni aux cabinets de très petite taille, mérite ici une attention particulière. La sociologie des professions constitue donc une base théorique féconde pour notre étude. Mais l'originalité de cette recherche est de montrer en quoi la sociologie de l'innovation représente aussi un cadre fructueux pour découvrir et interpréter le rôle d'un référentiel qualité dans la relation entre l'auditeur et l'audité. En effet, il nous semble que l'Adaceip et sa démarche essaient de bousculer une image donnée et un fonctionnement connu de la profession comptable.

Que trouvons-nous ? Ces deux éclairages théoriques nous amènent alors à souligner le caractère nécessairement durable de la relation auditeur – audité et à établir un lien réflexif entre la qualité de l'audit et la satisfaction de l'audité. Selon nous, cette réflexivité contribue à l'idée selon laquelle un audit est le coproduit par deux acteurs, l'auditeur et l'audité, rejoignant ainsi la thèse de Power (1995) selon laquelle l'audit est un ensemble d'accords négociés collectivement.

Notre article s'articule comme suit : dans un premier temps, nous expliquerons l'élaboration de la problématique à travers une revue de la littérature (section 2). Pour répondre à notre question de recherche, nous détaillerons dans un deuxième temps notre

⁴ Il s'agit de l'expression habituellement consacrée aux quatre plus grands cabinets d'audit dans le monde.

méthodologie, fondée sur une démarche interprétative et qualitative (section 3). La sociologie des professions permet de comprendre l'Adaceip comme l'illustration d'une stratégie de survie des petits cabinets (section 4). La sociologie de l'innovation souligne l'innovation que constitue un référentiel qualité orienté vers la satisfaction du client (section 5). La relation réflexive entre qualité de l'audit et satisfaction de l'audité sera alors discutée (section 6).

2. La revue de littérature : un référentiel qualité pour satisfaire l'audit

L'objectif de cette deuxième section est d'exposer un état des recherches en audit comme point de départ de l'étude du référentiel 'Audit Statutaire Premium'. L'« Audit Statutaire Premium » est un référentiel qualité établi conjointement par l'Association de Développement des Activités de Commissariat aux comptes pour les Entités d'Intérêt Public (Adaceip) et l'Association Française pour l'Assurance de la Qualité (AFAQ), elle-même organisme de certification de l'Association Française de Normalisation (AFNOR). Parmi l'ensemble des offres de certification proposées par l'AFAQ, le référentiel en question correspond au label « AFAQ Engagement de Services », ce qui signifie que l'entreprise souhaitant être labellisée doit respecter une série d'engagements correspondant à un certain niveau de qualité sur le service fourni. Le référentiel, destiné à des cabinets de taille moyenne, traite de l'activité d'audit légal de sociétés dites 'entités d'intérêt public' ou 'EIP' : il s'agit des entreprises dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé, ainsi banques et compagnies d'assurance comprises. Le référentiel contient une série de douze engagements tels que l'indépendance de l'auditeur, la haute compétence des équipes d'audit, l'accueil de qualité, la réactivité, ou encore la contribution à un co-commissariat aux comptes apporteur de valeur. La lecture de ce référentiel révèle un certain nombre de mots-clés qui constituent des concepts, des notions souvent complexes et interdépendantes, c'est-à-dire in fine de véritables objets de recherche.

L'environnement du référentiel qualité : la profession comptable et le marché de l'audit en France

Depuis la fin du XIX^e siècle, le modèle professionnel comptable français traverse une histoire mouvementée. Il peut s'analyser comme un ensemble de jeux sociaux menés par de multiples acteurs, parmi lesquels l'Etat a une place prépondérante (Bocqueraz, 2000). A la création de l'Ordre des Experts Comptables en 1942, la profession se veut en effet très liée

aux pouvoirs publics ; le plan comptable général (PCG) matérialise d'ailleurs assez bien l'emprise de l'Etat sur la comptabilité des sociétés à cette époque (Colasse, 2007). Les praticiens, par ailleurs organisés en profession libérale, souhaitent s'inspirer du modèle des avocats et des notaires. Ramirez (2003, p. 69) qualifie cette profession de « confidentielle », regroupant en ce temps-là à peine une dizaine de milliers de membres, pour la plupart des « notables ». Ainsi, contrairement à la situation en Grande Bretagne, le commissariat aux comptes peine à se développer en France et n'est assuré, tant bien que mal, que par un très petit nombre d'associés parisiens : les « comptables agréés ». La compétence de ces acteurs a été par la suite largement remise en question. Le commissariat aux comptes, dans les années 1970, n'est donc qu'en formation. La demande d'audits contractuels, c'est-à-dire de missions autres que le commissariat aux comptes, est en augmentation, de plus en plus d'entreprises souhaitant s'introduire en Bourse. Cette nouvelle situation profite aux cabinets disposant de moyens suffisants, d'autant qu'il n'existe pas encore de véritable marché pour cette activité. C'est en fait à cette époque que les services d'audit connaissent leur véritable essor : les grands cabinets diffusent leurs outils et leurs méthodes, notamment l'audit analytique (Colasse, 2007). Les institutions ne voient pas d'un bon œil le développement des *Big* en France et décident de mener des actions de défense de la profession française. C'est dans ce cadre que l'Association Française de Défense de l'Audit (AFDA) est créée en 1982. Toutefois, elle ne résiste pas à l'ascension des *Big* sur le marché qui, en rachetant petit à petit des cabinets nationaux, récupèrent un grand nombre de mandats d'audit légal. Ainsi la domination du marché par les grands cabinets est en marche. Le dernier enjeu, qui donne au marché de l'audit sa configuration actuelle, est celui de la conquête par les cabinets du marché des sociétés cotées. En effet, par leur présence sur le marché du commissariat aux comptes, les grands cabinets s'affirment petit à petit sur des prestations de conseil (conseil juridique, conseil stratégique, conseil fiscal...), ce qui étend leur rôle. En France, les grands cabinets savent parfaitement saisir ces opportunités du fait de moyens financiers et humains importants ; pour Ramirez (2003), les *Big* implémentent donc véritablement leur modèle professionnel dans le contexte français.

En 1976, une commission d'enquête sénatoriale américaine⁵ souligne que le marché de l'audit des sociétés cotées est en grande partie concentré entre les mains de huit firmes, les *Big Eight*. Cette situation faisait effectivement, au moins depuis une dizaine d'années déjà, l'objet de plusieurs recherches empiriques aux Etats-Unis (Zeff & Fossum, 1967 ; Rhode *et*

⁵ United States Congress, Senate, Subcommittee on Reports, Accounting and Management (1976) : "The Accounting Establishment", *S. Study, 94th congress, 2nd session*, pp. 43-46.

al, 1974 ; Schiff & Fried, 1976). A l'aide d'indices économiques de mesure de la concentration, tels que l'index d'Hirschmann-Herfindahl (HHI), une forte concentration du marché d'audit est établie. Parallèlement, et en réponse à ce constat, les cabinets d'audit se défendent en démontrant que l'audit, aux Etats-Unis, est un marché très compétitif. De nombreuses études théoriques et professionnelles l'ont confirmé (Dopuch & Simunic, 1980 ; Weston, 1980 ; Hermanson *et al*, 1987). Plusieurs vagues de fusions tendent néanmoins à provoquer un nouvel accroissement de la concentration du marché de l'audit. Deux rapprochements successifs de cabinets, en 1989, font passer des *Big Eight* aux *Big Six* ; ils constituent, à nouveau, un terrain d'étude de la concentration du marché à la fois aux Etats-Unis (Tonge & Wootton, 1991 ; Yardley *et al*, 1992 ; Francis *et al*, 1999) et en Grande Bretagne (Peel, 1997 ; Beattie et Fearnley, 1998). Selon ces recherches, le marché mondial présenterait petit à petit les caractéristiques d'un oligopole. Piot (2007) explique d'ailleurs que les « mégafusions » de cabinets d'audit peuvent avoir deux conséquences opposées. Tout d'abord, ces rapprochements affecteraient négativement le comportement des cabinets d'audit : « une concentration excessive des fournisseurs favorise la collusion, porte atteinte à la compétitivité des biens ou services offerts (en terme de prix ou de qualité), et contribue donc à générer des rentes anormales de type oligopolistiques » (Piot, 2007, p. 2). A l'inverse, une analyse selon laquelle performance et concentration sont liées, pourrait venir contrebalancer ce premier effet : le rapprochement entraînerait des économies d'échelle et un gain d'apprentissage, et donc des compétences accrues. Ainsi la concentration permettrait de rendre les cabinets d'audit plus compétitifs. Il ressort des études académiques que la compétitivité des cabinets d'audit ne semble pas avoir été réellement affectée par les fusions : les honoraires n'ont pas évolué en défaveur du « consommateur » (Iyer & Iyer, 1996 ; Ivancevich & Zardkoohi, 2000). Malgré ce constat, aujourd'hui, les régulateurs restent inquiets. Le danger des multiples fusions est aujourd'hui fortement montré du doigt, les *Big Six* étant récemment passés aux *Big Five* puis aux *Big Four*. Cette tendance à une concentration toujours plus forte est à la fois perçue comme une entrave au libre exercice des forces du marché, représentant une source de déséquilibres importants entre les offres proposées et les prix pratiqués, et comme un frein à l'assurance d'une sécurité financière suffisante (Cox, 2006). C'est le point de vue que défend l'Adaceip qui promeut une concurrence « saine et ouverte »⁶.

⁶ Extrait du document de présentation du référentiel 'Audit Statutaire Premium' de l'Adaceip.

L'objet du référentiel qualité : de la qualité de l'audit à la satisfaction de l'audité

La qualité de l'audit est un thème faisant toujours l'objet de nombreux travaux de recherche. De plus, la récente vague de scandales financiers ayant engendré un grand nombre de questionnements quant à la fiabilité des systèmes de contrôles à la fois internes et externes, les professionnels et les théoriciens s'interrogent à nouveau sur ce que signifie un audit de qualité (Francis, 2004). Tandis que les praticiens voient généralement la qualité d'un audit comme la conformité du travail fourni aux normes professionnelles en vigueur, pour les chercheurs la qualité de l'audit recouvre de multiples dimensions. Dans la littérature académique, le concept de qualité de l'audit se conçoit traditionnellement à partir de la définition de DeAngelo (1981, p. 180) : il s'agit de « la probabilité conjointe qu'un auditeur donné découvre une infraction dans le système comptable du client et qu'il rende compte de cette infraction » (p. 180). Cette définition, confortée par la suite par de nombreux chercheurs (Flint, 1988 ; Knapp, 1991 ; Moizer, 1997), se décompose en deux éléments : le fait de détecter l'infraction, puis le fait d'en rendre compte. On considère généralement que la première composante est liée à la compétence de l'auditeur tandis que la seconde se réfère à son indépendance, les deux composantes étant difficilement observables par les tiers.

La compétence est définie dans les normes professionnelles. Cette compétence « technique » attendue de l'auditeur comprend nécessairement la compréhension de la méthodologie d'audit. La méthodologie a pu varier, au fil du temps et selon les cabinets d'audit, mais l'approche par les *business risks* est aujourd'hui utilisée par la plupart des auditeurs. Elle implique que l'auditeur comprenne l'activité et l'environnement de son client pour évaluer ses risques stratégiques et opérationnels (Bell *et al*, 1997). Dès lors, le travail de l'auditeur ne se limite plus à la vérification de transactions comptables, mais intègre une compréhension approfondie du métier de l'audité (Erickson *et al*, 2000). La formulation par l'auditeur d'une opinion met également en œuvre son jugement professionnel. Comme l'explique Bertin (2001, pp. 111-112), « le jugement de l'auditeur apparaît comme un phénomène complexe qui repose sur des aptitudes cognitives intrinsèques de l'auditeur, ses aptitudes et connaissances techniques, son expérience ainsi que des facteurs organisationnels et psychologiques difficilement dissociables ». Ainsi la compétence du professionnel résulte de sa capacité à rechercher et sélectionner des informations (Biggs *et al*, 1988 ; Simnett & Trotman, 1989), puis à formuler des hypothèses et prendre une décision (Asare & Wright, 1997). En outre, la confiance exprimée par le professionnel en son propre jugement joue un rôle ambivalent : selon la complexité des tâches à effectuer, la confiance pourrait faciliter ou

troubler le jugement (Chung & Monroe, 2000). Par ailleurs, si les connaissances techniques s'acquièrent par la formation initiale, l'expérience se construit par la pratique sur le terrain et améliore au fil du temps la compétence de l'auditeur (Abdolmohammadi & Wright, 1987 ; Ismail & Trotman, 1995). Ainsi, il se dégage de la notion de compétence une dimension nettement plus subjective, ce qui la rend très difficile à appréhender. Si elle s'appuie sur des connaissances pour permettre au professionnel d'exprimer une opinion sur la sincérité des états financiers, la compétence met finalement en jeu de véritables capacités relationnelles. La compétence de l'auditeur passe d'abord par l'exercice de son savoir-faire, mais elle est plus que cela : l'auditeur doit délivrer à son client un véritable service à valeur ajoutée, c'est-à-dire une prestation qui aille au delà de la simple vérification des comptes (Jeppesen, 1998). Il doit démontrer de véritables qualités « comportementales » dans sa relation avec l'audit : au-delà de l'expertise et de l'expérience, la réponse des équipes d'audit aux besoins du client est un aspect essentiel de la qualité de l'audit pour les préparateurs des comptes (Carcello *et al*, 1992). Comme l'explique Richard (2001), la compétence relationnelle est un élément essentiel de la qualité de l'audit : « Apparaissant comme le carrefour de flux d'informations internes et externes, de savoirs tacites et explicites, le commissaire aux comptes inscrit alors sa compétence relationnelle au cœur du processus d'audit » (p. 44). Ainsi, la compétence de l'auditeur est une notion complexe, à la fois visible et invisible, technique et relationnelle, finalement individuelle et collective (Colasse, 2007). Il n'est pas surprenant de retrouver ces éléments dans les engagements du référentiel 'Audit Statutaire Premium', qui met à disposition une compétence à la fois technique (« Mettre en place des équipes hautement compétentes ») et relationnelle (« Assurer une démarche de relations permanentes avec le client »)⁷. Ce caractère multidimensionnel de la compétence se retrouve également dans la seconde composante de la qualité de l'audit : l'indépendance.

L'indépendance de l'auditeur est l'une des clés de voûte du contrôle externe et occupe une place essentielle dans la réglementation de l'audit légal. Le récent Code de déontologie des commissaires aux comptes⁸ constitue, en France, un recueil précis de règles relatives à l'indépendance de l'auditeur ; il énumère plusieurs interdictions et incompatibilités qui exigent du commissaire aux comptes une indépendance financière et organisationnelle : par exemple, les honoraires perçus lors d'une mission ne doivent pas dépasser un certain pourcentage du chiffre d'affaires du cabinet, et les membres de l'équipe d'audit ne doivent

⁷ Pour une présentation des engagements du référentiel, voir l'**annexe 1**.

⁸ Décret N° 2005-1412 du 16 novembre 2005 portant approbation du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

pas détenir de liens professionnels ou familiaux avec l'équipe auditée. Illustrant bien la nécessité de l'indépendance de la fonction d'audit externe, la lecture de cette réglementation permet de dégager deux éléments : l'auditeur doit à la fois être indépendant (indépendance de fait) et paraître indépendant (indépendance d'apparence). L'indépendance de fait est identifiée par Mautz et Sharaf (1961) comme un état d'esprit psychologique. Elle désigne l'attitude d'objectivité et d'impartialité de l'auditeur ; il s'agit donc d'un processus mental propre à chaque individu, et qui n'est pas observable par les tiers. Si les auditeurs doivent toujours *être* indépendants, ils doivent également le montrer aux tiers extérieurs : on parle de l'indépendance d'apparence. De cette façon, l'auditeur démontre explicitement qu'il agit en toute indépendance de l'entité auditée et que le marché peut avoir confiance en son jugement. Enfin, si certaines études appréhendent la compétence et l'indépendance de façon séparée (Flint, 1988 ; Watts & Zimmerman, 1986), des travaux plus récents mettent en évidence une relation complexe entre ces deux notions (Lee & Stone, 1995). Les caractéristiques de la relation auditeur-auditée ont été examinées dans cette perspective (Beattie *et al*, 2000 ; Richard, 2006). A travers son étude, Richard (2006) met ainsi en évidence une relation de parité entre le commissaire aux comptes et le directeur financier, relation affectant à la fois l'indépendance et la compétence de l'auditeur ; la qualité optimale de l'audit semble finalement résulter d'un équilibre subtil entre ces deux éléments.

Comme nous l'avons indiqué, la qualité du service fourni par les cabinets d'audit est très difficilement observable par les tiers ; les interlocuteurs des commissaires aux comptes ne peuvent pas déterminer directement l'ampleur des travaux réalisés (Wright, 1988), notamment du fait de leur confidentialité et de l'application du secret professionnel. Dès lors, la qualité apparente de l'audit est approchée au moyen de substituts : la taille du cabinet et sa réputation. Malgré les récents scandales ayant ébranlé la profession, les études de la relation entre la taille d'un cabinet et la qualité de l'audit donnent généralement la même conclusion : plus un cabinet est grand (ce qui se traduit souvent par l'appartenance à un réseau international), plus l'audit est de qualité. Cette relation est mise en évidence par De Angelo (1981) mais Francis (2004) souligne que la dichotomie « *Big Four/Non-Big Four* » ne signifie pas forcément que la qualité d'audit soit toujours meilleure dans les grands cabinets : la qualité est en moyenne meilleure et aujourd'hui, des différences sont observées à l'intérieur même du groupe des *Big Four*. Plusieurs chercheurs ont ensuite mis en évidence les limites de ces deux indicateurs : Sutton et Lampe (1991) expliquent que taille et réputation ne permettent pas de résoudre le problème de l'invisibilité de la compétence et de l'indépendance par les tiers. Les travaux académiques doivent alors se fonder sur le point de vue des tiers

pour identifier les attributs de la qualité. L'idée est de connaître les déterminants de la satisfaction de l'audité et la manière dont ils sont liés à la qualité de l'audit.

Les premières études se situent dans les années 1980 et cherchent à identifier de quoi dépend la satisfaction d'un client dans une vente de biens puis dans la délivrance d'une prestation. Dans le domaine des services, Oliver (1980) avance que la satisfaction du client, dénommé alors « consommateur », est avant tout liée à l'idée qu'il se fait, à l'avance, du niveau de qualité qui devrait lui être fourni. Dans cette lignée, Parasuraman *et al* (1985) conçoivent un modèle de la qualité de service telle qu'elle est perçue par le client. Par ailleurs, Crosby *et al* (1990) puis Ganesan (1994) et Morgan & Hunt (1994) tentent de caractériser la relation entre l'acheteur et le vendeur. Ces chercheurs mettent en évidence le rôle fondamental de la confiance, des valeurs partagées et des similarités entre les deux acteurs dans la probabilité d'échanges futurs entre eux ; la qualité de service est donc fonction de la qualité de la relation entretenue. Sirdeshmukh *et al* (2002) vont plus loin dans la nature de la relation entre la firme et son client. Leurs travaux font ressortir que la compétence, la bienveillance et la capacité à résoudre les problèmes sont trois facteurs essentiels producteurs de confiance. Les valeurs partagées viennent ensuite appuyer cette confiance pour la transformer en loyauté, élément alors déterminant dans la qualité de la relation. Enfin, Taylor et Baker (1994) synthétisent toute une série de recherches sur la question du lien entre la qualité de service perçue et la satisfaction du client dans les intentions d'achat du client. Ce lien apparaît alors plutôt ambigu, et la controverse porte sur le sens de la relation entre les deux concepts : pour Woodside *et al* (1989), la qualité perçue engendre une satisfaction et donc un comportement d'achat du client, tandis que pour Bitner (1990), qui s'est appuyée sur les travaux d'Oliver (1980), la satisfaction déclenche une perception de haute qualité de service et donc un comportement d'achat. La nature controversée des résultats semble indiquer que les deux notions interagissent entre-elles. Dans la recherche en audit, le point de vue des tiers extérieurs n'est véritablement adopté que dans l'étude de Carcello *et al* (1992) qui cherchent à identifier ce que représente un audit de qualité selon les auditeurs, la direction comptable et les lecteurs des comptes. Leur recherche met en évidence quatre déterminants de la qualité de l'audit perçue par ces tiers : une compétence spécifique, une relation de long terme avec le client, une bonne réactivité et le respect des normes professionnelles. Les auteurs soulignent bien le rôle de la communication et du relationnel, tels que nous les avons identifiés précédemment. De même, parmi les douze dimensions les plus importantes de la qualité d'un audit, Behn *et al* (1997) identifient que neuf ont trait à la compétence : les préparateurs des comptes, qui sont la population étudiée dans la recherche, souhaitent

particulièrement de leur auditeur une bonne réaction à leurs attentes, une interaction efficace avec le comité d'audit et une implication nette des responsables de mission sur le terrain. Un associé doit donc montrer un certain professionnalisme (Anderson-Gough *et al*, 2002), qui se ne traduit pas tant par une compétence technique que par des manières de se comporter. Hooks *et al* (1994) démontrent par exemple que les associés tiennent leur réputation au nombre de contacts qu'ils entretiennent à l'extérieur du cabinet ainsi qu'à leur mode de vie. Ce sont donc des caractéristiques personnelles qui entrent en jeu. Enfin, si les associés doivent faire preuve de professionnalisme, il en est de même des équipes d'audit (Grey, 1998).

La réalisation collective d'un référentiel qualité, véritable première pour la profession comptable, appelle de nombreux questionnements, tant sur le contenu des engagements que sur les acteurs qui ont participé à son élaboration. Dans un premier temps, nous avons décrit l'environnement du référentiel 'Audit Statutaire Premium', en donnant les caractéristiques du marché de l'audit, à la fois sur les plans français et mondial. Nous nous sommes attachés, dans un second temps, aux problématiques que pouvaient soulever les enjeux des engagements qualité ; nous avons donc exposé les principales voies de recherche relatives à la qualité de l'audit. C'est au travers cette revue de la littérature que nous avons pu mettre en évidence que les approches initiales de la qualité de l'audit ont été enrichies par des recherches s'intéressant au comportement des auditeurs d'une part, et au service attendu par les audités d'autre part. Il semble alors qu'un certain nombre de facteurs, parmi lesquels la compétence relationnelle, sont déterminants à la fois dans la satisfaction des auditeurs et dans la qualité de l'audit. Toutefois, une lecture des travaux sur la relation client révèle une ambiguïté sur le lien entre la satisfaction du consommateur et la qualité du service fourni par le prestataire ; ces deux concepts apparaissent finalement comme interdépendants. Dès lors, dans le contexte particulier du commissariat aux comptes français, il nous semble pertinent de creuser la relation entre deux acteurs : l'auditeur, prestataire d'un service, et l'audité, consommateur de ce service. A l'appui de notre objet d'étude, nous tenterons donc de répondre à la question de recherche suivante : Quel est le rôle d'un référentiel qualité dans la relation entre l'auditeur et l'audité ?

3. La méthodologie : une approche interprétative et qualitative

Notre objectif étant de dégager une compréhension des interactions entre deux groupes d'acteurs – auditeurs et audités – à partir de l'analyse d'un projet – l'élaboration d'un référentiel qualité –, nous avons adopté assez naturellement une démarche qualitative.

Notre terrain de recherche est celui constitué par le référentiel 'Audit Statutaire Premium'. La réalisation du référentiel est le fruit du rassemblement de neuf cabinets de moyenne taille, souhaitant s'engager sur une haute qualité de leurs services d'audit. L'association comporte deux catégories de membres :

- les membres fondateurs : il s'agit d'associés des neuf cabinets français suivants : ABPR & Associés, ACE Audit, aCéa, Cagnat & Associés, Fiduciaire Expertises Conseils, GVA, JPA, Oriol et Ricol Lasteyrie & Associés ;
- les membres actifs : il s'agit de sociétés de commissaires aux comptes, certifiées par l'AFAQ-AFNOR, et détenues à 75% au moins par des diplômés personnes physiques, ou par des sociétés elles-mêmes détenues à 75% au moins par des diplômés personnes physiques. Les membres personnes morales sont représentés par un représentant légal.

Le projet de l'Adaceip, à savoir la réalisation et la promotion d'un référentiel qualité à destination des cabinets d'audit de petite taille, cherche à « ouvrir le jeu de la concurrence sur le marché des sociétés cotées et promouvoir une alternative face aux cabinets internationaux »⁹. Le référentiel s'applique aux activités de commissariat aux comptes d'entités d'intérêt public (EIP), c'est-à-dire de sociétés consolidantes, consolidées, ou présentant des comptes combinés. On considère que toutes les entreprises dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé, ainsi que toutes les banques et compagnies d'assurance sont des EIP.

Le référentiel qualité est développé conjointement par l'Adaceip et par un acteur extérieur : l'Association Française pour l'Assurance de la Qualité (AFAQ), qui est l'organisme de certification de l'Association Française de Normalisation (AFNOR). Parmi l'ensemble des offres de certification proposées par l'AFAQ, le référentiel en question correspond au label *AFAQ Engagement de Services*[®]. En affichant un tel label, délivré par un organisme extérieur, l'entreprise référencée démontre une maîtrise de la qualité de ses services. En effet, les engagements contenus dans le référentiel l'obligent à respecter un certain niveau de qualité sur les services fournis. Pour s'assurer que le document produit respecte la totalité des dispositions législatives et réglementaires, plusieurs acteurs institutionnels ont été invités à se prononcer sur la démarche associative et le référentiel : l'Autorité des Marchés Financiers (AMF), la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C), le Ministère de la Justice et le Ministère de l'Economie et des Finances ont été consultés ; la CNCC a donné son

⁹ Extrait du communiqué de presse du 3 avril 2007.

avis sur le projet. Le référentiel qualité est conçu à partir des attentes des audités, et notamment des appels d'offre lancés par les entreprises. A ce jour, douze engagements sont définis ; ils figurent en **annexe 1**.

Le mode de fonctionnement d'un cabinet souhaitant être certifié doit véritablement s'articuler autour de ces engagements qualité. Les associés des cabinets fondateurs de l'Adaceip ont donc mis en place de nouveaux outils pour obtenir le label de l'AFAQ. Ces dispositifs, constitués essentiellement de procédures et de formations, concernent d'abord la responsabilisation du personnel sur le référentiel : il s'agit de la définition des responsabilités des équipes impliquées dans l'engagement de service et de la désignation d'un « responsable certification » qui garantit l'engagement de service dans toutes les étapes du processus. Le cabinet prépare ensuite « l'organisation documentaire », qui comprend la publication de guides de référence sur le processus d'engagement de service ainsi que la formation du personnel (il s'agit par exemple de formations complémentaires portant sur l'engagement de service vis-à-vis des EIP). Enfin, le suivi du référentiel par le cabinet s'opère par la mise en place de dispositions particulières, dans une dynamique d'amélioration constante. Ainsi, les écarts entre les dispositions du référentiel et les observations sont contrôlés ; ils sont également suivis par la conduite régulière d'audits qualité internes. Enfin, la satisfaction du client est assurée par le suivi de réclamations éventuelles et le traitement des réponses aux questionnaires de satisfaction.

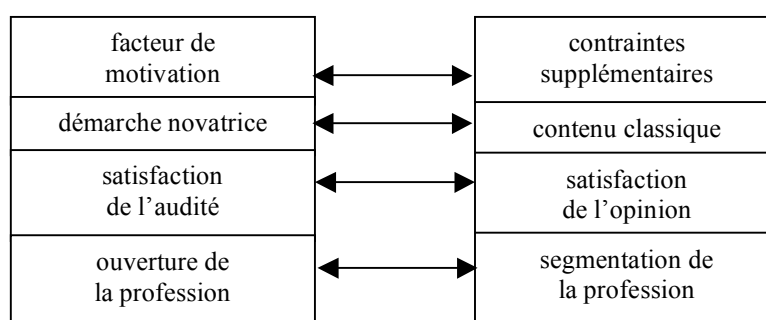
Nous avons mené neuf entretiens semi-directifs, leur objectif étant de faire émerger des représentations et des significations des interviewés sur leur démarche qualité (Bardin, 2007). En mettant au premier plan le point de vue et l'expérience de l'acteur interviewé, les entretiens se sont inscrits dans une tradition sociologique, et particulièrement la sociologie compréhensive de Max Weber. Weber (1965) démontre ainsi la nécessité de questionner les individus sur le sens de leurs actions et de leurs interactions avec d'autres individus. Il revient ensuite à Howard Becker et à Everett Hughes d'avoir confirmé cette tradition sociologique en définissant peu à peu la sociologie comme la science de l'entretien (Blanchet & Gotman, 2007).

Notre recherche a été limitée dans le temps et dans l'espace : elle concerne uniquement le groupe fondateur et elle se restreint à la genèse du référentiel qualité. Nous avons donc invité les interviewés à nous parler des différentes étapes de la démarche, des premières idées jusqu'à la publication officielle du référentiel. Le guide d'entretien, présenté en **annexe 2**, a pour question initiale « Pouvez-vous me parler de la façon dont s'est déroulée l'élaboration du référentiel qualité 'Audit Statutaire Premium' ? ». Nous avons cherché

aborder trois grands axes : le premier concernait l'origine du projet (personnes initiatrices, idées de départ...), le deuxième devait permettre d'aborder la production d'engagements de haute qualité de service et le troisième s'intéressait à la façon dont le document officiel avait été communiqué à la profession comptable et aux audités. Huit entretiens, d'une durée comprise entre trente et soixante minutes, ont été intégralement enregistrés et retranscrits, et un entretien de trente minutes a fait l'objet d'un rendez-vous téléphonique et d'un compte-rendu. Les retranscriptions des entretiens ont ensuite été envoyées aux interviewés. Bien que les noms des cabinets fondateurs de l'Adaceip soient publics depuis avril 2007, l'anonymat des personnes interrogées a été conservé. Chaque cabinet reçoit donc un code « CA » suivi d'un numéro, puis chaque personne interrogée est représentée par une lettre de l'alphabet au hasard (par exemple : « M »). L'**annexe 3** détaille les entretiens menés et le codage utilisé.

Le contenu des entretiens a été analysé sur un plan thématique, l'objectif étant l'identification de thèmes récurrents dans le discours des membres interrogés. Pour dégager ces thèmes, nous avons procédé à une itération entre la théorie et les retranscriptions des entretiens. La lecture de ces deux ensembles a donné lieu à quatre grandes rubriques, c'est-à-dire quatre thèmes desquels se dégagent à chaque fois plusieurs sous-thèmes (**annexe 4**). La lecture des retranscriptions a fait plusieurs fois apparaître des éléments en contradiction, des paradoxes, d'une part entre les acteurs, d'autre part à l'intérieur du discours d'un même acteur. Ainsi, l'évocation d'un concept fait régulièrement apparaître l'évocation de son opposé. Il nous a donc semblé pertinent de procéder à une analyse des oppositions présentes dans le discours des membres de l'Adaceip. Comme nous le verrons, l'analyse des oppositions a permis de révéler les ambiguïtés et les subtilités du rôle d'un référentiel qualité dans la relation entre l'auditeur et l'audité. Il ressort de notre analyse quatre oppositions représentées ci-dessous (**schéma 1**).

Schéma 1 – L'analyse des oppositions



4. Les résultats : l'Adaceip, une communauté professionnelle au service de sa survie

L'audit, parce qu'il peut être étudié sous l'angle des acteurs qui le pratiquent ou qui y sont confrontés, peut bénéficier des théories de la sociologie comme cadres théoriques. Pour répondre à notre question de recherche, nous allons tout d'abord considérer la sociologie des professions, ce qui nous permettra de saisir comment une communauté s'est rassemblée pour survivre face aux Big Four.

La constitution d'une association professionnelle

Selon Ramirez (2006), les puissants *Big* ont réussi à s'imposer parce qu'ils disposent de trois sortes de capitaux : un capital économique du fait de leur taille, un capital culturel lié à leurs procédures et modalités de recrutement, et un capital social qui découle de leurs réseaux de relations et de leur présence au sein d'instances de normalisation internationales telles que l'International Accounting Standards Board. Le succès de ces grands cabinets est tout à fait reconnu par les membres de l'Adaceip, comme le fait remarquer un associé : « *La première qualité de service que les Big ont dispensé, c'est l'implémentation mondiale. C'est aussi simple que ça* ». Il se dégage de ces trois ressources une solide réputation forgeant ainsi un dernier capital : le capital symbolique. Cette situation, que nous avons décrite dans la section 2, a creusé l'écart entre les grandes et les petites structures et a accentué la concentration des mandats de commissariat aux comptes entre quelques mains seulement. Cette caractéristique du marché est l'une des origines de l'association professionnelle. Un membre de l'Adaceip explique : « *Je crois que l'Adaceip est une réponse finalement assez factuelle à la situation que l'on connaît aujourd'hui. Il y a un système de concentration forte, mais il faut qu'il y ait au-delà de ça, en France, une concurrence forte aussi, parce que la France reste un marché qui est relativement actif* ».

La seconde origine de l'association professionnelle est la crise de confiance qui a affecté le secteur de l'audit suite aux scandales comptables des dernières années (Enron, Worldcom, Parmalat...). Il en a suivi de fortes vagues de réglementation visant à renforcer la sécurité financière. En France, parallèlement, la CNCC a entrepris une refonte de ses normes professionnelles de manière à les simplifier. Cette évolution de l'environnement réglementaire, prônant un contrôle externe plus fiable de l'information publiée, est le contexte dans lequel s'inscrit le référentiel 'Audit Statutaire Premium', qui défend une haute qualité du commissariat aux comptes. Une associée explique ainsi l'origine du projet : « *cela allait dans*

le sens de l'évolution actuelle. Au niveau de la profession, il y a beaucoup de mouvement avec notamment les nouvelles normes, il fallait suivre ce mouvement, s'y adapter [...] ».

Partant du double constat que le marché est extrêmement concentré et que la réglementation se renforce continuellement, les membres de l'Adaceip choisissent d'afficher, par l'intermédiaire d'un référentiel qualité, des caractéristiques qui sont celles d'un groupe 'professionnel'. Il ne s'agit certes pas tout à fait de la définition de la profession que donnaient les tenants de l'approche fonctionnaliste, c'est-à-dire un groupe de pairs dans lequel la compétence, le mérite, l'indépendance, la dignité et la responsabilité seraient assurés (Ramirez, 2006). L'Adaceip semble plutôt correspondre à une profession telle qu'elle est définie par les approches sociologiques critiques, selon lesquelles des groupes professionnels déploient des stratégies pour conserver leurs positions sociales et sont amenés à lutter à l'intérieur et à l'extérieur de la communauté pour développer leurs parts de marché (Ramirez, 2006).

La défense d'un modèle professionnel

L'Adaceip est une association dont les membres partagent un même idéal professionnel concernant les activités d'audit mais également la pratique du co-commissariat aux comptes. L'Adaceip se caractérise tout d'abord par l'existence d'une communauté de valeurs, d'un même idéal de l'exercice du métier : une telle association « se réifie dans un langage spécifique, une histoire, une même conception du rôle du professionnel et une éthique du métier » (Osty, 2006, p. 64). Il s'agit de la notion de stéréotype professionnel : s'y reconnaissent ceux qui partagent des valeurs communes et s'en écartent ceux qui ne s'identifient pas à cette vision unique. Un commissaire aux comptes déclare ainsi : « *On a eu plusieurs réunions de travail, de brainstormings, avec les différents cabinets, chacun apportant son expérience qui, globalement, convergeait. C'est-à-dire qu'on a à peu près tous la même vision de la profession [...]* ». Ainsi, la confraternité est véritablement présente au sein de l'association professionnelle qu'est l'Adaceip, association dans laquelle les membres démontrent l'intensité de leur engagement. De même, le co-commissariat aux comptes, mécanisme spécifique de l'audit légal en France, doit être vu selon le référentiel comme « apporteur de valeur ». Sur un mandat de commissariat aux comptes d'une société cotée, les associés de petites structures décrivent leur approche comme complémentaire à celle des grands cabinets. « *Apporteur de valeur* », ça veut dire qu'il faut accepter les différences de l'autre », commente un associé interrogé. A l'inverse, la présence de deux *Big Four* sur un

même dossier est perçue de manière négative en termes d'efficacité de la mission d'audit ; le même associé poursuit : « *Deux grands cabinets ensemble, c'est deux mêmes structures, c'est deux mêmes façons de raisonner, et d'office il va y avoir des conflits de positionnement par rapport au client, de prise de décision... Il y en a toujours un qui va vouloir prendre le pas sur l'autre...* ». Reconnaisant leur situation sur le marché de l'audit à l'égard de la position dominante des *Big Four*, les membres de l'Adaceip ont cherché à affirmer un professionnalisme fondé sur la détention d'un même savoir spécialisé et le partage d'un même idéal du métier. Ainsi, les engagements émis par une telle association permettent d'améliorer la qualité et la fiabilité d'une conduite professionnelle (Willmott, 1986).

En observant que les grandes sociétés choisissent généralement un auditeur appartenant aux *Big Four* pour faire certifier leurs états financiers, les associés fondateurs de l'association ont naturellement cherché à prouver que leurs cabinets étaient à même de produire des prestations de qualité. « *Ils ont une politique de marque qui fait qu'ils sont très forts, puisqu'ils ont réussi à vendre une marque. Donc ils sont plus puissants que nous. Nous, on n'en est pas là [...]. On est là pour faire valoir que nous aussi, on est capables de faire des missions d'excellente qualité [...]. C'est à nous de nous faire connaître* », souligne un membre de l'Adaceip. L'audit étant une profession très réglementée et dont la publicité et le démarchage sont strictement encadrés, il a été alors nécessaire de s'engager sur des éléments allant au-delà du respect des textes professionnels, c'est-à-dire d'apporter un véritable service à valeur ajoutée (Jeppesen, 1998). Se contenter d'affirmer qu'un auditeur respecte les normes professionnelles serait inutile selon cet associé : « *Très clairement, l'angle des normes professionnelles n'était pas un angle d'attaque, puisque tout le monde doit les respecter de façon intangible, donc le seul angle possible c'était d'apporter une qualité de service élevée, pour nous différencier de nos concurrents.* » C'est de ce constat que découle alors l'importance d'une relation durable entre l'auditeur et l'audité. Cette relation est ainsi partie intégrante du professionnalisme des auditeurs : à un professionnalisme fondé sur un fort engagement communautaire s'ajoute alors un professionnalisme basé sur la manière de se comporter en clientèle. Anderson-Gough *et al.* (2002) définissent le professionnalisme comme la conjonction de trois éléments : la manière de se comporter, les qualifications (les diplômes) et l'expérience. « Agir comme un professionnel » implique plus que le simple fait d'être autorisé à exercer une activité du fait du statut conféré par le succès à des examens (Abbott, 1988), mais nécessite d'adopter un comportement adapté à la clientèle, et c'est en ce sens que les besoins de la clientèle viennent définir l'attitude à adopter par les professionnels. Tout comme les *Big Four*, les membres de l'Adaceip mettent en avant leur compétence

technique, un point primordial selon cette associée : « *le client a envie d'avoir des gens compétents en face de lui. [...] Si on a des évaluations à faire, notamment dans l'immobilier, [...] on a un moyen de dire au client 'Ecoutez, nous n'avons pas la compétence mais on va s'appuyer sur quelqu'un qui a été identifié, etc.'* Donc c'est un élément positif. » C'est aussi la raison pour laquelle l'adaptation de méthodes de travail du cabinet à l'organisation du client est mise en avant dans les engagements du référentiel 'Audit Statutaire Premium' : « *Lorsqu'il appelle le cabinet, le secrétariat sait qui intervient sur son dossier, quel est le chef de mission, le responsable... et il sait également que s'il a des questions à se poser – et ça lui arrive régulièrement –, on s'engage à lui répondre rapidement, ou à lui donner un délai* », explique un associé.

Si les éléments qui font habituellement la réputation des *Big Four* se retrouvent dans les engagements du référentiel, d'autres sont suggérés à l'inverse par ce qui est reproché à ces grandes structures. Le turn-over dans les grands cabinets d'audit est ainsi analysé comme un frein à la pérennité de la relation auditeur-audité. Au-delà du fait que l'expérience d'un auditeur est susceptible d'améliorer la fiabilité de son jugement (Abdolmohammadi & Wright, 1987), elle est généralement appréciée de façon positive par l'audité, comme le prouve cet auditeur : « *la philosophie d'organisation de nos plannings est de toujours privilégier les mêmes intervenants. Alors pour le client, retrouver les mêmes intervenants c'est quand même une satisfaction. Eviter de réexpliquer la même chose... c'est une satisfaction pour le client* ». Un autre point faible des *Big Four* serait le manque de réactivité des auditeurs aux problèmes posés par l'audité. Les grands cabinets disposent de structures hiérarchiques très développées dans lesquelles les informations données par le client sont transmises au fur et à mesure selon l'ensemble des échelons, de l'assistant jusqu'à l'associé, ce qui alourdirait, selon certains interviewés, le temps des réponses apportées aux problèmes. Dans la perspective d'un co-commissariat « apporteur de valeur » prôné par le référentiel, la réactivité des petites structures par rapport à celle des *Big Four* pourrait être nettement mise en avant : « *il est certain que dans les grands groupes, pour le co-commissariat, on rencontre un grand cabinet plus un cabinet de taille moyenne. Alors effectivement, là, ils sont plus satisfaits en général, parce qu'ils ressentent une meilleure réactivité de la part des cabinets petits et moyens* », affirme un associé.

Un petit ensemble d'acteurs, pour réagir à leur situation sur le marché, s'est regroupé en une association professionnelle, cherchant à projeter l'image d'un certain professionnalisme aux tiers. Un tel attachement à la profession n'est pas aussi intense chez les auditeurs des grands cabinets internationaux, car la domination culturelle des *Big Four* a

progressivement réduit le lien entre l'auditeur et la profession à laquelle il est censé s'identifier (Covaleski *et al*, 1998). La stratégie alors menée par l'Adaceip est de démontrer à l'audité son modèle de qualité de service, au sein duquel cet audité a un rôle primordial.

5. Les résultats (suite) : l'Audit Statutaire Premium, une stratégie novatrice

Le développement du référentiel qualité peut s'analyser au moyen d'un second cadre théorique : la sociologie de l'innovation. La sociologie de l'innovation analyse les processus qui amènent une pratique nouvelle (un produit, un système...) à se diffuser dans l'organisation et à devenir un comportement habituel, routinier. C'est la thèse que soutient Norbert Alter dans son ouvrage *L'innovation ordinaire* (2005) et qui nous servira de support fondamental pour notre analyse. Son idée est que les organisations, pour se développer, doivent innover en favorisant des pratiques professionnelles hors normes. Leur défi est d'associer deux phénomènes contradictoires : d'une part la rationalisation qui permet de réduire les incertitudes et donc la capacité d'innover, d'autre part la créativité collective. Toutefois, l'activité organisatrice est généralement débordée par les flux engendrés par cette innovation et ne parvient pas à définir, sur le long terme, des règles qui « font sens ». En effet, ces règles supposent d'imaginer une représentation du monde comme un mouvement. L'innovation pose en fait la question de la capacité à vivre collectivement dans un univers en constant déficit de régulation. Les acteurs sont ainsi amenés à déterminer leur participation à l'innovation, au fur et à mesure de l'évolution des situations. En disposant d'une influence suffisamment grande, ils peuvent permettre de dépasser la rationalité des pratiques de gestion actuelles.

La création d'une image

L'innovation est généralement perçue comme un élément positif car elle est associée à l'idée de progrès et de créativité des acteurs (Alter, 2005). Cependant, une fois sa trajectoire empruntée, l'innovation agit comme une force à la fois créatrice et destructrice. L'analyse du discours des membres de l'Adaceip démontre que l'image des cabinets qu'ils dégagent vis-à-vis du public a fait l'objet d'une démarche innovante. En comparaison avec l'image que projettent les grands cabinets par leur réputation internationale, un associé illustre à plusieurs reprises la volonté de faire disparaître cette image des « petits cabinets » et d'accéder à une image de « grands » acteurs au sens de Boltanski et Thévenot (1991) : « *L'objectif de ce*

référentiel, c'est un peu de dire 'Vous n'êtes pas les seuls à savoir faire l'audit des grandes entreprises, il y a des cabinets d'importance moyenne qui sont à même d'avoir des prestations de qualité, et qui sont à même de faire l'audit d'entreprises moyennes.' C'est important de le dire ». Le référentiel constitue ainsi une innovation en tant que force créatrice d'une nouvelle image : « *on fait cette démarche en termes de notoriété d'image, c'est une communication en matière d'image. Pour montrer qu'au-delà des aspects techniques [...], on a tout un processus en amont qui permet de bien sécuriser nos travaux, donc c'est un retour d'image qu'on attend. Voilà. C'est pour augmenter notre notoriété...* », explique cette associée. Un auditeur exprime de la même façon son souhait de voir disparaître la dichotomie entre les grands réseaux et les praticiens indépendants : « *l'idée était véritablement, finalement, de faire de la communication pour dire 'on existe'* ».

La diffusion au sein d'un réseau de personnalités

L'innovation est aussi et avant tout une activité collective. Sa diffusion repose sur « un investissement en travail, en action et en identité de la part d'un grand nombre d'acteurs » (Alter, 2005, p. 39). Généralement, elle débute en premier par la réflexion que mène un groupe d'initiateurs ou de « pionniers » à l'origine de l'invention. Elle poursuit son développement grâce à l'existence de réseaux relationnels fondés sur la confiance.

Les pionniers sont les premiers acteurs à employer la nouveauté et ont la capacité, comme nous le verrons, de transgresser les normes. Le discours des membres de l'Adaceip interrogés fait bien ressortir la présence d'un groupe d'acteurs initiateurs : les associés du cabinet CA4 sont cités, la plupart du temps, comme les fondateurs du projet, à travers les personnes de « E » et « X ». Un associé entame ainsi l'entretien : « *Ce projet a été surtout initié par E. et ses équipes, qui se sont chargés de tous les contacts qu'il devait y avoir avec l'AFAQ* ». Un deuxième associé met en avant le rôle de X : « *on s'est réunis à plusieurs sous l'impulsion de X* ». On observe donc clairement que, si le projet a fonctionné sur une base collective, E et X semblent lui avoir donné son premier élan.

Une fois l'innovation initiée par un ou deux pionniers, la diffusion suppose de faire appel aux autres car elle se constitue à partir d'échanges entre les acteurs. Un auditeur décrit ainsi le projet : « *Il y a eu des échanges matériels, c'est-à-dire : 'j'ai déjà travaillé sur ça..., ça existe déjà chez moi... tu peux peut-être l'installer chez toi, adapte-le à ta façon de travailler...' [...] Et puis de nombreux échanges techniques : 'ce point-là, est-ce que quelqu'un l'a déjà eu?... Comment il l'a traité chez lui ?'* ». De cette façon, un véritable

apprentissage collectif permet l'avancement du référentiel. Cette compétence collective repose donc sur un système d'échanges socioprofessionnels, un réseau de relations (Powell & Smith-Doerr, 1994). Les 'précurseurs' dans les organisations seraient des acteurs utilisant à la fois des réseaux professionnels, des réseaux internes à une organisation et des réseaux de relations personnelles. L'Adaceip apparaît alors comme la rencontre d'un groupe de professionnels qui se connaissaient et qui étaient notamment impliqués dans les instances de la profession comptable : *« on a plusieurs personnalités au sein de l'Adaceip... Ce sont des gens souvent impliqués dans les instances, donc quand même au fait de la profession, qui sont au courant des normes en place et surtout de leur évolution, et de la vision future de la profession. [...] On se connaissait avant la démarche Adaceip, on avait déjà l'habitude de travailler ensemble, d'avoir ces échanges... entre nous. La démarche Adaceip n'a fait que concrétiser un peu, renforcer cette forme d'association technique qui existait déjà avant. [...] C'est-à-dire qu'on se connaissait via nos travaux professionnels pour lesquels on avait déjà pu travailler ensemble, et puis également les présidents se connaissaient via leur représentation dans les instances »*. Lazega (2002) souligne bien le rôle de ces réseaux relationnels dans la capacité collective d'innover. Cet auteur observe que les relations comprennent généralement « l'information, la bonne volonté des collègues, le conseil, et parfois le soutien émotionnel » (p. 184). Dans notre cas, un commissaire aux comptes le décrit ainsi : *« On a toujours eu cette approche de considérer qu'on était plus puissants et plus performants quand on savait s'entourer, s'aider entre confrères, plutôt que lorsqu'on restait tout seul dans notre coin »*. C'est dans cette perspective que Granovetter (1985) soutient que les individus n'agissent pas de manière isolée : leurs raisonnements sont guidés par leurs liens sociaux. Les préférences et l'utilité de l'acteur ne sont pas figées et se modifient en fonction des interactions avec les autres individus ; ainsi, l'engagement d'un acteur dans un projet (une rumeur, une innovation...) dépend du nombre de personnes déjà engagées. La confiance joue alors un rôle fondamental dans l'efficacité d'un tel regroupement, car elle réduit l'incertitude dans les relations (Moorman *et al*, 1993) et renforce en même temps la valeur de ces relations. L'engagement des acteurs du projet dépend de la confiance qui s'établit dans leurs relations (Morgan & Hunt, 1994 ; Zand, 1972). Un auditeur en témoigne : *« Il y a des relations de confiance : les personnes qui sont dans cette association sont des personnes qui se connaissent. [...] De toute façon cette association est vraiment basée sur la confiance. [...] Il y a une solidarité. »* Indispensable au maintien d'un réseau relationnel entre les associés fondateurs de l'Adaceip, la confiance est donc à la fois interpersonnelle – elle s'établit entre

les membres d'un même groupe – et relationnelle – elle repose sur des échanges passés ou attendus (Zucker, 1986).

L'une des caractéristiques essentielles de l'innovation sociologique est qu'elle ne peut pas être purement commandée. La mise en œuvre effective d'une invention suppose que les acteurs lui donnent un sens adapté aux circonstances : c'est le phénomène de l'appropriation. Pour les associés, l'enjeu est donc que les équipes d'audit donnent sens au référentiel en place dans leur cabinet. Un auditeur espère ainsi une mobilisation de ses équipes : *« Là on entre dans une deuxième phase. Parce que là on était au démarrage, maintenant il faut faire vivre le sujet... Que ça rentre vraiment dans les mentalités. Que les choses se passent de façon régulière, autonome, et automatique. Et ça, c'est très difficile. [...] C'est plus difficile à l'intérieur du cabinet que vis-à-vis de l'extérieur. Là, il y a un seuil à dépasser. [...] »*. Ce discours illustre bien le fait que toute technique doit être légitimée par les acteurs pour être efficace (Fischer, 1996).

La remise en cause de l'ordre établi

L'efficacité de l'innovation décrite ici, parce qu'elle provoque plusieurs changements, suppose une mobilisation forte des acteurs concernés mais également un phénomène plus puissant : la « déviance ». En effet, les innovateurs créent un changement parce qu'ils inversent les normes en place en proposant un mode de fonctionnement alternatif du système : *« innover suppose en effet de bousculer les règles, de faire avec les règles, ou d'avancer malgré les règles. [...] On n'innove ni dans la sagesse ni dans la tranquillité. Un processus d'innovation remet en effet en question les croyances établies »* (Alter, 2005, p. 273). Avant d'être acceptée, l'innovation se trouve en conflit avec l'ordre établi. Cet ordre établi se caractérise par des résistances multiples, comme par exemple des représentations que se font des acteurs sur une notion ou une règle, et contre lesquelles l'innovation tente de lutter. Ce mécanisme s'illustre par l'introduction progressive de la notion de « client » dans une profession traditionnellement très réglementée. Un associé explique ainsi : *« C'est vrai que l'on est une profession réglementée, la notion de 'client' en quelque sorte, n'existe pas, en théorie, puisqu'on parle plutôt de 'mandat'. Jusqu'à il y a quelques temps, nous n'avions pas droit à la publicité, à aucune démarche commerciale en quelque sorte... car nous étions une profession réglementée, rattachée au ministère de la Justice. [...] Ce n'est pas parce qu'on n'est pas dans une démarche commerciale qu'il ne peut pas y avoir un véritable service offert au client, une prestation pour essayer de répondre au mieux à ses attentes. Tout en gardant –*

et ça, il faut toujours le garder à l'esprit – notre indépendance et le respect de nos normes professionnelles ».

Si la présence du client semble être acceptée par l'ensemble des membres adhérant au projet, l'une des propositions indique tout de même une certaine gêne pour certains : il s'agit de l'engagement à « satisfaire le client ». Le référentiel 'Audit Statutaire Premium' prévoit en effet la vérification régulière que le client est satisfait de la prestation d'audit fournie : « Le cabinet s'engage à vérifier la satisfaction des clients au regard des engagements de service définis dans le référentiel. Cette opération est réalisée une fois par an sur un panel de clients représentatifs de la clientèle du cabinet entrant dans le champ d'application du référentiel ». Certains interviewés reconnaissent alors qu'un tel engagement peut porter à confusion entre les notions de « satisfaction du client » et « satisfaction de l'opinion ». Un auditeur souligne ainsi : *« un autre point qui est très original et qui a été aussi... très nouveau pour notre profession, c'est le retour « satisfaction du client ». Puisque nous sommes dans une démarche normative : nous rendons un rapport, l'expression d'une opinion, et nous avons surtout comme norme l'indépendance vis-à-vis de nos clients... Donc faire une démarche où on leur pose la question 'est-ce que vous êtes satisfaits du travail ?'... en théorie le client n'a pas à être « satisfait de l'opinion » ! Vous voyez, tout de suite, on commence à dévier : 'est-ce que vous êtes satisfait de notre travail ? Et donc du rapport ? Et donc de l'opinion que j'ai pu exprimer ?' Et c'est vrai que dans une démarche commerciale, il est normal de poser ça : est-ce que le client est satisfait de ce que lui a vendu le prestataire ? Ca peut paraître totalement normal dans cette démarche-là. Nous, ce point de la satisfaction du client, il est vraiment très particulier ».* Ainsi, le centre de l'innovation, en tant que mécanisme de déviance, se situe autour de cet engagement, qui a pour effet de créer une tension rendant visible deux facettes d'un même acteur : celle, d'une part, du professionnel censé effectuer une mission d'intérêt général en toute indépendance, et celle, d'autre part, du chef d'entreprise cherchant à pérenniser une clientèle de plus en plus attirée par les Big Four, en s'assurant régulièrement que le service à valeur ajoutée qu'il apporte correspond effectivement à ce que l'audit attend de lui.

L'étude du référentiel qualité 'Audit Statutaire Premium' et de son développement nous a permis de dégager trois conclusions. Tout d'abord, ce référentiel représente une réelle innovation. En effet, c'est par la création d'une image que se bâtit le référentiel. L'innovation n'est ensuite pas le simple fait d'un ou deux « découvreurs » qui ouvrent la marche : elle n'est possible que grâce à une participation collective des acteurs. Ce système est effectivement fondé sur un réseau de relations professionnelles et personnelles, au sein duquel la confiance

tient une place fondamentale. Enfin, par la place qu'il accorde à la « satisfaction du client » - et il s'agit certainement du trait le plus caractéristique de l'innovation -, le référentiel remet en cause l'ordre établi d'une profession dans laquelle l'indépendance des acteurs est très affirmée. Cela met alors en évidence une relation particulière entre la qualité de l'audit et la satisfaction de l'audité.

6. Les résultats (fin) : la relation auditeur – audité, reflet d'une dynamique qualité – satisfaction

Qualité de l'audit et satisfaction de l'audité : une relation réflexive

Au-delà de la mise en évidence d'une relation durable entre l'auditeur et l'audité, l'étude d'un référentiel qualité permet de comprendre comment s'imbriquent deux notions complexes : la qualité du service rendu et la satisfaction du consommateur de ce service. La satisfaction a d'abord été définie dans une perspective statique, c'est-à-dire cognitive ou 'transactionnelle' (Oliver, 1980). Elle représente alors un état postérieur à une transaction spécifique, définie dans le temps, c'est-à-dire « un jugement évaluatif post-achat immédiat ou une réaction affective à la transaction avec la firme la plus récente » (Garbarino & Johnson, 1999). La satisfaction a ensuite été enrichie par l'adoption d'une perspective diachronique, c'est-à-dire approchant ce concept au cours du temps (Fournier & Mick, 1999). C'est dans cette seconde optique que l'on définit une satisfaction 'relationnelle' comme le niveau de plusieurs satisfactions cumulées consécutives à plusieurs expériences de consommation, « une évaluation globale continue de l'aptitude de l'entreprise ou de la marque à fournir les bénéfices recherchés par le client » (Ngobo, 1997). L'idée est alors d'évaluer la satisfaction du consommateur liée à sa relation avec le prestataire, dans le cadre de la délivrance d'un service. La satisfaction est identifiée comme une variable-clé dans le développement et le maintien des relations de service (Crosby *et al*, 1990). L'étude de cette seconde perspective permet alors aux décideurs de mettre en place des démarches orientées vers le client, y compris dans le cadre d'organisations telles que les cabinets d'audit. Un associé nous le rappelle : « *au-delà de nos travaux normatifs, il doit y avoir une démarche clientèle. [...] Dans une démarche commerciale, il est normal de poser ça : est-ce que le client est satisfait de ce que lui a vendu le prestataire ? Ça peut paraître totalement normal dans cette démarche-là* ». Le raisonnement conduit donc à considérer qu'un audit de qualité, dans lequel la compétence relationnelle tient une place capitale, déclenchera une satisfaction de l'audité.

L'idée du référentiel 'Audit Statutaire Premium' est, comme nous l'avons décrit, de signaler aux audités la qualité du service d'audit fourni. Tout d'abord, le « client » participe aux engagements du référentiel qualité puisqu'un panel de clients a été déterminé, dans le but d'obtenir des avis sur la pertinence des engagements proposés. Cette démarche est indispensable à la certification d'un cabinet candidat au référentiel par l'AFAQ : le client signale lui-même, directement ou indirectement, ce qu'il entend par « qualité », et notamment la qualité des personnes. De cette manière, le client devient partie intégrante de la conception des biens et des services (Callon, 2002), de la conduite des processus et de la traçabilité. De plus, c'est par l'exploitation des réponses reçues aux questionnaires de satisfaction que les membres de l'Adaceip obtiendront leur image de la qualité du service qu'ils délivrent. Le questionnaire de satisfaction est en effet vu comme un système de remontée et d'analyse des interactions avec le client, mettant à profit l'existence de ce client dans la définition du service rendu pour une démarche dynamique d'amélioration de l'offre proposée. Ainsi, l'audité participe activement à la définition de ce que signifie un audit de qualité. Dans une perspective dynamique, en signalant sa satisfaction relationnelle, l'audité redéfinit et remodèle constamment la qualité de l'audit. Dès lors, une relation entre la satisfaction de l'audité et la perception d'un audit de qualité est alors possible.

La relation entre la qualité de l'audit et la satisfaction de l'audité apparaît donc comme réflexive, c'est-à-dire fonctionnant dans deux sens, de façon simultanée. Il s'en suit que la qualité de l'audit est coproduite : elle est à la fois le fruit de l'auditeur et de l'audité, c'est-à-dire le producteur et l'utilisateur.

A quoi sert l'audit ?

Les audités disposent de la liste d'engagements qui doit être suivie par tous les cabinets certifiés mais surtout ils peuvent observer les procédures nouvellement mises en place par les cabinets membres de l'Adaceip, par exemple en ce qui concerne le suivi des rendez-vous, ou la résolution de problèmes techniques. On comprend donc que l'implémentation d'un référentiel qualité, par la traçabilité accrue qui en découle, participe à une plus grande visibilité du processus d'audit. Si l'on peut d'abord penser qu'un tel mécanisme rend le travail de l'auditeur plus transparent, la situation peut s'avérer problématique. En effet, selon Power (1999), un audit nécessite une certaine part d'obscurité pour être performant. Cette visibilité renforcée du processus d'audit peut avoir deux conséquences opposées sur le rôle de l'audit. Nous avons exposé brièvement, en introduction,

que l'audit agit comme un mécanisme réducteur des coûts d'agence entre le dirigeant et l'actionnaire. Toutefois, l'asymétrie d'information qui se situe entre ces deux acteurs ne s'efface pas complètement (Sikka *et al*, 1998) : un écart demeure entre la qualité de l'audit attendue par les utilisateurs, celle payée par l'entreprise auditée et celle produite par les auditeurs (Willekens *et al*, 1996). On désigne couramment cet écart par 'l'expectation gap'. La conséquence d'un référentiel qualité orienté vers l'audité sur la notion d'expectation gap est alors double et ambiguë. D'une part, la participation directe de l'audité à l'élaboration des engagements et à sa vérification régulière par le questionnaire de satisfaction engendre une réduction de l'expectation gap entre l'auditeur et l'audité. En effet, la qualité produite est susceptible de mieux correspondre aux attentes des audités, caractéristique de la relation réflexive que nous avons tenté de mettre à jour. D'autre part, l'intervention de l'audité dans le processus d'audit peut en même temps renforcer l'écart entre la qualité attendue et la qualité produite, puisque le « client », devenu coproducteur du référentiel qualité, peut exiger toujours plus du prestataire (Power, 2003).

L'orientation d'un référentiel qualité vers la satisfaction des audités soulève alors des questions relatives aux destinataires de l'audit : pour qui travaille réellement l'auditeur ? La prestation est rendue à une entreprise mais le rapport ne s'adresse-t-il pas plutôt aux actionnaires ? D'ailleurs, ne s'adresse-t-il qu'aux actionnaires ? Un auditeur s'interroge : « *Nos interlocuteurs privilégiés, c'est quand même plutôt le service financier : le directeur financier, le chef comptable... Est-ce que nos clients c'est le chef comptable ? Le directeur financier ? Est-ce que c'est le directeur général ? Est-ce que c'est les actionnaires ? Est-ce que même à l'extrême, ça ne serait pas les tiers ? Parce que le rapport que l'on rend c'est également pour les tiers. Donc cette démarche clientèle, vous voyez, est également très particulière ; comme on a fait douze engagements 'client', il a fallu que l'on définisse qui était en fait notre client final* ». On comprend donc que dans le cadre de la délivrance d'un service, le « client » représente le directeur financier et ses équipes, qui sont les interlocuteurs privilégiés de l'auditeur. Toutefois, les commissaires aux comptes signalent que leur rapport s'adresse à une pluralité de parties. La distinction entre la réalisation de l'audit et le produit de l'audit est donc à expliciter, comme le résume cet auditeur : « *la mise en place d'une démarche qualité va permettre au commissaire aux comptes de poser des questions qu'il ne se posait pas avant : qui est mon véritable client ? Est-ce que mon client peut être satisfait de mes travaux ?* ».

En révélant une relation complexe entre l'auditeur et l'audité, soutenue par un lien réflexif entre la qualité de l'audit et la satisfaction de l'audité, il apparaît que la qualité de

l'audit est produite de façon conjointe par l'auditeur et l'audité. Dans cette perspective, Pentland (1993) définit l'audit comme un ensemble de rituels de purification apportant de l'ordre à un monde déstructuré. De la même façon que l'ensemble des procédures suivies par les auditeurs est censé leur procurer petit à petit un apaisement, une satisfaction, il nous semble que ces tâches engendrent aussi du confort de la part des audités. C'est ainsi que plusieurs associés interrogés indiquent qu'un référentiel qualité « rassure » l'audité : « *ça les a intéressés, ça les a même rassurés* » affirme un auditeur. La relation réflexive entre qualité de l'audit et satisfaction de l'audité et cette production conjointe de l'audit mettent en évidence la construction d'une boucle de l'audit. A la fois par le contrôle de l'AFAQ sur les procédures implémentées et par les réponses des « clients » aux questionnaires de satisfaction, les auditeurs, en tant que prestataires d'un service, deviennent eux-mêmes auditables. On aboutit finalement à l'audit de l'audit, ce qui s'inscrit bien dans la tendance actuelle de l'explosion de l'audit : tout est rendu 'auditable' afin que tout puisse être audité (Pentland, 2000 ; Power, 1999). Cette situation extrême pose finalement la question des attentes du marché vis-à-vis de l'audit : à quoi sert l'audit ? Que peut-on raisonnablement attendre de lui ?

7. Conclusion

Cette recherche traite de la relation entre l'auditeur et l'audité dans une perspective sociologique. Notre point de départ est le regroupement d'une petite dizaine de cabinets français au sein d'une association professionnelle, l'Adaceip. La stratégie de cette communauté de praticiens est de promouvoir la qualité de leurs travaux de commissariat aux comptes en proposant, à travers le référentiel 'Audit Statutaire Premium', douze engagements orientés vers la satisfaction de l'audité. Pour appréhender le rôle d'un référentiel qualité dans la relation entre l'auditeur et l'audité, nous avons adopté une démarche qualitative à base d'entretiens. Le discours des acteurs interrogés, confronté à la sociologie de la profession et à celle de l'innovation, a apporté plusieurs résultats.

La sociologie des professions nous a d'abord permis d'examiner les caractéristiques du professionnalisme des auditeurs de l'Adaceip. La sociologie de l'innovation a ensuite été étudiée pour comprendre comment une démarche qualité était susceptible de remettre en cause un certain mode de fonctionnement entre plusieurs acteurs. Dans ce cadre, l'introduction de la notion de « client » et de sa satisfaction bouscule l'ordre établi et c'est là que se situe l'innovation. Pour approfondir ces éléments, nous nous sommes appuyés sur les

recherches en marketing sur la relation client. Notre examen de la relation auditeur-audité, relation véritablement durable, fait alors ressortir un lien réflexif entre la qualité de l'audit et la satisfaction de l'audité. Chacun de ces deux éléments influençant l'autre, l'audit se trouve finalement produit de façon conjointe par l'auditeur et l'audité. Cette tentative d'interprétation appelle une réflexion sur ce que l'on peut attendre du travail l'auditeur et sur le fonctionnement de l'audit. De façon plus large, ce travail illustre l'idée qu'un outil technique comme un référentiel qualité est aussi un outil social. La réalisation d'engagements sur la qualité des missions d'audit légal, au-delà de sa dimension technique, est un phénomène véritablement social. La démarche d'une communauté de praticiens régénère et modifie le système de connaissances de la profession (Carpenter & Dirsmith 1993 ; Abbott 1988). Finalement, l'audit est défini et redéfini continuellement et collectivement, si bien que le fonctionnement de l'audit demeure obscur.

Cette recherche présente toutefois quelques limites. Ainsi notre recherche s'est focalisée sur la relation auditeur-audité, or la démarche de certification fait intervenir un acteur extérieur : l'AFAQ. Toujours dans une optique relationnelle, le discours d'un tel acteur aurait mérité d'être pris en compte, de manière à évaluer l'influence qu'il a pu avoir sur la production des engagements qualité. De plus, nos propositions sont fortement dépendantes du contexte d'étude : la population interrogée est celle d'un groupe d'acteurs n'appartenant pas aux grands cabinets internationaux, ce qui apporte, sous certains aspects, un point d'originalité à cette recherche.

Par conséquent, les résultats comme les limites de ce papier appellent des perspectives de recherche. La relation que nous avons décrite, complexe et forcément partielle, mériterait d'être plus explicitée. Dans ce cadre, il nous semble que la recherche sur la relation client est particulièrement fructueuse pour préciser le modèle de professionnalisme des auditeurs. En effet, aujourd'hui, les cabinets doivent trouver leur équilibre entre un modèle professionnel basé sur une éthique rigoureuse et contraignante, et un modèle commercial centré sur la recherche de « clients ». Le concept de « satisfaction » recouvrant par ailleurs de multiples dimensions, notamment les deux approches transactionnelle et relationnelle, il serait pertinent, à notre sens, d'en dégager des conséquences plus approfondies que celles que nous avons initiées ici. Ainsi, si ce travail essaie de contribuer à la compréhension des relations qui se nouent lors de missions d'audit, nous espérons qu'il aura au moins convaincu de la complexité de l'audit, une complexité à la fois historique, sociale et commerciale.

Bibliographie

- Abbott, A. (1988), *The system of professions: An essay on the division of expert labour*, Chicago, University of Chicago Press, 435 p.
- Abdolmohammadi, M., and A. Wright (1987), “An Examination of the effects of experience and task complexity on audit judgements”, *The Accounting Review*, Vol. 62, n° 1, pp. 1-13.
- Alter N. (2005), *L'innovation ordinaire*, Paris, PUF, 2^e édition (1^e édition : 2000), 284 p.
- Anderson-Gough, F., C. Grey, and K. Robson (2002), “Accounting professionals and the accounting profession: linking conduct and context”, *Accounting and Business Research*, vol. 32, n° 1, pp. 41-56.
- Asare, S.K., and A. Wright (1997), “Evaluation of competing hypotheses in auditing”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 16, n° 1, spring, pp. 1-13.
- Bardin, L. (2007), *L'analyse de contenu*, Paris, PUF, 12e édition (1e édition : 1977), 291 p.
- Beattie, V., S. Fearnley, and R. Brandt (2000), “Behind the Audit Report: a Descriptive Study of Discussions and Negotiations between Auditors and Directors”, *International Journal of Auditing*, vol. 2, July, pp. 177-202.
- Beattie, V., and S. Fearnley (1998), “Auditor changes and tendering: UK interview evidence”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 11, n° 1, pp. 72-98.
- Behn, B.K., J.V. Carcello, D.R. Hermanson, and R.H. Hermanson (1997), “The determinants of audit client satisfaction among clients of Big 6 firms”, *Accounting Horizons*, Vol. 11, n° 1, pp. 7-24.
- Bell, T.B., F. Marrs, I. Solomon, and H. Thomas (1997), *Auditing Organizations Through a Strategic-Systems lens: the KPMG Business Measurement Process*, Montvale, KPMG Peat Marwick LLP, 86 p.
- Bertin, E. (2001), *Faire de la recherche en audit : bilan et perspectives*, Cahier de recherche du CERMAT, n° 2001-87, IAE de Tours, pp. 99-129.
- Biggs, S.F., T.J. Mock, and P.R. Watkins (1988), “Auditor’s use of analytical review in audit program design”, *The Accounting Review*, vol. 63, pp. 148-161.
- Bitner, M.-J. (1990), “Evaluating service encounters: the effects of physical surrounding on employees’ response”, *Journal of Marketing*, vol. 54, n° 2, pp. 69-82.
- Blanchet A., and A. Gotman (2007), *L'enquête et ses méthodes : l'entretien*, Paris, Armand Colin, 2e édition (1e édition : 1992), 126 p.
- Bocqueraz C. (2000), *The professionalization project of French accountancy practitioners before the Second World War*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Nantes.

- Boltanski, L., et L. Thévenot (1991), *De la Justification – Les Economies de la Grandeur*, Paris, Gallimard, 483 p.
- Callon, M. (2002), « Pour en finir avec les incertitudes ? », in Musselin C. & C. Paradeise, « Dossier débat : la qualité », *Sociologie du Travail*, vol. 44, pp. 255-287.
- Carcello, J.V., D.R. Hermanson, and N.T. Mc Grath (1992), “Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 11, spring, pp.1-15.
- Carpenter, B.W., and M.W. Dirsmith (1993), “Sampling and the abstraction of knowledge in the auditing profession: an extended institutional theory perspective”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 18, n° 1, pp. 41-63.
- Chung, J., and G. Monroe (2000), “The effects of experience and task difficulty on accuracy and confidence assessments of auditors”, *Accounting and Finance*, vol. 40, pp. 135-152.
- Colasse, B. (2007), *Les fondements de la comptabilité*, Paris, La Découverte, 121 p.
- Covaleski, M.A., Dirsmith M.W., Heian J.B., and Samuel S. (1998), “The calculated and the avowed: techniques of discipline and struggles over identity in big six accounting firms”, *Administrative Science Quarterly*, vol. 43 pp. 293-327.
- Cox J. (2006), “The Oligopolistic Gatekeeper: the U.S. Accounting Profession”, in Armour J. & J.A. McCahery, *After Enron: Improving Corporate Law And Modernising Securities Regulation in Europe And the U.S.*, Oxford, Hart Publishing, pp. 269-316.
- Crosby, L.A., K.R. Evans, and D. Cowles (1990), “Relationship Quality in Services Selling: An Interpersonal Influence Perspective”, *Journal of Marketing*, vol. 54, July, pp. 68-81.
- De Angelo, L.E. (1981a), “Auditor independence, ‘low balling’, and disclosure regulation”, *Journal of Accounting and Economics*, n°3, pp 113-127.
- De Angelo L.E. (1981b), “Auditor size and audit quality”, *Journal of Accounting and Economics*, n° 3, pp.183-199.
- Dopuch, N., and D. Simunic (1980), “The nature of competition in the auditing profession: A descriptive and normative view”, in Buckley J.W. & J.F. Weston [ed.] *Regulation and the Accounting Profession*, Belmont, CA, Lifetime Learning Publication, pp. 77-94.
- Erickson, M., B.W. Mayhew, and W.L. Felix (2000), “Why Do Audits Fail? Evidence from Lincoln Savings and Loan”, *Journal of Accounting Research*, vol. 38, n°1, spring, pp. 165-194.
- Fischer, M.J. (1996), “Real-izing the benefits of new technologies as a source of audit evidence: an interpretative field study”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 21, n° 2/3, pp. 219-242.

- Flint, D. (1988), *Philosophy and Principles of Auditing*, Macmillan Education, London, 191 p.
- Fournier, S., and D. Mick (1999), "Rediscovering satisfaction", *Journal of Marketing*, vol. 63, n° 4, pp. 5-23.
- Francis, J.R. (2004), "What do we know about audit quality?", *The British Accounting Review*, vol. 36, pp. 345-368.
- Francis, J.R., D.J. Stokes & D. Anderson (1999), "City markets as a unit of analysis in audit research and the re-examination of Big 6 market shares", *Abacus*, vol. 35, n° 2, pp. 185-206.
- Ganesan, S. (1994), "Determinants of long-term orientation in buyer-seller relationships", *Journal of Marketing*, vol. 58, April, pp. 1-19.
- Garbarino, E., and M.S. Johnson (1999), "The different roles of satisfaction, trust and commitment in customer relationships", *Journal of Marketing*, vol. 63, pp. 70-87.
- Granovetter, M. (1985) "Economic Action and Social Structure: The Problem of Embeddedness", *American Journal of Sociology*, 91(3): 481-510.
- Grey, C. (1998), "On being a professional in a 'big six' firm", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 23, n° 5/6, pp. 569-587.
- Hermanson, R.H., L.M. Dykes, and D.H. Turner (1987), "Enforced competition in the accounting profession – does it make sense?", *Accounting Horizons*, vol. 1, n° 4, December, pp. 13-19.
- Hooks, K.L., S.J. Cheramy, and T.L. Sincich (1994), "Methods Used by Big 6 Partners in Practice Development", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 13, no. 1, pp. 101-114.
- Ismail, Z., and K.T. Trotman (1995), "The impact of the review process in hypothesis generation tasks", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, n° 5, pp. 345-537.
- Ivancevich, S.H., and A. Zardkoohi (2000), "An Exploratory Analysis of the 1989 Accounting Firm Megamergers", *Accounting Horizons*, vol. 14, n° 4, pp. 389-401.
- Iyer, V.M., and G.S. Iyer (1996), "Effect of Big 8 Mergers on Audit Fees: Evidence from the United Kingdom", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 15, n° 2, fall, pp. 123-132.
- Jensen, M.C., and W.H. Meckling (1976), "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", *Journal of Financial Economics*, vol. 3, October, pp. 305-360.
- Jeppesen, K. K. (1998), "Reinventing auditing, redefining consulting and independence", *The European Accounting Review*, Vol. 7, n° 3, pp. 517–539.

- Knapp M.C. (1991), "Factors that audit committees use as surrogates for audit quality", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 10, n° 1, pp. 35-53.
- Lazega E. (2002), « Réseaux et capacité collective d'innovation : l'exemple du brainstorming et de sa discipline sociale », in Alter N. [dir.], *Les logiques de l'innovation : approches pluridisciplinaires*, coll. « Recherches », Paris, La Découverte, pp. 183-210.
- Lee, T., and M. Stone (1995), "Competence and independence: the congenital twins of auditing?", *Journal of Business Finance & Accounting*, vol. 22, n° 8, December, pp. 1169-1177.
- Mautz, R.K., and H.A. Sharaf (1961), *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, 299 p.
- Moizer, P. (1997), "Independence", in Sherer M. and S. Turley (dir.), *Current Issues in Auditing*, 3rd edition, London, Paul Chapman Ltd., pp. 55-69.
- Moorman C., R. Deshpande & G. Zaltman (1993), "Factors affecting trust in market research relationships", *Journal of Marketing*, vol. 57, pp. 81-101.
- Morgan, R.M., and S.D. Hunt (1994), "The commitment-trust theory of relationship marketing", *Journal of Marketing*, vol. 58, July, pp. 20-38.
- Ngobo, P.-V. (1997), « Qualité perçue et satisfaction des consommateurs : un état des recherches », *Revue Française du Marketing*, vol. 163, pp. 67-79.
- Oliver, R.L. (1980), "A Cognitive Model of the Antecedents and Consequences of Satisfaction Decisions", *Journal of Marketing Research*, vol. 17, n° 4, pp. 460-469.
- Osty, F. (2006), « Sociologie des professions et des métiers », in Alter N. [dir.], *Sociologie du monde du travail*, Paris, PUF, pp. 61-79.
- Peel, M. (1997), "UK auditor concentration: A descriptive note", *Accounting and Business Research*, vol. 27, pp. 311-322.
- Pentland, B.T. (2000), "Will auditors take over the world? Program, technique and the verification of everything", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, pp. 307-312.
- Pentland, B.T. (1993), "Getting Comfortable with the Numbers: Auditing and Micro-Production of Macro Order", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.18, n° 7/8, pp. 605-620.
- Piot, C. (2007), « Concentration et compétitivité du marché de l'audit en France : une étude longitudinale 1997-2003 », *Communication présentée au congrès de l'AFC*, Poitiers.
- Powell, W., and L. Smith-Doerr (1994), "Networks and Economic Life", in Smelser N.J. and R. Swedberg [ed.], *The Handbook of Economic Sociology*, New York, Princeton University Press.

- Power, M.K. (2003), "Auditing and the production of legitimacy", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, pp. 379-394.
- Power, M.K. (1999), *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press.
- Ramirez, C. (2006), "Exporting professional models: the expansion of the multinational audit firm and the transformation of the French accountancy profession since 1970", *Cahier de recherche HEC*, Jouy-en-Josas, 75 p.
- Ramirez, C. (2003), « Du commissariat aux comptes à l'audit : les Big 4 et la profession comptable depuis 1970 », *Actes de la Recherche en Sciences Sociales*, n° 146-147, 1-2, pp. 62-79.
- Rhode, J.G., G.M. Whitsell, and R.L. Kelly (1974), "An analysis of client-industry concentrations for large public accounting firms", *The Accounting Review*, vol. 49, n° 4, pp. 772-787.
- Richard, C. (2006), "Why an auditor can't be competent and independent: A French Case Study", *European Accounting Review*, vol. 15, n° 2, pp. 153-179.
- Richard, C. (2001), « La compétence relationnelle de l'auditeur : du partage du savoir explicite et tacite », *Les Cahiers de l'Audit*, revue d'opinions de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), n° 12, pp. 44-48.
- Schiff, A., and H.D. Fried (1976), "Large companies and the big eight: An overview", *Abacus*, December, pp. 116-124.
- Shapiro, S. (1987), "The Social Control of Impersonal Trust", *American Journal of Sociology*, vol. 93, n° 3, pp. 623-658.
- Simnett, R., and K.T. Trotman (1989), "Auditor versus model: Information choice and information processing", *The Accounting Review*, vol. 64, pp. 514-528.
- Sirdeshmukh, D., J. Singh, and B. Sabol (2002), "Consumer Trust, Value, and Loyalty in Relational Exchanges", *Journal of Marketing*, vol. 66, January, pp. 15-37.
- Sutton, S.G., and J.C. Lampe (1991), "A framework for evaluating process quality for audit engagements", *Accounting and Business Research*, vol. 21, n° 83, pp. 275-288.
- Taylor, S.A., and T.L. Baker (1994), "An assessment of the relationship between service quality and customer satisfaction in the formation of customers' purchase intentions", *Journal of Retailing*, vol. 70, n° 2, pp. 163-178.
- Tonge, S.D., and C.W. Wooton (1991), "Auditor concentration and the competition among the large public accounting firms: Post-merger status and future implications", *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 10, spring, pp. 157-172.
- Watts, R.L., and J.L. Zimmerman (1986), *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs.

- Weber, M. (1965), *Essai sur quelques catégories de la sociologie compréhensive. Essais sur la théorie de la science*, Paris, Plon, traduction française de l'édition de 1913.
- Weston, J.F. (1980), "Regulation and the accounting profession: An evaluation of the issues", in Buckley J.W. & J.F. Weston [ed.] *Regulation and the Accounting Profession*, Belmont, CA, Lifetime Learning Publication, pp. 199-224.
- Willekens, M., A. Stelle, and D. Miltz (1996), "Audit standards and auditor liability: a theoretical model", *Accounting and Business Research*, Vol. 26, n° 3, pp. 249-264.
- Willmott, H. (1986), "Organizing the profession: a theoretical and historical examination of the development of the major accountancy bodies in the U.K.", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n° 6, pp. 555-580.
- Wines, G. (1994), "Auditor independence, audit qualifications and the provision of non-audit services: A note", *Accounting and Finance*, May, pp. 75-86.
- Woodside, A.G., L.L. Frey, and R.T. Daly (1989), "Linking service quality, customer satisfaction, and behavioral intentions", *Journal of Health Care Marketing*, vol. 9, pp. 5-17.
- Wright, A. (1988), "The Impact of Prior Working Papers on Auditor Evidential Planning Judgments", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, n° 6, pp. 595-605.
- Yardley, J.A., N.L. Kauffman, T.D. Cairney & W.D. Albrecht (1992), "Supplier behaviour in the U.S. audit market", *Journal of Accounting Literature*, vol. 11, pp. 151-184.
- Zand, D.E. (1972), "Trust and managerial problem solving", *Administrative Science Quarterly*, vol. 17, n° 2, pp. 229-239.
- Zeff, S.E., and R.L. Fossum (1967), "An analysis of large audit clients", *The Accounting Review*, vol. 42, n° 2, April, pp. 298-320.
- Zucker L.G. (1986), "Production of trust: institutional sources of economic structure, 1840-1920", *Research in Organizational Behaviour*, vol. 8, pp. 53-111.

Annexe 1 – Les douze engagements du référentiel ‘Audit Statutaire Premium’

- 1. L’indépendance des équipes d’audit** : il s’agit notamment d’une attestation par écrit de l’indépendance du commissaire aux comptes vis-à-vis de l’audité, et de la limitation des mandats chez un même client.
- 2. La haute compétence des équipes** : elle passe par une formation professionnelle technique et déontologique, tout au long du parcours des collaborateurs.
- 3. La connaissance de l’environnement des clients** : la maîtrise de ces connaissances est notamment matérialisée par des informations à détailler dans les dossiers permanents ;
- 4. La réactivité optimisée** : il s’agit de donner une réponse aux questions du client sous un délai rapide ;
- 5. La mise en place de méthodes de travail adaptées aux clients** : cela passe essentiellement par des échanges permanents avec le client sur la nature des travaux planifiés et mis en œuvre ;
- 6. L’appui d’experts compétents** : l’auditeur sélectionne des experts compétents et indépendants sur des sujets spécifiques ;
- 7. La dimension internationale des services** : les auditeurs collaborent avec des professionnels de cabinets étrangers soumis aux normes de l’IFAC ;
- 8. La mise en place d’un co-commissariat aux comptes « apporteur de valeur »** : elle passe par une répartition équilibrée des travaux et des échanges d’informations entre les professionnels ;
- 9. La qualité de l’accueil** : les coordonnées téléphoniques de l’équipe sont communiquées au client ;
- 10. La mise en place de relations permanentes avec le client** : une communication régulière entre les équipes et le client est assurée ;
- 11. La revue qualité avant l’émission des rapports d’audit** : il s’agit de la revue du dossier client par un responsable de mission indépendant ;
- 12. Le suivi de la satisfaction des clients** : elle est vérifiée par l’envoi et l’exploitation de questionnaires annuels.

Annexe 2 – Le guide d’entretien

Question initiale : Pouvez-vous me parler de la façon dont s’est déroulée l’élaboration du référentiel qualité « Audit Statutaire Premium » ?

Thèmes à aborder

De la première idée à la constitution d’une association

- Premières réflexions sur le projet, personnes initiatrices
- Premiers contacts, premiers échanges d’idées/de documents
- La constitution d’une association : l’Adaceip
 - le rôle des membres fondateurs et l’évolution de ces rôles
 - les adhésions des associés à l’Adaceip
 - la nature des échanges entre les membres fondateurs

L’engagement sur la qualité de service

- La qualité de service
 - la vision de la qualité par
 - les associés de l’Adaceip
 - les clients
 - l’AFAQ-AFNOR
 - l’idée d’un engagement sur cette qualité
 - l’idée d’un engagement sur la délivrance d’un service plutôt qu’une certification de processus
 - l’idée de l’affichage d’un label sur cette qualité de service
- L’élaboration des engagements qualité
 - la réalisation d’une série de 12 engagements : versions provisoires, échanges, rectifications, annulation d’engagements...
 - le rôle des acteurs dans l’élaboration des engagements
 - l’AFAQ-AFNOR
 - les clients : le comité de validation
 - la relation avec les acteurs : la fréquence, les difficultés éventuelles rencontrées
 - l’AFAQ-AFNOR
 - les clients
 - les institutions (la profession comptable : le H3C, la CNCC ; l’AMF ; les ministères)

La validation du référentiel et sa publication

- La mise en place du référentiel dans les cabinets fondateurs
 - le premier audit de certification par l’AFNOR
 - les procédures nouvellement mises en place
- La communication du référentiel :
 - le rôle de l’Adaceip
 - le choix des supports de communication

Annexe 3 – Les entretiens menés

Cabinet	Personne(s) interrogée(s)	Durée de l'entretien
CA1	A et B	35 minutes
CA2	C	35 minutes
CA3	D	35 minutes
CA4	E	60 minutes
CA5	F	55 minutes
CA6	G et H	35 minutes
CA7	J	45 minutes
CA8	K	30 minutes
CA9	L	30 minutes

Annexe 4 – Liste des thèmes identifiés dans les entretiens

THEMES	Sous-thèmes
L'AUDIT	L'état actuel de la profession Le poids des règles professionnelles Ce que représente le commissariat aux comptes Les grands cabinets Le co-commissariat aux comptes
LE REGROUPEMENT AU SEIN DE L'ADACEIP	Ce que représente la démarche Les acteurs du projet Le partage, les échanges Les réactions au sein de la profession
LE REFERENTIEL 'AUDIT STATUTAIRE PREMIUM'	Ce que représente le référentiel Les enjeux du référentiel Ce que représente la qualité Les engagements Les effets du référentiel La mise en place du référentiel en interne Les relations avec l'AFAQ Les facteurs de succès du référentiel
LA PLACE DE L'AUDITE	L'indépendance Le « client » La satisfaction du « client »