



**HAL**  
open science

## La qualité de l'audit : analyse critique et proposition d'une approche d'évaluation axée sur la nature des travaux d'audit réalisés

M. Chemingui, Benoit Pigé

### ► To cite this version:

M. Chemingui, Benoit Pigé. La qualité de l'audit : analyse critique et proposition d'une approche d'évaluation axée sur la nature des travaux d'audit réalisés. Normes et Mondialisation, May 2004, France. pp.CD-Rom. halshs-00593012

**HAL Id: halshs-00593012**

<https://shs.hal.science/halshs-00593012v1>

Submitted on 13 May 2011

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

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

***LA QUALITE DE L'AUDIT :  
ANALYSE CRITIQUE ET  
PROPOSITION D'UNE APPROCHE  
D'EVALUATION AXEE SUR LA  
NATURE DES TRAVAUX D'AUDIT  
REALISES***

**Makram CHEMINGUI (\*) & Benoît PIGÉ (\*\*)**

(\*) **ATER, Chercheur** au CUREGE (Université Franche-Comté).  
E-mail : Chemak@excite.com

(\*\*) **Professeur des Universités en Sciences de Gestion**  
Directeur du CUREGE, laboratoire de recherche en Sciences de Gestion de l'Université  
de Franche-Comté

Correspondance: IAE - Faculté de droit, économie et gestion  
Université de Franche-Comté  
Avenue de l'Observatoire  
25030 Besançon Cedex  
Fax: 03 81 66 67 37  
Email : [benoit.pige@univ-fcomte.fr](mailto:benoit.pige@univ-fcomte.fr)

Mars 2004

## **Résumé**

L'approche traditionnelle de la qualité de l'audit débouche sur une incapacité à évaluer la pertinence des travaux d'audit menés. Une nouvelle approche d'évaluation devrait être axée sur le niveau d'adaptabilité des travaux d'audit aux risques de l'entreprise. Nous estimons ainsi que le contrôle de la qualité de l'audit doit désormais se situer au niveau de la mise en œuvre, à travers l'évaluation des programmes d'audit.

**Mots clés** : Qualité d'audit, approches d'évaluation, adaptabilité des travaux d'audit.

## **Abstract**

We underline the need of a new approach of the audit quality which would be oriented toward the adaptation of the audit methodology to the firm risks. The traditional measure of audit quality is today unable to allow a real evaluation of the adequacy of the audit tasks realized. We believe that the audit quality control must now repose on the adequacy of the audit programs to the firm risks.

**Keywords**: Audit quality, evaluation approaches, audit tasks adequacy.

## INTRODUCTION

Les récents scandales qui ont secoué le secteur économique et financier à l'échelle nationale et internationale ont montré l'ampleur des dysfonctionnements dans certaines entreprises réputées affichant – via leurs systèmes de communication- des batteries optimisées de mécanismes de contrôle. Ces constats d'inefficacité confortent l'idée, aussi bien chez les praticiens que les académiciens, de revoir les systèmes de contrôle au sein de l'entreprise et de redéfinir des règles d'évaluation plus fiables. La chute spectaculaire du cabinet international Arthur Andersen à la suite de l'affaire Enron a soulevé de nombreuses questions en matière de qualité de l'audit. Ce réseau international Arthur Andersen était classé premier réseau mondial tant par son chiffre d'affaires en audit que par sa renommée. Cette réputation a été utilisée par plusieurs recherches en audit<sup>1</sup> comme un indicateur fiable de la qualité des travaux d'audit<sup>2</sup>. La disparition de ce réseau a démontré la relativité de certains indicateurs de la qualité d'audit tels que la réputation ou la taille du cabinet d'audit.

Il émerge ainsi un réel besoin d'évaluation de la qualité d'audit externe. Ceci passe par la conception d'échelles de mesures plus objectives. De telles échelles doivent repenser les deux axes classiques de l'évaluation basés sur l'indépendance et la compétence de l'auditeur. La majorité des études normatives et expérimentales sur la qualité d'audit se sont contentées d'extrapoler la « qualité de l'audit » par la « qualité de l'auditeur ». Ce choix a été souvent motivé par la difficulté d'observabilité du processus d'audit. De plus, contrairement à d'autres activités où la qualité peut faire l'objet de critères précis et relativement objectifs permettant de la définir et de la mesurer, il apparaît difficile de juger extérieurement de la qualité d'un audit.

La question est donc de savoir s'il est possible de reconstituer la nature et l'importance des travaux d'audit réalisés sans se confronter à l'obstacle de l'inobservabilité de ces travaux.

L'importance de ce questionnement dépasse le cadre académique pour trouver son fondement sur le plan pratique avec les nouvelles prérogatives de contrôle accordées aux comités d'audit. En effet, les nouvelles lois à l'échelle internationale (Sarban Oxley Act) et nationales (Loi sur les nouvelles régulations économiques ou Loi de sécurité financière) donnent aux comités d'audit la responsabilité de contrôler l'audit externe réalisée. Une telle mission ne peut être opérationnalisée sans le développement d'une approche d'évaluation « directe » de la qualité des travaux d'audit.

Nous proposons une nouvelle approche d'évaluation de la qualité d'audit axée sur « la nature des travaux d'audit exécutés ». Cette approche cherche à mesurer le niveau d'adaptabilité des travaux d'audit aux zones de risques de l'entreprise.

Dans une première section, nous présenterons une revue critique des composantes traditionnelles de la qualité d'audit (indépendance et compétence) tout en montrant leurs limites conceptuelles. La revue de la littérature nous permettra de visualiser les différents aspects d'évaluation présentés par les indicateurs de la qualité d'audit. Des indicateurs axés sur la perception par le marché d'audit, à ceux qui s'intéressent aux caractéristiques intrinsèques des cabinets, la majorité d'entre eux ont toujours mis l'accent sur l'importance de la qualité de l'auditeur en tant qu'individu ou groupe d'individu. D'une façon générale, la majorité de ces mesures restent jusqu'alors trop simplistes pour être crédibles.

---

<sup>1</sup> A l'instar de l'étude de Parkash et Venable (1993).

<sup>2</sup> La réputation du cabinet et l'appartenance ou non aux grands réseaux internationaux d'audit (qui étaient au nombre de six et ne sont plus actuellement que quatre) représentent des indicateurs de la qualité d'audit couramment utilisés par les chercheurs en la matière.

Dans une seconde section, nous aborderons le besoin croissant de définition de nouvelles approches d'évaluation de la qualité d'audit, destinées à servir aux différents intervenants de base de référence pour le choix d'une formule d'audit adaptée aux besoins de l'entreprise. Les nouvelles normes en matière d'audit plaident pour une adaptation de la nature des travaux d'audit face aux zones de risques émergentes dans les entités économiques pour atteindre une étendue « stratégique » des contrôles. Après une présentation conceptuelle de cette nouvelle approche d'évaluation, nous allons proposer une démarche empirique permettant de vérifier la fiabilité et la validité des échelles de mesure qui en découlent.

## **1. La qualité de l'audit.**

La qualité de l'audit a été définie de façon a priori définitive en 1981 par DeAngelo. Pourtant, il semblerait que les variables utilisées pour évaluer concrètement cette qualité de l'audit présentent de sérieuses lacunes ou des biais de qualité.

### **1-1- Le concept de la qualité de l'audit**

DeAngelo (1981a), définit la qualité d'audit comme « l'appréciation par le marché de la probabilité jointe qu'un auditeur va simultanément :

- Découvrir une anomalie ou irrégularité significative dans le système comptable de l'entreprise cliente.
- Mentionner et publier cette anomalie ou irrégularité ».

Citron et Taffler (1992) précisent qu'un rapport d'audit sera de qualité s'il est le résultat d'un processus d'audit techniquement compétent et indépendant. De nombreux chercheurs [Knapp 1991, Flint 1988, Moizer 1997] ont retenu cette double approche pour définir la qualité d'audit en distinguant la compétence technique (qualité de détection) de l'indépendance (qualité de révélation) de l'auditeur. Cette distinction n'est pas sans conséquence sur la qualité de sa démarche et sur la valeur de son opinion. C'est pourquoi il est utile de voir ces deux composantes de la qualité d'audit externe avant de présenter leurs limites conceptuelles et empiriques.

#### ***1-1-1- La compétence de l'auditeur et la qualité de la détection des anomalies***

La compétence de l'auditeur a été souvent considérée comme une garantie de la capacité de détection de l'auditeur<sup>3</sup>. Les auditeurs doivent posséder des connaissances, une formation, une qualification et une expérience suffisantes pour mener à bien un audit financier [Flint 1988]. Cependant, le fait de traiter seulement de la compétence de l'auditeur externe est souvent illusoire puisque les travaux d'audit sont exercés par des cabinets d'audit composés de plusieurs individus, ou groupes d'individus, dont la compétence est fonction d'autres paramètres tel que l'organisation et la structure du cabinet<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Lee (1993), Abdolmohammadi et Shanteau, (1992) considèrent que l'expertise de l'auditeur lui permet de réaliser un travail technique sans effort, de manière fluide en ne commettant pratiquement pas d'erreur.

<sup>4</sup> Selon Fama et Jensen (1983), la compétence de l'auditeur comme un agent individuel n'est pas le seul déterminant de la compétence du cabinet d'audit. La structure hiérarchique au sein du cabinet d'audit et la forme de la surveillance et du contrôle des auditeurs et des équipes d'auditeurs intervenants représentent une garantie sur la compétence et la qualité de l'audit.

En effet, la compétence d'un cabinet d'audit n'est pas généralisable et uniforme à l'ensemble des individus et équipes qui le composent. Ainsi, la connaissance précise de la compétence de chaque individu permettra de constituer une équipe adaptée à une intervention d'audit spécifique, en fonction des connaissances requises pour la résolution de problèmes particuliers associés à celle-ci. La notion de compétence, dans le contexte d'audit externe, doit être prise en compte sur trois niveaux :

- La compétence de l'auditeur en tant qu'individu.
- La compétence du cabinet d'audit.
- La compétence de l'équipe intervenante au niveau d'une entreprise donnée.

### ***1-1-2- L'indépendance de l'auditeur et la qualité de révélation***

L'indépendance constitue une composante importante de la qualité de l'audit, puisqu'elle garantit que les travaux et les conclusions formulées par les auditeurs ne sont pas entachés de subjectivité, de manipulations ou d'omissions volontaires suite à des connivences avec l'une des parties contractantes au sein de l'entreprise. Selon Mautz et Sharaf (1961), l'indépendance va se situer à trois niveaux :

- L'indépendance dans la programmation des travaux d'audit (« programming independence ») c'est-à-dire que l'auditeur doit décider seul du programme d'audit à mettre en place.
- L'indépendance d'investigation (« investigative independence »), ce qui nécessite une liberté de collecte et d'évaluation des données jugées significatives par l'auditeur sans aucune interférence ou manipulation par d'autres acteurs.
- L'indépendance dans le reporting (« reporting independence »), qui stipule une liberté de communication des résultats des travaux de l'auditeur et de son opinion.

Le déroulement des missions, et la situation jusqu'ici très concurrentielle de l'activité d'audit, peuvent inciter les auditeurs à tempérer leur indépendance réelle. L'indépendance de l'auditeur dépend donc, in fine, de son niveau de probité face aux pressions imposées par ses clients ou relatives à son activité [Flint 1988].

## **1-2- Analyse critique des composantes traditionnelles de la qualité d'audit**

De nombreuses études ont montré que les deux caractéristiques principales de la qualité de l'audit, que sont la compétence et l'indépendance, étaient, dans les faits, soumises à des pressions très fortes.

### ***1-2-1- La compétence de l'auditeur et le risque de sélection adverse :***

L'évaluation a priori de la compétence de l'auditeur peut être entachée par le risque de sélection adverse. En présence d'une divergence au niveau des échelles d'intérêt du principal et de l'agent, l'agent apparaît capable d'induire en erreur le principal au niveau de certaines informations afin de maximiser son utilité. C'est le cas de la relation auditeur-entreprise. L'auditeur (en tant qu'agent) cherche à avoir les rémunérations les plus élevées tout en réduisant son effort d'audit. A l'inverse, l'entreprise (le principal) recherche en principe le maximum d'effort d'audit avec le minimum de rémunération<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Il est évident que ces critères de demande d'audit peuvent changer selon les intentions des parties. On peut trouver un principal qui cherche le minimum de rémunération dans le marché d'audit sans se soucier de la qualité puisqu'elle importe peu pour lui. Au contraire, on peut en trouver d'autres qui recherchent plutôt un meilleur effort d'audit en acceptant de supporter des rémunérations élevées. C'est le cas des entreprises ayant une diffusion importante de capital et pour lesquelles la qualité de l'audit constitue un signal à l'égard des investisseurs.

Selon Watts et Zimmerman (1985), le problème de sélection adverse peut naître au moment de la signature du contrat. L'auditeur externe peut surévaluer la qualité de ses prestations en induisant en erreur son client. L'auditeur peut recourir à de telles pratiques afin d'obtenir un mandat (dans un marché de concurrence) ou pour justifier des honoraires plus élevés. A ce niveau, l'auditeur peut manipuler les informations concernant les moyens techniques et humains qu'il mettra en œuvre pour réaliser son audit, ainsi que l'efficacité de ses techniques d'investigation.

Le problème de la sélection adverse peut encore subsister pendant la mission d'audit. L'auditeur peut induire en erreur son client sur la composition et la compétence de l'équipe intervenante par rapport aux termes convenus lors de la signature du contrat. Cette pratique consiste à envoyer une équipe non conforme (limiter le nombre d'interventions des auditeurs les plus compétents et les remplacer par des auditeurs moins expérimentés et éventuellement moins compétents).

Le problème de la sélection adverse reste un sujet complexe dans le secteur de l'audit externe. En effet, s'il est possible pour l'entreprise, au moment de la signature du contrat, de détecter les surévaluations des auditeurs par rapport à la qualité des travaux proposés, il est difficile de vérifier le respect de l'exécution des travaux d'audit en cours de contrat.

### ***1-2-2- l'indépendance de l'auditeur et le risque de complaisance avec les dirigeants :***

Le problème de l'indépendance de l'auditeur, et de la difficulté à rester indépendant, proviennent de la position spécifique de l'auditeur. Il est, en effet, au centre d'une relation d'agence peu commune. Il est nommé par les actionnaires, sur proposition des dirigeants de la société qu'il devra contrôler, afin de garantir les intérêts de tous les utilisateurs de l'information financière.

Pour Goldman et Barlev (1974), différentes sources de pression induisent différents types de conflits d'intérêts qui peuvent conduire l'auditeur à ne pas rester indépendant lors de la formulation de son jugement. Dans le cadre des divergences d'intérêt entre les actionnaires et les dirigeants (ou entre les créanciers et les dirigeants), un rapport d'audit contenant des réserves conduit fréquemment à une mise en cause de la gestion des dirigeants, voire même à une mise en cause des dirigeants eux-mêmes. Face à ce risque, les dirigeants peuvent exercer des pressions sur les auditeurs pour qu'ils ne mettent pas en évidence certains faits découverts et qu'ils acceptent une certification sans réserve alors même que certains traitements comptables restent litigieux.

Lors de la certification des comptes 2001 de Vivendi Universal en mars 2002, le responsable de la doctrine comptable d'un des cabinets d'audit signataire des comptes a refusé le montage proposé par le directeur financier et accepté par les associés signataires du rapport d'audit des deux cabinets d'audit (dont l'un n'était autre que Arthur Andersen). Le lendemain, ce responsable de la doctrine comptable recevait sa lettre de licenciement du cabinet d'audit (*Le Monde* du 10/09/02). Ce n'est que sur intervention de la COB qu'il a été réintégré. Sa position a été soutenue par la COB et Vivendi Universal n'a pas pu adopter le montage comptable initialement souhaité (il est à noter que cette affaire s'est ultérieurement terminée par la démission du Pdg de Vivendi Universal et qu'une enquête de la COB est en cours). Le responsable de la doctrine comptable a chèrement payé son intervention puisque ses responsabilités internes au cabinet ont été fortement réduites. Dans le cas Enron, certaines personnes ont également tenté de signaler les agissements frauduleux du directeur financier. Ils ont été sanctionnés et évincés des processus de décision (Power's Report).

Puisque les dirigeants contrôlent pratiquement la décision de sélection de l'auditeur<sup>6</sup>, plusieurs études ont cherché à vérifier si les auditeurs ayant formulé des réserves ont été sanctionnés par les dirigeants qui ont procédé à un changement ultérieur d'auditeurs. Ces études ont montré que le risque est réel, pour l'auditeur, de perdre son mandat s'il s'oppose aux pressions de son client<sup>7</sup>.

### **1-3- Les critères d'évaluation de la qualité de l'audit: une revue de la littérature**

Nous proposons, dans ce qui suit, de présenter les principaux indicateurs de la qualité de l'audit. Cette présentation nous permettra de mettre en évidence les limites de validité de ces variables basées sur des extrapolations de la « qualité de l'audit » par la « qualité des auditeurs ». Ce constat a été fait notamment par Sutton et Lampe (1991) qui pensent que le recours à des indicateurs ne résout pas le problème de la visibilité de tels critères par les autres parties, que ce soit au niveau de l'entreprise ou du marché. L'ensemble de ces critiques a mis en doute la validité de l'approche d'évaluation traditionnelle de la qualité d'audit.

Les critères d'évaluation de l'audit externe peuvent être décomposés en trois catégories:

- Les indicateurs qui cherchent à déterminer la qualité « perçue » par le marché de l'audit, tels que la réputation et la taille du cabinet d'audit.
- Les indicateurs qui cherchent à déterminer la qualité « intrinsèque » de l'audit externe. Cette approche consiste à évaluer la structure organisationnelle du cabinet en tant que condition interne de la qualité de la prestation donnée par celui-ci.
- Les indicateurs qui se sont plutôt intéressés à l'analyse de certains éléments traitant du processus d'audit en lui-même.

#### ***1-3-1- La qualité d'audit perçue par le marché***

La réputation du cabinet d'audit : l'émission d'un jugement sur la valeur d'un audit repose sur la réputation du cabinet, qui va lui servir de substitut [McNair 1991].

Palmrose (1988) propose le taux de litige comme mesure de la réputation de l'auditeur. Néanmoins, cet indicateur souffre d'un manque d'information sur les sanctions et les litiges subis par les auditeurs. D'autres variables de mesure ont fait l'objet d'expérimentation par d'autres chercheurs, telles que l'étude de la rotation des auditeurs, afin de mettre en évidence d'éventuelles pratiques *d'opinion shopping*<sup>8</sup>, la diversification des prestations, la spécialisation ; mais aucun résultat probant n'a été retiré de ces études [Palmrose 1981, Davis et Simon 1992, Moreland 1995, Turner et Senetti 2001].

On assiste alors à une différenciation des cabinets en fonction des réputations, calquée sur leur taille et sur le niveau de leurs honoraires : la certification d'un gros cabinet à honoraires élevés sera généralement jugée plus fiable que celle d'un cabinet plus petit [Moizer 1997]. Une telle situation pose le problème de sa justification : la réputation de qualité des gros cabinets est-elle justifiée ?

---

<sup>6</sup> Dans le contexte français, nous ne devons pas négliger que les commissaires aux comptes, bien que nommés par l'assemblée générale des actionnaires, font l'objet d'une proposition de la part de la direction.

<sup>7</sup> Les résultats des tests réalisés par Chow et Rice (1982) sur 9.460 entreprises américaines durant les années 1973 et 1974, montrent que les entreprises changent leurs auditeurs plus fréquemment après avoir reçu un rapport d'audit avec réserve ou refusant la certification des états financiers. Ces résultats convergent avec ceux de Craswell (1988) pour l'Australie, et Citron et Taffler (1992) pour la Grande Bretagne.

<sup>8</sup> L'*opinion shopping* est la pratique consistant à changer de cabinet d'audit afin d'obtenir une opinion plus favorable de la part du nouvel auditeur.



*La taille du cabinet d'audit* : La taille du cabinet représente un deuxième critère d'évaluation de la qualité d'audit. Il offre l'avantage d'être facilement observable par les agents économiques sur le marché de l'audit. Si la réputation de l'auditeur représente une mesure subjective de la qualité, puisqu'elle se base sur une appréciation personnalisée et subjective des individus, la taille du cabinet est une variable facilement mesurable se basant sur des critères quantitatifs objectifs tels que le nombre d'employés, le nombre de clients audités, ou le volume des honoraires facturés en audit.

Plusieurs études ont présenté la taille du cabinet comme une garantie implicite de la qualité des travaux d'audit réalisés. Selon De Angelo (1981a), les cabinets de grande taille, disposant d'un portefeuille clients important et diversifié, seront moins vulnérables aux pressions d'un client particulier<sup>9</sup>. En fait, l'auditeur sait qu'il risque une perte plus importante de son revenu si ses manipulations sont découvertes et révélées dans le marché de l'audit. Cependant, selon l'auteur, l'auditeur peut être incité à tricher si la valeur de son investissement spécifique pour un client particulier est importante par rapport aux autres clients.

### ***1-3-2- Les indicateurs de qualité intrinsèque : la structure organisationnelle du cabinet d'audit***

Comme toute entité économique, la qualité du service rendu par le cabinet d'audit va dépendre largement de l'organisation interne et du niveau, ainsi que de la qualité, des efforts fournis par les auditeurs individuellement. Selon une vision contractuelle des organisations, on peut s'attendre à ce que les conflits d'agence qui peuvent exister au sein du cabinet soient susceptibles d'affecter la qualité de l'audit réalisée. Mintzberg (1982) considère que les cabinets d'audit sont un exemple d'une configuration structurelle particulière : la bureaucratie professionnelle. Les cabinets d'audit se caractérisent par une structure hiérarchisée où chaque grade a, non seulement des attributions spécifiques et déterminées dans le cadre de la réalisation technique des missions d'audit, mais aussi des comportements et des modes de pensée qui traduisent une socialisation progressive [Fogarty 1992]. Dans ce contexte de l'étude de la structure organisationnelle des cabinets d'audit, une importance particulière a été accordée au système de surveillance mutuelle au sein de ceux-ci.

Selon un soubassement comportemental de la problématique de la qualité d'audit, un certain nombre de travaux de recherche ont mis en évidence l'existence de comportements de réduction de la qualité de l'audit de la part des auditeurs de terrain [Kaplan 1995, Otley & Pierce 1995, 1996a, 1996b, Malone & Roberts 1996, Dalton & Kelley 1997, Reckers *et al.* 1997].

### ***1-3-3- Les autres indicateurs de la qualité d'audit :***

Le déroulement des missions n'étant pas directement observable, il est difficile de déterminer les dimensions concrètes de la qualité d'un audit qui varieront selon les utilisateurs des états financiers. Différents auteurs ont cherché à déterminer les attributs de la qualité en audit, et à tester le modèle multidimensionnel établi auprès des auditeurs [Mock et Samet 1982, Sutton et Lampe 1990], des préparateurs, et des utilisateurs des états financiers [Carcello *et al.*, 1992]. Ces travaux ont consisté à établir des listes d'attributs qualitatifs et à les valider par questionnaire.

---

<sup>9</sup> Le souci de sauvegarde des quasi-rentes spécifiques perçues des autres clients de l'auditeur représente une incitation supplémentaire à ne pas céder aux volontés de manipulations émanant d'un client particulier.

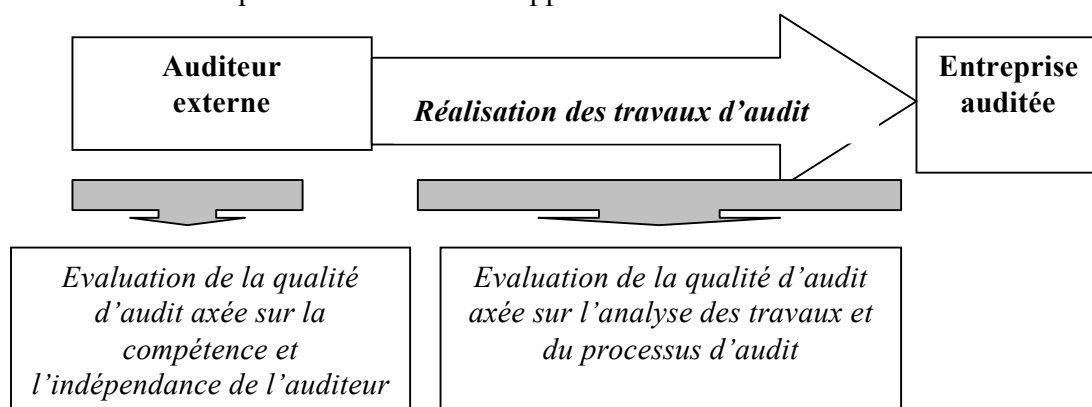
Ainsi, selon les préparateurs des états financiers, les quatre déterminants les plus importants de la qualité d'un audit sont l'expérience relative à l'entreprise cliente, l'expertise de l'industrie, la réponse aux besoins du client et la cohérence avec les normes comptables internationales [Carcello et al, 1992]. A l'inverse, pour les utilisateurs, la qualité d'un audit est fonction de l'indépendance de l'auditeur et de son respect du « due care » [Carcello et al 1992, Schroeder 1986]<sup>10</sup>. Certaines recherches ont tenté d'expliquer la perte de crédibilité de la profession d'audit externe. Hormis le manque d'indépendance [Bazerman et al 1997], ces recherches ont présenté d'autres indicateurs tels que l'inadéquation des méthodes [Sikka et al 1998], le manque d'expérience [Grovesman 1995], la pression sur les budgets d'audit à la suite de la baisse des honoraires. Ces facteurs explicatifs s'inscrivent dans le cadre de réflexions plus larges qui soulignent les défis auxquels la profession d'auditeur est confrontée [Jeppesen 1998, Hatherly 1999].

Devant cette ambiguïté sur la pertinence des indicateurs de qualité, une issue consiste – à défaut de pouvoir vérifier le résultat de l'activité – à s'intéresser au processus qui y mène [Carcello et al 1992]. A cet égard, un des éléments qui contribue à la perception d'une qualité supérieure pour les auditeurs est vraisemblablement la rigueur procurée par l'utilisation de méthodologies plus formalisées. De manière générale, le fait d'utiliser des méthodes considérées comme acceptables permet de substituer la démonstration de la méthode à celle du résultat.

## 2- L'évaluation de la qualité de l'audit au niveau de sa mise en œuvre

Au-delà des conditions de compétence et d'indépendance de l'auditeur, plusieurs recherches se sont intéressées directement aux travaux d'audit réalisés [Launstein 1984, Vinten 1991, Hopkins 1996, Bell et al 1997]. Ces études ont traité aussi bien du champ d'intervention actuel de l'audit que de l'étendue de ses objectifs. Les motivations essentielles de ces recherches sont d'évaluer le processus même de l'audit (abstraction faite de la qualité de l'auditeur). Elles plaident pour une remise en cause des déterminants actuels de la qualité de l'audit (schéma 1).

Schéma 1 : Comparatif entre les deux approches d'évaluation de l'audit



<sup>10</sup> Behn et al (1997) confirment ces résultats en décrivant la qualité de l'audit au travers de douze attributs : bonne réaction aux besoins du client, implication active par les cadres du cabinet d'audit, interaction efficace et continue avec le comité d'audit, conduite appropriée du travail d'audit, expertise de l'industrie, expérience passée de l'équipe d'audit et du cabinet d'audit avec le client, scepticisme de l'auditeur, compétence technique, indépendance, obligation de diligence, engagement de qualité, normes éthiques de l'équipe d'audit.

En suivant cette logique, Vinten (1991) estime que les composantes traditionnelles de la qualité d'audit (telles que l'indépendance et la compétence) se trouvent incapables d'expliquer à elles seules les récents scandales financiers internationaux. Les solutions aux défaillances de contrôle par les auditeurs devraient passer par une redéfinition de la nature des travaux d'audit et des objectifs prioritaires. Vinten met en cause l'approche d'audit : axée sur la validation des transactions réalisées, et limitée au domaine strictement financier. Dans un contexte économique caractérisé par la complexité et l'interdépendance, le besoin croissant d'anticipation et de prévision nécessite que les auditeurs externes élargissent leurs champs d'investigation pour atteindre un audit intégrant la dimension stratégique de l'entreprise. Cette démarche implique une analyse approfondie des risques inhérents aux caractéristiques de l'entreprise.

L'introduction de l'information concernant le risque global de l'entreprise est devenue l'une des exigences majeures des utilisateurs de l'information financière et des rapports d'audit associés<sup>11</sup>. Cette revendication des utilisateurs a orienté les normalisateurs internationaux vers une prise en compte de ce risque en matière de comptabilité et d'audit externe.

En 1987 aux Etats-Unis, l'AICPA a été la première organisation d'audit à élaborer une étude sur la problématique du risque et sur les incertitudes à prendre en considération par les auditeurs. Depuis, le normalisateur international de la comptabilité (IASB) s'est intéressé à ce concept et à son incidence sur la préparation des états financiers. Les premiers travaux ont commencé en 1993 à travers un groupe de réflexion sur les événements et éventualités postérieurs à la date de clôture et sur leur impact sur les éléments des états financiers. Les efforts de normalisation ont continué depuis sur plusieurs niveaux. En 1997, l'IOSCO a proposé que les grandes entreprises cotées en Bourse élaborent un rapport où la direction générale informe des risques affectant l'entreprise. En 1998, l'ICAEW propose un rapport similaire pour répondre aux préoccupations qui surgissent en Europe<sup>12</sup>.

Les nouveaux champs d'intervention de l'audit doivent être accompagnés par le développement d'une nouvelle approche d'évaluation de la qualité de l'audit qui dépasse la simple approximation de la qualité de l'auditeur. C'est dans ce contexte que s'inscrit notre approche qui cherche à construire un modèle d'évaluation de la qualité d'audit, axé sur la mesure du niveau d'adaptabilité de l'audit aux caractéristiques de l'entreprise et aux zones de risques inhérentes.

Notre démarche consiste à vérifier si les travaux d'audits réalisés répondent aux soucis de contrôle associés aux spécificités de l'entreprise. Dans un premier temps, nous présenterons le critère d'adaptabilité. Dans un second temps, nous présenterons l'étendue et la composition des travaux d'audit qui seront pris en compte au niveau de notre approche d'évaluation. Enfin nous situerons notre démarche d'audit dans le cadre d'une vision contractuelle des organisations.

---

<sup>11</sup> D'une manière générale, la problématique de prise en compte du risque au niveau des états financiers se traduit par le traitement et l'évaluation des phénomènes susceptibles d'avoir des conséquences négatives sur le patrimoine de l'entreprise, en fonction de la réalisation ou non d'événements futurs.

<sup>12</sup> L'ICAEW propose un rapport de périodicité annuelle, obligatoire, et passible d'un audit, dirigé au public en général et dont le but est d'informer sur le risque total inhérent à l'activité de l'entreprise.

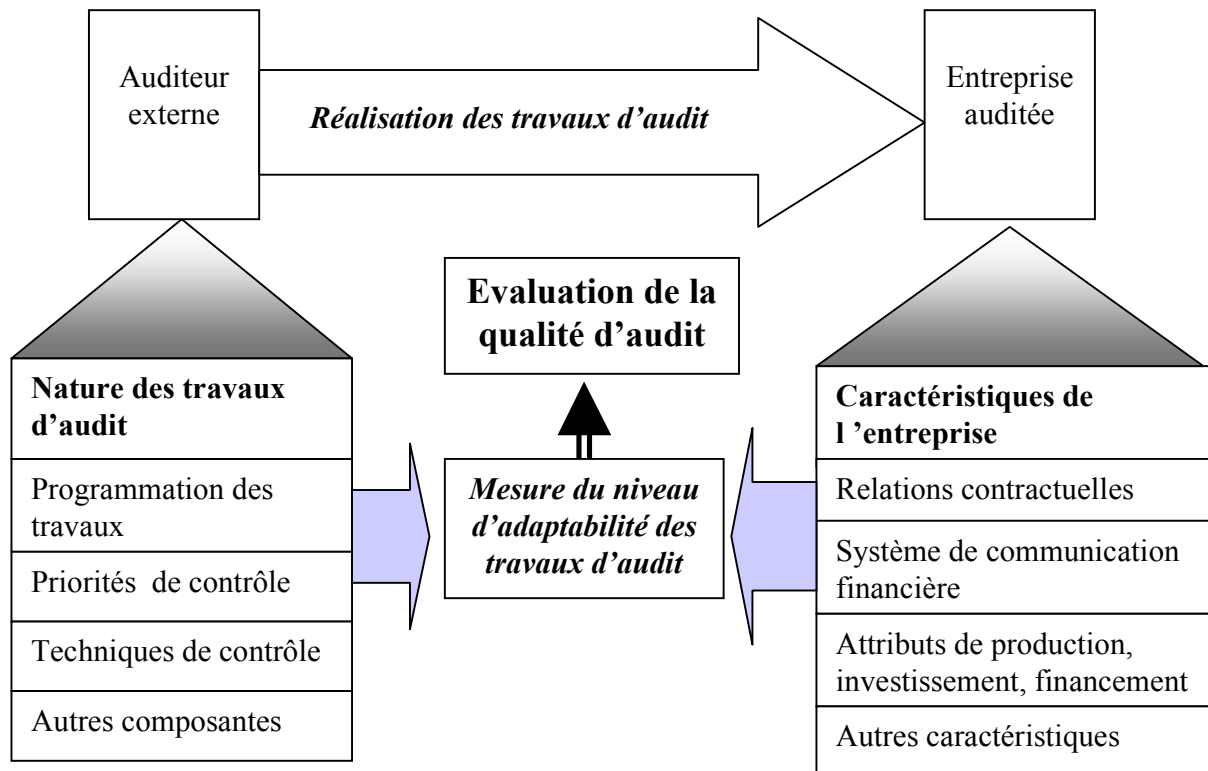
## 2.1- La notion d'adaptabilité des travaux d'audit :

L'efficacité a priori d'une technique de contrôle par rapport à une autre va dépendre largement de sa capacité à résoudre les problèmes et les dysfonctionnements spécifiques existant au sein d'une entreprise donnée. Une technique de contrôle est jugée efficace si elle est capable, en tenant compte de son pouvoir de détection et d'explication, de résoudre le problème auquel l'entreprise est confrontée.

Ainsi, pour un problème de qualité de la production, un mécanisme de contrôle qui ne mettrait en place que des techniques quantitatives d'évaluation de la productivité ne pourrait permettre ni la détection ni l'explication du problème de qualité en question. On doit donc s'interroger en permanence sur l'adéquation des techniques de contrôle aux problèmes rencontrés.

Mesurer le degré d'adaptabilité des travaux d'audit, c'est évaluer si les techniques et moyens de contrôle mis en place par les auditeurs permettront de détecter et d'expliquer les dysfonctionnements éventuellement existants au niveau de l'entreprise (schéma 2).

Schéma 2 : Approche d'évaluation de la qualité axée sur la nature des travaux d'audit



## 2-2- Les contraintes à prendre en considération dans l'application du concept d'adaptabilité dans la cadre de l'audit

L'évaluation en termes d'adaptabilité n'est pas facile à mettre en œuvre dans le domaine de l'audit, et ce essentiellement pour deux raisons. La première tient à l'étendue du champ d'intervention de l'audit : les états financiers de l'entreprise doivent fournir une image fidèle de l'entreprise dans son ensemble. La seconde est liée à l'identification des dysfonctionnements potentiels au sein de l'entreprise.

### ***2.2.1 Le champ d'intervention de l'audit***

L'étendue du champ d'intervention de l'audit fait qu'il est tenu de résoudre un ensemble de problèmes et dysfonctionnements nécessitant l'intervention :

- Sur différentes fonctions de l'entreprise : aspects organisationnels, informationnels, financiers.
- Sur plusieurs niveaux de l'organisation : contrôle des relations internes, des relations dirigeants-actionnaires, des relations dirigeants-crédanciers, des relations avec les organismes dotés d'un pouvoir de réglementation et de contrôle (l'Etat, les organismes de prévoyance sociale), etc.
- Et en tenant compte du degré d'importance des différentes fonctions ou des relations entre les acteurs.

L'importance relative des éléments à étudier dépend fortement des caractéristiques intrinsèques des entreprises. Il s'agit ainsi de la structure de propriété (entreprises familiales, managériales, institutionnelles)<sup>13</sup>, de la structure de financement (le niveau d'endettement), de la nature des actifs (distinction entre les actifs en place et les opportunités d'investissement, entre les actifs spécifiques et les actifs redéployables), de la complexité sectorielle (secteur financier, pétrolier), etc.

Ainsi, l'évaluation de l'adaptabilité de l'audit doit passer nécessairement par une prise en compte de l'ensemble de ses travaux tout en essayant de vérifier leur conformité avec les prérogatives de contrôle spécifiques de l'entreprise auditée. Ceci suppose l'analyse détaillée des travaux d'audit pour savoir s'ils ont permis un contrôle adéquat des zones de risques de l'entreprise. Il ne s'agit donc pas d'une évaluation axée sur un seul critère telle qu'on peut la faire avec une technique standard de contrôle, il est question de recenser l'ensemble des travaux réalisés dans le cadre d'une mission d'audit et de voir si cette démarche de contrôle coïncide avec les besoins de contrôles tels que définis par les spécificités de l'entreprise et selon les priorités qui s'imposent. Si on prend l'exemple d'une entreprise familiale non cotée, il apparaît que le risque de manipulations au niveau du système de communication par rapport aux actionnaires se trouve réduit puisque c'est une même famille qui subit les conséquences patrimoniales des décisions managériales. Par contre, le risque vis-à-vis des autres acteurs que sont les clients, les fournisseurs et les créanciers demeure très significatif. Le système d'information comptable peut tendre à sous-évaluer les difficultés de l'entreprise pour favoriser sa continuité d'exploitation.

### ***2.2.2 L'identification des dysfonctionnements : l'analyse des zones de risque***

La deuxième contrainte dans l'évaluation de la qualité en termes d'adaptabilité des travaux d'audit est d'identifier, a priori<sup>14</sup>, les problèmes et dysfonctionnements qui peuvent exister au sein de l'entreprise. C'est à l'auditeur de faire les investigations nécessaires pour détecter ces dysfonctionnements. Or, ces investigations sont difficiles à mener avant le lancement de la mission. C'est ainsi qu'on peut se poser la question de la détection des dysfonctionnements avant que l'auditeur n'engage les travaux effectifs de contrôle. Il faut reconnaître qu'il est quasiment impossible de recenser, a priori, toutes les anomalies dans des systèmes parfois aussi complexes que l'organisation d'une entreprise internationale.

---

<sup>13</sup> Cette typologie de structure de propriété a été présentée par CHARREAUX.G (1987) pour l'analyse du rôle des mécanismes de contrôle dans le gouvernement des entreprises.

<sup>14</sup> La détection a priori consiste à trouver les dysfonctionnements au sein d'une entreprise donnée avant de lancer la mission de contrôle.

Cette difficulté est reconnue par les auditeurs externes qui ont développé un certain nombre de techniques et d'examen préliminaires leur permettant d'avoir une estimation plus ou moins complète de ces éléments. C'est ainsi que les auditeurs vont chercher, dès le début de la mission, les indicateurs de ces anomalies qualifiées de « zones de risques ».

Les zones de risques sont identifiées dès le début de la mission, et ce notamment à travers un examen préalable global dans la phase de prise de connaissance générale de l'entité. L'approche d'identification de ces zones de risques se fait à travers l'analyse des caractéristiques de l'entreprise (situation financière, organisationnelle, relations avec les partenaires, système d'information, etc.) et le recensement des risques probables qui y sont associés. L'identification préalable des zones de risques prioritaires va permettre aux auditeurs de construire leur programme de travail et d'y adapter les techniques de contrôle à mettre en place.

### **2.3- Le choix des travaux d'audit selon les caractéristiques de l'entreprise**

Après la mise en évidence de la notion d'adaptabilité des travaux d'audit, se pose la question de savoir quelles sont les caractéristiques de l'entreprise qui permettent de recenser les zones de risques à contrôler par les auditeurs. Plusieurs auteurs ont essayé de dresser une grille d'éléments qui peuvent définir la situation de l'entreprise en termes de risques (au niveau organisationnel, financier, stratégique, concurrentiel, etc.). Selon Bell et al. (1997), les risques qui ont leur origine dans l'environnement interne peuvent prendre la forme de :

- Une configuration inadéquate de l'organisation;
- Une culture interne faible;
- Une capacité de concurrence inférieure due à l'inexistence d'avantage compétitif;
- Une communication interne inefficace.

Le cadre d'analyse contractualiste offre aussi une autre typologie des zones de risques dans les entreprises selon la nature et l'importance des relations d'agence (internes et externes). Cette présentation permet de recenser le niveau d'adaptabilité des travaux d'audit aux caractéristiques de l'entreprise. Des travaux d'audit adaptés doivent tenir compte des relations entre les différents acteurs de l'entreprise en tenant compte des éléments fondamentaux que sont :

- La nature de chaque relation d'agence et son importance dans le tissu contractuel de l'entreprise.
- Le système de communication financière comme source d'information pour les différentes parties contractantes.

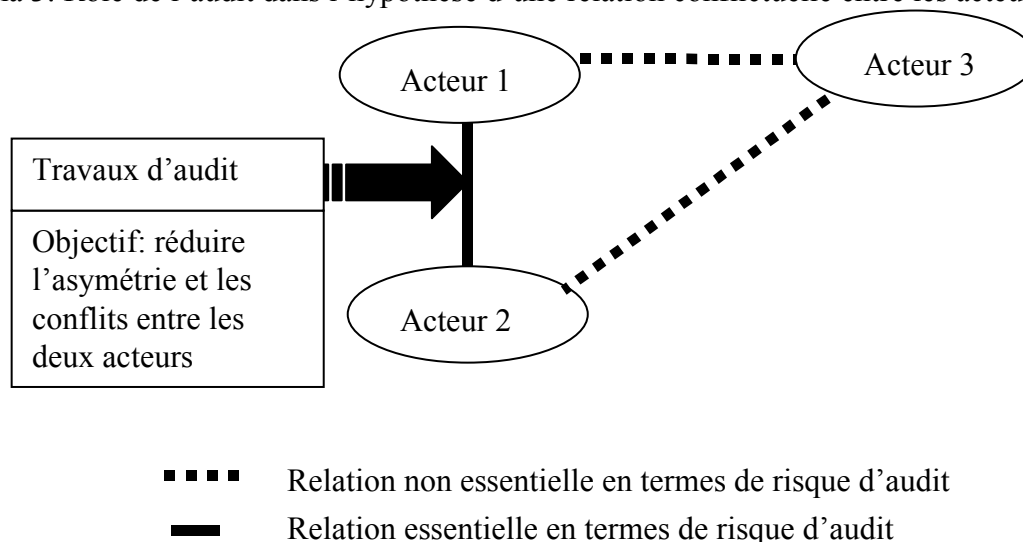
#### ***2.3.1 La vision contractuelle de l'entreprise : un cadre d'analyse approprié pour la mesure du niveau d'adaptabilité des travaux d'audit***

Les relations d'agence sont génératrices d'un ensemble de problèmes, ce qui pousse les différentes parties à se prémunir contre celles-ci, par la mise en place d'un éventail de moyens et de mécanismes, auxquels s'associent des coûts que l'on appelle « coûts d'agence ». Les spécificités de ces relations d'agence et leur niveau d'importance au sein de l'entreprise vont définir la nature des problèmes de contrôle qui y sont associés.

A ce titre, l'analyse des relations et l'identification du tissu contractuel au sein de l'entreprise constituent une mise en évidence préalable des zones de risques ainsi que des techniques et procédures à mettre en œuvre par les auditeurs internes et externes.

La relation d'agence peut être conflictuelle<sup>15</sup> ou non conflictuelle<sup>16</sup>. L'identification de la nature de la relation entre les acteurs de l'entité va permettre de détecter les zones de risques et les niveaux des contrôles à exercer. A titre d'exemple, si on suppose l'existence d'un conflit d'intérêt entre deux acteurs, la mise en place d'un mécanisme de contrôle sera nécessaire à ce niveau et il y aura donc la mise en place d'un certain nombre de techniques de surveillance de nature à réduire ce conflit (schéma 3).

Schéma 3: Rôle de l'audit dans l'hypothèse d'une relation conflictuelle entre les acteurs 1 et 2



Par contre si on suppose, qu'en raison d'une convergence d'intérêts entre les deux acteurs, ce conflit n'existe que marginalement, deux conséquences peuvent en être déduites.

La première est que la mise en place d'un mécanisme de contrôle (tel que l'audit) ayant pour objectif de réduire le conflit entre nos deux acteurs s'avère inutile puisque la relation est désormais non conflictuelle. Le contrôle d'audit apparaît comme peu adapté aux caractéristiques de la relation entre les deux acteurs.

La deuxième conséquence est que cette situation de complaisance va augmenter les risques extérieurs à cette relation et qui peuvent être particulièrement dommageables pour les autres acteurs. Les deux premiers acteurs, se mettant d'accord sur des objectifs communs, vont constituer une coalition cherchant à maximiser son utilité même au détriment des autres parties. Ce peut être le cas des dirigeants qui, par une stratégie appropriée, peuvent constituer une coalition avec les salariés, notamment ceux dont la valeur du capital humain est élevée, pour éventuellement adopter une stratégie contraire à l'intérêt des actionnaires.

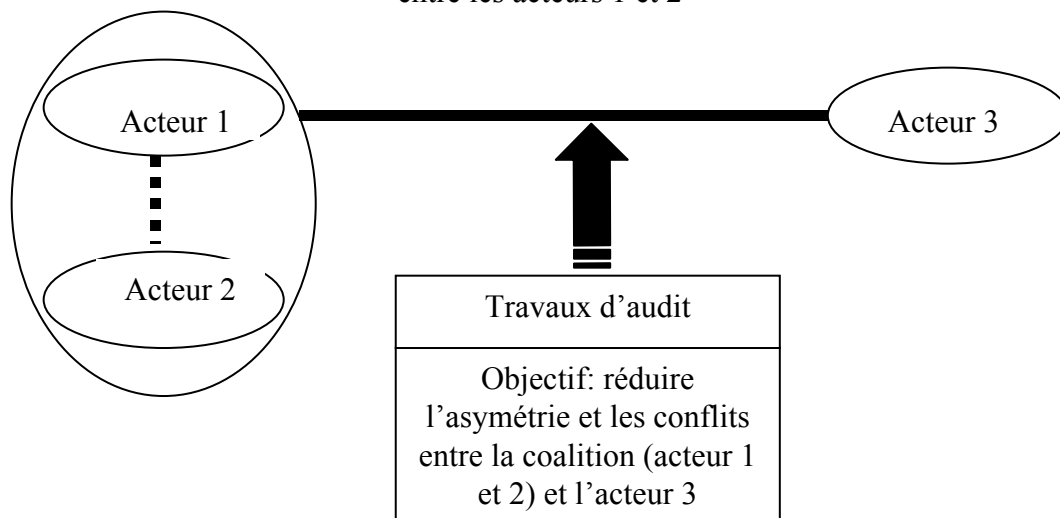
L'actualité économique récente a plutôt montré une autre forme de coalition entre les dirigeants et les établissements financiers au détriment des actionnaires et des créanciers. Les recapitalisations massives de Alstom, de Scor et bientôt de Rhodia, sans que les banques modifient la teneur de leurs contrats de prêts, constituent un exemple de transfert de richesse des actionnaires (et des salariés à travers les réductions d'effectif dans le cas d'Alstom) au profit des banques qui obtiennent un maintien de leur rémunération et une augmentation des commissions de financement tout en bénéficiant d'un abaissement de leur risque de crédit.

<sup>15</sup> Selon la théorie traditionnelle de l'agence (hypothèse de conflits d'agence entre les acteurs).

<sup>16</sup> La thèse de l'enracinement des dirigeants a démontré que certaines relations, considérées comme conflictuelles par la théorie traditionnelle de l'agence, sont plutôt non conflictuelles.

Dans le cas d'Alstom, la BNP qui siégeait au conseil d'administration d'Alstom a observé la dégradation régulière des comptes d'Alstom sans intervenir jusqu'au point où elle a imposé une recapitalisation massive sans abandon de créance. Dans le cas de Scor, le nouveau Pdg a perçu un bonus exceptionnel (150.000 euros pour la réussite de la première augmentation de capital à l'automne 2002, *Les Echos du 02/12/2003*) avant de se voir contraint d'en réaliser une seconde (en décembre 2003) à un prix bradé assurant la rémunération de ses banquiers (qui ont garanti l'augmentation de capital à un prix divisé par trois par rapport au cours boursier avant l'annonce de cette opération: le cours était de 3,65€ le 04/12/03 et l'augmentation de capital s'est faite à 1,10€).

Schéma 4: Rôle de l'audit dans l'hypothèse d'une relation non-confliktuelle entre les acteurs 1 et 2



- ■ ■ ■ Relation non essentielle en termes de risque d'audit
- Relation essentielle en termes de risque d'audit

L'audit, en tant que mécanisme de contrôle adapté, doit focaliser ses efforts sur la sauvegarde des intérêts des parties menacées par cette coalition. Le partage ou la distribution d'une partie de la richesse de l'entreprise entre les deux parties complaisantes et le degré de vraisemblance des informations divulguées par l'une des parties à l'extérieur de la coalition constitueront des zones de risques prioritaires pour l'auditeur (schéma 4).

L'importance des relations d'agence internes et externes varie d'une entreprise à l'autre selon le niveau d'influence et le rapport de force qui existent entre les différents acteurs et partenaires. Ce raisonnement devient de plus en plus complexe lorsqu'on tient compte des groupes d'intérêts au sein de l'entreprise et qui peuvent être en situation conflictuelle ou non conflictuelle. On peut ainsi être confronté à des alliances ou à des stratégies d'enracinement par les dirigeants destinées à inverser les rapports de force au sein de l'entreprise.



### ***2.3.2 Le système de communication financière et son impact sur les relations contractuelles entre acteurs***

Le système de communication financière (essentiellement la comptabilité financière) peut être considéré comme une partie intégrante du système de gouvernance de l'entreprise [Charreaux 2000]. Il contribue à circonscrire l'espace discrétionnaire des dirigeants, dans la mesure où il constitue un outil d'appréciation de la performance à la disposition des partenaires de l'entreprise. D'une façon générale, chacune des parties souhaite disposer des informations suffisantes sur l'autre pour réduire le risque de la transaction. L'information financière joue un rôle important dans le contrôle exercé par les acteurs dans une relation d'agence. En fait, cette information est à la fois l'objet du contrôle et la ressource permettant d'exercer celui-ci. Ceci implique que, sans information, il est impossible aux acteurs de contrôler les actions des autres parties impliquées. En tant qu'outil de surveillance mutuelle entre les parties contractantes, le système de communication financière constitue un élément important à prendre en considération par les auditeurs au niveau du déroulement de leurs travaux.

En tenant compte du degré de séparation entre la propriété et le contrôle, le rôle joué par l'audit va dépendre de la nature des utilisateurs privilégiés de l'information financière. En effet, dans les entreprises ouvertes, les normalisateurs nationaux et internationaux veulent privilégier les utilisateurs externes à travers les normes d'évaluation et de présentation de l'information financière. Les auditeurs doivent orienter leurs travaux sur les informations à destination externe (états financiers, rapports annuels à publier) plutôt que sur celles à destination interne. Inversement, dans les entités fermées, le souci de communication externe se trouve limité et on met l'accent surtout sur l'information à destination interne (analyses de rentabilité, contrôle des tâches et responsabilités, perfectionnement du système d'information)<sup>17</sup>.

### **2.4- La construction des échelles de mesure de la qualité des travaux d'audit réalisés**

La démarche empirique constitue un maillon important de tout processus de recherche en tant qu'interface entre la théorie et le terrain. Elle va conditionner la fiabilité des résultats obtenus et la crédibilité des interprétations qui en découlent. Une revue des recherches sur la qualité des travaux d'audit ne permet pas de relever des méthodologies adaptées pour le développement d'une échelle de mesure multidimensionnelle. En effet, la majorité des recherches en la matière ont cherché à définir les rôles de l'auditeur sans passer à une phase d'opérationnalisation empirique permettant d'identifier la nature et le niveau des travaux d'audit nécessaires pour atteindre les objectifs de contrôle visés [Meckling 1976, Fama 1982, Anderson et al. 1993].

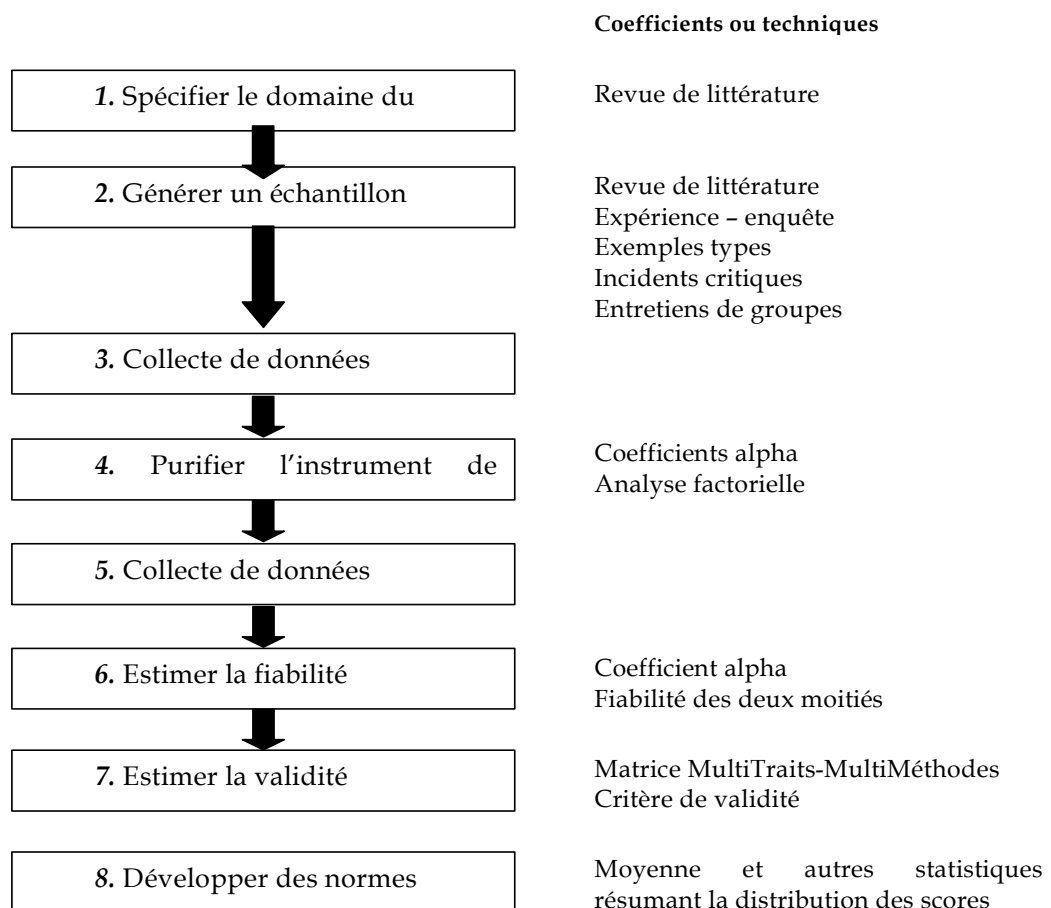
---

<sup>17</sup> L'importance de l'information comptable auditée dans la protection des parties a fait l'objet de plusieurs études. A ce titre, Baker et Wruck (1989) montrent que les documents comptables audités constituent des moyens pour les créanciers de surveiller le respect des clauses de « debt covenant ». Healy et Palepu (1995), ont montré que le changement de la politique comptable et de la politique financière sont des mesures complémentaires dans le système de prise de décision des investisseurs.

En élargissant notre revue à d'autres domaines comparables de recherche, nous avons relevé la présence de plusieurs méthodologies qui permettent la construction des échelles de mesure d'un construit théorique. De telles méthodologies ont été développées au sein de plusieurs recherches en sciences de gestion et sciences humaines. Parmi les approches de construction adoptées, l'approche hypothético-déductive a montré son utilité et son efficacité au niveau de plusieurs domaines de recherche (marketing, management, sciences sociales). Elle s'applique parfaitement au processus de développement des échelles multiples ou multi-items. Cette approche s'adapte à notre objectif de construction d'une mesure du niveau d'adaptabilité des travaux d'audit. En effet, dans un objectif de construction d'une échelle de mesure composée de plusieurs énoncés (les travaux d'audit réalisés) et qui se structurent en plusieurs dimensions (caractéristiques des entreprises), le développement d'échelles multi-items permettra de refléter ces niveaux d'intervention et leurs complexités dans une mission d'audit.

Dans cette approche hypothético-déductive, Churchill (1979) a développé une démarche d'ordre méthodologique appelée *Paradigme de Churchill*, visant à intégrer les connaissances concernant la théorie de la mesure ainsi que les techniques appropriées pour l'améliorer dans une procédure systématique. Elle permet de ce fait de construire avec rigueur des instruments de mesure de type questionnaires à échelles multiples.

Figure I. Démarche du paradigme de Churchill.



Cette démarche, très souvent utilisée par les chercheurs en Marketing [Amine 1993 ; Bearden & al 1999, D'Astous et al 1989, Evrard et al 1997] peut être utilisée pour le développement d'une échelle de mesure de la qualité d'audit. Cependant, la proposition d'une nouvelle approche d'évaluation à ce niveau et sa déclinaison empirique doivent être accompagnées de précautions supplémentaires pour garantir la fiabilité et la validité des échelles de mesure à développer. Trois aspects principaux devront être pris en compte :

- Le caractère opérationnel du concept à mesurer à travers une revue de la littérature et la consultation des experts en la matière pour aboutir à une version expérimentable de l'échelle de mesure. L'étude approfondie des référentiels, plutôt à dominante professionnelles en matière d'audit, permettra de classer les contrôles réalisés par les auditeurs en fonction des objectifs et des caractéristiques de l'entreprise. La construction d'un tel classement constitue une étape préparatoire pour engager une série d'entretiens et de discussions avec des professionnels de l'audit, ce qui va permettre de purifier les items présentés et générer d'autres le cas échéant.
- La conception d'une expérimentation propre à tester les hypothèses de travail, et qui se traduise par la mise en place d'une collecte adaptée.
- Le recours à des méthodes statistiques adéquates au regard de la forme prise par les données. Des tests statistiques de fiabilité et de validité vont permettre de dégager un construit de la qualité des travaux d'audit qui peut être utilisable pour d'autres études en la matière. En tenant compte encore une fois de la quasi-absence de recherches antérieures semblables ou comparables en matière d'audit, il serait nécessaire de prendre plus de précautions au niveau de l'élimination des énoncés (purification des items).

### **Conclusion :**

Les composantes classiques de la qualité d'audit mettent l'accent sur l'importance des qualités de l'auditeur (compétence et indépendance) comme garantie de la qualité de l'audit. Cette approche de mesure plutôt « indirecte » souffre de plusieurs limites qui ont réduit sa crédibilité. L'analyse critique menée nous a permis de visualiser un certain nombre de ces défaillances à la fois conceptuelles (risque de sélection adverse, risque de dépendance envers les dirigeants) et empiriques (critères de mesure indirectes de la qualité d'audit).

Devant cette situation d'ambiguïté sur la pertinence de ces indicateurs de la qualité, Il apparaît nécessaire de ne plus seulement considérer le processus d'audit comme une boîte noire, mais de s'intéresser aux déterminants intrinsèques de la qualité de l'audit. Une issue consiste – à défaut de pouvoir vérifier le résultat de l'activité – à s'intéresser au processus qui y mène. A cet égard, on a proposé une approche d'évaluation directe de la qualité d'audit axée sur la nature des travaux d'audit réalisés. Nous estimons ainsi que le contrôle de la qualité de l'audit doit désormais se situer au niveau de la mise en œuvre à travers l'évaluation des programmes d'audit. Il s'agit désormais de mesurer l'adéquation des travaux d'audit aux zones de risques de l'entreprise. Ces dernières dépendent des caractéristiques propres de l'entreprise telles que la nature des relations contractuelles, la structure de financement, le secteur d'activité.

Cette nouvelle approche d'évaluation doit être accompagnée par une mise en œuvre empirique qui permettra de construire et valider les échelles de mesure y associés. Dans cette perspective, l'approche empirique hypothético- déductive peut être adoptée vu l'adéquation de sa démarche au développement des instruments de mesure multidimensionnels tel que ceux visés par notre approche.

## Bibliographie

- Abdolmohammadi M.J. et Shanteau J. (1992) "Personal attributes of expert auditors", *Organizational Behaviour and Human Decision Processes*, November; Vol.53, n°2, pp.158-173.
- Amine A. (1993) "La recherche d'information par le consommateur : proposition d'une échelle de mesure". *Recherche et Applications en Marketing VIII*(1).
- AICPA (1987) "Report of the Task Force on Risk and Uncertainties".
- AICPA (1994) "Improving Business Reporting – a Customer Focus".
- AICPA (1994) SOP 94-6, "Disclosure of Certain Significant Risk and Uncertainties".
- AICPA (1997) "Codification of Statements on Auditing Standards. Michigan UMI Book on Demand".
- Bearden W. et Netemeyer R. (1999), "Handbook of marketing scale, multi-item measures for marketing and consumer behavior research", Newbury Park, Sage Publications.
- Bell, T. (1997) "Auditing Organization Through a Strategic – Systems Lens", The KPMG Business Measurement Process.
- Carcello J.V., Hermanson R.H. et McGrath N.T. (1992) "Audit quality attributes: the perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.11, n°1, pp.1-15.
- Citron D.B. et Taffler R.J. (1992) "The audit report under going concern uncertainties: an empirical analysis", *Accounting and Business Research*, Vol. 22, n°88, pp.337-345.
- De Angelo L.E. (1981) "Auditor independence, low balling, and disclosure regulation", *Journal of Accounting and Economics*, n°3, pp.113-127.
- De Angelo L.E. (1981) "Auditor size and audit quality", *Journal of Accounting and Economics*, n°3, pp.183-199.
- Dunn K.A., Mayhew B.W. et Morsfield S.G. (2000) "Auditor industry specialization and client disclosure quality", Working paper, Baruch College and University of Wisconsin.
- Evrard Y., B. Pras et E. Roux (1997), "MARKET : Etudes et recherches en marketing, Fondements, Méthodes". Paris, Nathan, 2ème édition.
- Flint D. (1988) Philosophy and Principles of Auditing, Macmillan Education, London.
- Fogarty T.J. (1992) "Organizational socialization in accounting firms: a theoretical framework and agenda for future research", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, n°2, pp.129-149.
- Gramling, A.A., Johnson V.E. et Khurana I.K. (1999), "The association between audit firm industry experience and financial reporting quality". Working paper, Wake Forest University, University of Illinois, and University of Missouri.
- Hatherly D.J. (1999) "The future of auditing : the debate in the UK", *European Accounting Review*, Vol. 8, n°1, pp.51-65.
- Healy P. et Palepu K. (1995) "The Challenges of Investor Communication: The Case of CUC International, Inc.", *Journal of Financial Economics*, n°38, pp.111-140.
- Hopkins D. (1996) "The Auditing Business", *Internal Auditor*, octobre.
- ICAEW (1998) "Financial Reporting on Risk".
- Knapp M.C. (1991) "Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality", *Auditing*, Vol.10, n°1, pp.35-53.
- Lee T. (1993), Corporate Audit Theory, Chapman & Hall, London, 1st edition.
- Mautz R.K. et Sharaf H.A. (1961), The Philosophy of Auditing, American Accounting Association, Monograph n°6.
- McNair C.J. (1991) "Proper compromises : the management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behaviour", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.16, n°7, pp.635-653.
- Mintzberg H. (1982), Structure et dynamique des organisations, Les Editions d'Organisation, Paris.

- Moizer P. (1997) "Auditor reputation : the international empirical evidence", *International Journal of Auditing*, Vol. 1, n°1, pp.61-74.
- Palmrose Z. (1988) " An analysis of auditor litigation and audit service quality.", *The Accounting Review*, janvier, pp.55-73.
- Power's Report, Enron (2002): "Report of the Special Investigation Committee", [www.enron.com](http://www.enron.com), lien avec le département de la justice.
- Reckers P.M.J., Wheeler S.W. et Wong-On-Wing B. (1997) "A comparative examination of auditor premature sign-off using the direct and the randomized response methods", *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol.16, n°1, pp.69-78.
- Sutton S.G. et Lampe J.C. (1991), "A framework for evaluating process quality for audit engagements", *Accounting and Business Research*, Vol.21, n°83, pp.275-288.
- Turner J.L. et Sennetti J.T. (2001) "Post-Audit Restatement Risk and Audit Firm Size"; *Journal of Forensic Accounting*, Vol.2, pp.67-94
- Vinten G. (1991) "The Strategic Audit", *Managerial Auditing Journal*, Vol.6, n°4, p.3.
- Watts R.L. et Zimmerman J.L. (1986), Positive Accounting Theory, Prentice-Hall, Contemporary Topics in Accounting Series, Englewood Cliffs, New Jersey.