



HAL
open science

L'audit expectation gap : les auditeurs face à une injonction paradoxale

Alain Burlaud, Maria Niculescu

► **To cite this version:**

Alain Burlaud, Maria Niculescu. L'audit expectation gap : les auditeurs face à une injonction paradoxale. 2024. halshs-04683303

HAL Id: halshs-04683303

<https://shs.hal.science/halshs-04683303v1>

Preprint submitted on 1 Sep 2024

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.

Alain BURLAUD Professeur émérite Conservatoire national des arts et métiers France	Maria NICULESCU Professeur d'université Universitatea Valahia din Târgoviște Roumanie
---	--

L'audit expectation gap : les auditeurs face à une injonction paradoxale

The *audit expectation gap*: auditors face to a paradoxical injunction

Résumé

L'*expectation gap*, l'écart entre ce que le public attend des auditeurs et ce que les auditeurs peuvent lui apporter, est une question essentielle. Cet écart peut remettre en cause la confiance nécessaire au fonctionnement des sociétés contemporaines.

Après un rappel historique l'article montre les mécanismes soumettant les auditeurs à des pressions contradictoires ou incompatibles, à des injonctions paradoxales, induisant de tels écarts. Puis il décrit les voies et moyens pour réduire l'*expectation gap* : essentiellement, garantir l'indépendance des auditeurs et étendre les missions qui leur sont confiées pour mieux contribuer à la défense de l'intérêt public.

Abstract

The expectation gap, the gap between what the public expects from auditors and what auditors can deliver, is a key issue. This gap can call into question the trust necessary for contemporary societies to function.

After an historical review, the article shows the mechanisms by which auditors are subjected to contradictory or incompatible pressures, to paradoxical injunctions, inducing such gaps. It then describes the ways and means of reducing the expectation gap: essentially, by ensuring the independence of auditors and extending the tasks assigned to them so that they can better contribute to defending the public interest.

Mots clés

Expectation gap, audit, auditeurs, commissaires aux comptes, directive durabilité.

Key words

Expectation gap, audit, auditors, statutory auditors, sustainability directive

“Il n’y avait plus qu’à élire les deux commissaires-censeurs, chargés de présenter à l’assemblée un rapport sur le bilan et de contrôler ainsi les comptes fournis par les administrateurs : fonction délicate autant qu’inutile, pour laquelle Saccard avait désigné un sieur Rousseau et un sieur Lavignière, le premier complètement inféodé au second, celui-ci grand, blond, très poli, approuvant toujours, dévoré de l’envie d’entrer plus tard dans le conseil, lorsqu’on serait content de ses services.”
E. Zola, *L’Argent*, 1891

Introduction

Nous vivons dans un monde largement hérité de la révolution industrielle du XIX^e siècle. Elle n'eut pas été possible sans la conjonction de trois éléments essentiels : le développement des sciences de l'ingénieur, l'invention du statut juridique de la société anonyme permettant d'associer un grand nombre de personnes et un gros volume de capitaux pour réaliser de grands projets ou travaux (commerce maritime, chemins de fer, canaux transocéaniques, exploration pétrolière, etc.) et la comptabilité pour gérer des organisations étendues (réseaux, groupes, etc.) et créer un marché financier actif pour drainer l'épargne. L'évolution du capitalisme, et notamment sa profonde transformation dans la deuxième partie du XX^e et le début du XXI^e siècle, avec le passage du capitalisme industriel au capitalisme financier, a renforcé dans la conscience collective la crainte de dérives, car sans contrôle, « L'argent a un grand pouvoir : il ouvre toutes les portes et gâche toutes les lois ». (Slavici, 1906, p. 349)

Il a fallu rapidement associer à la production des comptes un mécanisme selon lequel un tiers indépendant, l'auditeur, apporte sa garantie en certifiant les informations financières publiées par les dirigeants à destination des apporteurs de capitaux publics ou privés. Ce processus s'est déroulé selon des rythmes et des modalités différentes d'une période à l'autre et d'un pays à l'autre. Ce ne fut pas sans difficultés, comme le montre l'extrait du roman d'Émile Zola placé en exergue.

Le principe d'un contrôle des comptes par un tiers indépendant existait de longue date dans le secteur public du fait de l'éloignement des activités sur un immense territoire et du volume des affaires. Il était donc nécessaire de déléguer une partie importante du pouvoir. Ainsi, Charlemagne (date de naissance inconnue – mort en 814) avait ses *missi dominici* (envoyés seigneuriaux) qui parcouraient son empire pour contrôler ses vassaux et notamment la levée de l'impôt. Ils étaient le plus souvent deux, ce qui était une forme primitive du co-commissariat aux comptes que nous connaissons aujourd'hui.

Que ce soit dans une entreprise privée ou une organisation publique, le principe est toujours le même : dès lors qu'il y a délégation de pouvoir, il y a nécessairement un corps d'inspection chargé de contrôler l'application des directives du pouvoir central et, quand il s'agit de finances, de contrôler les flux financiers, d'en vérifier la traçabilité et de réduire ainsi l'asymétrie d'information. La transparence (pour qui ?) est au cœur de la gouvernance.

Depuis toujours, mais plus encore dès le XIX^e siècle, il y avait un *expectation gap*, un écart entre les aspirations, les attentes de l'État ou des apporteurs des capitaux et ce que peuvent raisonnablement assurer les auditeurs ou contrôleurs légaux des comptes ou encore les commissaires-censeurs comme on disait dans le temps. Ces attentes ont fortement évolué sous l'effet des changements des réalités du monde des finances publiques et privées, de l'évolution des acteurs et de leurs intérêts, ainsi que des représentations que les divers acteurs se sont faits quant à cette réalité.

Nous allons présenter la problématique et question de recherche, la nature de cet article et enfin, la

0.1 Problématique et question de recherche

« Pour un esprit scientifique, toute connaissance est une réponse à une question. S'il n'y a pas eu de question, il ne peut y avoir connaissance scientifique. Rien ne va de soi. Rien n'est donné. Tout est construit. » (Bachelard, 1934/1967, p. 17). Plus précisément, un problème social est « un écart entre ce qui est et ce que les gens pensent qu'il devrait être, ou entre les conditions actuelles et les valeurs et normes sociales, un écart considéré comme corrigible. » (Merton, 1961, p. 700, cité par Niculescu & Galabov, 2021)

L'*audit expectation gap*, expression d'une attente, est un cas particulier d'une question générale portant sur la relation entre le droit et la réalité sociale. L'audit légal est une activité réglementée du fait de son impact sociétal, de son rôle essentiel en matière de sécurité financière. Il est l'outil d'une certaine transparence sans laquelle il ne peut y avoir de confiance, condition préalable au développement des échanges. L'auditeur est au centre d'une relation complexe, entre les intérêts divergents de nombreuses parties prenantes au delà des relations contractuelles liant l'entreprise, différents réels ou potentiels que le droit doit arbitrer en cherchant des compromis qui varient en fonction des rapports de force. Mais comment en est-on arrivé à confier une mission de service public, celle de l'auditeur légal, à des entités privées à but lucratif, les cabinets, ce qui pose la question de leur légitimité ?

La confiance requiert un sentiment de sécurité, un niveau raisonnable de certitude. Mais par ailleurs, l'auditeur ne peut assurer avec certitude la vérité de ce qu'il certifie, d'où un écart, source de risques et de conflits. Il est donc l'objet d'une injonction paradoxale. Nous allons démontrer les mécanismes d'ajustement du cadre juridique pour démontrer qu'ils permettent de transformer un conflit en différend, éventuellement soumis à l'arbitrage d'une juridiction. Ainsi, la dimension juridique de la résolution de l'*audit expectation gap* est donc essentielle. Nous allons expliquer le fonctionnement d'un modèle original de « régulation partagée » (Salustro, 2005, p. 90), c'est-à-dire un modèle hybride de régulation associant les représentants de la Société (les pouvoirs publics, défenseurs de l'intérêt public, ayant une légitimité politique), les représentants des professionnels de l'audit légal (les organisations professionnelles, légitimées par leurs *public oversight boards* et leurs compétences techniques) et les représentants de la finance mondialisée (les normalisateurs internationaux et les autorités de régulation des marchés, légitimés par leur contribution au « bon » fonctionnement des marchés financiers).

Une meilleure compréhension de ces enjeux et des mécanismes de régulation devrait contribuer à réduire les attentes excessives des utilisateurs actuels ou potentiels de l'information et la tendance des auditeurs à se protéger en se réclamant d'une obligation de moyens quand le résultat attendu ne peut être atteint.

Cet ajustement permanent, fonction de l'équilibre des forces entre les parties prenantes, ce mélange de normes définies par la loi et de normes d'origine privée, nationale ou internationale, illustrent le concept de « flexible droit » développé par Jean Carbonnier (« Textes pour une sociologie du droit sans rigueur », 1979) et le fonctionnement d'un « État post-moderne » qui renonce au monopole du pouvoir législatif en acceptant de le partager (Chevallier, 2014). Du fait de l'instabilité de l'équilibre décrit, il y aura toujours un *expectation gap*.

A partir de ces deux oxymores, un droit flexible et un monopole partagé, nous voulons démontrer, en nous appuyant sur le cas de l'audit légal, la capacité d'un cadre juridique à s'adapter pour répondre à une demande sociale variable génératrice de tensions exprimées par l'*expectation gap*, soit :

- l'efficacité d'une régulation partagée ou hybride pour prendre en compte la complexité d'une situation du fait de l'injonction paradoxale adressée aux auditeurs légaux ;
- le caractère permanent de l'*expectation gap*, chaque réponse à une nouvelle demande encourageant l'apparition d'une demande supplémentaire.

Nos réflexions tentent notamment de répondre **est** à la question suivante : quelle est **la tendance de l'évolution de l'expectation gap, notamment dans le contexte actuel marqué par les nouvelles règles de droit en matière de reporting de durabilité et de son assurance ?**

0.2 Nature de cet article

Cet article, essentiellement fondé sur l'expérience professionnelle des auteurs, l'étude de la législation et réglementation nationale et internationale applicable aux auditeurs légaux et l'étude de la littérature est un essai critique sur l'*audit expectation gap*. Il n'est pas théorique, au sens classique du terme, dans la mesure où il part de l'expérience nécessairement personnelle du terrain que peuvent avoir les auteurs, sans avoir pour objectif de faire une revue approfondie de la littérature académique même si elle n'a pas été ignorée. La dimension historique est également importante.

Un essai critique implique des opinions personnelles, mais l'argumentation doit évidemment obéir aux règles d'un raisonnement rigoureux. Ce choix de l'essai critique a été dicté par un double impératif :

- le regard critique sur une multitude de sources secondaires de preuves et de nombreux textes législatifs et réglementaires, souvent contradictoires, qui ont alimenté la réflexion des auteurs ;
- la nécessité de confronter les sources documentaires avec les arguments issus de l'expérience professionnelle des auteurs, ayant sans doute un degré de subjectivité, mais aussi l'intérêt incontestable d'une connaissance vécue des questions soulevées.

Du fait d'un lien étroit entre la connaissance et l'action, l'article s'adresse au public académique non spécialiste des missions d'audit légal, soucieux de connaître certaines des problématiques de la profession et aux professionnels qui y trouveront matière à donner du sens à leur propre expérience.

0.3 Méthodologie et méthode

Lorsqu'il n'y a pas de données statistiques publiques sur un sujet donné, de nombreux auteurs d'articles, publiés dans des revues académiques, fondent leur connaissance du terrain sur des entretiens ou des questionnaires faisant l'objet d'une analyse de contenu à l'aide de divers logiciels. Cette méthode souffre de plusieurs biais du fait des ressources limitées, en temps et en argent, dont dispose le chercheur :

- l'auteur contacte en priorité des personnes qu'il connaît directement ou indirectement grâce à un réseau afin de maximiser l'espoir d'obtenir des réponses ;
- les réponses reçues proviennent essentiellement de personnes avec lesquelles l'auteur a la plus grande proximité car on ne refuse pas un service à un « ami » ;
- et bien évidemment, les réponses sont fonction des questions posées ou qui ne sont pas posées, et de la façon dont elles sont posées.

Dans ces conditions, quelle est la valeur des réponses ? La prise de connaissance du terrain peut avoir une apparence de scientificité du fait des outils de traitement utilisés, mais les résultats sont fonction de données dont la valeur n'est pas assurée, sans parler du problème de la taille des échantillons qui sont souvent limités.

D'autres articles se fondent sur l'étude d'un cas observé par le chercheur, participant ou non. L'information peut alors être abondante et riche. Mais tous les sujets de recherche ne se prêtent pas à une telle approche qui, de plus, pose la question de la généralisation des conclusions.

Qu'il s'agisse de questionnaires, d'entretiens ou d'une étude de cas, le lien entre la connaissance et l'action est tenu. C'est pourquoi nous pensons que si les sciences de gestion sont une science de l'action, alors il faut prendre en compte l'expérience professionnelle du chercheur pour, précisément, ne pas tourner le dos à l'action. Dans le cas du présent article et compte tenu du sujet abordé, les auteurs ont donc opté pour une observation fondée sur leur propre expérience. De plus, avoir vécu

une situation est autrement plus riche que l'observation distanciée, sans risque réel, ou la connaissance indirecte *via* la littérature.

L'un des deux auteurs a été auditeur pendant deux ans dans un grand cabinet international d'audit puis a été commissaire aux comptes inscrit pendant 40 ans, parallèlement à son activité principale d'enseignant-chercheur. Cela représente l'équivalent de six années de travail à temps plein, étalées sur une période relativement longue, permettant un recul historique. Bien sûr, tout ce temps n'a pas été consacré à l'étude de l'*audit expectation gap* mais la question s'est souvent présentée même si elle n'a pas été documentée dans un journal formalisant cette expérience.

L'autre auteur n'a pas pratiqué l'audit financier légal mais, en tant que dirigeant, a été en position d'audité ayant eu à collaborer avec des auditeurs publics ou privés, ce qui apporte une vision complémentaire de celle du commissaire aux comptes : membre du conseil d'administration d'une grande banque, responsable de projets européennes, directrice dans des institutions publiques nationales et internationales.

L'expérience d'enseignants-chercheurs et d'encadrement de thèses en comptabilité et audit des auteurs a enrichi leur connaissance du sujet. Par ailleurs, en plus de la littérature académique sur le sujet, les auteurs se sont fortement appuyés sur une étude approfondie des textes législatifs et réglementaires puisque le sujet a une dimension juridique importante.

Bien sûr, la connaissance directe du terrain qu'apporte la fréquentation des acteurs et la connaissance indirecte du terrain *via* la littérature ne permettent pas d'accéder à la vérité, unique et universelle. Notre expérience nous a appris qu'elle n'existe pas mais qu'une vérité peut être utile, voir nécessaire pour l'action. Ainsi, nous nous rattachons logiquement au pragmatisme méthodologique. Ne s'agissant pas d'un article de philosophie des sciences, nous ne donnons ici que de simples repères.

Selon Charles Sanders, Peirce, cité par Auroux (p. 2016), « la vérité n'est ni indépendante du consensus de la communauté, ni détachée du sujet qui la produit. » A propos du sujet, il s'agit ici de celui qui agit, Maurice Blondel dans *L'Action*, dès 1893, cité par Lalande (p. 806) nous dit que « quoique nous pensions, voulions ou exécutions, dans l'activité la plus spéculative ou la plus matérielle, il y a toujours un fait (...) où s'unissent l'initiative de l'agent, les concours qu'il reçoit, les réactions qu'il subit, d'une manière telle que le "composé humain" se trouve "organiquement" modifié et comme façonné par son action même, en tant qu'elle est effectuée. » Ce relativisme quand à la vérité est tempéré par l'idée que « l'intelligence n'atteint son but que lorsqu'elle conduit à une action efficace ; l'idée vraie est celle qui réussit ; (...) celle qui sort victorieuse des épreuves de vérification. » (Foulquié, p. 559) La connaissance au service de l'action trouve sa validation dans l'expérience, un processus lent, un cheminement imprévisible fait d'opportunités et d'échecs, d'intuitions et d'emprunts à une communauté et à une littérature. Rappelons que l'expérience confère une connaissance du terrain extrêmement approfondie même si elle est souvent informelle. Ainsi, avoir vécu un dilemme éthique apporte plus que d'avoir lu un article traitant de cette question ; avoir vécu le risque que peut prendre un auditeur apporte plus que d'en avoir une connaissance livresque.

Il ne faut pas confondre méthodologie (étude des méthodes scientifiques) et méthode (démarche raisonnée pour atteindre un but). Nous nous contentons ici de préciser notre méthode de travail, fondée sur la capitalisation de connaissances issues de notre expérience professionnelle et de nos lectures afin de les insérer dans un raisonnement. Il est important de préciser que le lecteur doit savoir d'où nous vient notre connaissance du terrain pour en comprendre aussi les limites.

En conclusion de cette introduction, nous allons commencer par une présentation historique de l'*audit expectation gap*. En effet, connaître la « vie » d'un concept dans son contexte temporel et spatial permet de mieux en comprendre les tenants et aboutissants. Puis nous verrons comment les auditeurs sont au centre d'injonctions paradoxales qui sont autant de dangers pour eux. Enfin, dans une troisième partie, nous présenterons les voies et moyens de rendre aux auditeurs la possibilité de créer la confiance nécessaire au fonctionnement de nos sociétés sans nous limiter aux aspects

économiques avec notamment l'audit de durabilité.

1. L'expectation gap au centre d'une histoire chaotique de l'audit

Un peu d'histoire permet de comprendre la relation dialectique qu'entretient l'audit avec la vie des affaires. Nous nous appuyerons pour l'essentiel sur l'histoire de cette relation en France.

L'existence d'une asymétrie d'information entre le mandant et un agent n'est pas une découverte récente. Ainsi, en Mésopotamie, plus de 2000 ans avant Jésus-Christ, quand le propriétaire d'un troupeau en confiait la garde à un berger, il fallait imaginer un système écrit de sécurisation de l'information à l'origine de l'« invention » de la comptabilité (Degos, 1998, p. 7 & s.). En effet, il fallait éviter toute contestation portant sur le nombre de bêtes constituant le troupeau afin de pacifier la relation d'agence, ce qui ne fut théorisé que bien plus tard, par Jensen et Meckling en 1976. Mais on ne parlait pas encore d'audit en Mésopotamie.

L'Angleterre fut le premier pays au monde à adopter une loi imposant un audit financier afin de protéger les actionnaires contre les intérêts des dirigeants en 1845 (Olatunde, 2023, p. 8). Rien de plus normal, l'Angleterre est la patrie du capitalisme financier associé à la Révolution industrielle du XIX^e siècle. En effet, la méfiance était de mise comme l'écrivait Adam Smith en 1776, dans ses « Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations » : « Les directeurs de ces sortes de compagnies étant les régisseurs de l'argent d'autrui plutôt que de leur propre argent, on ne peut guère s'attendre à ce qu'ils y apportent cette vigilance exacte et soucieuse que des associés apportent souvent dans le maniement de leurs fonds ».

En France, l'instauration d'un audit légal fut plus tardive. Mais la pratique avait devancé la loi. Ainsi, la Compagnie des Indes disposait d'un corps d'« inspecteurs », que nous appelons aujourd'hui auditeurs internes, dès 1723 (Bensadon *et al.*, 2016, p. 37). Il fallut attendre la loi du 23 mai 1863 créant la société à responsabilité limitée puis celle du 24 juillet 1867 créant la société anonyme, pour qu'il y eut un audit légal pratiqué par des « commissaires » (*Ibid.* p. 38). Il s'agissait, pour la France, de créer un cadre juridique favorable au développement industriel comparable à celui de l'Angleterre qui avait adopté dès 1844 le *Joint Stock Companies Act* et en 1855 le *Limited Liability Act*.

De telles préoccupations se manifestaient aussi dans le secteur public. Sous l'impulsion de Jean-Baptiste Colbert (1619-1683) qui dénonça les détournements de fonds du surintendant des finances Nicolas Fouquet (1615-1680), continuant en cela les pratiques du cardinal de Mazarin (1602-1661) ministre des Finances du roi Louis XIV (1638-1715), le Royaume de France entreprit de réformer son administration, en particulier la plus sensible, celle consacrée aux finances publiques. En France sont alors créées des Chambres des comptes, qui furent réunies par Napoléon 1^{er} en 1807 en une seule entité, devenue la Cour des comptes. Cela a conduit à l'institutionnalisation du contrôle légal des comptes et son intégration dans un système bureaucratique rigoureux, ladite « bureaucratie à la française ». La nécessité d'un contrôle des comptes publics est placée très haut dans la hiérarchie des textes. Ainsi, la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 stipule :

- Article XIV : « Tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes, ou par leurs représentants, de la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée. »
- Article XV : « La société a le droit de demander compte à tout agent public, de son administration. »

Sous la Troisième République, la France fut le théâtre de nombreux scandales financiers dont les plus importants furent celui du canal de Panama (Zola, 1891 ; Ledouble, 1997) en 1889 et l'affaire Stavisky en 1934. C'est sous la pression des faits que le décret-loi du 8 août 1935 fut adopté. Il modifia profondément le rôle des « commissaires » en introduisant notamment les dispositions

suivantes (Bensadon *et al.*, 2016, p. 37) :

- incompatibilité du commissariat avec le salariat ou des liens familiaux avec les administrateurs ;
- interdiction de recevoir une rémunération autre que celle liée à la fonction de commissaire ;
- respect du secret professionnel ;
- obligation de révéler les faits délictueux au procureur de la République ;
- pénalisation de la diffusion ou confirmation d'informations mensongères par le commissaire ;
- en cas d'appel public à l'épargne, obligation de nommer un commissaire inscrit sur une liste établie par la Cour d'appel et institution du co-commissariat.

Mais l'audit légal fut instauré avant que n'existât un ensemble de normes comptables qui, en France, furent adoptées au temps de la reconstruction, après la seconde Guerre mondiale et donc dans un autre contexte, avec le plan comptable général (PCG) de 1947, révisé en 1957 et 1982 puis modifié au fil du temps, la dernière édition datant de 2023.

L'ensemble de ces dispositions permet de réduire considérablement ce qui ne s'appelait pas encore l'*expectation gap*. Toutefois, la profession restait peu organisée alors que l'Institute of Chartered Accountants in Scotland, le plus ancien du monde, fut créé en 1854 et l'Institute of Chartered Accountants in England and Wales en 1880.

L'après-guerre, les années 50 et 60, fut marqué en France par deux mouvements opposés : le déclin d'une économie largement étatisée, héritée de la Résistance et de la doctrine du général de Gaulle¹, et une financiarisation croissante des grandes entreprises qui n'avaient pas été nationalisées. Dans ce cadre, la loi du 24 juillet 1966 modifia considérablement le rôle des commissaires aux comptes. De simples mandataires des actionnaires, ils devinrent aussi les dépositaires d'une mission de service public s'adressant à l'ensemble des parties prenantes. Ainsi, l'indépendance de l'auditeur fut renforcée et l'accès à la profession conditionné par la réussite à des examens professionnels de haut niveau organisés par le ministère de la Justice. Puis, le décret du 12 août 1969 fonda la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, placée sous tutelle du ministère de la Justice, qui exerce un pouvoir disciplinaire sur ses membres, lesquels ont le monopole de l'exercice de la mission.

En France, après le retour au pouvoir d'un gouvernement socialiste en 1981 succédant à dix années de libéralisme, la conception partenariale de l'entreprise revint en grâce. Elle était d'ailleurs aussi défendue par les disciples du général de Gaulle. L'entreprise est un lieu de création de valeur mais aussi de juste partage de la valeur créée entre les apporteurs de capitaux, les salariés et les tiers (fournisseurs, clients, État). Elle doit rendre compte de sa gestion à toutes les parties prenantes. Un outil comptable fut développé pour mesurer et éclairer le partage des gains de productivité par le Commissariat général du Plan, par de grandes entreprises nationalisées comme EDF et par le Centre d'étude des revenus et des coûts dans les années 60. Il s'agit de la « méthode des comptes de surplus de productivité » (Burlaud & Simon, 2003 ; Burlaud & Dahan, 1985).

Du fait d'un nombre élevé de fermetures d'entreprises qui, souvent délocalisaient leurs activités avec des conséquences sociales parfois dramatiques, la loi du 1^{er} mars 1984 renforça la mission de service public des commissaires aux comptes en introduisant la procédure d'alerte pour prévenir les défaillances d'entreprises.

L'internationalisation des économies, surtout à partir des années 90, et la crise de confiance à la suite de la faillite d'Enron, conduisirent à de nouveaux développements législatifs et réglementaires. Ainsi, en France, la loi de sécurité financière (LSF) du 1^{er} août 2003 anticipa la directive

¹ L'économie devait être mixte avec un secteur public fort, capable d'une vision à long terme, et en charge des investissements structurants, dans le cadre d'un plan, et un secteur privé pour servir les besoins immédiats des consommateurs. Ce modèle connut des succès, le nucléaire et l'aéronautique en particulier, mais aussi des échecs avec le plan calcul. Dans le domaine de la défense, la coopération public-privé est le fait du « complexe militaro-industriel » aux Etats-Unis et en Chine mais aussi dans une moindre mesure en Europe.

européenne 2006/43 relative au contrôle légal des comptes en créant un régulateur indépendant, le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C), et en adoptant les normes internationales d'audit, les International Standards on Auditing (ISA) produites par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Le H3C est devenu en 2024 Haute Autorité de l'Audit (H2A) afin de signifier l'élargissement de son domaine de compétence au-delà des comptes, à l'information en matière de durabilité. Aujourd'hui, la France, comme par ailleurs tous les pays de l'Union se trouvent face à un nouveau défi pour les auditeurs, en réponse à un nouvel *expectation gap*, la certification des informations en matière de durabilité que nous verrons plus tard. Cette histoire, très résumée, ne s'arrête donc pas là. Mais elle nous a montré que l'audit est toujours une technique productrice de confiance enracinée dans l'état de la société. L'écart entre ce que l'audit apporte et ce que l'on attend de lui est donc une réalité construite socialement.

Nous allons voir maintenant ce qu'est l'*expectation gap* et les tensions dont il est le reflet.

2. L'*expectation gap* : une injonction paradoxale, un défi pour les auditeurs

Afin de mieux comprendre le défi, nous allons définir les deux expressions d'*expectation gap* et d'injonction paradoxale.

2.1. Définition de l'*expectation gap*

L'écart entre ce que les utilisateurs attendent des rapports des auditeurs et ce que les auditeurs produisent est, comme nous l'avons vu, aussi ancien que la fonction de vérification. Le public veut une assurance, être rassuré pour faire confiance. Dans notre contexte, par souci de concision mais aussi parce que c'est le terme usuel dans la profession, nous l'appellerons *expectation gap* ou *audit expectation gap* (AEG). Si le fait est ancien, l'expression est récente. Elle est attribuée à Liggio dans un article de 1974 (Liggio, 1974). Elle fut reprise officiellement par l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) dans un rapport de 1978. Cet écart se définit comme suit : différence entre les niveaux de la performance de l'audit telle qu'envisagée par l'auditeur et celle attendue par l'utilisateur des états financiers.

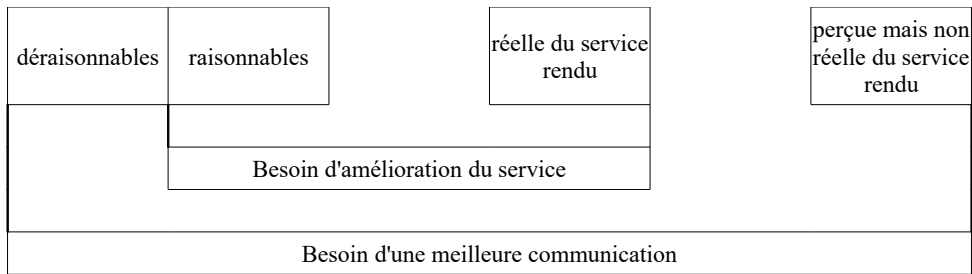
L'écart est une différence de perception. Il met en jeu trois acteurs : les auditeurs, le normalisateur et une catégorie plus vague, le public ou les utilisateurs. Étant subjectifs, car résultant de ce qui est ressenti et non de ce qui est objectivement observable, les écarts sont difficilement mesurables mais on peut en identifier les composantes. Liggio (*op. cit.*) en retient trois :

- l'auditeur ne fait pas ce que l'on attend de lui car le service rendu est perçu comme étant insuffisant ;
- les normes d'audit ne permettent pas à l'auditeur de satisfaire la demande du public ;
- la demande du public n'est pas raisonnable car elle va au-delà de ce qu'un auditeur peut faire. Ainsi, par exemple, une enquête aux États-Unis montrait que 70 % des entreprises souhaitaient que les auditeurs délivrent une assurance absolue, ce qui n'est évidemment pas possible (Jedidi, 2013, p. 186).

L'Institut canadien des comptables agréés (ICCA) a complété en 1988 la définition de Liggio de la façon suivante :

Schéma n° 1 : Définition de l'*audit expectation gap* selon l'ICCA

Ce que le public attend des audits	Normes d'audit actuelles		Service effectivement rendu	Perception du service rendu par le public
	Application des normes d'audit		Ecart de réalisation	
	Attentes	Attentes		



Source : ICCA, 1988, p. 18

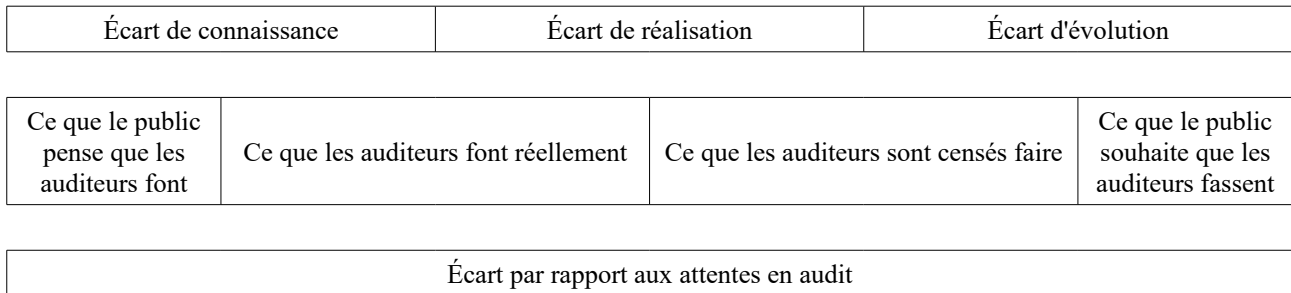
L'ICCA introduisit deux nouvelles catégories d'écart perçus par le public, relatifs aux normes :

- les attentes raisonnables, ce qui implique que les normes puissent mieux satisfaire les besoins du public et qu'il est donc possible de réduire cet écart en les améliorant ;
- les attentes déraisonnables auxquelles le normalisateur ne peut répondre.

Ce message s'adresse donc au normalisateur alors que Liggio adressait essentiellement un message aux auditeurs.

L'Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) et trois autres organisations professionnelles du Commonwealth introduisirent en 2019 une définition différente de l'*audit expectation gap* qui est analysé en trois écarts :

Schéma n° 2 : Définition de l'*audit expectation gap* selon l'ACCA



Source : ACCA *et al.*, 2019, p. 12.

Ce schéma montre que l'écart de connaissance, la différence entre ce que le public pense que les auditeurs font et ce que les auditeurs font réellement, peut être réduite par une meilleure communication. Les auditeurs doivent alors donner plus de détails sur les contrôles réalisés et leurs limites dans leur rapport.

L'écart de réalisation, la différence entre ce que les auditeurs font réellement et ce qu'ils sont censés faire relève de la responsabilité du superviseur, en France le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C), devenu Haute autorité de l'audit (H2A).

L'écart d'évolution, la différence entre ce que les auditeurs sont censés faire et ce que le public souhaite que les auditeurs fassent, est de la responsabilité du pouvoir législatif. C'est ainsi, comme nous l'avons vu précédemment dans la partie historique, que le législateur peut donner aux auditeurs de nouvelles responsabilité en réponse à une demande du public politiquement recevable. Nous allons voir qu'aujourd'hui c'est encore le cas en Europe avec l'audit des informations en matière de durabilité (Directive durabilité).

Les différentes définitions, dont nous avons retenu les plus institutionnelles, font apparaître que l'*audit expectation gap* est un fait social, que la perception est contingente. Elles restent cependant imprécises dans la mesure où elles parlent du public alors que celui-ci est composé de différentes catégories d'utilisateurs des rapports des auditeurs avec des intérêts particuliers qui peuvent être divergents. Mais elles montrent toutes qu'en intégrant les apporteurs de capitaux dans l'ensemble plus vaste qu'est le public, l'auditeur n'est plus seulement l'intermédiaire dans la relation d'agence qui lie les apporteurs de capitaux et les dirigeants. Le jeu se joue au minimum à trois : les auditeurs,

le normalisateur et le public. Du jeu entre ces trois catégories d'acteurs éprouvant des frustrations différentes naissent des injonctions paradoxales.

2.2. Définition du concept d'injonction paradoxale

La double contrainte (*double bind*) est une situation connue depuis l'Antiquité dans la pièce *Antigone* de Sophocle (441 avant Jésus-Christ), mettant en scène le conflit entre l'ordre légal et l'ordre divin, la loi des hommes et la loi de Dieu. La double contrainte fut théorisée beaucoup plus tard par Gregory Bateson, anthropologue et psychologue américain, en 1956, au sein de l'École de Palo-Alto en Californie à propos de l'étude de la schizophrénie. Il s'agit de la situation dans laquelle une personne est soumise à deux pressions contradictoires ou incompatibles. Quelques exemples permettront de mieux comprendre le concept.

Si un supérieur hiérarchique dit à un subordonné : « Soyez spontané ! », il y a bien une injonction paradoxale. Le subordonné reçoit un ordre auquel il doit obéir. Mais par ailleurs, la spontanéité résulte d'une décision prise librement, donc en dehors d'une obligation hiérarchique. On peut certes simuler la spontanéité, mais pas agir spontanément sous la menace. Un autre exemple d'injonction paradoxale consiste à dire « Soyez autonome ! ». La « victime », en l'occurrence le subordonné, se trouve face à un choix impossible, sauf à démissionner de son emploi. En effet, il reçoit l'ordre de ne pas à recevoir d'ordres puisqu'il est autonome. D'une façon générale, la double contrainte conduit à un blocage de l'action et de la communication puisque la victime se heurte à l'absurdité du choix. Heureusement, comme l'écrit Olivier Fournout (2022, p. 16), « un système d'injonctions paradoxales ne peut jamais être complètement satisfait. Il est, par définition, toujours précaire, toujours à remettre sur le métier, toujours en crise, toujours en déséquilibre. »

En quoi l'auditeur subit-il une double contrainte ? D'une part, il est nommé et rémunéré par son client, ce qui, qu'on le veuille ou non, crée un lien de dépendance. Mais d'autre part, il agit au bénéfice de l'intérêt public dans le cadre d'une mission de service public, ce qui peut le conduire à agir contre les intérêts de son client en refusant de certifier les comptes ou en révélant des faits délictueux. Pour arbitrer ce conflit et sortir de l'impasse, il faut une tierce « autorité » : le législateur ou le normalisateur qui va encadrer le travail de l'auditeur et lui donner une obligation de moyen (respecter les normes) et non plus une obligation de résultat (satisfaire le client vs le public). La différence est considérable en termes de responsabilité.

2.3. *Audit expectation gap* et injonctions paradoxales : les principales situations vécues par les auditeurs et le public

Les auditeurs et le public se posent des questions qui remettent en cause la crédibilité de la mission. Un professionnel libéral ou un cabinet peut-il défendre l'intérêt public ? Son jugement est-il fondé sur des normes ou sur son jugement professionnel ? Ces normes doivent-elles être édictées par la profession ou par le législateur ? Comment trouver un équilibre entre la demande sociale adressée à l'auditeur et son souci de ne pas prendre de risques ?

2.3.1. Pourquoi confier la défense de l'intérêt public à des personnes privées ?

Clarifions d'abord le vocabulaire. Faut-il parler d'intérêt général ou d'intérêt public (Burlaud & Hoarau, 2016). Sans en avoir une définition conceptuelle, la notion d'intérêt général désigne des intérêts communs aux différents individus qui composent une société, les besoins de la population, ou selon la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, « la nécessité publique ». Les scientifiques considèrent, à l'unanimité, qu'on ne peut définir l'intérêt général qu'à un niveau très élevé d'abstraction. Cette notion n'est définie ni dans les législations nationales, ni dans le droit européen, qui font plutôt référence aux activités/aux services d'intérêt général. Comme l'affirme D. Truchet, la notion d'intérêt général est « le *Leitmotiv* de la législation et de la jurisprudence en droit européen. L'intérêt général est partout, « colonisé » dans des espaces de plus en plus juridiques et politiques, (...) un objet enveloppé de mystère, dont les contours restent indéfinis (...), est ce qu'on appellerait en chimie un élément instable. Cela dépend des circonstances de temps, de lieu et de

choix politiques » (Truchet, 2021, p. 361). Dans la doctrine roumaine, on trouve des appréciations similaires, comme celle de D. C. Dănişor (2015), qui considère que « du point de vue juridique, l'intérêt général n'a pas de contenu. Il n'est pas quelque chose. (...) Il s'agit d'une réalité formelle et non substantielle. L'intérêt est « général » non pas parce qu'il est supérieur aux intérêts individuels, mais parce qu'il est accessible à n'importe qui et à tout moment. C'est la disponibilité, et non la supériorité, qui fait qu'il est général » (Dănişor, 2015, p. 111).

En conclusion, la définition de « l'intérêt général » est une notion fonctionnelle et non pas conceptuelle (Truchet, 2017). L'imprécision conceptuelle de « l'intérêt général » et sa plasticité « ne sont pas des défauts, mais des qualités qui le rendent précieux pour appliquer une règle à des situations de fait de plus en plus diverses. Il est en phase avec le glissement progressif de nos systèmes juridiques vers un système de valeurs : il met de la légitimité dans la légalité » (*Idem*). Les notions « d'intérêt général » et « d'intérêt public » sont souvent synonymes et interchangeables. C'est donc le concept d'intérêt public que nous retiendrons ci-après, car ce terme est repris par l'ensemble des textes législatifs et réglementaires applicables aux missions d'audit et aux auditeurs.

L'histoire de l'audit trouve son origine avec ce que l'on appelle aujourd'hui la théorie de l'agence, l'auditeur étant au service des apporteurs de capitaux. Une conception contractuelle de l'entreprise, le contrat de société, correspondait très logiquement au recours à une personne physique ou morale pour examiner les comptes dans le seul intérêt des associés. L'audit était donc une affaire privée entre contractants. Mais nous avons vu que la mission s'étend maintenant à d'autres parties prenantes, parfois sans lien contractuel avec l'entreprise, ayant des préoccupations qui ne se limitent pas nécessairement à la dimension financière, regroupées sous le terme d'« intérêt public ».

La question de la défense de l'intérêt public confié à des personnes privées ne se pose pas dans le secteur public. L'audit est confié à une juridiction indépendante, composée de magistrats, la Cour des comptes et les Chambres régionales des comptes. La défense de l'intérêt public est au cœur de leurs missions. Nous observons toutefois depuis deux décennies une privatisation de l'audit dans le secteur public avec l'obligation faite par la Loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1er août 2001 de faire certifier leurs comptes adressés aux collectivités territoriales, aux universités, aux hôpitaux, etc. Mais nous ne traitons ici que de l'*expectation gap* touchant les auditeurs du secteur privé.

2.3.1.1. L'intérêt public dans les normes internationales

Le cadre conceptuel des IFRS (§ 1.10) ne mentionne pas l'intérêt public mais donne une liste de parties prenantes. « D'autres utilisateurs, par exemple les autorités de réglementation et les membres du public autres que les investisseurs, prêteurs et autres créanciers, peuvent également trouver utiles les rapports financiers à usage général. Cependant, ces rapports ne visent pas prioritairement ces autres groupes. » (IASB, 2018, § 1.10) Sans surprise, venant de l'IASB, les apporteurs de capitaux sont donc prioritaires.

L'avant-propos du manuel de l'IAASB rappelle de rôle de l'International Federation of Accountants (IFAC) qui consiste à « servir l'intérêt public en contribuant au développement d'organisations, de marchés et d'économies solides et durables » (IAASB, 2020, p. 7). Page 1307, ce manuel rappelle que le professionnel comptable doit agir conformément à l'intérêt public.

2.3.1.2. L'intérêt public selon le droit européen

La notion d'intérêt public européen apparaît dans le droit comptable européen avec le Règlement n° 1606/2002 sur l'application des normes comptables internationales. L'article 3, alinéa 2, stipule que « les normes comptables internationales ne peuvent être adoptées que (...) si elles répondent à l'intérêt public européen (...). » Par normes internationales, il faut entendre les IFRS. Cette condition est donc essentielle mais elle n'est pas définie. Certains peuvent s'en accommoder. Ainsi, le Rapport de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur l'évaluation du Règlement (CE) n° 1606/2002 sur l'application des normes comptables internationales note que « certaines parties prenantes estiment qu'il serait utile d'être plus précis quant à ce que recouvre la notion d'intérêt public européen, alors que d'autres considèrent qu'il s'agit d'un terme suffisamment

générique pour avoir un sens et laisser une marge d'appréciation en pratique. » (2015, p. 10)

Sortie de son contexte, la notion d'intérêt public européen peut-être extrêmement large. Mais ici, il s'agit de contribuer au bon fonctionnement du marché des capitaux. La normalisation comptable, en assurant la comparabilité des états financiers (Règlement (CE) n° 1606/2002, considérant 1), doit protéger les investisseurs et préserver la confiance (*Ibid.*, considérant 4). Dans le cas de la normalisation comptable, l'intérêt public doit être considéré, en l'état actuel des textes, dans un sens restreint.

S'il y a un accord pour considérer que la stabilité macro-économique est une composante de l'intérêt public, d'un point de vue opérationnel, la Cour de Justice européenne est le seul organe habilité à interpréter les textes de l'Union européenne (Accounting Regulatory Committee, 2016), l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) n'ayant qu'une fonction de conseil. Mais la Cour n'a pas encore été amenée à se prononcer sur cette question. Notons que le caractère très (trop ?) général du concept d'intérêt public européen en fait un argument de dernier ressort pour éventuellement rejeter une norme IFRS (Klee & Chambost, 2009, p. 18).

2.3.1.3. *L'intérêt public selon le droit français*

La vision contractuelle de l'entreprise, un nœud de contrats selon la théorie de l'agence, issue du Code civil est largement tempérée par une vision institutionnelle plus récente dans le Code de commerce. L'intérêt supérieur de l'entreprise, par exemple sa survie, peut entrer en conflit avec l'intérêt commun des associés dans la mesure où il prend en compte l'intérêt de l'ensemble des parties prenantes. Ainsi, « l'intérêt de la société est au cœur des deux délits d'abus de biens et de crédit sociaux d'une part et d'abus de pouvoir d'autre part qui, tous deux, sanctionnent d'une façon générale le fait pour un dirigeant social, de faire soit un usage des biens ou crédit sociaux, soit un usage des pouvoirs, contraire à l'intérêt de la société et dans son intérêt personnel (...). » (Muller, 2016, p. 227) « Faute d'une définition légale, l'intérêt social (...) reste une sorte de (...) concept mou dont la définition est laissée à l'appréciation souveraine des juges combinée avec les positions doctrinales. » (*Ibid.*, p. 228)

Si le délit d'abus de biens sociaux fut créé en 1935, il ne fut quasiment pas sanctionné avant les années 60, traduisant une évolution de la représentation de l'entreprise que l'on retrouve très clairement dans l'évolution du Code des entreprises en difficulté. Ainsi, un arrêt de la Chambre criminelle de la Cour de cassation du 5 novembre 1963 a jugé que « le délit d'abus de biens sociaux a été prévu non dans l'intérêt des associés mais pour protéger le patrimoine social dans l'intérêt de la société (personne morale) elle-même et des tiers. » (*Idem*) Plus récemment, la cour d'appel de Caen a jugé, dans une décision du 2 février 2006, que « l'intérêt de l'entreprise en tant qu'entité économique et juridique (...) est spécifique et ne coïncide pas nécessairement avec celui des associés. » (*Ibid.*, p. 230)

Une autre notion, voisine de celle d'intérêt public, pourrait être celle d'ordre public introduite par l'article 6 du Code civil. Mais elle n'est pas plus définie si ce n'est qu'elle est associée notamment aux « bonnes mœurs ». On est donc loin des questions économiques et de ce qui relève des missions des auditeurs.

En conclusion, si l'information financière et l'information en matière de durabilité que publient les entreprises s'apparentent à un « bien public » au sens d'E. Ostrom (Burlaud & Perez, 2012), on aurait pu logiquement penser que le contrôle de ces informations soit confié à une « Cour des comptes des entreprises » en charge de la défense de l'intérêt public, à l'image des Cours des comptes, compétentes pour les organisations publiques. Mais aucun pays n'a adopté cette solution au profit d'une forme hybride de défense de l'intérêt public. Les associés ou actionnaires choisissent librement sur le marché un auditeur, ils peuvent les mettre en concurrence et lancer des appels d'offre, mais ils doivent être membres d'une profession réglementée sous tutelle des pouvoirs publics. La grande différence par rapport à la Cour des comptes est que celle-ci a un monopole, qu'elle a un pouvoir juridictionnel et que ses interventions sont gratuites pour l'entité contrôlée. Pour

cette raison, avec en plus le poids de l'histoire, le modèle de la Cour des comptes n'est pas transposable au secteur privé.

Cette solution hybride, associant la liberté du marché et l'appel à une profession réglementée, est une réponse en forme de compromis à une injonction paradoxale : l'auditeur doit défendre l'intérêt public alors qu'il est nommé et rémunéré par son client. Faute d'avoir oublié ce qu'était sa raison d'être, le plus grand cabinet d'audit du monde, Arthur Andersen, impliqué en 2001 dans la faillite d'un de ses grands clients, Enron, coupable d'avoir pratiqué une comptabilité un peu trop créative, a subi un tel dommage en matière de réputation qu'il a disparu en quelques mois (Colasse, 2012, p. 101 & s. ; Sauviat, 2003). La réputation d'un auditeur est son principal actif.

2.3.2. Quel équilibre entre application des normes et jugement professionnel ?

En d'autres termes, faut-il obéir ou penser ? Ainsi posée, la question appelle une réponse simple. Mais il n'en est rien (Burlaud & Niculescu, 2016).

Comparons deux énoncés :

« Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant le patrimoine de son entreprise. » Code de commerce, art. 123-12)

et

« L'objectif de l'information financière à usage général est de fournir (...) des informations utiles aux investisseurs, aux prêteurs et aux autres créanciers actuels et potentiels aux fins de leurs prises de décision (...). » (IASB, 2018, § 1.2.)

Nous voyons que nous sommes dans deux mondes différents véhiculant deux conceptions opposées du droit. Le premier énoncé, fort de la légitimité que lui confère sa source, le vote du Parlement, n'a pas à justifier les choix effectués. Le droit est prescriptif. Le second, dont la légitimité peut être contestée (Burlaud & Colasse, 2010), se justifie en faisant état de son utilité. Le droit se fait interprétatif car cette conception étant parfaitement subjective, il faudra bien désigner une autorité dont le jugement professionnel permettra de trancher. Bien sûr, dans l'écosystème de la normalisation comptable internationale, ce sera le *professional accountant*. Son intervention sera d'autant plus déterminante que l'IASB a clairement fait le choix d'une normalisation par les principes, principes qui doivent donc faire l'objet d'une interprétation, par opposition à une normalisation par les règles.

Qu'entend-on par jugement professionnel ? Il s'agit d'une « opération consistant à se faire une opinion, dans le cas où l'on ne peut atteindre une connaissance certaine. » (Lalande, 1983, p. 548) Plus précisément, dans le cadre de la profession comptable, il peut se définir comme suit : « Capacité d'un membre d'une profession d'apprécier une situation sans en connaître tous les éléments avec certitude et de choisir la ligne de conduite acceptable dans le cas où les normes professionnelles laissent une latitude. (...) L'exercice du jugement professionnel requiert du membre de la profession une analyse objective et prudente, fondée sur son expérience et ses connaissances (y compris la connaissance de ses propres limites) et une conscience de sa responsabilité envers ceux qui en subissent les conséquences. » (Ménard *et al.*, 2004, p. 95)

Au cœur de ces deux définitions, il y a l'incertitude qui est une menace tant pour le préparateur des comptes que pour l'auditeur. En effet, le professionnel comptable doit faire des prévisions (exemple : calculer la valeur actuelle des flux futurs de trésorerie), traduire des intentions (exemple : qualifier des titres de participation ou de placement pour déterminer leur dépréciation) et évaluer des risques (exemple : calcul d'une provision), c'est-à-dire donner une image simplifiée et néanmoins « fidèle » d'une réalité qu'il ne connaît que de façon incomplète et incertaine.

Si l'incertitude concerne le contexte de l'action, elle concerne aussi le résultat du jugement porté par le professionnel. Ainsi, dans le domaine judiciaire, les décisions prises ne sont jamais parfaitement prévisibles et, de ce fait, comportent généralement une procédure d'appel. Mais, s'il y a une part personnelle dans le jugement, il ne faut pas confondre jugement personnel et jugement

professionnel. Le premier est plus libre que le second qui se fonde sur un ensemble de règles et de normes qui ont été adoptées par une profession. L'incertitude est réduite par la pression sociale. « Nous sentons bien que nous ne sommes pas maîtres de nos appréciations ; que nous sommes liés et contraints. C'est la conscience publique qui nous lie. » (Durkheim, 1911, p. 6)

Plus précisément, concernant les auditeurs, le concept de jugement professionnel est mentionné 14 fois dans le code de déontologie des professionnels comptables de l'International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). Dans les principes fondamentaux (§ 120-1), à propos de l'objectivité, on lit : « Le principe d'objectivité impose à l'ensemble des professionnels comptables l'obligation de ne pas laisser des partis-pris, des conflits d'intérêts ou l'influence excessive de tiers compromettre leur jugement professionnel. »

La directive audit (directive 2014/95), n'utilise pas le concept de jugement professionnel mais l'aborde implicitement à propos de l'indépendance. « Les États membres veillent à ce que le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit consigne dans les documents d'audit tout risque important d'atteinte à son indépendance, ainsi que les mesures appliquées pour limiter ces risques. » (Directive audit, 2014, art. 22, § 3) Le jugement professionnel suppose également des compétences techniques. « Les États membres veillent à ce que tous les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit soient tenus au respect de principes déontologiques, lesquels doivent régir au moins leur fonction d'intérêt public, leur intégrité et leur objectivité, ainsi que leur compétence et leur diligence professionnelles. » (*Ibid.*, art. 21, § 1)

En France, selon le Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes², ce dernier « ne peut accepter une mission de contrôle légal ou la poursuivre que s'il est en mesure de justifier que son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission ne sont pas affectés. »

Si le jugement professionnel est devenu si important, porteur de prestige, de pouvoir mais aussi porteur de risques pour les auditeurs, c'est du fait de l'évolution du droit comptable. Largement produit par des professionnels, appliqué par des professionnels, inaccessible au grand public du fait de la technicité des sujets traités, autonomisé, il est logique que ce nouveau droit laisse au jugement professionnel une place de choix dans les processus de mise en œuvre et d'interprétation. De plus, le jugement professionnel permet à un droit mondial de s'adapter aux situations locales, de donner forme à une nécessaire *glocalisation* (globalisation + localisation).

Nous voyons donc se développer une forme « d'autogestion juridique », d'autoréglementation, d'autorégulation, d'autodiscipline sous l'égide d'organisations professionnelles coopérant avec les États mais les dominant dans les dimensions techniques. La souveraineté est partagée, « ce qui implique une contradiction dans les termes. » (Frydman, 2000, p. 71) Faute de légitimité politique, l'IFAC et l'IASB ont acquis une légitimité substantielle (la maîtrise du contenu technique des normes) et une légitimité procédurale (l'appel à commentaire des projets de normes). (Burlaud & Colasse, 2010) Il ne reste plus aux législateurs qu'à valider la norme et, si besoin est, mettre au service de la norme le pouvoir de coercition des États. Ce fut le cas avec l'adoption des IFRS par l'article 4 du Règlement CE n° 1606/2002 du 19 juillet 2002 « sur l'application des normes comptables internationales » et l'adoption des International Standards on Auditing (ISA) par l'article 26 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 « concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés ».

En quoi la possibilité d'exercer un jugement professionnel peut-elle affecter l'*expectation gap* ? La réponse n'est pas simple.

D'une part, l'extension du domaine laissé à l'appréciation de l'auditeur, de son jugement, est nécessaire du fait d'une réglementation dont la complexité ne fait que croître. Si un droit comptable prescriptif, fait de règles simples et générales, tel le Plan comptable général en France, correspond parfaitement aux besoins de millions de TPE ou PME, en ce qui concerne les groupes multinationaux, la complexité des montages juridiques, des produits financiers et le fait qu'ils sont présents dans de multiples juridictions nécessitent une normalisation fondée sur des principes

² Annexe 8-1 du Livre VIII du Code de commerce français, partie réglementaire, art. 19-II.

communs qui doivent être déclinés localement en se fondant sur un raisonnement. Là intervient le jugement professionnel. Il permet de réduire l'*expectation gap* en recherchant une réponse pertinente à une situation donnée. Le fond l'emporte sur la forme, *substance over form*. Cette conception a ses soutiens : elle est valorisante pour la profession comptable qui peut ainsi faire état d'une compétence dont elle aurait le monopole.

D'autre part, répondre à l'*expectation gap* en recherchant la pertinence plutôt que la régularité, c'est-à-dire la conformité à une règle, est source de risques dont la profession cherche à se protéger. Pour ce faire, elle standardise les procédures afin de transformer une obligation de résultat, ouvrant la voie à des contestations, en une obligation de moyens que l'on peut plus facilement satisfaire en suivant une démarche d'audit communément admise, selon les « bonnes pratiques ». La charge de la preuve s'en trouve plus facilement apportée. Le rapport de l'auditeur, lui aussi normé, ouvre toutes les protections possibles en parlant d' « assurance limitée », le niveau de certification le plus bas, ou d' « assurance raisonnable » (IAASB, 2022, p. 11), le niveau de certification le plus élevé, ce qui n'est pas fait pour rassurer le public qui recherche une impossible assurance totale et accroît de ce fait la perception d'un *expectation gap*.

L'auditeur se trouve donc, une fois de plus, face à une injonction paradoxale : satisfaire une demande sociale en privilégiant la pertinence, concept flou et subjectif abondamment évoqué³, mais jamais défini de façon opérationnelle dans le droit comptable international, ou limiter sa responsabilité civile et pénale en s'abritant derrière des procédures aussi normées que possible et des engagements de résultat très vagues tels que l'assurance limitée ou raisonnable. Trouver le point d'équilibre est affaire de jugement professionnel...

2.3.3. L'audit entre autoréglementation et législateur ?

Une réflexion sur l'autoréglementation, par opposition à une réglementation issue de la puissance publique, nécessite préalablement une réflexion sur le vocabulaire.

La plupart des auteurs parlent d'autorégulation. Le Dictionnaire de l'Académie française définit la régulation de la façon suivante : « Le fait de contrôler et de corriger les données variables d'un système, d'un phénomène pour les rendre conformes à une norme, pour maintenir leur valeur d'équilibre. (...) Par extension : contrôle d'une activité, d'un système complexe visant à s'assurer de leur bon fonctionnement, à orienter leur évolution (dans cet emploi, la régulation s'oppose à la réglementation, qui est générale, préalable, impersonnelle et permanente). Une autorité de régulation entre dans la dénomination d'institutions chargées par l'État d'assurer ce contrôle. »⁴ L'institution en question est, dans notre cas, la Haute autorité de l'audit (H2A) et il faut donc distinguer régulation et réglementation.

Le même Dictionnaire définit l'autorégulation de la façon suivante : « Régulation d'une machine, d'une fonction, sans intervention extérieure. L'autorégulation de la pression artérielle. »⁵ Alain Rey précise : « La notion d'autorégulation correspond au principe du thermostat et des machines cybernétiques. » (Rey, 2000, p. 1881)

Si dans le langage courant on parle habituellement d'autorégulation pour parler d'autoréglementation, il s'agit d'une mauvaise traduction de *self regulation*, c'est-à-dire ici, une réglementation produite par les auditeurs pour les auditeurs. En d'autres termes, la régulation consiste à respecter la norme et la réglementation à produire la norme. Nous retiendrons donc le terme d'autoréglementation.

La question maintenant est de savoir qui doit décider des règles qui encadrent la pratique des auditeurs. Deux modèles s'opposent : soit l'autoréglementation, soit la réglementation par la représentation de l'intérêt public.

Historiquement, la tradition anglo-saxonne correspond au premier modèle. Ainsi, au Royaume-Uni, une charte royale délègue aux organisations professionnelles le soin d'organiser la profession

³ Le mot « pertinence » ou « pertinent » apparaît 95 fois dans le cadre conceptuel des IFRS. Cf. : Burlaud, A. & Niculescu, M. (2015).

⁴ <https://dictionnaire-academie.fr/article/A9R1374>

⁵ <https://www.dictionnaire-academie.fr/article/A9A3294>

comptable au sens large, les *chartered accountants*, qui prennent en charge des fonctions régaliennes, essentiellement la production de normes et le pouvoir disciplinaire, et des activités telles que la formation initiale et continue. Ce modèle a bien sûr ses avantages. Produire des normes d'audit requiert des compétences techniques pointues que seuls les professionnels peuvent avoir. Ils disposent d'une légitimité substantielle pour traduire les « bonnes pratiques » en normes. Mais il y a une réserve de taille : la possibilité d'un conflit d'intérêt réel ou apparent. L'organisation professionnelle n'est-elle pas plus soucieuse de l'intérêt de ses membres que de l'intérêt public ?

L'Europe continentale a une tradition plus centralisatrice et ne confie aux organisations professionnelles que des fonctions d'animation et de défense de la profession, la normalisation ainsi généralement que la formation initiale demeurant une prérogative de l'État qui lui-même délègue généralement cette dernière activité aux universités. C'est le cas en France avec la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), créée en 1969, sous la tutelle du ministère de la Justice (Accountancy Europe, 2019). Ce modèle a lui aussi des avantages : les normes émanent d'une représentation de la nation et sont donc en mesure de mieux satisfaire l'intérêt public et de réduire l'*expectation gap*. La légitimité politique est incontestable, ce qui en matière de droit n'est pas négligeable. Le revers de la médaille est que la technicité du métier est plus difficilement appréhendée. La légitimité substantielle peut faire défaut quand la décision est prise par des non spécialistes.

Au plan international, les choses sont plus compliquées. L'IFAC, organisation professionnelle mondiale de droit privé, *via* l'IAASB pour les normes d'audit et *via* l'IESBA pour les normes de déontologie, produit des normes ayant vocation à être adoptées par tous les pays du monde mais ne dispose d'aucun pouvoir contraignant. Nous sommes ici dans le cadre du modèle anglo-saxon de normalisation par les professionnels pour les professionnels. Il ne peut d'ailleurs pas en être autrement puisqu'il n'existe pas d'organisation supra-nationale ayant une compétence dans ce domaine et un pouvoir de contrainte.

L'Union européenne, dans la tradition européenne continentale, régit par voie de directives, la directive audit et la directive durabilité, la profession d'auditeur et les missions d'audit. Mais pour les détails opérationnels, la directive audit renvoie aux International Standards on Auditing (ISAs) de l'IAASB qui obtiennent ainsi force de loi dans les 27 pays de l'Union européenne.

En pratique, nous voyons donc que les deux modèles n'existent pas à l'état « pur ».

Ainsi, en France, les projets de normes d'audit sont préparés au sein du H2A par des professionnels membres de la CNCC qui ont les compétences techniques et l'expérience du terrain. Ils s'appuient très fortement sur les ISAs, ce qu'impose la directive audit. Cette première étape du processus de normalisation relève du modèle anglo-saxon. Mais ces projets doivent ensuite être homologués par un arrêté du ministre de la Justice pour acquérir force de loi. Cela donne naissance à un modèle hybride combinant légitimité substantielle et légitimité politique. L'*expectation gap* devrait ainsi être réduit au minimum.

Ce modèle hybride s'est peu à peu installé dans les organisations professionnelles internationales à la suite du scandale de la faillite d'Enron, de la crise de confiance qui s'en est suivie et de la chute du cabinet Arthur Andersen. La réputation des cabinets d'audit était fortement remise en cause et leur indépendance contestée. Il a donc fallu de toute urgence faire face à une vive critique de la *self regulation* responsable d'un écart accru de l'*expectation gap*. La profession était en danger. Ainsi, René Ricol, président de l'IFAC, en modifia profondément la gouvernance en créant en 2005 un organisme de surveillance indépendant, le *Public Interest Oversight Board* (PIOB), plus soucieux des investisseurs que des auditeurs pour faire contre-poids à l'IAASB et à l'IESBA. Plus tard, en 2024, l'IFAC se dota d'un *Stakeholder Advisory Council* (SAC) chargé d'apporter aux normes d'audit et de déontologie une vision multipartenariale. Les préoccupations sociales et environnementales sont passées par là.

En Europe, la directive audit de 2006, imposa un « système d'assurance qualité indépendant des contrôleurs légaux et des cabinets d'audit qui fasse l'objet d'une supervision publique. » (Article 29, § 1-a) Accountancy Europe, une organisation professionnelle européenne, publia en 2019 une étude

décrivant les mécanismes de supervision publique dans 23 pays européens (Accountancy Europé, 2019).

La France avait devancé la directive audit en introduisant dans la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003 un article créant une autorité publique indépendante, le H3C.

En conclusion, si le modèle hybride destiné à réduire l'*expectation gap* en combinant technicité et intérêt public s'est imposé, il reste à savoir s'il s'agit d'une gouvernance de l'écosystème purement formelle ou d'un véritable outil au service de toutes les parties prenantes. Les superviseurs auront-ils le temps et les moyens humains pour peser sur les choix souvent préparés et instruits par les grands cabinets mondiaux ?

2.3.4. L'auditeur entre réponse à la demande sociale et maîtrise des risques ?

Les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé sont tenues de rendre publiques un certain nombre d'informations dont les états financiers, le rapport de gestion incluant le rapport de durabilité et le rapport du ou des commissaires aux comptes. Ces informations sont un « bien public » au sens d'E. Ostrom comme nous l'avons déjà dit, ce qui suppose deux choses (Burlaud & Pérez, 2012, p. 223) :

- absence de possibilité d'exclusion : les informations sont gratuitement à la disposition de tous ;
- absence de rivalité dans l'utilisation : la diffusion de l'information ne connaissant pas de limite, le fait qu'un utilisateur la reçoive ne peut priver un autre utilisateur de la recevoir également.

Le rapport de l'auditeur n'étant pas une information réservée à certains, par exemple les actionnaires, doit, par conséquent, satisfaire les besoins d'une grande diversité d'utilisateurs. Mais la demande sociale ne peut s'exprimer directement. Elle résulte d'un consensus au sein d'une juridiction à un moment donné que le législateur traduit en obligations légales précisant la liste de ce qui doit être rendu public et donc audité. Théoriquement, il ne devrait pas y avoir d'*expectation gap*, si ce n'est des demandes individuelles non couvertes par les informations légales auxquelles l'auditeur ne saurait répondre et, légalement, ne doit pas répondre du fait qu'il est tenu par le secret professionnel.

Parmi ces demandes individuelles, il peut y avoir une demande d'un client de l'auditeur qui peut, le cas échéant, demander qu'une réserve faite par l'auditeur ne figure pas dans le rapport final. Sachant qu'il est nommé et rémunéré par son client, l'auditeur a-t-il la possibilité de résister à une telle demande ? Théoriquement, oui. Pratiquement, cela peut être plus compliqué notamment si elle porte sur un point qui prête à discussion. Ce peut aussi être pour une raison parfois défendable, plaçant l'auditeur face à un dilemme moral : faut-il dissimuler des pertes pour obtenir un crédit et sauver l'entreprise et des emplois ou émettre des réserves qui la condamneront à coup sûr ? La demande peut aussi émaner d'un actionnaire important souhaitant obtenir des informations en dehors du conseil d'administration. Nous sommes là en présence d'un *expectation gap* dû à des intérêts particuliers. En répondant favorablement à ces demandes, l'auditeur prend un risque civil et pénal : inégalité de traitement des actionnaires, immixtion dans la gestion, violation du secret professionnel, complicité de présentation de comptes infidèles, complicité de fraude fiscale et autres délits.

Il peut aussi y avoir des *expectation gaps* « collectifs » auxquels le législateur n'a pas pu ou voulu donner suite. Par exemple, avant que l'information en matière de durabilité ne devienne une obligation légale, il y avait déjà une demande sociale pour obtenir des informations de cette nature. L'entreprise n'était pas tenue de publier ce qui aurait été souhaité par une partie des parties prenantes, par exemple des ONG ou des syndicats de salariés. Si ces informations étaient données en dehors du rapport de gestion, l'auditeur n'avait pas à les vérifier et éventuellement certifier, ne prenant ainsi pas de risque.

En conclusion, nous voyons que l'auditeur contribue à produire un « bien public », créateur de confiance, une composante essentielle du fonctionnement de l'économie, mais qu'il ne peut

répondre à la demande de tout ou partie de la Société que dans le cadre légal sauf à prendre un risque pouvant être important.

3. L'expectation gap : les voies et moyens de sa réduction

L'histoire (chaotique) de l'audit a montré que l'*expectation gap* était un moteur de l'évolution des pratiques et de la réglementation, en réponse à une succession de crises. Puis nous avons montré comment et pourquoi les auditeurs ont à faire face à des injonctions paradoxales consistant essentiellement à réduire le risque qui les menace tout en offrant un servi service aussi satisfaisant que possible aux demandes qui leur est adressées par des parties prenantes aux intérêts divers. Toutefois, les auditeurs avec pour seule protection leur code de déontologie ne peuvent résister aux pressions de ces parties prenantes.

Nous allons voir maintenant comment les mécanismes législatifs et réglementaires et les dispositifs institutionnels peuvent à la fois encadrer l'audit légal pour protéger les auditeurs en privilégiant une obligation de moyens, tout en donnant satisfaction autant se faire se peut aux utilisateurs de l'information faisant l'objet de l'audit alors que cette demande privilégie une obligation de résultat.

3.1. L'auditeur ne peut être crédible que s'il est indépendant

Le thème de l'indépendance a déjà été abordé mais nécessite des approfondissements. Puis nous verrons quels dispositifs peuvent institutionnaliser l'indépendance de l'auditeur afin que l'héroïsme ne soit pas le seul recours pour éviter ou trancher les dilemmes éthiques.

3.1.1. Qu'est-ce que l'indépendance ?

De nombreux scandales ont été imputés au manque d'indépendance des auditeurs dont le plus connu dans l'histoire récente est la faillite d'Enron et la chute du cabinet Arthur Andersen déjà évoqués. Que l'auditeur doit être indépendant ne fait pas débat (Hottegingre & Lesage, 2009). Encore faut-il définir l'indépendance.

On distingue l'indépendance d'esprit ou indépendance fondamentale et l'indépendance de fait ou indépendance formelle ou encore indépendance en apparence. Le Code de déontologie de l'IESBA donne la définition suivante : « L'indépendance recouvre :

- L'indépendance d'esprit : l'état d'esprit qui permet au professionnel d'exprimer une conclusion sans être affecté par des influences susceptibles de compromettre son jugement professionnel, lui permettant ainsi d'agir avec intégrité et de faire preuve d'objectivité et d'esprit critique.
- L'indépendance en apparence : la nécessité d'éviter les faits et circonstances qui seraient si significatifs qu'un tiers raisonnable et informé, mesurant tous les faits et circonstances spécifiques, jugerait que l'intégrité, l'objectivité ou l'esprit critique d'un cabinet ou d'un membre de l'équipe d'audit ont été compromis. » (IESBA, 2009, § 290-6)

Certaines juridictions privilégient l'indépendance formelle, plus facile à qualifier. Il suffit de faire la liste des incompatibilités. Ainsi, par exemple, on ne peut être l'auditeur de l'entreprise de son conjoint ou de son enfant tels que définis par le code civil. Mais l'indépendance formelle ignore par exemple les liens d'amitié qui peuvent être aussi forts que les liens familiaux. Où l'amitié commence-t-elle ? où s'arrête-t-elle ? L'indépendance d'esprit est évidemment ce qui prime mais son périmètre ne se confond pas avec celui de l'indépendance formelle.

En France, le code de déontologie des commissaires aux comptes définit l'indépendance de la façon suivante : « Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité à laquelle il fournit une mission ou une prestation. Il doit également éviter de se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission ou de sa prestation. Ces exigences s'appliquent pendant toute la durée de la mission ou de la

prestation, tant à l'occasion qu'en dehors de leur exercice. »⁶ La situation de dépendance peut aussi correspondre au cas d'un cabinet qui peut avoir un différent avec un client important. Faute d'avoir su gérer correctement cette relation avec son client, Vivendi Universal, le cabinet Salustro-Reydel, l'un des plus grands cabinets français, a connu sa fin suite à la publication d'un rapport de la Commission des opérations de bourse en 2002 et dont la presse quotidienne a largement rendu compte.

3.1.2. L'indépendance suppose des compétences

Les compétences professionnelles peuvent être une protection contre les risques de perte d'indépendance. Elles peuvent être techniques et scientifiques ou relever des attitudes ayant une incidence sur l'indépendance et sont donc décrites dans la plupart des référentiels de formation des auditeurs.

3.1.2.1. Les compétences techniques et scientifiques

Comme pour toutes les professions réglementées, du fait qu'elles assurent des missions de service public (médecins, architectes, experts-comptables, commissaires aux comptes, etc.) et que l'asymétrie de l'information ne permet pas le fonctionnement normal d'une régulation par le marché (le client n'a pas les connaissances techniques et scientifiques nécessaires pour apprécier la qualité du service rendu par le professionnel), l'autorité de tutelle prévoit que l'accès à la profession est réservé aux personnes ayant satisfait à un contrôle des connaissances.

Ainsi, l'IAESB (2019) a publié les *International Accounting Education Standards* (IES).

L'Union européenne, dès 1984, a publié la 8^e directive relative au contrôle légal des comptes qui impose un contenu de formation théorique, pratique et continue. Cette obligation fait aujourd'hui l'objet des articles 10 à 13 de la directive audit actuellement en vigueur. Selon les pays, cette obligation peut prendre des formes différentes : examens délégués aux organisations professionnelles selon un modèle plutôt libéral (Irlande, sur le modèle de la Grande-Bretagne ou des États-Unis), délégués aux universités (Allemagne, Italie, Espagne) ou organisés selon un modèle hybride combinant des diplômes nationaux organisés par l'État et des diplômes universitaires jugés équivalents (France, Roumanie).

La directive durabilité (CSRD, 2022/2464), en étendant l'audit à l'information en matière de durabilité a complété les articles 6 et 8 la directive audit. « Afin que le contrôleur légal des comptes puisse également être agréé pour procéder à l'assurance de l'information en matière de durabilité, l'examen d'aptitude professionnelle visé à l'article 6 garantit le niveau de connaissances théoriques nécessaire dans les matières pertinentes pour procéder à l'assurance de l'information en matière de durabilité et la capacité d'appliquer ces connaissances à la pratique. Une partie au moins de cet examen est effectuée par écrit. » À l'article 8, le paragraphe suivant est ajouté : « Afin que le contrôleur légal des comptes puisse également être agréé pour procéder à l'assurance de l'information en matière de durabilité, le test de connaissance théorique visé au paragraphe 1 couvre aussi au moins les domaines suivants :

- a) les exigences légales et les normes relatives à la préparation de l'information annuelle et consolidée en matière de durabilité ;
- b) l'analyse de durabilité ;
- c) les procédures de diligence raisonnable en ce qui concerne les questions de durabilité ;
- d) les exigences légales et les normes d'assurance pour l'information en matière de durabilité visées à l'article 26 bis. »

Ces garanties de compétences techniques et scientifiques sont de nature à réduire l'*expectation gap*.

3.1.2.2. L'esprit critique et l'exercice d'un jugement professionnel

Nous avons déjà évoqué le jugement professionnel *supra*, § 2.3.2. Voici la définition qu'en donne

⁶ Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (Annexe 8-1 du Livre VIII du Code de commerce français, partie réglementaire) (2020), art. 5.

l'International Education Standards Board : « Le jugement professionnel implique l'application de la formation, des connaissances professionnelles, des compétences et de l'expérience pertinentes en fonction des faits et des circonstances, y compris la nature et l'étendue des activités professionnelles particulières, ainsi que les intérêts et les relations en jeu. » (IAESB, 2019, p. 145) Le jugement professionnel doit s'appuyer un esprit critique.

L'IAESB définit l'esprit critique de la façon suivante : « une attitude qui inclut un esprit d'investigations, attentif aux conditions pouvant indiquer un possible inexactitude due à une erreur ou une fraude et ayant un regard critique pour évaluer les éléments probants. » (*Idem*) L'esprit critique (*professional skepticism*) fait partie des compétences requises par les International Education Standards de l'IAESB.

Au sein de l'Union européenne, la directive audit stipule : « Les États membres s'assurent que, lorsqu'il effectue le contrôle légal des comptes, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit fasse preuve constamment de scepticisme professionnel tout au long de l'audit, en reconnaissant la possibilité d'anomalies significatives dues à des faits ou des comportements entachés d'irrégularités, notamment une fraude ou une erreur, quelle qu'ait pu être son expérience antérieure de l'honnêteté et de l'intégrité de la direction de l'entité contrôlée et des personnes responsables de sa gouvernance. Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit fait preuve constamment de scepticisme professionnel notamment lorsqu'il examine les estimations de la direction concernant les justes valeurs, la dépréciation des actifs, les provisions et les flux de trésorerie futurs, qui sont pertinentes pour se prononcer sur la continuité de l'exploitation. » (Art. 21)

Le code de déontologie des commissaires aux comptes consacre son article 6 à la question de l'esprit critique : « Dans l'exercice de son activité professionnelle, le commissaire aux comptes adopte une attitude caractérisée par un esprit critique. » L'article 23, à propos de la conduite de la mission précise : « Le commissaire aux comptes (...) est attentif aux éléments qui pourraient révéler l'existence d'éventuelles anomalies significatives dues à une erreur ou à une fraude et procède à une évaluation critique des éléments probants pour la certification des comptes. »

L'indépendance d'esprit et d'apparence, la compétence technique et scientifique, l'esprit critique et le jugement professionnel permettent de mieux identifier les situations à risque rencontrées par l'auditeur et ainsi de réduire l'*expectation gap*.

3.2. Les mécanismes institutionnels garants de l'indépendance de l'auditeur

Les compétences techniques et scientifiques et le code de déontologie ne suffisent pas à garantir l'indépendance de l'auditeur. Des mécanismes institutionnels, une gouvernance de l'ensemble de la profession doit venir compléter cette réglementation pour renforcer une confiance du public constamment menacée.

3.2.1. La nomination des auditeurs

Les auditeurs sont nommés ou renouvelés par l'assemblée générale des actionnaires ou associés. Autrement dit, seuls les apporteurs de capitaux propres prennent la décision. En pratique, ce sont les dirigeants et le conseil d'administration qui font une proposition aux membres de l'assemblée générale, cette dernière approuvant généralement la proposition faite d'éléments permettant de faire une contre-proposition. Dans les grandes entreprises, il est quasiment normal de procéder à un appel d'offre afin de faire pression sur les honoraires des auditeurs.

Dès lors, l'indépendance de l'auditeur peut être suspectée du fait que ce dernier peut être un obligé de la direction de l'entreprise.

Deux dispositifs tempèrent ce risque :

- l'existence de normes d'audit (IAASB, 2022) limite le risque de voir l'auditeur ne pas

⁷ En anglais, « *scepticism* » peut également s'orthographier « *skepticism* ». L'expression « scepticisme professionnel » est un anglicisme couramment utilisé par les professionnels et signifie, dans ce contexte, « esprit critique ». (Ménard, p. 932.

effectuer certains contrôles ou en limiter la portée afin de maintenir un certain niveau de rentabilité de sa mission éventuellement avec la complicité de la direction de son client ;

- la durée du mandat. Elle est variable selon les juridictions, parfois selon la taille de l'entreprise ou si elle émet des titres admis aux négociations sur un marché réglementé. En France le mandat est de six ans (Code de commerce, art. L821-44). dans tous les cas de figure et l'entreprise ne peut y mettre fin. La récusation du commissaire aux comptes par l'entreprise ou la demande de relèvement faite par le commissaire aux comptes doivent faire l'objet d'une décision de justice. Cette protection importante assure une indépendance forte.

3.2.2. La rotation des auditeurs

Afin d'éviter un renouvellement quasi-automatique des auditeurs et le risque d'une forme de complicité avec la direction des entreprises clientes, la plupart des pays ont introduit une obligation de rotation qui est un déterminant de l'indépendance. En fin de mandat, l'auditeur ne sera pas tenté de « négocier » son renouvellement puisqu'il devra obligatoirement laisser la place à un confrère. Si l'avantage est clair, la rotation a aussi un inconvénient. Le nouvel auditeur n'aura pas la connaissance du client que peut avoir son prédécesseur, ce qui engendre un coût tant pour l'auditeur (prise de connaissance du dossier) que pour les services comptables et financiers du client (informations à fournir).

Les organisations professionnelles ne se sont généralement pas montrées favorables à la mise en place d'une obligation de rotation qui met les membres de la profession en situation de concurrence.

Les normes d'audit de l'IAASB ne traitent pas de la rotation des mandats. La question est abordée dans le code d'éthique de l'IESBA qui prévoit pour les seules entités d'intérêt public (EIP) une durée maximum des mandats de 7 ans. Quand l'auditeur est un cabinet personne morale, la rotation ne s'applique qu'à l'associé en charge du dossier (IESBA, art. R540.5). Ainsi, le cabinet X peut rester auditeur de l'entreprise Y sans limite de temps à condition que tous les 7 ans il y ait un changement d'associé signataire.

La directive audit reprend ce dispositif sans plus de précisions. « Afin de renforcer l'indépendance des contrôleurs des EIP, le ou les associé(s) principal (principaux) contrôlant ces entités devrait (devraient) être soumis à la rotation. Pour organiser la rotation, les États membres devraient exiger un changement du ou des associé(s) d'audit principal (principaux) s'occupant d'une entité contrôlée, tout en autorisant le cabinet d'audit auquel l'associé principal (les associés principaux) est (sont) associé(s) à rester le contrôleur légal des comptes de cette entité. Si un État membre le juge opportun pour atteindre les objectifs visés, il peut également exiger un changement de cabinet d'audit. » (Directive audit, considérant 26)

En France, le code de commerce a repris les mêmes dispositions, applicables aux seules entités d'intérêt public et aux organismes faisant appel public à l'épargne, mais en précisant qu'il s'agit, selon le cas, d'une durée de 10, 16 ou 24 ans. (Code de commerce, art. L821-45).

Comme on le voit, le principe de rotation est appliqué *a minima* puisqu'il ne concerne essentiellement que les EIP et que les grands cabinets peuvent conserver les mandats en faisant tourner les associés.

3.2.3. La non immixtion dans la gestion et le risque de conflits d'intérêt

Contrairement à la pratique des pays anglo-saxons qui accueillent dans la même organisation professionnelle (*professional body*) les expert-comptable (consultants) et les commissaire aux comptes (auditeurs légaux) de nombreux pays européens ont deux organisations professionnelles distinctes. Ainsi, en Angleterre les *chartered accounts* ou aux Etats-Unis et au Canada les *certified public accountants* se retrouvent dans la même organisation professionnelle qu'ils soient consultants, auditeurs ou salariés dans des entreprises privées ou même dans des organisations publiques ou dans l'enseignement. En France, nous distinguons l'Ordre des experts-comptables (OEC) et la Compagnie des commissaires aux comptes (CNCC).

Du fait que les pays anglo-saxons ne faisaient pas cette distinction de façon aussi nette, la confusion des genres était sans doute plus fréquente. C'est encore une fois les faillites d'Enron et de WorldCom qui ont provoqué une prise de conscience des risques causés par le cumul d'une mission d'audit et d'une mission de conseil chez un même client. Aux États-Unis, une loi fédérale, la loi Sarbanes-Oxley, votée le 25 juillet 2002, y mit fin pour les sociétés cotées.

Le code d'éthique de l'IESBA n'a pas opté pour une interdiction absolue de cumul des fonctions. « Avant qu'un cabinet ou un réseau de cabinets n'accepte une mission de services autres que l'audit à un client audité, le cabinet doit appliquer le cadre conceptuel pour identifier, évaluer et traiter toute menace à l'indépendance qui pourrait découler de cette mission de service. » (IESBA, art. R600.8)

Sur ce point, la directive audit reste très peu contraignante. « En cas d'auto-révision ou d'intérêt personnel, il conviendrait, le cas échéant, pour garantir l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, que l'État membre et non le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit décide si le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit devrait démissionner de la mission d'audit ou la refuser. Toutefois, cela ne devrait pas mener à ce que les États membres soient, d'une manière générale, tenus d'empêcher les contrôleurs légaux des comptes ou les cabinets d'audit de fournir des services autres que d'audit à leur clientèle. » (Directive audit, considérant 12) Le règlement (UE) n° 537/2014 relatif aux exigences applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public est plus précis : « Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit procédant au contrôle légal des comptes d'une entité d'intérêt public, ou tout membre du réseau dont fait partie le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit, ne fournissent pas, directement ou non, à l'entité contrôlée, à son entreprise mère ou aux entreprises qu'elle contrôle dans l'Union des services autres que d'audit interdits : (suit une liste de prestations interdites) » (Art. 5, al. 1)

En France, l'interdiction remonte à la création de la Compagnie des commissaires aux comptes par un décret du 12 août 1969. Le code de commerce, qui inclut ce décret, est beaucoup plus catégorique que la directive européenne. « Il est interdit au commissaire aux comptes de fournir à la personne ou à l'entité qui l'a chargé de certifier ses comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par celle-ci (...), tout conseil ou toute autre prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes. » (Code de commerce, art. L822-11, al. 2)

Les limites posées au cumul des fonctions de conseil et de contrôle permettent aujourd'hui d'éviter le conflit d'intérêt, lorsque la mission de conseil conduit à des conclusions contraires à celles découlant de la mission d'audit et à une responsabilité accrue de l'auditeur. L'interdiction réduit l'*expectation gap*.

3.2.4. Le contrôle de la qualité

Les contrôles menés par l'organisation professionnelle ou sa tutelle sur les cabinets et les dossiers des clients audités ont pour objectif de s'assurer que la confiance accordée par les marchés, les utilisateurs des comptes et l'ensemble des parties prenantes aux interventions des commissaires aux comptes est justifiée.

Les normes de l'IAASB ne traitent pas de contrôle externe de la qualité des dossiers des réviseurs dans le cadre d'un contrôle externe (*peer review*).

L'Union européenne a introduit un contrôle de qualité externe. « Des inspections régulières sont un bon moyen d'assurer au contrôle légal des comptes une qualité constamment élevée. Il convient donc de soumettre les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit à un système d'assurance qualité qui soit organisé de façon à être indépendant des entités contrôlées. (...) Les États membres peuvent organiser le système d'assurance qualité de manière que chaque contrôleur individuel doive être soumis à un examen de l'assurance qualité au moins tous les six ans. » (Directive audit, considérant 17) « Les États membres veillent à ce que des systèmes efficaces d'enquêtes et de sanctions soient mis en place pour détecter, corriger et prévenir une exécution inadéquate du contrôle légal des comptes. » (*Ibid.*, art. 30)

En France, l'idée d'un contrôle qualité a commencé à germer sous la pression de la Commission des

opérations de bourse (aujourd'hui, Autorité des marchés financiers) au tout début des années 80 (Salustro, 2005). Aujourd'hui, l'organisation des contrôles périodiques concerne l'ensemble des commissaires aux comptes inscrits. Les cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public sont contrôlés au moins une fois tous les trois ans, les autres cabinets tous les six ans. Conformément à l'article L.821-1 du Code de commerce, le H2A est chargé de superviser l'ensemble des contrôles et d'émettre des recommandations dans le cadre de leur suivi.⁸ En cas de manquements, le H2A peut engager des poursuites envers le commissaire aux comptes.

Les contrôles des cabinets et dossiers de commissaire aux comptes ont largement contribué à l'amélioration de la qualité des travaux même si certains professionnels se plaignent d'un excès de formalisme. En ce sens, il y a une diminution de l'*expectation gap*.

3.2.5. Le co-commissariat aux comptes

L'existence du co-commissariat est loin d'être une règle générale. Les normes de l'IAASB évoquent la possible existence de co-commissaires à propos des comptes consolidés. « Quand des co-commissaires réalisent l'audit de comptes consolidés, les associés signataires et leurs équipes constituent collectivement l'associé signataire des comptes consolidés et l'équipe de collaborateurs pour les besoins des normes ISA » (IAASB, 2022, p. 813, § A25).

La directive audit évoque également la possibilité de plusieurs auditeurs pour les comptes consolidés mais n'en fait pas une obligation. « Aux fins de la présente directive, on entend par : (...) contrôleur du groupe, le (les) contrôleur(s) légal (légaux) ou le (les) cabinet(s) d'audit qui effectue(nt) le contrôle légal de comptes consolidés. » (Directive audit, art. 2)

En France, après l'instauration du co-commissariat par le décret-loi du 8 août 1935, l'ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005 relative au commissariat aux comptes a modifié le code de commerce (Art. L823-2-2). Les personnes et entités astreintes à publier des comptes consolidés désignent au moins deux commissaires aux comptes. Cette formulation ouvre explicitement la possibilité de nommer plus de deux commissaires aux comptes. Leur mission ne porte que sur les comptes consolidés.

La présence de deux commissaires aux comptes limite les risques de complicité avec les dirigeants de la société mère, accroît l'indépendance des commissaires et contribue de ce fait à réduire l'*expectation gap*.

En conclusion, les mécanismes institutionnels, le mode de nomination des auditeurs, la rotation des mandats, l'interdiction de s'immiscer dans la gestion du client, le contrôle externe de qualité par les pairs ou une autorité indépendante et le co-commissariat aux comptes pour les comptes consolidés, réduisent significativement les risques de perte d'indépendance susceptibles de jeter un doute sur une mission de service public assurée par des professionnels ne relevant pas de la fonction publique.

3.3. L'extension des missions de l'auditeur pour répondre à l'*expectation gap*

Le public demande une assurance à 100 % sur la fidélité et la régularité des états financiers, ce qui n'est évidemment pas possible puisque l'audit procède par sondages en prenant le risque de ne cibler en priorité que les zones de risque. Mais il demande encore plus : l'entreprise respecte-t-elle les lois et règlements ? est-elle viable ? respecte-t-elle des engagements sociaux et environnementaux ? Autrement dit, le public demande un élargissement de la mission des auditeurs au-delà d'une opinion sur les seuls états financiers.

3.3.1. La révélation des faits supposés délictueux et la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme

Il faut distinguer la révélation des faits délictueux d'une part et la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme d'autre part, bien que l'objectif soit le même : avoir un effet dissuasif sur

⁸ Cf. à ce sujet : Décision du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes n° 2009-04, relative aux contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes. Délégation de l'exercice de contrôles périodiques et modalités. <https://www.h3c.org/wp-content/uploads/2020/06/2009-04.pdf>

la délinquance financière.

3.3.1.1. La révélation des faits supposés délictueux

L'obligation pour l'auditeur de révéler les faits supposés délictueux au procureur de la République, c'est-à-dire à l'autorité judiciaire, n'est pas une règle générale. Elle est de la compétence des Etats. Ainsi, ni les ISAs, ni la directive audit ne traitent de ce sujet. De même, la réglementation européenne ne traite pas de la révélation des faits délictueux sauf en ce qui concerne les opérations de blanchiment et de financement du terrorisme.

En France, l'obligation de révélation des faits délictueux est ancienne, puisqu'elle remonte au décret-loi du 8 août 1935, publié après une série retentissante de scandales politico-financiers dont l'affaire Stavisky en 1933. Cette obligation est aujourd'hui intégrée dans le code de commerce. « Lorsque le commissaire aux comptes conclut que les comptes comportent des anomalies significatives résultant de fraudes susceptibles de recevoir une qualification pénale, il révèle les faits au procureur de la République. » (Code de commerce, art. L823-15, al. 31) Il « signale à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées au cours de l'accomplissement de sa mission et révèle au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation. » (*Ibid.*, art. A823-27-1, al. 1) A défaut de révélation, le commissaire aux comptes encourt une peine d'emprisonnement de cinq ans et une amende de 75 000 €. Il ne s'agit que des faits supposés délictueux détectés dans le cadre de la mission de certification, ce qui exclut par exemple une infraction au code de la route commise par le chef d'entreprise. Le mot « supposé » que nous avons ajouté est important. Le commissaire aux comptes n'a pas à qualifier l'infraction, il révèle un doute relatif à des faits dont la qualification pénale est possible. Le procureur aura la charge de les qualifier (crime, délit ou infraction) et décidera des suites à donner (poursuites ou classement sans suites). Le commissaire aux comptes n'est pas tenu de rechercher systématiquement les faits supposés délictueux mais il a un devoir de vigilance. Enfin, l'existence de tels faits n'entraîne pas automatiquement l'expression de réserves ou le refus de certification des comptes annuels.

3.3.1.2. La lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme

Le blanchiment est défini comme étant l'utilisation du système économique et financier aux fins de jouir légalement du produit d'activités illicites. Cela représenterait, selon l'OCDE plus de 2 000 milliards de dollars US par an dans le monde, soit environ les 2/3 du PIB de la France (Merle, 2014, p. 1201).

Comme nous l'avons dit à propos de la révélation des faits délictueux, les ISAs n'ont pas vocation à interférer avec le droit pénal national. Elles évoquent simplement la possibilité d'une implication des auditeurs dans la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme. « Dans certaines juridictions, les lois ou règlements peuvent restreindre la communication par l'auditeur à la direction (de l'entité) d'inexactitudes ou autres au sein de l'entité. Les lois et règlements peuvent spécifiquement interdire la communication ou d'autres actions qui puissent porter un préjudice aux investigations par une autorité appropriée portant sur des faits délictueux effectifs ou supposés, y compris en informant l'entité, par exemple, quand l'auditeur est tenu de signifier des infractions à la loi ou aux règlements à une autorité appropriée en application de la législation contre le blanchiment. » (IAASB, 2022, ISA 450, § A11)

La directive audit n'évoque pas ces questions qui font l'objet d'une directive distincte : la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil du 26 octobre 2005 « relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme ». Elle s'applique notamment aux commissaires aux comptes et également aux experts-comptables. « Les transactions suspectes devraient être déclarées à la cellule de renseignement financier (CRF), qui agit en tant que centre national chargé de recevoir, d'analyser et de communiquer aux autorités compétentes les déclarations de transactions suspectes et d'autres informations relatives à un éventuel blanchiment de capitaux ou financement du terrorisme. » (Directive 2005/60, considérant 29)

En France, l'ordonnance n° 2009-104 du 30 janvier 2009 assujettit notamment les experts-comptables et les commissaires aux comptes à une obligation de déclaration de soupçon à Tracfin, un service de renseignement placé sous l'autorité du ministère de l'Économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique. Il concourt au développement d'une économie saine en luttant contre les circuits financiers clandestins, le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme.⁹ Le commissaire aux comptes n'a pas l'obligation de rechercher systématiquement de telles opérations mais il a un devoir de vigilance, fonction des risques. La déclaration, écrite ou orale, est confidentielle, certaines de ces opérations pouvant être en cours. Elle n'engage pas la responsabilité du commissaire aux comptes. En cas de non-déclaration de ses soupçons, le commissaire aux comptes encourt des sanctions disciplinaires prononcées par le H2A et/ou des sanctions pénales.

En conclusion, on voit que les auditeurs sont de quasi auxiliaires de justice et contribuent à une mission de service public. En réduisant la liberté d'action en matière de délinquance financière, la révélation des faits délictueux et le signalement du blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme contribuent à réduire l'*expectation gap* du public.

3.3.2. La prévention des difficultés des entreprises

« L'alerte est l'éveil de l'attention en vue du combat, non la reddition ou la capitulation ; elle est l'aube propice au redressement, non la nuit des ruines. L'alerte est porteuse d'espérance. »¹⁰ Nous sommes loin d'une conception darwinienne de la démographie des entreprises. Il s'agit plutôt d'une vision partenariale (*multi-stakeholder*) de l'entreprise conforme, en France, à la doctrine du général de Gaulle. Les actionnaires, salariés, créanciers et autres parties prenantes sont bien évidemment intéressés aux perspectives de survie de l'entité concernée. Un regard expert et extérieur sur la santé de l'entreprise et son avenir est une demande forte du public. Au-delà des pertes subies par ceux qui ont une relation contractuelle avec l'entité, les externalités négatives peuvent être aussi importantes. Ainsi, la fermeture d'une grande usine dans une ville petite ou moyenne peut menacer tout un bassin d'emplois.

Les préparateurs des comptes doivent bien sûr s'assurer de la continuité de l'exploitation (*going concern*) afin, notamment, de faire les tests de dépréciation de certains actifs et les commissaires ont à se prononcer sur cette continuité. Mais l'information sur un possible risque de défaillance ne parvient aux actionnaires que lors de l'assemblée générale ayant à statuer sur les comptes, soit plusieurs mois après les faits, c'est-à-dire bien souvent trop tard.

Ni les normes internationales, ni le droit des affaires européen n'abordent la possibilité d'une procédure privilégiant la prévention grâce à une procédure d'alerte à l'initiative de l'auditeur.

En France, suite à une importante vague de défaillances d'entreprises au début des années 80', le législateur a pris deux mesures pour mieux prévenir plutôt que d'essayer de guérir alors qu'il est trop tard : la publication d'informations prévisionnelles et la procédure d'alerte. C'est le but que s'est fixé la loi du 1^{er} mars 1984 « relative à la prévention et au règlement des difficultés des entreprises, actualisée par la loi de sauvegarde des entreprises » du 26 juillet 2005.

D'une part, les entreprises (sociétés commerciales, GIE, etc.) doivent produire des informations prévisionnelles dès lors qu'elles ont plus de 300 salariés en contrat à durée indéterminée ou un chiffre d'affaires hors taxes de plus de 18 millions d'euros. Les documents à fournir sont les suivants : situation de l'actif réalisable et disponible et du passif exigible, compte de résultat prévisionnel élaboré semestriellement, tableau de financement et plan de financement prévisionnel, rapport écrit sur l'évolution de la société par le conseil d'administration ou le directoire. Le commissaire aux comptes doit : le cas échéant signaler aux dirigeants l'absence de documents prévisionnels ou, s'ils existent, contrôler leur pertinence et cohérence. Il n'a pas à certifier ces documents. Comment pourrait-il certifier l'avenir ? Toutefois s'il a des observations à formuler, par exemple des perspectives de ventes irréalistes, il fera un rapport communiqué au comité social et économique (CSE) (instance créée en lieu et place du comité d'entreprise par l'ordonnance du 22 septembre 2017) et à l'assemblée générale des actionnaires.

⁹ <https://www.economie.gouv.fr/tracfin>

¹⁰ E. du Pontavice, in Merle, 2014, *op. cit.*, p. 1215.

Au-delà de l'information, la loi prévoit l'action. En cas de doute sur la viabilité de l'entreprise, elle confie au commissaire aux comptes, au comité social et économique, aux actionnaires représentant plus de 5 % des droits de vote ou au président du tribunal de commerce le soin de déclencher une alerte. Concernant le commissaire aux comptes, en cas de doute, il doit :

- adresser aux dirigeants les motifs de sa démarche, exposer les faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation et leur demander quelles mesures ils envisagent de prendre pour redresser la situation ;
- si et seulement si la réponse n'est pas convaincante, il doit saisir le conseil d'administration et de nouveau poser la question des mesures à prendre ;
- si et seulement si la réponse n'est pas convaincante, il doit saisir l'assemblée générale des actionnaires et lui adresser un rapport ;
- si et seulement si la réponse n'est pas convaincante, il doit saisir le président du tribunal de commerce.

Cette démarche par étapes successives est progressive et, tout au moins jusqu'à l'assemblée générale, reste interne à l'entreprise, évitant ainsi qu'une publicité des difficultés n'aggrave les difficultés. Le commissaire est tenu de déclencher une procédure d'alerte si la situation est alarmante. Cette démarche n'engage pas sa responsabilité. En revanche, si à tort, il ne la déclenche pas, sa responsabilité civile peut-être engagée à condition qu'il soit démontré qu'il existe un lien de cause à effet entre la négligence du commissaire aux comptes et la détérioration de la situation financière de l'entreprise.

L'auditeur ne peut évidemment pas garantir que l'entité contrôlée ne connaîtra pas de difficultés, mais seulement que les prévisions faites sont raisonnables. La procédure d'alerte peut également accélérer la prise de décisions susceptibles de restaurer l'équilibre financier de l'entreprise, ce qui est un avantage non négligeable. C'est déjà une réponse considérable à l'*expectation gap*.

3.3.3. L'audit de l'information en matière de durabilité, une mission d'avenir

Ce nouveau développement du champ de l'audit mérite un développement un peu plus long du fait de son importance et de sa nouveauté (Burlaud, 2022 ; Niculescu & Burlaud, 2023). La profession doit aujourd'hui également faire face à d'autres défis importants liés à la révolution numérique et à l'intelligence artificielle. Mais actuellement, fin 2024, ces sujets ne font pas encore l'objet d'une réglementation spécifique s'appliquant à l'audit légal. C'est pourquoi, bien que ces dernières évolutions soient susceptibles de générer un nouvel *expectation gap*, nous ne pouvons les aborder ici.

Qu'une volonté de croissance infinie dans un monde fini par définition pose un problème date pas d'aujourd'hui. En effet, l'idée de l'impossibilité d'une croissance sans limites avait déjà été théorisée par Thomas Malthus en 1798. Il opposait la croissance naturelle de la population, un doublement tous les 25 ans, à la limite des terres disponibles pour nourrir cette population, aggravée par les rendements décroissants du sol, les meilleures terres étant déjà exploitées. Après la révolution industrielle, en 1972, le Club de Rome, qui réunissait des scientifiques, des économistes, des fonctionnaires et des industriels de 52 pays, publia le « Rapport sur les limites de la croissance » (Delaunay, 1972). La perspective d'un déséquilibre entre les besoins réels ou perçus et la disponibilité des différentes ressources devient une évidence pour un large public atteint dans sa vie quotidienne avec le premier choc pétrolier en 1973. Le mouvement s'accélère à partir des années 2000. En 2012, selon l'article 11 du Traité de fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) : « Les exigences de la protection de l'environnement doivent être intégrées dans la définition et la mise en œuvre des politiques et actions de l'Union, en particulier afin de promouvoir le développement durable ». L'engagement pour le développement durable devient aussi une des priorités des Nations Unies qui adoptent en 2015 l'« Agenda du développement durable à l'horizon 2030 ». En 2018, l'Union européenne adopte le « Plan d'action : financer la croissance durable », le « Pacte vert pour l'Europe » qui représente la nouvelle stratégie de croissance de l'Union, et la « Stratégie pour le financement de la transition vers une économie durable ». Une bonne partie du

monde politique, scientifique et de l'opinion publique partagent les mêmes préoccupations. Mais pour passer des vœux à l'action, il fallait concevoir des outils juridiques et de gestion.

L'Union européenne est à la pointe de ce combat et publie une série de textes ayant force de loi sur la durabilité et l'obligation d'information en la matière :

- La directive 2014/95 « qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes » (Burlaud & Niculescu, 2015) ;
- Le règlement 2019/2088 « sur la publication d'informations en matière de durabilité dans le secteur des services financiers » ;
- Le règlement délégué (UE) 2021/2139 « complétant le règlement (UE) 2020/852 par les critères d'examen technique permettant de déterminer à quelles conditions une activité économique peut être considérée comme contribuant substantiellement à l'atténuation du changement climatique ou à l'adaptation à celui-ci et si cette activité économique ne cause de préjudice important à aucun des autres objectifs environnementaux » ;
- Le règlement délégué (UE) 2021/2178 « complétant le règlement (UE) 2020/852 par des précisions concernant le contenu et la présentation des informations que doivent publier les entreprises soumises à l'article 19 bis ou à l'article 29 bis de la directive 2013/34/UE sur leurs activités économiques durables sur le plan environnemental, ainsi que la méthode à suivre pour se conformer à cette obligation d'information » ;
- La directive (UE) 2022/2464 « modifiant le règlement (UE) 537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises ».
- Les European Sustainability Reporting Standards (ESRS) de l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG).

Ces textes agissent sur les mécanismes de financement, mais aussi sur les divers marchés (marché des biens et services, marché du travail, marchés publics, etc.) et sur l'opinion publique sensible à l'image des entreprises et, de ce fait les obligeant à publier des informations en matière de durabilité. Bien sûr pour que ces informations ne soient pas manipulées dans une perspective d'écoblanchiment (*greenwashing*), un dispositif de validation externe et indépendante a été confié à des auditeurs, au premier rang desquels les auditeurs financiers. Très schématiquement, les étapes de l'audit sont les suivantes :

- Qui peut auditer les informations en matière de durabilité ? Ce sont des organismes tiers indépendants (OTI) ou des prestataires de services d'assurance indépendants (PSAI) dont les commissaires aux comptes font partie. Pour être agréés, ils doivent avoir accompli un stage de huit mois auprès d'un PSAI inscrit sur la liste des professionnels agréés puis réussir un examen.
- Quelles sont les différentes étapes de la mission ? Les étapes sont sensiblement les mêmes que pour les missions d'audit des comptes : rédaction d'une lettre de mission, prise de connaissance du dossier, collecte des données, planification de la mission, détermination des seuils de signification, contrôle de régularité, sincérité et fidélité des informations et enfin, rédaction d'un rapport exprimant l'opinion de l'auditeur.
- Quelles sont les spécificités de l'audit de durabilité ? Elles découlent de la nature des informations produites. Le règlement taxonomie (Règlement délégué (UE) 2021/2139) fixe les critères devant être remplis par les activités pour être éligibles dans la catégorie des activités durables puis pour être considérées comme alignées et enfin, des indicateurs de performance. Par ailleurs, le périmètre des informations devant être publiées est beaucoup plus large que celui des comptes puisqu'il ne se limite pas au groupe consolidé mais inclut toutes les activités composant la chaîne de valeur en amont et en aval.
- Quel est le niveau d'assurance requis ? Compte tenu de la complexité, de la variété et du

volume des informations en matière de durabilité, l'auditeur ne peut donner qu'une assurance limitée. Autrement dit, il ne se prononce que sur la concordance, la cohérence, la pertinence et la vraisemblance des informations et non sur leur « vérité ».

La transition écologique mais aussi le respect des droits de l'Homme sont des enjeux de société majeurs qui génèrent une demande d'informations vérifiables et vérifiées afin de pouvoir sanctionner la délocalisation des activités les plus néfastes pour l'environnement ou utilisant une main d'œuvre soumise à des conditions portant atteinte à ses droits fondamentaux (travail des enfants, travail forcé, etc.). Les auditeurs jouent et joueront un rôle essentiel dans la mise en œuvre d'une politique sociétale, répondant à un *expectation gap* qui dépasse le champ de l'économie.

Conclusion

Une aggravation de l'*expectation gap* serait un poison pour la Société car, comme tout collectif, elle ne peut fonctionner sans confiance. Longtemps, l'audit se limitait aux états financiers et servait les seuls intérêts des apporteurs de capitaux, qu'ils soient actionnaires ou créanciers. La confiance a permis de drainer l'épargne pour investir et créer des entreprises dont certaines, peu à peu, ont conquis le monde. Mais il s'agit de la partie la plus visible de l'*iceberg*. Les PME ont aussi recours aux auditeurs pour contracter des emprunts bancaires. Les salariés aussi se sont intéressés aux performances économiques de « leur » entreprise car leur emploi en dépend. Ils ont accès aux états financiers audités et, en France, peuvent se faire assister, dans le cadre du comité social et environnemental de l'entreprise, par un expert-comptable pour les interpréter.¹¹ Ainsi, petit à petit, le monde occidental a pris conscience de la responsabilité sociale et environnementale (RSE) des entreprises. Bien sûr, tout commence par un contrat de société qui associe des investisseurs dans un projet logé dans une entité ayant la personnalité morale. Mais elle est en interaction avec un environnement dans lequel elle trouve des opportunités de développement tout en lui apportant une certaine prospérité et notamment des emplois. Ainsi, elle bénéficie gratuitement d'infrastructures, de services publics (sécurité, enseignement, santé, etc.) et de ressources naturelles. Inversement, cette entreprise fait aussi peser des risques sur son environnement en délocalisant des emplois, en fragilisant des équilibres sociaux ou en consommant des ressources naturelles non renouvelables.

Cette prise de conscience a entraîné une évolution de la théorie de l'entreprise qui, de contractuelle, est devenue multi-partenaire. une institution. Or les partenaires, éventuellement non contractants, les responsables politiques, les ONG, les citoyens, tous demandent des comptes (*accountability*), une information en matière de durabilité, qui doit être auditée pour ne pas être confondue avec une information à caractère publicitaire, à des fins de *lobbying* ou de relations publiques.

Nous voyons qu'aujourd'hui des chaînes de valeur qui impliquent des centaines d'entreprises dans le monde, y compris des PME, ont acquis un poids économique supérieur à celui de bien des États. La crise du Covid a montré qu'elles avaient un pouvoir tel qu'elles contrôlaient de fait la politique publique en matière de santé. Aucun État ne peut se satisfaire du fait qu'une telle responsabilité soit entre les mains des quelques dirigeants de grandes entreprises, n'ayant pas de comptes à rendre au public, et, insistons là-dessus, la myriade de PME de leur chaîne de valeur. Il en est de même pour la sécurité, la défense, l'aménagement du territoire, l'enseignement, etc.

L'auditeur, en répondant à ces demandes de la Société, s'imposera alors comme un tiers indépendant capable de créer un niveau de confiance élevé permettant un dialogue argumenté entre les parties prenantes sur des bases incontestables et incontestées. L'auditeur a une responsabilité sociétale.

¹¹ En France, article 47 de la loi du 22 mars 1941 stipule la possibilité pour le comité d'entreprise (aujourd'hui comité social et économique) de se faire assister par un expert-comptable.

Bibliographie

- ACCA, CPA Canada, AASB & Chartered Accountants Australia New-Zealand (2019), *Closing the Expectation Gap in Audit – The Way Forward on Fraud and Going Concern: A Multi-stakeholder Approach*.
https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/ExpectationGap2021/Closing_the_expectation_gap_in_audit_EN_final.pdf
- Accountancy Europe (AE), (2019), *Organisation of the public oversight of the audit profession in Europe. State of affairs after the implementation of the 2014 audit reform. Survey results*, p. 30 & 70. https://accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/2022/12/180319_Organisation-of-the-Public-Oversight-of-the-Audit-Profession-2018-survey-update-.pdf
- Accounting Regulatory Committee (2016) : *Non-Paper of Commission Services DG FISMA. European public good*. http://ec.europa.eu/finance/company-reporting/docs/committees/arc/2016-06-27-european-public-good_en.pdf
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1978). *Report, conclusions and recommendations of the Commission on Auditors' Responsibilities (Cohen Commission)*. New York.
- Auroux, S. (dir), (1998), *Encyclopédie philosophique universelle. Les notions philosophiques*. PUF
- Bachelard, G., (1934/1967), *La formation de l'esprit scientifique. Contribution à une psychanalyse de la connaissance objective*, Librairie philosophique J. Vrin.
- Bateson, G., (1972). *Steps to an Ecology of Mind: Collected Essays in Anthropology, Psychiatry, Evolution, and Epistemology*. University of Chicago Press.
- Bensadon, D., Praquin, N. & Touchelay, B. (2016), *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises*, Presses universitaires du Septentrion.
- Burlaud, A. & Dahan, L., (1985), « Global Productivity Surplus Accounts”, *International Journal of Accounting Education and Research*, volume 21, n°1, pp. 159-169.
- Burlaud, A. & Simon, C., (2003), *Comptabilité de gestion*. Vuibert, <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00616600v2/document>
- Burlaud, A. & Colasse, B. (2010) : Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? *Comptabilité, contrôle, audit*, tome 16, volume 3, 153-175. Traduit en anglais : (2011) International Accounting Standardisation: Is Politics Back? *Accounting in Europe*, volume 8, n° 1, pp. 23-47.
- Burlaud, A. & Pérez, R. (2012), La comptabilité est-elle un bien commun ?, Dans M. Nikitin & C. Richard (dirs.), *Comptabilité, société, politique. Mélanges en l'honneur du professeur Bernard Colasse*, (pp. 216-233), Economica
- Burlaud, A. & Niculescu, M. (2015), Informația non-financiară: o perspectivă europeană. *Audit Financiar*, n° 126, 102 - 112. Traduit en anglais : Non financial information: a European perspective, *Audit Financiar*, n° 126, pp. 43 - 53.
- Burlaud, A. & Niculescu, M. (2016), Un drept contabil care face apel la raționamentul profesional: o amenințare sau o oportunitate pentru profesia contabilă? *Audit Financiar* n° 144, pp. 1267-1276. Traduit en anglais : Accounting standards that appeal to the professional judgment: a threat or an opportunity for the accounting profession. *Audit Financiar*, n° 144, pp. 1325-1334.
- Burlaud, A. & Hoarau, C. (2016), *Définition et évolution de la notion d'intérêt public européen*. <https://shs.hal.science/halshs-04455775>
- Burlaud, A., (2022), *Comptabilités, l'empire des nombres*. EMS.

Carbonnier, J., (1979), *Flexible droit. Textes pour une sociologie du droit sans rigueur*. LGDJ.

Chevallier, J., (2014), *L'État post-moderne*, LGDJ.

Code de commerce (2024), Légifrance
https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000005634379/

Colasse, B. (2012), *Les fondements de la comptabilité*. Éditions La Découverte.

Dănișor, D. C. (2015). Garantarea disponibilității interesului general-limită a restrângerii exercițiului libertăților. *Revista de științe juridice*, nr. 1, 111-118

Degos, J.-G., (1998), *Histoire de la comptabilité*. PUF.

Delaunay, J. (1972), *Halte à la croissance ?*, Fayard

Directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil du 26 octobre 2005 « relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme ».

Directive 2014/95 du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2014 « modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes ».

Directive 2014/56/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 « modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés ».

Directive (UE) 2022/2464 « modifiant le règlement (UE) 537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises. »

Dumez, H. (2010), « Éléments pour une épistémologie de la recherche qualitative en gestion. Ou que répondre à la question : "quelle est votre posture épistémologique" ? » *Le Libellio d'Aegis*, vol. 6, n° 4, pp. 3-16.

Dumez, H. (2024), « Faut-il faire de l'épistémologie ? (et doit-on préciser sa "posture épistémologique") », *Le Libellio d'Aegis*, vol. 20, n° 2, pp. 49-53.

Durkheim, E., (1911), : Jugement de valeur et jugement de réalité.
<http://kieranhealy.org/files/misc/durkheim-jugements-text.pdf>

European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), *European Sustainability Reporting Standards (ESRS)*. <https://www.efrag.org/lab6>

Foulquié, P. (1982), *Dictionnaire de la langue philosophique*. PUF

Fournout, O. (2022), *Le nouvel héroïsme*, Presses des Mines.

Frydman, B. (2000), Le droit, de la modernité à la postmodernité. *Réseaux*, n° 88-90, pp. 67-76.

Hottegindre, G. & Lesage, C., (2009), "Un mauvais auditeur: manque d'indépendance et/ou de compétence ? Étude exploratoire des motifs de condamnation des commissaires aux comptes sur le marché de l'audit en France", *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 15, n° 2, 87-112.

Institut canadien des comptables agréés (ICCA), (1988), *Report of the commission to study the public's expectations of audits*. <https://wamacdonald.com/wp-content/uploads/2014/07/Macdonald-Commission-Report-June-1988.pdf>

International Accounting Standards Board (IASB) (2018), *Cadre conceptuel de l'information financière*. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/french/2020/issued/part-a/cadre-conceptuel-de-l-information-financi-re-pdf>

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2022), *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services*
AEG_1-9-2024_FR_complet.odt 30 01/09/24

Pronouncements, Volume 1. <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-10/IAASB-2022-Handbook-Volume-1.pdf>

International Accounting Education Standards Board (IAESB) (2019), *Handbook of International Education Pronouncements*. <https://www.iaesb.org/iaesb/publications/2019-handbook-international-education-standards>

International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), (2009), *Code de Déontologie des Professionnels Comptables*, https://cdn.cncc.fr/download/traduction_francaise_code_of_ethics_ifac_revised_july2009_v01072010.ok.ka.2608.pdf.

Jedidi, I. (2013), *Contribution à la compréhension de l' "expectation gap" en audit*. [Thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine]. [https://theses.fr/resultats?q=Jedidi,+I.+\(2013\),+Contribution+%C3%A0+la+compr%C3%A9hension+de+l+%27%E2%80%9Dexpectation+gap+%E2%80%9D+en+audit&page=1&nb=10&tri=pertinence&domaine=theses](https://theses.fr/resultats?q=Jedidi,+I.+(2013),+Contribution+%C3%A0+la+compr%C3%A9hension+de+l+%27%E2%80%9Dexpectation+gap+%E2%80%9D+en+audit&page=1&nb=10&tri=pertinence&domaine=theses)

Jensen, M. C. & Meckling, W. H. (1976), Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, vol 3, n° 4, pp. 305-360

Klee, L. & Chambost, I. (2009) : La régulation comptable européenne : de l'articulation de l'expertise et du politique. *Comptabilité Contrôle Audit*, mai, 1-30, <https://shs.hal.science/halshs-00459756/document>

Lalande, A., (1983) : *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, PUF.

Ledouble, D., (1997), *Le Temps d'un Canal*, Favre.

Liggio, C. D. (1974), The Expectation Gap: The Accountant's Waterloo, *Journal of Contemporary Business*, n° 3, pp. 27-44.

Malthus, T. R. (1992), *Essai sur le principe de population*, Flammarion. Première édition en anglais : 1798.

Ménard, L., Arsenault M., Joly, J.-F. & Lavoie, J.-J. (2004), *Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière*. ICCA, OEC, CNCC & IRE.

Merle, P. (2014), *Mémento pratique audit et commissariat aux comptes*, Ed. Francis Lefèbvre.

Merton, R.K., (1968), *Social Theory and Social Structure*, Free Press

Muller, Y. (2016) : RSE et intérêt social. Dans Martin-Chenut, K. & de Quenaudon, R. (dirs), *La RSE saisie par le droit. Perspectives internes et internationales*. Ed. A. Pedone

Niculescu, M. & Galabov, A., (2021), *Epistemologia cercetării în științele organizațiilor*, Ed. ProUniversitaria

Niculescu, M. & Burlaud, A., (2023), « La déclaration de durabilité : recherche d'un nouveau rapport entre les règles de droits et la réalité sociale », *Revue Interdisciplinaire Droit et Organisations*, n° 6, pp. 13 à 46. <https://www.revue-rido.com/wp-content/uploads/RIDO-6-Revue-Interdisciplinaire-Droit-et-Organisations-2023-BP.pdf>

Olatunde, S. P., (2023), *Fraud and the Audit Expectation Gap*, Honors Thesis, Georgia Southern University.

Règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 « sur l'application des normes comptables internationales ».

Règlement (UE) n° 537/2014 du Parlement et du Conseil du 16 avril 2014 « relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public ».

Règlement 2019/2088 « sur la publication d'informations en matière de durabilité dans le secteur des services financiers ».

Règlement délégué (UE) 2021/2139 « complétant le règlement (UE) 2020/852 par les critères d'examen technique permettant de déterminer à quelles conditions une activité économique peut être considérée comme contribuant substantiellement à l'atténuation du changement climatique ou à l'adaptation à celui-ci et si cette activité économique ne cause de préjudice important à aucun des autres objectifs environnementaux ».

Règlement délégué (UE) 2021/2178 « complétant le règlement (UE) 2020/852 par des précisions concernant le contenu et la présentation des informations que doivent publier les entreprises soumises à l'article 19 bis ou à l'article 29 bis de la directive 2013/34/UE sur leurs activités économiques durables sur le plan environnemental, ainsi que la méthode à suivre pour se conformer à cette obligation d'information ».

Rey, A., (dir), (2000), *Dictionnaire historique de la langue française*, Dictionnaires Le Robert.

Salustro, E. (2005), Quand la France découvre l'audit : entretien avec Edouard Salustro, *Gérer et comprendre*, n° 82, pp. 79 – 91.

Sauviat, C. (2003), Deux professions dans la tourmente : l'audit et l'analyse financière, *Actes de la recherche en sciences sociales*, volumes 1-2, n° 146-147, pp. 21 - 41.

Truchet, D. (2017), La notion d'intérêt général : le point de vue d'un professeur de droit, *Legicom*, 2017/1 (n° 58), pp. 5 – 11.

Truchet, D. (2021). *Droit administratif*, 9e édition, PUF.

Zola, E. (1891), *L'Argent*, Charpentier.

Table des matières

Introduction.....	2
0.1 Problématique et question de recherche.....	3
0.2 Nature de cet article.....	4
0.3 Méthodologie et méthode.....	4
1. L'expectation gap au centre d'une histoire chaotique de l'audit.....	6
2. L'expectation gap : une injonction paradoxale, un défi pour les auditeurs.....	8
2.1. Définition de l'expectation gap.....	8
2.2. Définition du concept d'injonction paradoxale.....	10
2.3. Audit expectation gap et injonctions paradoxales : les principales situations vécues par les auditeurs et le public.....	10
2.3.1. Pourquoi confier la défense de l'intérêt public à des personnes privées ?.....	10
2.3.1.1. L'intérêt public dans les normes internationales.....	11
2.3.1.2. L'intérêt public selon le droit européen.....	11
2.3.1.3. L'intérêt public selon le droit français.....	12
2.3.2. Quel équilibre entre application des normes et jugement professionnel ?.....	13
2.3.3. L'audit entre autoréglementation et législateur ?.....	15
2.3.4. L'auditeur entre réponse à la demande sociale et maîtrise des risques ?.....	17
3. L'expectation gap : les voies et moyens de sa réduction.....	18
3.1. L'auditeur ne peut être crédible que s'il est indépendant.....	18
3.1.1. Qu'est-ce que l'indépendance ?.....	18
3.1.2. L'indépendance suppose des compétences.....	19
3.1.2.1. Les compétences techniques et scientifiques.....	19
3.1.2.2. L'esprit critique et l'exercice d'un jugement professionnel.....	20
3.2. Les mécanismes institutionnels garants de l'indépendance de l'auditeur.....	20
3.2.1. La nomination des auditeurs.....	20
3.2.2. La rotation des auditeurs.....	21
3.2.3. La non immixtion dans la gestion et le risque de conflits d'intérêt.....	21
3.2.4. Le contrôle de la qualité.....	22
3.2.5. Le co-commissariat aux comptes.....	23
3.3. L'extension des missions de l'auditeur pour répondre à l'expectation gap.....	23
3.3.1. La révélation des faits supposés délictueux et la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.....	24
3.3.1.1. La révélation des faits supposés délictueux.....	24
3.3.1.2. La lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.....	24
3.3.2. La prévention des difficultés des entreprises.....	25
3.3.3. L'audit de l'information en matière de durabilité, une mission d'avenir.....	26
Conclusion.....	28
Bibliographie.....	29