

UNIVERSITE DES SCIENCES ET TECHNOLOGIES DE LILLE 1
Institut d'Administration des Entreprises
2006

THESE

Pour l'obtention du grade de
DOCTEUR EN SCIENCES DE GESTION DE L'UNIVERSITE DE LILLE 1
Présentée et soutenue publiquement par

Pierre LOYER

Le 26 juin 2006

**« L'INDEPENDANCE DES AUDITEURS FINANCIERS :
UNE APPROCHE DES FACTEURS DETERMINANTS »**

Sous la direction du Professeur Guy VAN LOYE

MEMBRES DU JURY

Monsieur Bernard OLIVERO

Professeur à l'université de Nice Sophia Antipolis, **Rapporteur**

Monsieur Hubert TONDEUR

Professeur à l'université de Rouen, **Rapporteur**

Monsieur Patrick BOISSELIER

Professeur à l'université de Lille,

Monsieur Jean-Louis MULLENBACH

Vice-président de l'Institut des professionnels associés à l'Ordre et de l'Académie
des Sciences et Techniques Comptables et Financières.

Résumé de la thèse :

L'auditeur est au cœur de la « sécurisation » de l'information financière et son indépendance est la clé de voûte des métiers de l'audit. Même si le besoin d'indépendance est différent suivant les missions qu'ils leur sont attribués, ceux-ci doivent fondamentalement être des professionnels indépendants. Pourtant, les cadres théoriques d'analyses économiques appliqués à son comportement (agent opportuniste, théorie des jeux et dépendance ressource) sont en contradiction avec cette indépendance voulue et déclarée. Si l'auditeur, facteur important du gouvernement d'entreprise, est soumis à des biais pouvant affecter son indépendance, celle-ci n'est cependant ni uniforme ni prédéterminée. Afin d'analyser la logique et les variables explicatives de l'indépendance, il est nécessaire d'ouvrir la « boîte noire » humaine.

Prenant en considération les modèles de prise de décision éthique, la thèse propose un modèle général composé de deux étapes successives. L'indépendance informationnelle précède l'indépendance comportementale qui intègre des aspects psychosociologiques et qui est influencée par certains éléments issus de l'environnement juridique (permissivité des normes - existence de sanctions), concurrentiel (intensité concurrentielle - présence de mission de conseil - situation financière de l'audité - poids financier - réputation) ou mixte (rattachement).

Seuls les éléments externes « concurrentiels » et « mixtes » de l'indépendance comportementale ont été testés dans une étude de type ANOVA. Tous les éléments du modèle ont été confirmés par l'expérimentation sauf celui de l'impact de la situation financière de l'audité sur l'indépendance de l'auditeur. Malgré les limitations liées à ce type d'étude, certains facteurs apparaissent comme favorables (rattachement au comité d'audit et réputation) et d'autres comme défavorables (forte concurrence et présence de mission de conseil)

Discipline : Sciences de gestion

Mots clés : Indépendance ; Auditeur financier ; A.N.O.V.A. ; ...

Adresse du laboratoire de recherche : Lille Economie et Management
C.E.R.F.
I.A.E. de Lille

« L'indépendance est tellement importante pour tout type d'audit qu'elle est même
indissociable du terme audit »

*R.K. Mautz et H.A. Sharaf, The philosophy of auditing, American Accounting
Association, 1961.*

Remerciements

J'aimerais remercier tout particulièrement mon directeur de thèse, le professeur Guy VAN LOYE pour m'avoir encouragé dans la voie de la recherche et prodigué des conseils toujours judicieux.

Je le remercie de m'avoir permis, grâce à ce travail d'apprentissage qu'est une thèse, de découvrir les recherches faites dans le champ de l'audit.

Je remercie Messieurs les rapporteurs, le Professeur Bernard OLIVERO et le Professeur Hubert TONDEUR, Monsieur le Professeur Patrick BOISSELIER et Monsieur le Président Jean-Louis MULLENBACH qui m'ont fait l'honneur de participer au jury de cette thèse.

Je remercie également le professeur Richard LADWEIN et Michel CALCIU pour les conseils et l'aide qu'ils m'ont prodigués.

Le CERF m'a également permis de tisser des liens d'amitié avec d'autres chercheurs. Ils sont une source de motivation pour faire des recherches communes dans le futur.

Je ne saurais oublier les différents instituts professionnels (notamment l'Ordre des Experts-comptables de la région Nord Pas de Calais et la Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes de la Cour d'Appel de Douai) pour l'intérêt porté à mon sujet de recherche ainsi que l'intégralité des professionnels ayant répondu aux questionnaires.

Je réserve une pensée particulière et affectueuse à mes soutiens familiaux qui m'ont accompagné dans ce travail passionnant et enrichissant.

L'université n'entend donner aucune approbation, ni improbation aux opinions émises dans cette thèse. Les opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

SOMMAIRE

Résumé.....	2
Remerciements.....	4
Sommaire de la thèse.....	6
Liste des graphiques.....	10
Liste des tableaux	11
 Introduction....	 12
1 - Intérêt du sujet.....	13
1.1 - La naissance du contrôle économique	13
1.2 - L'évolution de l'audit en Europe et en France	16
1.3 - L'émergence d'un audit interne.....	18
1.4 - Le développement de l'audit légal en France : L'indépendance en exergue	19
1.5 - Le cadre français : Un catalyseur des problèmes d'indépendance	20
2 - La problématique.....	22
3 – L'intérêt de la recherche	23
3.1 - L'intérêt pratique de la recherche	23
3.2 - L'intérêt théorique de la recherche	23
3.3 - L'intérêt méthodologique de la recherche.....	24
4 - Présentation et justification du plan	24
 CHAPITRE 1 - Les auditeurs financiers : une profession évolutive au cœur du processus informationnel.....	 26
 Section 1 - L'audit : un concept à géométrie variable	 27
1 - L'audit de régularité ou de conformité.....	27
2 - L'audit d'efficacité ou de performance	28
3 - L'apparition d'un audit de management et de stratégie.....	31
4 - La typologie des différents types d'audits	32
 Section 2 - La classification des différents auditeurs	 36
1 - L'audit financier	36
1.1 - L'audit externe.....	36
1.1.1 - L'expert-comptable	37
1.1.2 - Le commissaire aux comptes.....	39
1.2 - L'audit interne financier	41
2 - L'auditeur opérationnel.....	44
3 - La distinction entre auditeurs et les professions proches	46
3.1 - Les contrôleurs de gestion.....	46
3.2 - Les services d'organisation.....	47
3.3 - Les informateurs financiers.....	48
 Section 3 - L'encadrement de l'audit financier.....	 50
1 - Les institutions nationales	50
1.1 - L'Ordre des Experts-Comptables.....	50
1.2 - La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes	51
1.3 - L'Institut de l'Audit Interne.....	52
2 - Les institutions internationales	53
2.1 - L'International Federation of Accountants	53
2.2 - La Fédération des Experts-comptables Européens.....	54
2.3 - L'Institute of Internal Auditors	54
3 - Les institutions étrangères	55
3.1 - L'American Institute of Certified Public Accountants	55
3.2 - L'Institute of Chartered Accountants of Scotland.....	56

3.3 - L'Institute of Chartered Accountants in England and Wales et la Chartered Association of Certified Accountants	56
3.4 - Autres structures comptables étrangères	57
Section 4 - L'analyse théorique du rôle de l'auditeur financier.....	58
1 - La notion d'asymétrie informationnelle et les formes d'opportunisme liées.....	58
2 - La théorie de l'agence: cadre principal de l'analyse de la mission de l'auditeur	60
2.1 - La relation d'agence.....	61
2.2 - La relation d'agence crée des coûts d'agence	62
2.3 - L'application du modèle de l'agence aux auditeurs	64
2.4 - La théorie positive de la comptabilité prolongement de la théorie de l'agence	67
2.5 - La comptabilité créative	70
3 - L'auditeur et l'asymétrie informationnelle pré-contractuelle.....	75
CHAPITRE 2 - L'indépendance des auditeurs financiers : clé de voute de la profession.....	79
Section 1 - Approche de la notion d'indépendance.....	80
1 - L'analyse de l'indépendance comme un état stable	81
1.1 - L'observateur idéal.....	81
1.2 - Le point archimédien : la seconde théorie de l'impartialité	83
2 - L'analyse de l'indépendance comme un équilibre instable	85
2.1 - L'analyse de Thomas Hobbes	85
2.2 - L'analyse en terme de « configuration évolutive »	87
Section 2 - Le besoin d'indépendance : la demande d'indépendance	91
1 - Les critères d'analyse du besoin d'indépendance	91
1.1 - Les degrés d'internalité.....	91
1.1.1 - La distinction entre activité libérale et activité salariée.....	91
1.1.2 - Les normes juridiques des professions	93
1.1.2.1 - Les normes de l'IFACI	93
1.1.2.2 - Les normes de l'OEC.....	95
1.1.2.3 - Les normes de la CNCC	98
1.1.2.3.1 - Les règles d'indépendance	98
1.1.2.3.2 - Les règles d'indépendance dérivées	100
1.1.2.3.3 - Le projet de révision du code de déontologie	107
1.2 - Le conseil : Une zone à risques.....	112
1.2.1 - Une évolution tolérée.....	113
1.2.2 - Les biais comportementaux.....	114
2 - La modélisation du besoin d'indépendance	115
2.1 - Typologie du besoin d'indépendance	116
2.2 - L'influence diluante des réseaux.....	117
Section 3 - L'analyse du comportement de l'auditeur : L'offre d'indépendance.....	120
1 - L'auditeur : un agent opportuniste.....	120
2 - L'analyse de l'auditeur sous l'angle de la théorie des jeux	122
3 - L'analyse en terme de dépendance - ressource.....	126
CHAPITRE 3 - La logique de l'indépendance des auditeurs financiers.....	130
Section 1 - Les modèles de prise de décision éthique.....	131
1 - Distinction éthique et déontologie	131
2 - Le modèle de Rest	135
3 - Le modèle de Lampe et Finn	136
4 - Le modèle de Trevino.....	138
Section 2 - L'indépendance informationnelle : première étape à la prise de décision éthique	141
1 - La compétence	142
1.1 - L'expérience.....	142
1.1.1 - L'expérience du domaine d'activité ou la spécialisation	143
1.1.2 - L'expérience de l'entreprise ou la connaissance approfondie de l'entreprise.....	145

1.2 - Le conseil	149
2 - Le budget temps	151
3 - Le rattachement	153

Section 3 - L'étude des processus cognitifs de l'indépendance comportementale des auditeurs financiers..... 158

1 - Les variables principales retenues comme déterminants cognitifs de l'indépendance des auditeurs	160
1.1 - Le développement moral : L'élément cognitif central	160
1.1.1 - Le modèle originel de Kohlberg	160
1.1.2 - La modèle cognitif de Kohlberg : La théorie des conventions	162
1.1.3 - La présentation du développement moral par Ponemon	165
1.1.4 - Les analyses postérieures contributives au thème du développement moral	166
1.1.5 - L'impact du développement moral sur l'indépendance de l'auditeur financier	168
1.2 - La croyance en un juste monde : variable cognitive associée au développement moral	170
1.2.1 - La notion de croyance en un juste monde	170
1.2.2 - La relation entre indépendance des auditeurs financiers et croyance en un juste monde	174
2 - Le lieu de contrôle	177
2.1 - La notion : l'apport de la théorie	177
2.2 - L'application du lieu de contrôle comme facteur de l'indépendance de l'auditeur financier	181
3 - Les autres approches cognitives de l'indépendance des auditeurs	183

Section 4 - L'étude des processus sociétaux de l'indépendance comportementale des auditeurs financiers 186

1 - La culture organisationnelle comme élément comportemental	187
2 - La culture et l'indépendance	189
3 - Les autres facteurs sociaux des firmes concernant l'indépendance	191
3.1 - La mise en place de procédures internes	191
3.2 - La qualité de la communication au sein de la firme	193
3.3 - Le poids de l'équipe	196

Section 5 - L'étude des facteurs contextuels de l'indépendance des auditeurs financiers..... 199

1 - Les facteurs externes à impact direct	200
1.1 - La réputation de l'auditeur	202
1.2 - L'intensité concurrentielle au sein du marché de l'audit	206
1.3 - Le pouvoir de négociation des clients	216
1.3.1 - Les missions de conseil (MAS)	216
1.3.2 - Le poids financier du client	223
1.3.3 - La situation financière du client	226
1.4 - Le rattachement	228
2 - Les facteurs externes à impact indirect	234
2.1 - La taille de la firme d'audit	234
2.2 - La permissivité des normes comptables	240
2.3 - La crainte de sanctions professionnelles ou judiciaires et le contrôle qualité	243

CHAPITRE 4 - Collecte et analyse des données relatives au modèle d'indépendance de l'auditeur financier proposé 255

Section 1 - Population étudiée, caractéristiques de l'échantillon et mode d'administration 258

1 - Choix de l'échantillon et mode d'administration	258
2 - Limites liées à l'échantillonnage	261

Section 2 - La méthode statistique 263

1 - La conception hypothético-déductive de l'étude	263
2 - Les caractéristiques d'une étude causale	265
2.1 - La naissance de l'étude de causalité en sciences sociales	265
2.2 - Le déroulement de l'analyse causale	269
2.3 - Le choix d'une méthode statistique	271

3 - Limites liées à la méthode statistique retenue	272
Section 3 - Rédaction du questionnaire.....	277
1 - Les principaux biais de formulation des questions	277
2 - Le choix du mode de collecte des données	278
3 - Le choix d'une échelle de mesure.....	279
Section 4 - Résultats de l'expérimentation	280
1 - L'impact des variables explicatives : présence de mission de conseil, pouvoir financier et situation financière sur la possibilité de négociation des clients.....	280
1.1 - L'existence de mission de conseil et son effet sur le pouvoir de négociation	281
1.2 - Le pouvoir financier du client et son effet sur le pouvoir de négociation.....	283
1.3 - La situation financière du client et son effet sur le pouvoir de négociation	286
2 - L'impact des variables explicatives : possibilité de négociation des clients, intensité concurrentielle et réputation sur l'indépendance comportementale des auditeurs financiers	288
2.1 - La possibilité de négociation des clients et son effet sur l'indépendance comportementale des auditeurs	288
2.2 - L'intensité concurrentielle et son impact sur l'indépendance comportementale des auditeurs.....	291
2.3 - La réputation et son effet sur l'indépendance comportementale des auditeurs	293
3 - L'impact du rattachement sur l'indépendance comportementale des auditeurs financiers	296
4 - Les analyses annexes.....	300
Section 5 - Apports et prolongements	303
1 - Apports de la recherche	303
2 - Indépendance et apparence d'indépendance.....	308
2.1 - Le premier modèle de Shockley sur l'indépendance perçue des auditeurs financiers.....	309
2.2 - Le second modèle de Schockley sur l'indépendance perçue des auditeurs financiers ...	310
2.3 - Le modèle de Prat Dit Hauret sur l'indépendance perçue des auditeurs financiers.....	312
2.4 - Indépendance ou perception d'indépendance.....	313
3 - Qualité, satisfaction et indépendance	314
3.1 - Qualité, audit et indépendance	315
3.2 - Satisfaction, audit et indépendance	317
3.3 - Vers la notion de relation de pair : un conflit entre indépendance et satisfaction ?	319
Conclusion.....	322
1 - Les contributions de la recherche sur le plan théorique	323
2 - Les contributions de la recherche sur le plan empirique.....	324
3 - Les contributions de la recherche sur le plan pratique	326
4 - Les limites et les voies de prolongements de la recherche	327
Bibliographie...	330
Liste des annexes.....	342

LISTE DES SCHEMAS

Schéma 1 : Typologie des audits	33
Schéma 2 : Répartition des missions d'assurance et de conseil en 2002	42
Schéma 3 : Audit et gouvernement d'entreprise	67
Schéma 4 : Typologie de la demande d'indépendance	116
Schéma 5 : Modèle de prise de décision de Lampe et Finn	137
Schéma 6 : Modèle décisionnel de l'A.I.C.P.A.	137
Schéma 7 : Modèle de prise de décision de Trévino	139
Schéma 8 : Représentation de l'impact du budget temps sur l'indépendance de l'auditeur financier	153
Schéma 9 : Eléments de l'indépendance informationnelle	155
Schéma 10 : Synthèse de la combinaison des facteurs psychologiques, sociaux et externes de l'indépendance des auditeurs.....	156
Schéma 11 : Synthèse des facteurs psychologiques de l'indépendance des auditeurs	159
Schéma 12 : Modèle de Tsui et Gul.....	182
Schéma 13 : Eléments cognitifs de l'indépendance comportementale.....	185
Schéma 14 : Synthèse des facteurs sociaux de l'indépendance des auditeurs	186
Schéma 15 : Eléments organisationnels de l'indépendance comportementale.....	198
Schéma 16 : Synthèse des facteurs externes de l'indépendance des auditeurs.....	199
Schéma 17 : Composante de la structure d'un secteur	201
Schéma 18 : Pourcentage des sociétés cotées ayant des comités spécialisés au sein de leur conseil d'administration	232
Schéma 19 : Rattachement de l'audit interne	233
Schéma 20 : Eléments externes de l'indépendance comportementale	251
Schéma 21 : Présentation résumée du modèle et des hypothèses.....	254
Schéma 22: Processus d'élaboration du questionnaire	256
Schéma 23 : Description de l'échantillon	259
Schéma 24 : Effectif des auditeurs externes de la région Nord	260
Schéma 25 : Taille des cabinets des répondants (Effectif).....	260
Schéma 26 : Taille des cabinets des répondants (Chiffre d'affaires).....	261
Schéma 27 : Modèle de raisonnement hypothético-déductif	264
Schéma 28 : Choix de la méthode statistique	271
Schéma 29 : Echelle mixte	279
Schéma 30 : Modèle testé au questionnaire un	280
Schéma 31 : Comparaison des réponses entre poids financier et conseil	285
Schéma 32 : Modèle inféré au questionnaire un.....	287
Schéma 33 : Modèle testé aux questionnaires deux	288
Schéma 34 : Modèle inféré aux questionnaires deux	296
Schéma 35 : Comparaison des réponses entre rattachement à la direction générale et notoriété	299
Schéma 36 : Comparaison des réponses entre rattachement au comité d'audit et notoriété	299
Schéma 37 : Présentation résumée du modèle et des hypothèses confirmés par l'expérimentation	302
Schéma 38 : Premier modèle de Shockley	309
Schéma 39 : Second modèle de Shockley.....	311
Schéma 40 : Le modèle de Prat Dit Hauret.....	312
Schéma 41 : Optimum mix relation professionnelle / personnelle	320

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Typologie des approches en Sciences de Gestion	88
Tableau 2 : Présentation de Ponemon	165
Tableau 3 : Niveau de développement moral cognitif par catégorie de population	167
Tableau 4 : Caractéristiques théoriques des paradigmes de la culture organisationnelle.....	188
Tableau 5 : Les trois stratégies de base de la concurrence.....	207
Tableau 6 : Durée de l'expérience de l'entreprise avec son cabinet d'audit principal	209
Tableau 7 : Ancienneté de l'expérience selon le type de cabinet d'audit	210
Tableau 8 : Typologie des mécanismes de gouvernement des entreprises	229
Tableau 9 : Tableau synopsis des hypothèses	252
Tableau 10 : Résultat Rweb sur l'existence des missions de conseil	281
Tableau 11 : Résultat Rweb sur le pouvoir financier.....	283
Tableau 12 : Résultat Rweb sur la situation financière	286
Tableau 13 : Résultat Rweb sur le pouvoir de négociation (rattachement à la direction générale)....	289
Tableau 14 : Résultat Rweb sur le pouvoir de négociation (rattachement au comité d'audit).....	289
Tableau 15 : Résultat Rweb sur la concurrence (rattachement à la direction générale)	291
Tableau 16 : Résultat Rweb sur la concurrence (rattachement au comité d'audit)	291
Tableau 17 : Résultat Rweb sur la notoriété (rattachement à la direction générale).....	294
Tableau 18 : Résultat Rweb sur la notoriété (rattachement au comité d'audit)	294
Tableau 19 : Résultat Rweb sur le rattachement	297

INTRODUCTION

1. Intérêt du sujet

Une approche historique permet de retracer la naissance et le développement de la profession d'auditeur et de justifier la qualité primordiale de celui-ci : l'indépendance. L'audit, qui provient du latin « audire », a en fait une ascendance bien plus ancienne. En effet les historiens de la comptabilité font remonter « l'histoire de la technique des comptes à la plus haute antiquité, puisqu'elle se confond avec l'histoire économique ». En fait, dès les premières civilisations, la nécessité de coordonner les efforts dans le but de survivre et de s'adapter, a contraint celles-ci à se doter d'un système de gestion performant et donc de procédures de contrôle interne.

1.1 – La naissance du contrôle économique

La première trace écrite de l'existence d'un système de remontée d'informations permettant d'analyser les événements économiques au sein d'une entité se confond presque avec l'existence même de l'écrit (Vlaemminck, 1956)¹. En effet, le code d'Hammourabi, l'un des premiers textes de l'humanité, qui codifie des textes du domaine commercial, social et religieux, comporte des dispositions comptables et notamment préconise l'utilisation d'un plan comptable. Cette origine presque commune de l'apparition de l'écrit et de la comptabilité n'a rien d'anodine et peut même s'expliquer par leurs similitudes : tous deux naissent de la nécessité d'un système d'information afin d'établir une communication claire, précise, divulguable et durable entre le producteur de cette information et ses utilisateurs.

Certains historiens comme Jean Botero ou Clarisse Herrenschmidt considèrent que la première écriture n'a pas été mise au point dans le but de dématérialiser la pensée mais comme un simple procédé mnémotechnique auxiliaire de la comptabilité ; autrement dit c'est une étape de l'écriture des nombres qui entraîna la représentation graphique des choses (Andrieux et Ribeyre, 2000)².

Toutes les organisations ont besoin, pour assurer leur pérennité, de coordonner les actions de leurs membres. En raison de sa taille, de sa technologie ou de sa culture, l'entreprise se trouve dans l'impossibilité de pratiquer une communication directe

¹ J.H.VLAEMMINCK, « Histoire et doctrines de la comptabilité », *Edition de Treurenberg, Dunod* , 1956.

² M. ANDRIEUX et S. RIBEYRE, « La comptabilité, à l'origine de l'écriture ! », *Ouverture*, n°43, Novembre 2000, p. 37.

entre ses composantes. La supervision directe du chef et les ajustements réciproques entre les différents acteurs nécessitent alors des modifications de la structure du système d'information. Toutefois le décideur doit conserver la maîtrise de l'entreprise pour être en mesure de choisir les bonnes stratégies. Pour cela il a donc besoin de garantir la qualité de son système d'information et plus globalement de son organisation.

Dès le début de l'économie de marché, la comptabilité a été un instrument pour traiter l'information à destination de diverses personnes. (Evraert, 1998)³

La comptabilité est donc un moyen de communication des données financières entre les différentes parties et son développement est parallèle à celui des échanges commerciaux. Si les Sumériens ont laissé les premières traces écrites de comptabilité, l'augmentation du volume des échanges des siècles postérieurs a contribué aux progrès de la science comptable : Egyptiens, Phéniciens, Grecs, Carthaginois et Romains tenaient des comptabilités de trésorerie, qui par leur fiabilité, leur ont permis d'établir des systèmes d'information aptes à développer, soutenir et préserver leurs conquêtes.

Mais si la comptabilité est la première forme connue de système d'informations comptables, les Sumériens avaient déjà conscience de l'insuffisance de celle-ci et avaient développé des comptabilités analytiques afin d'analyser des transactions spécifiques. De même, l'audit aussi a toujours été présent dans la vie économique mais perçu, de façon indissociable, comme un complément de la comptabilité ou du contrôle politique. Dès l'époque de Sumer (3300 avant J.C.), les contrôles par regroupement étaient souvent utilisés. On vérifiait, par exemple, que le nombre de sacs de grains en magasin correspondait aux sacs livrés par les fermiers (Degos, 1998)⁴.

Toutefois, les historiens de la comptabilité localisent l'apparition de l'audit et son utilisation comme moyen de contrôle distinct de la comptabilité en Chine grâce au manuscrit «les rites de la dynastie du Zhon » (3^{ème} siècle avant J.C.)⁵. Au 7^{ème} siècle, l'influence encore très grande de ce texte a inspiré Zeng Bouquian pour

³ S. EVRAERT, « Confiance, management et comptabilité », *Economies et Sociétés, Sciences de Gestion*, n°8-9, 1998, pp. 251-262.

⁴ J.G. DEGOS, « Histoire de la comptabilité », *Presse Universitaire de France*, 1998, p. 127.

⁵ J.H.VLAEMMINCK, 1974, opus cité p. 13.

décrire le bon fonctionnement de l'audit et du contrôle interne. Le thème de l'indépendance des auditeurs est déjà d'une cuisante actualité en 736, puisque, peu après, sous la dynastie Tang, une réforme en ce sens est conduite concernant le système de contrôle des finances publiques. Ainsi la responsabilité pour l'audit public fut transférée du Ministère des Finances à un service indépendant rattaché au Ministère de la Justice. Ce système est d'ailleurs fort proche de la structure adoptée pour les commissaires aux comptes. En outre, cette réforme comprenait des précisions sur la méthodologie des inspections, elles aussi fort proches de nos normes. Le principe d'un audit indépendant et normé a donc été reconnu en Chine, de façon précoce.

Ces avancées furent confirmées au 15^{ème} siècle par Qui Jun. Celui-ci a mis en exergue qu'un système de contrôle de gestion doit revêtir des qualités informationnelles quantitatives mais aussi qualitatives. Or cet homme à l'origine d'un fort accroissement de pouvoir aux auditeurs est, par une ironie de l'histoire, mort l'année de la publication du fameux « summa di arithmetica geometrica, proportioni et proportionalita » de Luca Pacioli.

Même si les « Missi Dominici » de Charlemagne ont longtemps été présentés comme l'origine européenne des auditeurs, ils apparaissent comme fort éloignés de la définition actuelle des auditeurs. Ce n'est véritablement qu'avec l'apparition de la comptabilité moderne que l'audit commence à émerger en Europe ou, plutôt, à réapparaître. Luca Pacioli ne fut pas le créateur de la partie double, puisque la municipalité de Gênes l'avait adoptée aux environs de 1350 mais il fut l'auteur du premier véritable traité de comptabilité et son influence fut considérable pendant la Renaissance dans toute l'Europe. Des traductions libres ou littérales foisonnèrent au 16^{ème} siècle en allemand, anglais, espagnol, français et hollandais (Degos, 1998).

Il est aussi un auteur, à la base des contrôles de vraisemblance qui existaient cependant antérieurement, tout comme les contrôles par recoupements ou la division des responsabilités. Il est donc la figure de proue d'un mouvement de prise de conscience de l'importance de l'information économique liée à l'embellie de cette même économie en Europe. En effet, à la même époque des cités comme Pise ou Venise s'allouent les services des comptables connus comme Fibonacci pour auditer leur municipalité. Les villes états, les rois, les barons et les églises ont contribué au développement de la comptabilité et de l'audit par des mesures comme la

nomination d'auditeurs par Edouard I d'Angleterre puis par les barons anglais (1342) ou le traité de la Sénéchancie en France.

Ainsi, si la profession comptable existait plus de 2000 ans avant J.C, l'audit comme profession distincte de la comptabilité est beaucoup plus récente. Le développement des grandes administrations, qu'elles soient antiques ou orientales, a été un élément moteur de son émancipation du cadre comptable.

La véritable reconnaissance en Europe ne débute qu'à partir du 12^{ième} siècle. En effet, le développement de la comptabilité, du contrôle interne et de l'audit a pour origine le travail d'un groupe professionnel plutôt que celui d'un législateur. Il faut ainsi attendre 1673 (et une ordonnance de Colbert) pour qu'il soit fait obligation en France aux commerçants de tenir une comptabilité (en raison de l'évolution du droit fiscal : défense des intérêts de l'Etat et de celle du droit des sociétés ; défense des actionnaires) et 1863 pour voir la création d'un corps de professionnels ayant pour mission d'analyser les informations financières.

Ce sont donc les comptables, eux-mêmes, qui devant les carences de leur profession et les nouveaux besoins du tissu économique, se mirent à faire évoluer leurs champs de compétence pour aboutir finalement à l'émergence d'un domaine nouveau : l'audit financier.

1.2 - L'évolution de l'audit en Europe et en France

Malgré son apport de longue date à la vie économique, c'est depuis le 16^{ième} siècle, que la notion d'audit a connu sa plus grande mutation.

La première crise capitaliste que connut l'Angleterre au 18^{ième} siècle, fut le premier catalyseur du développement de l'audit. Ainsi, après la faillite de la South Sea Compagny, une panique générale se déclencha, entraînant la disparition de nombreuses fortunes et une perte de confiance dans l'investissement financier (Hillaire, 1989)⁶. Suite à cette crise se développa une profession comptable indépendante ayant pour mission le contrôle des comptes des sociétés. Ainsi, la protection des actionnaires va donner naissance à des fonctions de surveillance. En 1723, lors de la réorganisation de la Compagnie des Indes, des inspecteurs furent

⁶ J. HILLAIRE, « La formation du Commissariat aux Comptes », Sayag A. Edition, *Le Commissaire aux Comptes : renforcement ou dérive ?*, Litec, 1989, p. 23.

nommés par le roi et des syndics élus par l'assemblée générale des actionnaires, pour surveiller la gestion des directeurs.

L'audit était alors un examen effectué par un homme indépendant et compétent de la fidélité des représentations comptables et financières pour garantir la probité et la crédibilité des transactions économiques des entreprises et des entrepreneurs. L'objectif du travail de l'auditeur est alors irrémédiablement transformé. La recherche des fraudes n'est plus le seul objectif de l'auditeur. Il doit désormais également apprécier la sincérité de l'image financière de la société et critiquer de la fiabilité des procédures.

Au 19^{ème} siècle la profession de censeur se généralisa en France dans les entreprises mais avec comme mission de surveiller certaines opérations spécifiques.

La loi du 23 mai 1863 consacre l'avènement de l'audit en France. La loi reconnaît l'utilité de la matière et lui offre une reconnaissance publique (Lisbonne, 1936)⁷.

Les termes de l'article 15 indiquent : « L'assemblée générale annuelle désigne un ou plusieurs commissaires, associés ou non, chargés de faire un rapport à l'assemblée générale de l'année sur la situation de la société de l'année suivante, sur le bilan et sur les comptes présentés par les administrateurs. La délibération contenant approbation du bilan et des comptes est nulle, si elle n'a pas été précédée du rapport des commissaires. » L'article 16 ajoute : « Les commissaires ont droit, toutes les fois qu'ils jugent convenable, dans l'intérêt social, de prendre communication des livres, d'examiner les opérations de la société et de convoquer l'assemblée générale. »

Mais les seules indications concernant l'indépendance et la compétence sont contenues dans l'article 26 : « L'étendue et les effets de la responsabilité des commissaires envers la société sont déterminés d'après les règles générales du mandat. » Le commissaire, s'il ne peut pas être choisi parmi les membres du conseil d'administration, peut être un salarié, un actionnaire ou même un parent d'un dirigeant.

⁷ E. LISBONNE, « Les commissaires de Surveillance dans les sociétés anonymes », Thèse de doctorat, 1936, p. 11.

Dans ces conditions toute la doctrine (Jacques Bouteron, 1953⁸ ; Edouard Leduc ; Philippe Girardet ; etc ...) vient fustiger l'incompétence et la partialité du commissaire (Guyon et Coquereau, 1971)⁹.

La réforme du 24 juillet 1867 en posant l'interdiction de s'immiscer dans la gestion n'apporte aucun élément nouveau sur la question de l'impartialité du commissaire ni sur le débat jurisprudentiel de la nature précise des liens entre le commissaire et son « client ».

1.3 - L'émergence d'un audit interne

Malgré de lointaines origines et parallèlement à la reconnaissance légale de la profession d'auditeur, il faut attendre véritablement la crise économique de 1929 aux Etats-Unis pour observer l'émergence de la profession d'auditeur interne. Les entreprises, en plein marasme économique, vont tenter de réaliser toutes sortes d'économies. Or les grandes sociétés américaines, par le poids de l'histoire, collaboraient déjà avec des cabinets d'audit ayant pour mission d'avaliser leur image financière. Comme, dans tous les postes du bilan, des économies furent recherchées dans ce domaine. C'est ainsi que naquit l'idée de faire assumer les travaux préparatoires par du personnel de l'entreprise. La profession d'auditeur interne moderne était née même si la fonction s'est depuis largement enrichie (Renard, 2000)¹⁰.

A l'origine, l'auditeur interne était un sous-traitant des auditeurs externes, supervisé par ces derniers, ayant pour charge d'effectuer les travaux préparatoires sans établir de synthèse. Cette définition, très restrictive, du rôle d'auditeur interne s'est, depuis longtemps maintenant, largement enrichie par un universalisme des champs d'application et un rôle qui s'est modifié au cours des années.

Toutefois, quelle que soit sa forme et même encore aujourd'hui, l'audit interne est un audit réalisé par un collaborateur de l'entreprise dont le rôle est de contrôler l'efficience des diverses procédures et situations présentes au sein de l'entreprise.

⁸ **J. BOUTERON**, « Origines et évolution du contrôle exercé par les commissaires de sociétés », *Revue de la Compagnie des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel de Paris*, Août – Décembre 1953, p. 15.

⁹ **Y. GUYON** et **G. COQUEREAU**, « Le Commissariat aux Comptes, aspects juridiques et techniques », *Revue de la Compagnie*, 1971, p. 11.

¹⁰ **J. RENARD**, « Théorie et pratique de l'audit interne », *Editions d'organisation*, 2000, p. 25.

Une telle profession n'est en rien l'apanage des sociétés commerciales et existe depuis longtemps dans l'armée, les institutions bancaires, etc. ...Cependant ce n'est qu'en 1941 que fut créée l'Institute of Internal Auditors aux U.S.A. Depuis des organisations de ce type existent dans de nombreux pays.

1.4 – Le développement de l'audit légal en France : L'indépendance en exergue

La fonction d'audit légal a connu en France de nombreux bouleversements au cours du vingtième siècle. Le 8 août 1935, un décret loi pose les notions de régularité et de sincérité. Outre l'apparition terminologique des notions de régularité et de sincérité ainsi que le renforcement de l'interdiction d'immixtion dans la gestion, la réforme du 8 août 1935 marque l'émergence des règles de comportement : création d'incompatibilités, interdiction des fonctions de commissaire et d'administrateur, respect du secret professionnel, etc...

Mais la réforme la plus notable du rôle du commissaire aux comptes date du 24 juillet 1966 qui notamment renforce son obligation d'indépendance.

Concernant la compétence et l'indépendance, il ne fait aucun doute que le décret du 12 août 1969 et que les modifications apportées à la loi du 1^{er} mars 1984 ont largement anticipé la 8^{ème} directive européenne du 10 avril 1984 sur le contrôle légal. Mais plus que les textes légaux, l'œuvre de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, depuis sa création en 1969 présente un intérêt de tout premier plan.

Les normes édictées et remises à jour régulièrement concernent trois catégories primordiales du contrôle légal : normes de comportement, de travail et de rapports.

Dans une économie de plus en plus mondialisée, au sein d'une profession hautement internationalisée, l'auditeur français se trouve dans une mouvance dont certains facteurs sont transnationaux. Toutefois des éléments propres au système français renforcent les problèmes d'indépendance de l'auditeur national.

1.5 – Le cadre français : Un catalyseur des problèmes d'indépendance

Malgré la forte internationalisation des métiers de l'audit, des différences existent au sein même des pays capitalistes les plus développés. La comptabilité n'est pas une constatation passive, elle est une interprétation. (Lassegue, 1991)¹¹

Ces différences vont bien au-delà des simples nuances légales ou réglementaires qui sont les conséquences de ces divergences. Il existe des différences culturelles liées à l'objectif (et aux destinataires) de l'information financière.

Ces discordances, résultant d'une approche différente de l'audit et de ses buts, ont des impacts importants sur la notion d'indépendance de l'auditeur.

La comptabilité, et plus généralement tout système d'information, est un « construit social » (Broussard, 1997)¹² dans la mesure où ils se trouvent être un instrument artificiel créé par la société pour permettre la transmission de l'information. Dans ce contexte, il convient de noter qu'ils ne peuvent en rien être indépendants de la société dans laquelle ils se sont développés avec son histoire et ses caractéristiques politiques et culturelles¹³ (Zeff, 1978). Partant de ce constat, certains auteurs ont cherché à classer les pays selon un certain nombre de critères et notamment l'American Accounting Association. Cet organisme distingue huit paramètres conditionnant les pratiques comptables : le système politique, le système économique, le niveau de développement économique, l'origine des normes comptables, les objectifs de la comptabilité financière, la formation comptable, l'éthique et le client (Scheid et Standish, 1989)¹⁴.

Deux grands modèles¹⁵ de comptabilité se distinguent dès lors au sein des pays capitalistes et développés : le modèle d'inspiration anglo-saxonne et le modèle de l'Europe continentale (au sein duquel se situe le modèle français).

Dans les pays anglo-saxons, les besoins en capitaux et la volonté de partager les risques ont induit l'émergence d'un tissu social composé essentiellement de firmes

¹¹ **P. LASSEGUE**, « Les conditions de la connaissance et l'image fidèle », *Labourdette édition, Mélange en l'honneur du professeur J.G. Mériot, Economica, Paris*, 1991, pp. 83-109.

¹² **D. BROUSSARD**, « La modélisation comptable en question(s) », *Economica*, 1997, p. 216.

¹³ **S. ZEFF**, « The rise of economic consequences », *The journal of accounting*, Décembre 1978, pp. 56-73.

¹⁴ **S. SCHEID** et **S. STANDISH**, « La normalisation comptable : sa perception dans le monde anglophone et en France », *Revue Française de Comptabilité*, n°201, Mai 1989, pp. 90-99.

¹⁵ **Journée technique du stage d'expertise comptable et de commissariat aux comptes**, Missions spécifiques, « Découvrir les normes de l'I.A.S.C. », CFPC, Edition 2004 – 2005, pp. 4 et suivantes.

managériales qui n'a de cesse d'orienter l'audit vers la satisfaction des besoins du marché. L'importance de l'information financière pour les marchés financiers a conduit à l'émergence d'un cadre conceptuel axé sur les acteurs économiques ayant investis financièrement (au sens large) dans la société concernée. Le modèle anglo-saxon privilégie certains utilisateurs notamment les investisseurs et les créanciers. Les systèmes comptables des Etats-Unis, du Royaume-Uni, de l'Australie, du Canada, de la Nouvelle-Zélande et des Pays-Bas ont en commun cette caractéristique.

L'Europe continentale, influencée par l'importance des sociétés familiales et le rôle prédominant des banques dans le financement, a vu naître un autre modèle d'information comptable et financière, aidé en cela par la confusion entre comptabilité et fiscalité. L'information financière est, dans ce modèle, considérée comme un instrument destiné à tous les utilisateurs ayant des intérêts dans l'entreprise, c'est à dire l'ensemble des « stakeholders ». Les systèmes comptables de la France, de l'Allemagne, de la Belgique, de l'Italie, de la Suisse, du Portugal, de la Grèce et du Japon ont en commun cette caractéristique.

L'auditeur, qui se trouve au cœur de l'information financière, a donc un rôle différent suivant ces variantes culturelles. L'auditeur anglo-saxon a pour objectif (non pas exclusif mais primordial) de faciliter et d'aider à la transparence du marché financier, alors que l'auditeur du modèle continental a un rôle plus large et plus flou. Cette situation fait naître et connaître des conflits d'intérêts au cours de sa mission puisque les destinataires de l'information financière se trouvent être des partenaires de l'entreprise avec des motivations pouvant être fondamentalement différentes.

Cette nuance fondamentale interdit les transpositions pures et simples d'études américaines dans le contexte français. Ce dernier se trouvant être un catalyseur des problèmes d'indépendance de l'auditeur, par la difficulté même à distinguer aisément les destinataires de l'information financière.

Toutefois, l'auditeur, dans un rôle de réducteur d'asymétries informationnelles, permet aux « outsiders » et « insiders » de l'entreprise d'accéder à une information qui leurs était difficile d'accès auparavant (Charreaux, 2000)¹⁶. Les auditeurs sont

¹⁶ **G. CHARREAUX**, « Gouvernance d'entreprise et comptabilité », Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit sous la direction de **B. COLASSE**, *Economica*, 2000, pp. 743-756.

donc une réponse à un besoin de l'économie libérale et ce peu importe son inspiration continentale ou anglo-saxonne. Seuls les bénéficiaires de l'audit changent.

L'auditeur, par sa fonction, se doit d'être indépendant. Si la perception de son indépendance par les tiers renforce sa légitimité comme acteur utile de la gouvernance d'entreprise, l'indépendance de son comportement assure la pérennité de sa mission.

2 – La problématique

La problématique de l'indépendance sera étudiée à travers sa dualité. En effet, l'auditeur est bien souvent considéré comme un acteur opportuniste mais sa responsabilité sociale, son sens éthique et sa capacité à privilégier sa conscience personnelle à son intérêt personnel doivent lui permettre de se dégager de l'opportunisme commun à tous les individus.

L'indépendance est donc une pierre angulaire de la mission d'auditeur. Toutes les définitions des auditeurs, toutes les règles, toutes les normes ainsi que l'historique de l'audit, plaident pour la reconnaissance d'une indépendance des personnes chargées de l'effectuer.

Même si l'on accepte l'idée que l'auditeur puisse avoir un comportement guidé par sa conscience professionnelle, une éthique et le sens de la responsabilité sociale, il ne peut pas être nié qu'étant simultanément un agent opportuniste (comme tout autre individu) il est également soumis à différents facteurs endogènes ou exogènes qui sont susceptibles de renforcer ou d'infléchir l'indépendance de celui-ci.

Il est illusoire et excessivement volontariste de considérer que seuls les éléments endogènes (psychologiques et organisationnels) ont des impacts sur l'indépendance et que les éléments exogènes n'ont d'impacts que sur l'apparence d'indépendance (indépendance perçue par les tiers). A l'opposé, une position purement déterministe qui nierait l'idée d'une possible indépendance d'esprit comme tempérament serait aussi excessive.

Toutefois, la détermination et l'évaluation, des critères endogènes et exogènes ayant un impact sur l'indépendance, sont ardues puisqu'ils sont de natures très différentes (informationnels, cognitifs, sociologiques, organisationnels, légaux ou concurrentiels). De plus, ces facteurs sont des agrégats qui peuvent et doivent eux-mêmes être décomposés. Enfin, l'articulation entre ces facteurs génériques est complexe.

La problématique étudiée concerne, donc, l'analyse des facteurs déterminants de l'indépendance de l'auditeur financier. Les critères explicatifs de l'indépendance sont puisés dans des théories appartenant à des champs de recherche différents, ce qui implique des emprunts à des cadres conceptuels sortant du domaine des sciences de gestion. (sociologie et psychologie). Les critères sont regroupés en catégories. La construction d'un modèle explicatif de l'indépendance est réalisée. Seules certaines liaisons font l'objet d'une vérification de terrain. Les hypothèses sont testées par entretiens auprès d'une population d'auditeurs financiers. Les hypothèses sont centrées sur des aspects appartenant aux sciences de gestion, pour mettre en relief le rôle du contexte économique sur l'indépendance.

3 – L'intérêt de la recherche

3.1 – L'intérêt pratique de la recherche

Notre recherche présente un double intérêt pratique. D'une part, elle permet d'enrichir les travaux des instances gouvernementales et professionnelles en contribuant à l'identification de facteurs explicatifs de l'indépendance. D'autre part, elle participe à une meilleure compréhension des composantes légales et concurrentielles du comportement de l'auditeur notamment afin d'analyser les impacts des modifications de l'environnement de celui-ci.

3.2 – L'intérêt théorique de la recherche

L'intérêt théorique principal réside dans la réalisation d'un cadre conceptuel relatif à l'indépendance des auditeurs financiers. Celui-ci est articulé en deux étapes successives, elles-mêmes décomposées en nombreux facteurs.

La littérature concernant l'indépendance de l'auditeur est florissante mais très peu étudiée de façon académique dans le contexte français. En effet, les chercheurs français ont longtemps été inspirés par le modèle américain qui a remis au goût du jour la notion d'audit. Les praticiens, quant à eux, n'ont eu de cesse de bien stigmatiser cette indépendance et notamment dans le cadre des relations entre dirigeants et commissaires aux comptes. De plus, peu d'études visent à être une synthèse des déterminants de l'indépendance de l'auditeur financier.

3.3 – L'intérêt méthodologique de la recherche

L'intérêt méthodologique réside dans la construction de scénarii combinant des critères externes supposés être déterminants de l'indépendance des auditeurs afin d'établir si ceux-ci ont un impact ou non.

La logique de recherche retenue comme axe de notre travail est hypothético-déductive : définition et intérêt du problème, évaluation des connaissances et des données existantes, formation des concepts et spécification d'hypothèses, mise sur pied du plan de recherche et de la méthodologie, recueil des données, analyse et interprétation.

4 – Présentation et justification du plan

L'indépendance est donc d'un intérêt crucial pour l'ensemble des auditeurs en raison de la nature même des missions qu'ils accomplissent.

Cette vision est illustrée par la constance de la problématique de l'indépendance des auditeurs financiers d'un point de vue historique mais aussi par son actualité récente (Affaires Enron, Worldcom, Maxwell, etc...)

L'étude proposée tente de construire un modèle global et multidisciplinaire d'analyses de l'indépendance des auditeurs financiers.

Dans cette optique, la première partie a pour objectif de décrire les professions, les professionnels et leurs cadres institutionnels, ainsi que de les placer au sein du

processus de l'information à travers leurs fonctions primordiales de réducteurs d'asymétries informationnelles.

Puis, dans une deuxième étape, il convient de décrire, l'offre (les comportements) et la demande (les besoins) économiques d'indépendance des professions étudiées.

Ensuite, la logique (ou les mécanismes) de l'indépendance des auditeurs financiers sera déclinée par catégories de variables (informationnelles, externes, sociologiques ou psychologiques) en vue d'aboutir à un modèle général et global. L'indépendance est, dans cette étude, la variable expliquée.

Enfin, cette construction présentant des facteurs explicatifs favorables et défavorables, à partir d'une revue de littérature mettant en exergue des contradictions dans les études précédentes et nécessitant, de facto, des recherches complémentaires, sera partiellement expérimentée. En effet, au regard du nombre de variables explicatives, il n'y aura pas de vérification de l'ensemble de celles-ci. Toutefois, les facteurs, qui ne seront pas testés, constituent des tempéraments indispensables à la validité du modèle proposé.

PREMIER CHAPITRE
LES AUDITEURS FINANCIERS : UNE
PROFESSION EVOLUTIVE AU COEUR DU
PROCESSUS INFORMATIONNEL

La profession d'auditeur financier est placée au sein du processus informationnel des entités qu'elle examine. L'audit n'est pas pour autant un concept simple, bien au contraire ; il recouvre de nombreuses réalités différentes. Pour cette raison, les métiers de l'audit sont très divers mais cependant distincts des professions proches. L'audit est également un secteur particulièrement réglementé et encadré notamment en raison de son rôle central dans les réductions des asymétries informationnelles.

SECTION 1 - L'audit : un concept à géométrie variable

L'audit en France est déterminé par un double besoin de supervision :

- Supervision par le dirigeant (quand son observation directe est inadéquate au regard des besoins de l'entreprise ; cette inadéquation s'expliquant souvent par des facteurs de taille ou de technologie) ;
- Supervision des autres « ayants droits » de la société (Freeman, 1984)¹⁷ : actionnaires, banquiers, futurs acheteurs, fournisseurs, clients, salariés, etc... afin de préserver leurs intérêts dans l'entité.

Face à ces demandes divergentes, les organisations doivent garantir la qualité de l'information sur la performance économique mais aussi veiller à leurs performances. Les missions confiées lors d'un audit peuvent recouvrir des aspects très différents allant de la fiabilisation de l'image financière à l'analyse de la stratégie.

1 - L'audit de régularité ou de conformité

C'est le point d'ancrage fondamental des stratifications ultérieures et successives. Il s'agit de la démarche traditionnelle de l'auditeur. Ce dernier va vérifier la bonne application des règles, procédures, descriptions de poste, organigrammes, systèmes d'informations, ... En bref, il va comparer la règle et la réalité, ce qui devrait être et ce qui est. Autrement dit, il va travailler par rapport à un référentiel et c'est en cela que son travail est relativement simple. L'auditeur, s'étant informé sur tout ce qui devrait

¹⁷ **R.E. FREEMAN**, « Strategic Management : A stakeholder approach », *Pitman – Ballinger*, Boston, 1984, p. 25.

être, signale au responsable les distorsions, les non applications (évitable ou inévitables), les mauvaises interprétations des dispositions établies ; il en analyse les causes et les conséquences et recommande ce qu'il convient de faire pour qu'à l'avenir les règles soient appliquées. Cette moisson est rapportée à l'audité qui doit savoir en profiter.

Cet audit peut également s'appeler « audit de conformité ». Les puristes distinguent tout de même qu'on observe dans le premier cas la régularité par rapport aux règles et dans le second cas la conformité avec les dispositions légales et réglementaires. Mais dans les deux cas, la démarche est la même : comparer la réalité au référentiel proposé. Cette démarche, toujours essentielle pour un auditeur, se double parfois d'une autre approche : l'audit d'efficacité.

En effet, progressivement, les objectifs assignés à l'auditeur (notamment interne) se sont étendus. Etant devenu un spécialiste du diagnostic, de l'appréciation des méthodes, des procédures, d'analyses de postes et d'organisation du travail, l'auditeur a pris pour habitude d'émettre une opinion, non plus seulement sur la bonne application des règles, mais également sur leur qualité. Telle procédure est-elle opportune ? superflue ? désuète ? inutilement compliquée ? inutile ? incomplète ? inexistante ? Et ce questionnement s'est peu à peu imposé au fur et à mesure que l'auditeur interne approfondissait son analyse dans la recherche des causes.

Il n'y a plus alors de référentiel clair et précis ; ou plutôt le référentiel devient une abstraction, résultante de l'appréciation de l'auditeur sur ce qu'il considère comme devant être la meilleure des solutions possibles, la plus efficace, la plus productive, la plus sûre. Dans cette démarche l'auditeur est d'autant plus efficace que son professionnalisme, sa connaissance de l'entreprise, son savoir faire dans la fonction audités sont plus importants. On voit tout naturellement s'esquisser le partage des tâches : à l'auditeur junior les audits de conformité et de régularité, mais à l'auditeur senior, plus expérimenté, les audits d'efficacité.

2 - L'audit d'efficacité ou de performance

Lorsqu'on parle d'audit d'efficacité pour ce type d'audit, on englobe généralement à la fois les notions d'efficacité et d'efficience. C'est pourquoi il serait plus cohérent de

parler d'audit de performance, mais le vocable « audit d'efficacité » est maintenant entré dans la pratique et le langage.

Il est toutefois utile de le décomposer en rappelant le sens des deux termes :

- L'efficacité, dont le critère est l'atteinte des objectifs fixés, et plus généralement la réponse adéquate à l'attente. C'est le « doing the right things » des anglo-saxons
- L'efficience, qui est le “doing the things right”, et dont le critère est de faire le mieux possible, ce qui exige la meilleure des qualités quant aux connaissances (le savoir), aux techniques (le savoir-faire), aux comportements (le savoir-être) et à la communication (le faire savoir). L'efficience, stricto sensu, est donc très largement imprégnée par la culture.

Cette distinction est toujours d'actualité et certains auteurs, comme L. Sawyer¹⁸, inspirés par la littérature anglo-saxonne, définissent les deux types d'audit de manière très distincte l'un de l'autre. Ainsi, on peut définir les deux audits de la manière suivante.

L'audit d'économie et d'efficience (« economy and efficiency audits ») regroupe trois missions :

- Vérifier que l'entité acquiert, protège ses ressources de manière économique et efficiente ;
- Déterminer les causes d'inefficience ou les pratiques non économiques ;
- Vérifier la conformité de l'entité avec les lois et réglementations ayant trait à l'économie et à l'efficience.

L'audit d'efficacité (« effectiveness audits ou program audits ») regroupe aussi trois missions :

- Evaluer dans quelle mesure les résultats ou les résultats budgétisés sont atteints ;
- Mesurer l'efficacité des organisations, programmes, activités ou fonctions ;
- Vérifier la conformité aux lois et réglementations spécifiques aux programmes.

¹⁸ **L.B. SAYWER**, « La pratique de l'audit interne », *Economica*, 1999, p. 33.

L'audit de performance, qui consiste aussi en la révision périodique des instruments dont dispose une direction pour contrôler et gérer l'entreprise, se dégage donc nettement de l'audit de conformité pour s'intéresser de manière complète à la mesure des performances de l'entreprise.

Le terme d'audit interne est également souvent, mais abusivement, utilisé pour décrire l'audit de performance. Cette confusion est née de la pratique. L'auditeur interne réalise, en effet, de façon plus intensive que les auditeurs externes de tels audits. Ainsi, L.B. Sawyer dans « La pratique de l'audit interne », décrit les objectifs principaux des auditeurs internes (Saywer, 1999)¹⁹ : « Assister les membres de la direction dans l'exercice efficace de leurs responsabilités en leur fournissant des analyses, des appréciations, des recommandations et des commentaires pertinents concernant les activités examinées. »

L'auditeur de performance est intéressé par toutes les phases de l'activité de l'entreprise. Ceci implique d'aller au-delà de rapports comptables et financiers pour atteindre une pleine compréhension des opérations examinées. Ainsi, l'audit de performance concerne bien entendu la fonction financière et comptable (et notamment la comptabilité et la trésorerie), mais aussi la fonction commerciale et logistique (marketing, ventes, publicité, stockage et transport), la fonction fabrication et production (maintenance, production, investissement, sécurité) ainsi que toutes les autres fonctions de l'entreprise.

Le champ d'application de l'audit de performance est aussi beaucoup plus vaste puisqu'il inclut non seulement toutes les fonctions de l'entreprise mais aussi toutes ses dimensions. Enfin surtout l'objectif de cet audit est d'apprécier la bonne maîtrise des dispositifs des activités de l'entreprise, donc du dispositif de contrôle interne et de recommander des actions pour l'améliorer.

Parvenir à cet objectif final implique les activités suivantes :

- Examiner et apprécier la rectitude, la suffisance et l'application des contrôles comptables, financiers et opérationnels et promouvoir un contrôle efficace à un coût raisonnable ;
- Vérifier la conformité avec les politiques, les plans et les procédures établis,

¹⁹ L.B. SAYWER, 1999, opus cité p. 29.

- Vérifier à quel point les actifs de l'entreprise sont justifiés et préservés des pertes de toutes sortes ;
- Vérifier la fiabilité des données de direction exploitées dans l'organisation ;
- Evaluer la qualité de l'action dans la mise à l'exécution des responsabilités assignées ;
- Recommander des améliorations opérationnelles.

C'est pourquoi l'audit de performance entendu au sens large (notamment au niveau des méthodes et procédures) est très imprégné par la culture d'entreprise. Là où règne une expansion importante, lorsque l'entreprise est en pleine croissance et qu'il s'agit d'éliminer au maximum les freins et facteurs de ralentissement, l'appréciation d'efficacité se fait le plus souvent en termes d'allègements et de simplifications, en conservant les risques considérés comme acceptables. Au contraire, lorsque l'entreprise est en position de moindre croissance, lorsque la culture est plus une culture de conservation des acquis qu'une culture de développement, et lorsqu'a fortiori la situation est celle de tous les dangers, l'appréciation d'efficacité se fait en termes d'affinement des règles et procédures, de meilleure définition des responsabilités, voire de substitution de règles plus strictes aux dispositions antérieures. Ce poids culturel dans la conception et l'application de l'audit pèse encore plus lourd dans les développements à venir.

Ainsi à ce niveau, l'objectif de l'audit n'est plus d'être un simple outil de mesure de la performance. Cette fonction se double d'une véritable rôle dans la gestion de la performance, l'évolution est encore plus sensible dans les ultimes développements de l'audit : l'audit de management et l'audit de stratégie.

3 - L'apparition d'un audit de management et de stratégie

Il ne s'agit pas, comme certains peuvent le penser encore, d'auditer la Direction Générale en portant un quelconque jugement sur ses options stratégiques et politiques. En aucun cas, l'auditeur ne peut s'intéresser au fond des choses : ce ne sont pas ses objectifs et il n'a pas la compétence pour le faire. L'existence d'un service d'audit n'altère en rien la liberté de choix et de décision des Directions Générales. En revanche, observer les choix et les décisions, les comparer, les

mesurer dans leurs conséquences et attirer l'attention sur les risques ou les incohérences relève bien de l'audit.

L'audit de management va donc particulièrement chercher à savoir si cette politique est en adéquation avec la stratégie de l'entreprise. Il s'agit d'un audit de conformité dans le domaine spécifique et très sensible de la stratégie. L'audit de management privilégie donc de facto la forme au fond pour ne pas se substituer à la direction elle-même. De même, l'audit de gestion va aussi viser le contrôle de la mise en place pratique de la politique et de la stratégie au niveau opérationnel. Une troisième application de l'audit de management existe dans certains grands groupes au niveau des directions locales où des processus formalisés de concertation ont été mis en place. Il s'agit d'un audit de conformité appliqué à ce domaine.

Allant au-delà, la dernière évolution de l'audit s'appelle audit de stratégie. Celui-ci a pour but de conforter l'ensemble des politiques et des stratégies de l'entreprise avec l'environnement afin d'en analyser la cohérence globale. Toutefois son rôle ne serait pas d'apprécier celle-ci mais seulement d'en souligner les éventuelles incohérences. Ce type d'audit est très marginal et à la limite même de l'audit. En effet, il s'agit d'audit de haut niveau, exigeant des compétences sérieuses et qui, ne sont et ne seront, pratiqués que par quelques-uns.

Suite à ces développements, une présentation typologique des différents audits permet d'effectuer une synthèse de la pluralité des missions des auditeurs.

4 - La typologie des différents types d'audit

Si les approches de l'audit, décrites ci dessus, ont l'avantage d'être novatrices, elles compliquent la vision de l'audit puisqu'elles multiplient les définitions. Afin de réaliser une synthèse des différentes missions d'audit, une nomenclature des différents types d'audit présentés ci-avant paraît nécessaire.

Dans le cadre de la thèse, il est proposé la typologie suivante comme grille de lecture des différents audits.

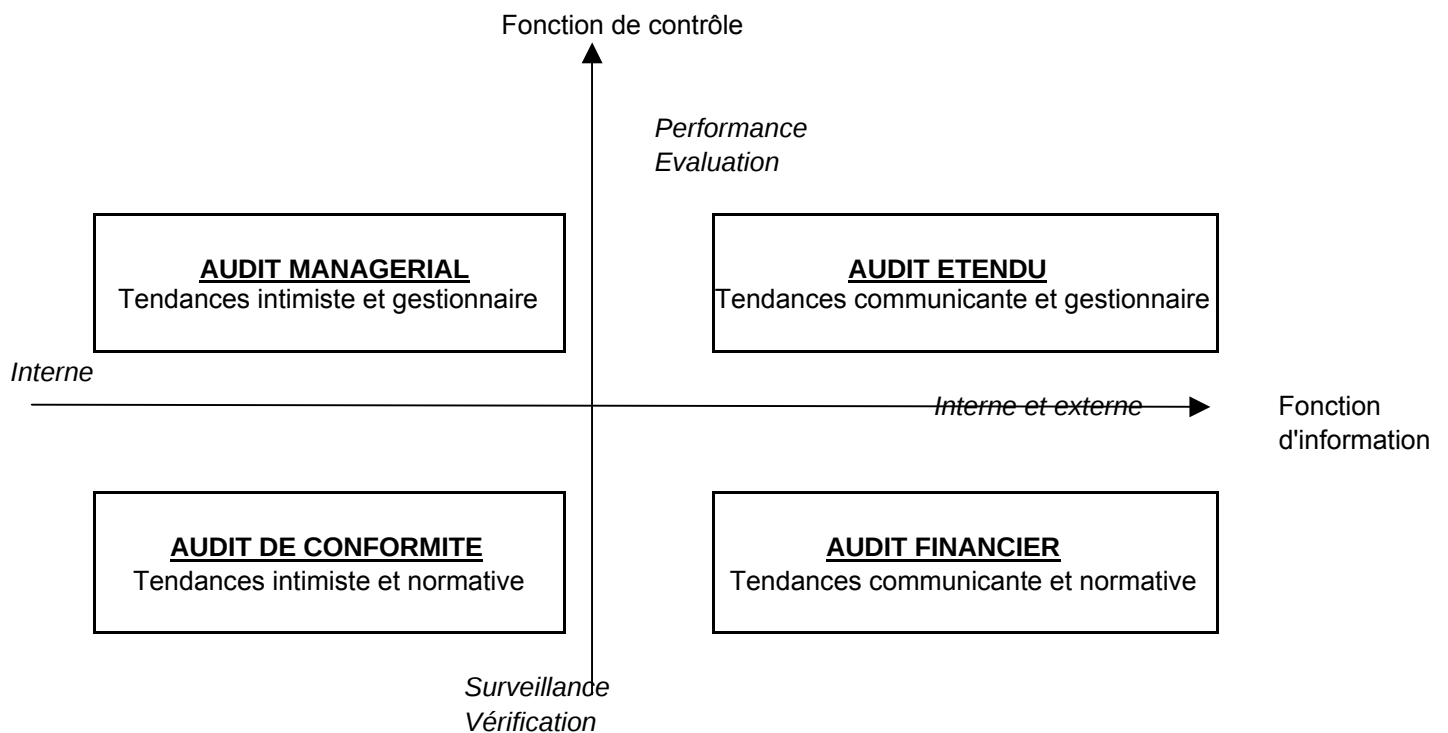


Schéma n°1: Typologie des audits

Dans ce modèle, l'audit est présenté en quatre types de missions dépendantes de l'étendue de sa fonction d'information et de l'étendue de sa fonction de contrôle. Il s'agit d'une présentation synthétique (donc schématique) ayant pour objectif d'illustrer les différentes notions que couvrent une mission d'audit. Ainsi l'audit de stratégie et de management peuvent être soit des audits managériaux soit des audits étendu. L'audit de régularité ou de conformité peut être un audit de conformité ou un audit financier suivant les destinataires de l'audit.

Toutefois, si cette modélisation est intellectuellement satisfaisante, elle n'est pas pour autant simple.

Une autre nomenclature (qui malgré son ancienneté, a pour elle l'avantage de la simplicité sans pour autant verser dans le simplisme) distingue l'audit opérationnel de l'audit financier. Même si aucune définition précise n'existe de ces termes en raison :

- Des situations hétérogènes (puisque l'audit s'applique indistinctement à des situations d'une grande diversité) qu'elles recouvrent ;

- D'un vocabulaire instable (lié à des pratiques qui sont influencées par la culture nationale ou de l'entreprise) qui peut prendre des significations inverses ;
- De divergences doctrinales qui ont pour origine le caractère préventif ou répressif de l'auditeur.

Ces imprécisions entre audit opérationnel et audit financier peuvent pourtant être surmontées en s'inspirant, sans se calquer, sur les notions distinctives d'audit d'économie et d'audit d'efficacité. Dès lors, l'auditeur financier diffère de l'auditeur opérationnel par la distinction fondamentale de champ d'intervention. L'auditeur financier contrôle la fonction comptable et financière où les règlements et les normes sont nombreux alors que l'auditeur opérationnel s'occupe des autres fonctions de l'entreprise où le principal but est de mesurer et d'évaluer l'efficacité de l'entité dans le domaine.

L'audit opérationnel est alors considéré comme « l'évaluation des dispositifs organisationnels visant à l'économie, à l'efficacité et à l'efficacité des choix effectués dans l'entreprise à tous niveaux et/ou l'évaluation des résultats obtenus de ces dispositifs ». Ce type d'audit ne privilégie donc pas l'information financière et son « objet consiste à juger la manière dont les objectifs sont fixés et atteints ainsi que les risques qui pèsent éventuellement sur la capacité de l'entreprise à définir des objectifs pertinents et à atteindre, à apprécier leurs opportunités. » (Becour et Bouquin, 1996)²⁰

L'audit financier a, quant à lui, pour objectif de vérifier la conformité aux règles et procédures en vigueur « c'est à dire que la réglementation concernant la tenue des comptes est correctement appliquée (régularité), qu'elle l'est de bonne foi (sincérité) et que l'information comptable présente une image fidèle de la réalité ». L'audit financier se trouve par extension comprendre l'étude du contrôle interne pouvant altérer la qualité de l'information financière Autrement dit, s'il ne néglige aucune action engagée par la société, c'est pour en mesurer l'impact sur la préservation du patrimoine, le traitement comptable et plus largement l'information financière publiée ou non.

²⁰ J.C. BECOUR et H. BOUQUIN, « Audit opérationnel : Efficacité, Efficience ou Sécurité », *Economica* 2, Septembre 1996, p. 73.

Après avoir abordé les missions d'audit, il convient maintenant d'analyser les professionnels en charge de ces audits : les auditeurs.

SECTION 2 - La classification des différents auditeurs

Après avoir brièvement évoqué les missions d'audit, il convient de s'intéresser aux professionnels de ces métiers. L'objet de cette classification est d'analyser les différents métiers regroupés sous le terme d'audit. La classification, la plus usuelle, des auditeurs reprend la distinction classique de l'audit et différencie l'audit financier de l'audit opérationnel.

1 - L'audit financier

L'audit financier a pour but d'avaliser l'image financière donnée par l'entreprise, et donc de permettre une mesure plus fiable de celle-ci. L'audit financier est, sans hésitation, la branche de l'audit la plus connue car la plus ancienne. Ciblée à l'origine sur la recherche de la fraude ou de l'erreur notamment au profit des dirigeants, sa mission s'est progressivement orientée vers le contrôle et la validation des états financiers. Cette évolution a été induite notamment par l'émergence de la firme managériale et des marchés financiers au début de vingtième siècle.

Il peut être réalisé par des auditeurs internes ou externes. Le critère d'externalité n'est pas un facteur indissociable de la fonction auditée. Il convient toutefois de nuancer en soulignant que souvent et dans la majorité des cas les auditeurs externes s'intéressent aux résultats de l'année ou, tout au moins, à des états financiers à destination « d'outsiders » alors que les auditeurs internes doivent se pencher sur tout ce qui concerne la gestion courante.

1.1 - L'audit externe

Dans le contexte français, les auditeurs externes sont traditionnellement regroupés en deux catégories : les experts comptables et les commissaires aux comptes.

A celle-ci, il convient cependant d'ajouter les auditeurs externes du secteur public :

- les inspecteurs des finances ;
- les magistrats de la Cour des comptes et des Chambres Régionales des Comptes ;

- les contrôleurs d'Etat ;
- la Commission bancaire ;
- la Commission de contrôle des assurances ;
- l'Autorité des Marchés Financiers.

1.1.1 - L'expert-comptable

Dans le cadre de leurs missions contractuelles, les experts comptables peuvent exécuter des audits. Ils possèdent même le monopole des missions contractuelles de révision comptable. Ce monopole est issu de l'article 2 de l'ordonnance du 19 septembre 1945, dont les deux premiers alinéas ont été modifiés par les lois du 31 octobre 1968 et 8 août 1994, qui définit la profession d'expert-comptable. Au terme de cet article « est expert-comptable ou réviseur comptable au sens de la présente ordonnance celui qui fait profession habituelle de réviser et d'apprécier les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. Il est également habilité à attester la régularité et la sincérité des bilans et des comptes de résultats. L'expert-comptable peut aussi organiser les comptabilités et analyser, par des procédés de la technique comptable, la situation et le fonctionnement des entreprises sous leurs différents aspects économique, juridique et financier. Il fait rapport de ses constatations, conclusions et suggestions.

Ainsi, les deux premières missions sont très nettement distinctes d'un audit comme l'attestation de l'expert-comptable le précise clairement. La mission de présentation constitue une mise en forme des données financières de l'entreprise. La mission d'examen englobe la mission de présentation complétée par des contrôles de cohérence des comptes ainsi établis.

Toutefois, la troisième mission où il atteste la régularité et la sincérité des bilans et comptes de résultat est, quant à elle une mission de révision contractuelle confiée volontairement par l'entreprise ou un de ses « stakeholders ». C'est dans le cadre de cette troisième mission réglementée que l'expert-comptable se trouve être un auditeur financier externe.

Ce même article 2 dans son deuxième alinéa autorise les experts comptables à tenir, centraliser, ouvrir, arrêter, surveiller, redresser et consolider les comptabilités des

entreprises et organisations auxquelles ils ne sont pas liés par un contrat de travail. Ils sont aussi habilités à attester la régularité et la sincérité des bilans et comptes de résultats qu'ils ont établis. De même, l'expert-comptable peut réaliser d'autres missions regroupés sous les catégories suivantes : missions d'assistance et de révision comptable, missions juridiques et fiscales, missions sociales, missions de conseil de gestion, missions d'organisation et missions informatiques.

Souvent par ce biais, l'expert-comptable et notamment les cabinets d'audit anglo-saxons qui possèdent des spécialistes des domaines évoqués font profiter leurs clients de leurs compétences élargies. La distinction entre l'expert-comptable et un auditeur opérationnel externe apparaît, dans ces cas, relativement floue puisqu'une même firme d'audit peut réaliser les deux types d'audit. Ainsi, les grands cabinets d'audit peuvent, par leurs compétences et leurs statuts, effectuer toutes sortes d'audits rendant plus difficile la perception des différents types d'auditeurs.

Cependant si l'expert-comptable est autorisé à réaliser des missions diverses, il est interdit à quiconque n'étant pas expert-comptable inscrit au tableau de l'ordre d'exercer les missions tirées de l'article 2 de l'ordonnance de 1945. L'article 20 de cette même ordonnance prévoit les mêmes peines que celles de l'article 433-17 du code pénal (soit jusqu'à deux ans d'emprisonnement et / ou une amende ne pouvant excéder 15 000 Euros), pour les personnes s'étant livrées à l'exercice illégal de la profession d'expert-comptable.

L'expert-comptable est donc clairement un auditeur externe comptable et financier puisque son champ d'intervention est délimité et protégé par un monopole légal. Ainsi, à l'instar du commissaire aux comptes, il est interdit à une personne morale ou physique non inscrite au tableau de l'ordre des experts-comptables d'effectuer des missions de révision ou d'audit financier contractuel sans être liée par un contrat de travail. L'expert-comptable est un auditeur financier de premier rang et son rôle n'est pas simplement motivé par des motifs fiscaux. En effet, deux décisions²¹ ont sanctionné l'exercice illicite de la profession au motif que « les documents

²¹ ARNOULT ; *Caen* ; 15 mai 1987 et CHASTENET ; *Bordeaux* ; 21 juin 1989

comptables ne sont pas exigés seulement pour des motifs de nature fiscale, mais aussi pour des motifs touchant à l'économie en général, aux règles du commerce et à la bonne marche des entreprises ».

L'Ordre des Experts-comptables définit l'expert-comptable (dans sa qualité d'auditeur) comme : « un professionnel compétent et indépendant qui procède à un examen en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité du bilan et des comptes de résultat d'une entreprise » ;

1.1.2 - Le commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes est, quant à lui, l'auditeur légal des comptes et ce même s'il a été désigné volontairement. La mission de contrôle et de vérification confiée aux commissaires aux comptes est une tâche délicate. Pour ce faire la loi du 24 juillet 1966 leur a conféré un pouvoir d'investigation permanent.

Le commissaire aux comptes a un rôle de garant de l'information financière des sociétés puisqu'il a pour mission de réduire l'asymétrie informationnelle au profit de l'ensemble des « stakeholders ».

Cette fonction essentielle du commissaire aux comptes est définie par l'article 225-235 du nouveau code de commerce (ancien article 228 alinéa 3 de la loi du 24 juillet 1966) dans lequel les commissaires aux comptes « ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la société et de contrôler la conformité de la comptabilité aux règles en vigueur. Ils vérifient également la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration ou du directoire selon les cas, et dans les documents adressés aux actionnaires, sur la situation financière et les comptes annuels ».

Cette mission d'essence légale donne à sa mission un caractère d'intérêt général.

Ses obligations sont doubles. Il doit contrôler la situation financière et comptable de la société par la certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes sociaux (et des comptes consolidés s'il y a lieu). Mais il a également l'obligation d'informer l'ensemble des « insiders » et « outsiders » de la firme puisque

le dépôt des comptes au greffe du tribunal de commerce est accompagné de celui du rapport général du commissaire aux comptes. Cette certification n'est cependant pas une garantie d'exactitude mais l'engagement personnel du contrôleur indiquant à autrui la certitude qu'il aura acquise lui-même sur la qualité des documents émanant de la société.

Deux autres aspects de la mission d'intérêt général se sont greffés : le droit d'alerte et l'obligation de révélation des faits délictueux au Procureur de la République. Ces devoirs ont pour objectif de protéger les « stakeholders » des abus ou de la mauvaise gestion des dirigeants de droit ou de fait. Ainsi, en vue de renforcer son rôle de garant des intérêts des « outsiders », le commissaire aux comptes se voit lui aussi contraint d'élargir ses contrôles à des appréciations en marge de la technique comptable ou du contrôle interne. Cet élargissement est demeuré toutefois limité par l'interdiction qui lui est faite de s'immiscer dans la gestion (et ce même s'il doit veiller au contrôle interne de l'entité ou s'assurer de sa pérennité).

En outre, son rôle de certificateur de l'image financière est renforcé dans les sociétés faisant appel public à l'épargne, par l'existence de l'Autorité des Marchés financiers (ou auparavant de la Commission des Opérations de Bourse) qui n'a de cesse de rappeler l'importance qu'elle attache au rôle du commissaire aux comptes, dans la vérification des comptes et la bonne information financière.

Enfin, en plus de son rôle d'intérêt général, le commissaire aux comptes a de nombreuses obligations légales dont l'objectif est plus particulièrement ciblé au profit de certains « stakeholders » particuliers :

- Les dirigeants qui doivent être informés en premier lieu des fraudes et irrégularités découvertes ainsi que des conséquences sur les résultats de l'entreprise ;
- Les actionnaires, à juste titre, considérés comme les premiers destinataires de la mission du commissaire aux comptes. En effet, le rapport général (dont le but est de faire connaître la position du commissaire aux comptes sur la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes sociaux et consolidés) et le rapport spécial sur les conventions réglementées (dont le but principal est d'assurer la transparence des opérations sociales réalisées directement ou indirectement avec les dirigeants afin de faire respecter le principe de l'égalité entre actionnaires) font partie des actes principaux de sa mission ;

- Les salariés par la faculté donnée au Comité d'Entreprise de demander des renseignements au commissaire aux comptes sur les différents postes des documents communiqués et sur la situation financière de l'entreprise.

La compagnie des Commissaires aux Comptes définit le commissaire aux comptes comme : « un professionnel qui examine, par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans les comptes. Il apprécie également les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et évalue leur présentation d'ensemble ».

A coté de ces auditeurs financiers externes, les auditeurs internes ont pris une importance croissante. A l'origine le but de ces intervenants étaient de faciliter la mission des contrôleurs censoriaux exigés par la loi ce qui a assurément contribué à entretenir la confusion entre ces deux types d'auditeurs. Ainsi en raison de ce lien originel et même si leurs actions sont pour le reste complètement indépendantes, tous deux collaborent avec pour objectif commun de fiabiliser les comptes.

1.2 - L'audit interne financier

Si l'auditeur financier interne a pour objectif la conformité à la réalité et à la fiabilité des comptes, son rôle ne se confond pas avec celui de l'audit financier et comptable stricto sensu. Les objectifs poursuivis sont différents. Certains auteurs (Renard, 2000)²² demandent, pour éviter définitivement cette confusion, de modifier le vocable courant pour y substituer :

- Audit financier et comptable uniquement pour les auditeurs externes dont l'objectif est de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes, résultats et états financiers ;
- Audit de la fonction comptable par les auditeurs internes dont l'objectif serait de porter un jugement sur la maîtrise de la fonction par les responsables et recommander les dispositions à prendre pour l'améliorer.

²² J. RENARD, 2000, opus cité p. 18.

Cette distinction est intellectuellement très attractive car elle permet de distinguer clairement le rôle de l'auditeur financier interne mais reste en pratique difficile à observer. En effet, de nombreux services d'audit interne se préoccupent aussi de certification. Nuançons néanmoins, le contrôle des auditeurs internes ne saurait dégager de leurs responsabilités les auditeurs externes. Mais surtout les auditeurs externes n'ont qu'une obligation de moyen en rapport avec les « diligences normales de la profession » alors que les auditeurs internes sont, plus que les autres, jugés sur le caractère innovant de leurs recommandations. De même, ces derniers ne peuvent se retrancher derrière une quelconque argumentation et doivent participer à la solution du problème qu'ils soulèvent. Toutefois là encore, l'évolution de la pratique des métiers de l'audit engendre une confusion des tâches. Les limites entre auditeurs internes et externes s'estompent notamment entre l'expert comptable et l'auditeur interne.

L'audit interne reste cependant largement tourné vers les missions d'assurance (évaluation des processus de management des risques, évaluation du contrôle interne opérationnel et financier, audit de conformité) et les activités de conseil sont généralement limitées (conseil en organisation, action de formation interne et mise en œuvre des procédures internes).

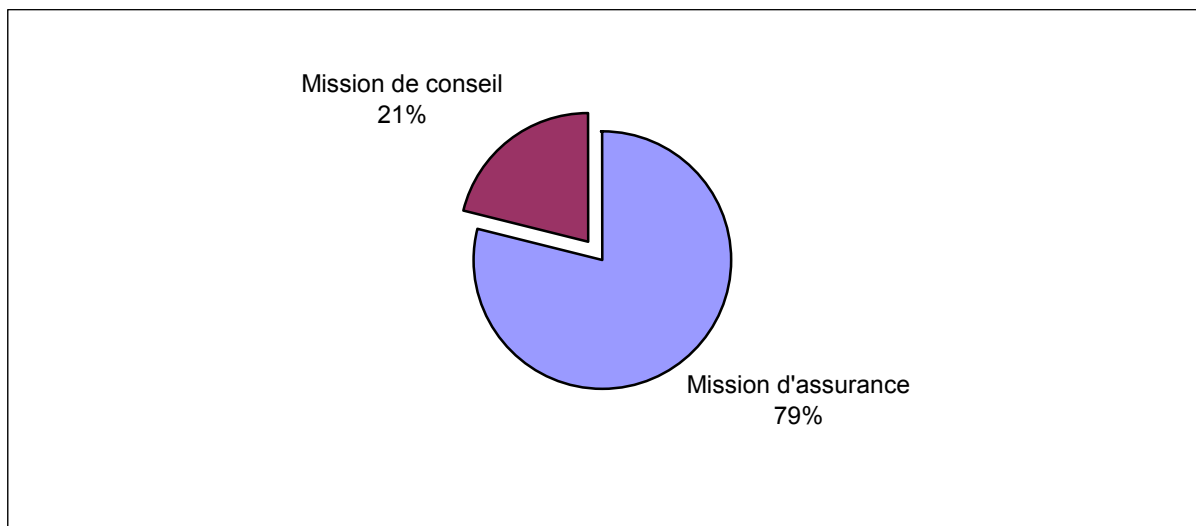


Schéma n°2 : Répartition des missions d'assurance et de conseil en 2002 (Source : Etudes I.F.A.C.I., Février 2003)

Ainsi, si les objectifs de l'audit interne semblent différer de ceux de l'audit externe, tous deux possèdent de vastes champs d'investigation communs (tel que l'évaluation de l'audit interne, but de l'audit interne et moyen indispensable et incontournable de la certification de l'auditeur externe). En effet, si l'auditeur comptable interne n'a pas pour objectif de certifier les états financiers, il est cependant difficile de considérer sa mission de façon complètement neutre et distincte vis à vis de leurs régularités et sincérités. Auditeurs internes et auditeurs externes exploitent donc tous les deux le domaine d'action financier, au sein duquel ils sont amenés à collaborer. Cependant le premier doit assister les responsables par ses analyses, ses recommandations et ses commentaires pertinents, ce qui implique d'aller au-delà de rapports comptables et financiers, et d'atteindre une pleine compréhension des opérations examinées (Collins et Vallin, 1974) ²³. Le second n'a qu'à s'assurer de la réalité des opérations enregistrées dans les états financiers et à vérifier la fidélité de l'image financière émise.

De même, il serait caricatural de considérer que l'audit interne travaille pour la direction et l'auditeur externe pour tous les utilisateurs de l'information. Seul le commissaire aux comptes a cette vocation. L'expert-comptable chargé d'une mission d'audit n'a de responsabilité qu'envers celui qui l'a mandé et est soumis au secret professionnel. De plus, dans le cadre du gouvernement d'entreprise, l'auditeur interne se trouve de plus en plus souvent en liaison directe avec le Comité d'Audit, normalement indépendant de la direction.

S'il est incontestable que l'auditeur salarié effectue sa mission (et ce pour des raisons historiques) en partie au sein de la fonction comptable et financière, les objectifs des deux types d'auditeurs, s'ils ne sont pas identiques, sont étroitement liés.

L'auditeur interne et l'auditeur externe doivent d'ailleurs collaborer. Ainsi l'auditeur externe s'appuie souvent sur certains travaux de l'auditeur interne pour étayer sa démonstration. Réciproquement, la norme 550-02 de l'audit interne (Renard, 2000) ²⁴ demande à ce que : « l'accès aux programmes et dossiers de travail de l'auditeur

²³ **L. COLLINS** et **G. VALLIN**, 1974, opus cité p. 43.

²⁴ **J. RENARD**, 2000, opus cité p. 18.

interne doit être donné aux auditeurs externes afin que ceux-ci puissent s'appuyer sur le travail des auditeurs internes dans l'exercice de leurs fonctions ».

Des modalités pratiques sont bien souvent mises en place comme l'établissement en commun du planning d'interventions afin de minimiser les désagréments engendrés par l'audit.

De même, les auditeurs comptables et financiers, qu'ils soient internes ou externes, utilisent exactement les mêmes outils (par exemple : les sondages statistiques et les confirmations directes).

Enfin, nombre d'auditeurs internes sont d'anciens auditeurs externes ce qui explique une certaine proximité entre les deux métiers.

En synthèse, l'auditeur interne financier a pour objectif :

- D'apprécier l'exactitude et la sincérité des informations notamment comptables
- D'assurer la sécurité physique et comptable des opérations
- De garantir l'intégralité du patrimoine
- De juger de l'efficacité des systèmes d'information
- De vérifier si les règles édictées par la société elle-même sont respectées

Toutefois, trop nombreux sont ceux qui ne conçoivent l'audit interne que par l'aspect comptable et financier. L'audit s'est extraordinairement développé pour toucher l'ensemble des activités de l'entreprise afin de mieux les maîtriser. Cette extension est désignée quelquefois sous la dénomination d'audit opérationnel dont l'auditeur interne est parfois en charge. (ce qui peut accroître la confusion même si les seuils de compétences sont souvent des freins à une pluridisciplinarité)

2 - L'auditeur opérationnel

L'audit opérationnel a pour vocation de s'affirmer universellement. En effet, le poids de l'histoire ne doit pas faire oublier que loin de la simple fonction financière et comptable beaucoup d'autres activités de l'entreprise sont touchées par le travail de l'auditeur. En fait, toutes les activités de l'entreprise, qu'elles soient créatrices de valeur ou supports logistique, vont être affectées par le travail de l'auditeur.

L'universalité de l'audit va conduire à analyser tous les aspects des différentes fonctions :

- Fonction commercial / publicité et son impact ; solvabilité du client ; relance client ; choix des prospects ;
- Fonction logistique : qualité des livraisons ; optimisation des coûts de livraisons ; politique d'approvisionnement ;
- Fonction recherche : protection des recherches ; politiques d'allocations ; interface avec les autres unités ;
- Fonction production : investissements ; maintenance ; politiques de productions ; sécurité industrielle ; choix technologique ;
- Fonction informatique : réseaux ; systèmes d'information ; bureautique ; développement ;
- Fonction ressources humaines : audit social ; pyramide des âges ; impact de la masse salariale ;
- Fonction achat : politique fournisseur ; politique des règlements ; lignes de produits.

Ainsi, l'audit opérationnel, malgré une forte expansion, est un domaine dont le cadre demeure encore flou notamment en raison de son caractère spécifique et souvent lié à un besoin précis.

Toutefois, il est d'usage de considérer que l'audit opérationnel se fonde sur deux principes fondateurs (Becour et Bouquin, 1996)²⁵. Le premier consiste à éviter de se limiter à de simples opérations techniques en excluant la stratégie et la gestion et ce même si ces opérations se trouvent être la forme la plus tangible de l'audit de gestion. Le second élément fondamental est l'impératif respect des normes professionnelles au sein desquelles se trouve l'indépendance.

L'audit opérationnel n'est donc pas limité à un audit des opérations ni même des fonctions. Il doit être transversal et englober l'audit des processus et des interfaces entre fonctions.

²⁵ J.C. BECOUR et H. BOUQUIN, 1996, opus cité p. 34.

L'audit opérationnel peut aussi bien être réalisé par un auditeur interne qu'un auditeur externe. En effet une mission ponctuelle peut se voir confiée à une entreprise spécialisée. Sa rémunération peut être liée directement au gain réalisé.

En conclusion, les auditeurs opérationnels sont des « experts indépendants, au sein ou à l'extérieur de l'entreprise, assistant de la direction de celle-ci pour une meilleure maîtrise de leurs activités ». (J. Renard, 2000)²⁶

Ainsi, l'auditeur qu'il soit financier ou opérationnel a pour objectif « de réunir et d'évaluer de manière objective et systématique les preuves relatives aux assertions visant les faits et événements économiques, de manière à garantir la correspondance entre ces assertions et les critères admis, et de communiquer le résultat de ces investigations aux utilisateurs intéressés » (Becour et Bouquin, 1996)²⁷.

3 – La distinction entre auditeurs et les professions proches

Certaines professions, en raison de leur proximité au domaine comptable, organisationnel, financier ou administratif, engendrent une certaine confusion avec le métier d'auditeur. Au sein de ces professions, trois attirent particulièrement l'attention : les contrôleurs de gestion, les services d'organisation et les informateurs financiers.

3.1 – Les contrôleurs de gestion

Le contrôle de gestion a pour but d'apprécier les résultats de chacun en fonction des objectifs qui lui ont été fixés. Bien que la nature même des deux professions soit totalement différente, la confusion est pourtant très fréquente en pratique.

La complémentarité de l'audit et du contrôle de gestion explique souvent cette confusion. Un contrôle de gestion a besoin, pour fonctionner de garanties minimums

²⁶ J. RENARD, 2000, opus cité p. 18.

²⁷ « A Staatement of Basic Auditing Concept », AAA, 1973 cité par J.C. BECOUR et H. BOUQUIN, « Audit et contrôle interne », *Dalloz gestion*, 1974.

quant à la qualité des informations qui lui sont transmises. Or, ce rôle est dévolu à l'auditeur.

Le contrôle de gestion et l'audit doivent aussi permettre un contrôle réciproque d'un domaine sur l'autre.

De même, la collaboration entre les professionnels des différents domaines est primordiale afin de contribuer de façon optimale à l'amélioration de l'organisation de l'entité tout en limitant les risques de double emploi.

Cette proximité est certainement la raison de nombreuses confusions entre les deux professions même si la nature et les objectifs des deux professions sont très différents. En effet, le contrôleur de gestion a pour mission de concevoir un système d'information performant et propre à l'entité alors que l'auditeur doit effectuer un contrôle indépendant des opérations de l'entité.

3.2 - Les services d'organisation

Les services d'organisation ont généralement pour objectifs d'étudier et de rechercher la meilleure solution aux défauts d'organisation repérés. Les auditeurs n'ont normalement, quant à eux, que le contrôle et la signalisation de ces défauts à effectuer.

Une telle division de l'organisation a deux objectifs essentiels, même, s'il reste souhaitable que l'auditeur formule son avis :

- Le premier avantage est d'éviter une implication directe de l'auditeur dans les décisions de gestion et, ainsi, d'éviter un risque potentiel de perte d'indépendance (Collins et Valin, 1974)²⁸.
- Le second avantage est d'éviter une monopolisation des effectifs des auditeurs afin de rechercher des solutions, ce qui peut poser des problèmes pour la réalisation de leur travail d'audit.

Toutefois, il est rare qu'une entreprise estime avoir besoin de créer un tel service et leur nombre s'en trouvent fortement limités (travaux souvent réalisés par des consultants externes). Dès lors, la pratique contraint les services d'audit à faire eux-

²⁸ L. COLLINS et G. VALIN, 1974, opus cité p. 43.

mêmes toutes les recommandations et jouer le rôle des services d'organisation, d'où une grande confusion entre ces deux professions. Cette confusion est d'autant plus grande, qu'à l'exception du commissaire aux comptes, il est hors de question d'interdire aux auditeurs de prendre part aux améliorations en matière de gestion.

3.3 – Les informateurs financiers

Afin de permettre une meilleure valorisation des titres ou d'augmenter leurs notoriétés, les sociétés cotées utilisent des méthodes de marketing. Ce rôle est effectué par un « investor relations » qui va définir les utilisateurs de l'information financière, leurs motivations et s'assurer également de l'adéquation de la communication financière de la société avec les attentes des investisseurs. Il est alors le lien entre les attentes du marché et la communication.

A l'instar des auditeurs mais avec un objectif différent, les informateurs financiers ont donc un rôle fondamental dans les réductions des asymétries financières.

L'informateur financier est un relais essentiel entre le marché et la direction générale par la diffusion de l'information et le suivi de l'image financière de la société qu'il réalise. L'auditeur financier n'a pour but, quant à lui, que d'avaliser ou de clarifier l'image financière de la firme. Pour cette raison, les informateurs financiers représentent une catégorie particulière dont le métier est, en grande partie, de nature marketing et dont le rôle même est de constituer une interface entre les bénéficiaires de l'information financière et la direction générale.

Ainsi, Breton et Chenail (1997)²⁹ estiment que « la présentation de l'information et le « design » du rapport annuel sont mis entre les mains de faiseurs d'images professionnels : spécialiste en marketing ou en relations publiques si bien que les données comptables font maintenant partie d'une stratégie globale destinée à donner une image publique de la firme ».

Il s'agit donc d'une subdivision de la fonction marketing chargée d'optimiser l'image financière de la firme conformément aux volontés de la direction, alors que les

²⁹ G. BRETON et J.P. CHENAIL, « Une étude empirique du lissage des bénéfices dans les entreprises canadiennes », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 3, Vol. 1, 1997, pp. 53-68.

auditeurs n'ont absolument pas ce rôle de marketing financier. Toutefois, il est certain que, si théoriquement les deux professions sont bien distinctes, la pratique peut donner à l'auditeur financier, s'il en a la capacité, la possibilité de remplir ce rôle en particulier pour les entreprises de taille moyenne. En effet, souvent, l'auditeur d'une firme de taille moyenne est le plus apte à gérer l'image financière, d'où une confusion facilement compréhensible malgré l'éloignement théorique des deux professions.

Les auditeurs financiers, ainsi que toutes les autres professions liées à l'audit ou au domaine financier, ont créé de nombreuses institutions dans le but d'échanger des expériences et d'améliorer la qualité de leurs prestations. Les organisations décrites ci-dessous constituent un lien nécessaire entre les différents professionnels mais aussi un vecteur de communication quasi incontournable des différentes professions. Une présentation de celles-ci, qu'elles soient internationales, nationales ou étrangères s'avère donc nécessaire.

SECTION 3 – L’encadrement de l’audit financier

Les institutions liées ou encadrant l’activité de l’auditeur sont nombreuses, et ceci pour des raisons historiques et culturelles. Le secteur de l’audit financier est un secteur très réglementé.

Dans une démarche d’analyse de la population, il est impératif d’étudier les organisations officielles et officieuses concernant l’audit financier sur le plan national et international.

1 - Les institutions nationales

La présentation de ces trois institutions reprend la division classique entre les deux auditeurs financiers externes et les auditeurs internes.

1.1 - L’Ordre des Experts-comptables (OEC)

La première organisation importante de comptables en France fut créée en 1881 : la Société de Comptabilité de France. Celle-ci regroupait tous les professionnels salariés et libéraux. En 1912, est créée la Compagnie des Experts-comptables de Paris qui ne regroupe que des professionnels libéraux. Plusieurs autres compagnies se constituent en France et une fédération les regroupe après la première guerre mondiale. L’ordre des experts-comptables et comptables agréés, placé sous la tutelle du ministère des finances, est institué par la loi du 3 avril 1942. Il est redéfini par l’ordonnance du 19 septembre 1945 qui demeure le texte de base de l’organisation actuelle.

Les missions confiées à l’ordre sont alors :

- D’assurer la défense de l’honneur et de l’indépendance de la profession qu’il représente ;
- D’assurer la promotion de la profession ;
- De protéger les intérêts de ses membres ;

- D'affirmer sa contribution à l'évolution et au redressement de l'économie du pays et d'accomplir toutes les mesures susceptibles d'atteindre ces objectifs.

Tout ceci dans l'intérêt du public.

L'ordonnance a été modifiée une première fois par la loi du 31 octobre 1968 qui a modifié la définition légale des missions d'experts-comptables et supprimé le recrutement des comptables agréés. La loi du 8 août 1994 a supprimé toutes références aux comptables agréés en les fusionnant avec les experts-comptables.

1.2 - La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC)

L'organisation professionnelle des commissaires aux comptes est créée par un décret en date du 12 août 1969 modifié à trois reprises en 1976, 1985 et 1993. L'inscription et la discipline relèvent des compagnies placées auprès des Cours d'Appel, ainsi que d'une instance nationale placée auprès du ministre de la justice.

Les Compagnies régionales regroupent tous les commissaires aux comptes auprès d'une Cour d'appel et ont pour mission essentielle d'assurer la gestion administrative de ses membres, la défense de leurs intérêts, le bon exercice et la surveillance de la profession.

Le conseil national est une organisation représentative issue d'une élection ayant pour base les compagnies régionales. Il a notamment pour mission la gestion administrative de la Compagnie Nationale, la représentation de la profession auprès des pouvoirs publics, le bon exercice de la profession et la défense de l'honneur de ses membres. Il coordonne également l'action des conseils régionaux notamment en matière de déontologie, de discipline et de formation.

Le législateur a, récemment, réformé l'institution du commissariat aux comptes au travers de la loi sur la sécurité financière du 1er août 2003 en créant notamment une nouvelle autorité de contrôle de la profession de commissaire aux comptes : le Haut Conseil du commissariat aux comptes. Le législateur a donc investi ce conseil de deux missions essentielles :

- Assurer la surveillance de la profession ;

- Veiller au respect de la déontologie et notamment de l'indépendance des commissaires aux comptes ;

Pour l'accomplissement de cette mission, le Haut Conseil est chargé :

- D'organiser les contrôles de l'activité des professionnels ;
- D'émettre un avis sur le Code de déontologie de la profession;
- D'émettre un avis sur les normes d'exercice professionnel (normes d'audit) ;
- D'identifier et de promouvoir les bonnes pratiques professionnelles ;
- De définir et de superviser les orientations et le cadre des contrôles périodiques.

Il est également investi de compétences de jugement :

- Il est l'organe d'appel des chambres régionales en matière disciplinaire et en matière d'inscription.

Ce comité n'est pas purement confraternel. Les commissaires aux comptes sont d'ailleurs en minorité avec trois représentants sur douze (comprenant également trois magistrats, trois personnalités qualifiées dans les matières économiques et financières, le président de l'Autorité des Marchés Financiers ou son représentant, un représentant du ministère de l'économie et un professeur des universités spécialisé en matière juridique financière, économique ou financière)

1.3 - L'Institut de l'Audit Interne (IFACI)

L'I.F.A.C.I. est l'unique organisation professionnelle, en France, dont la vocation est d'assurer la promotion et le développement de la pratique de l'audit interne.

L'I.F.A.C.I. a été créée en 1965 et a toujours développé son action autour de cinq objectifs principaux :

- Contribuer à la professionnalisation des acteurs de l'audit interne ;
- Etre un lieu de réflexion sur la fonction et son évolution ;
- Etre un lieu d'échanges professionnels ;
- Etre un vecteur de promotion de l'audit interne ;
- Etre le porte-parole auprès des organismes professionnels et institutionnels.

L'I.F.A.C.I. est une organisation nationale disposant d'un rayonnement régional par l'intermédiaire d'antennes. Ces antennes au nombre de sept facilitent au niveau local son activité notamment en servant de lieu de rencontres et d'échanges professionnels.

L'I.F.A.C.I. est intégré au niveau international à un réseau mondial : par l'intermédiaire de l'Institute of Internal Auditor (I.I.A.), à un réseau européen : l'European Confederation of Institute of Internal Auditor (E.C.I.I.A.) et à un réseau francophone : Union Francophone des Auditeurs Internes (U.F.A.I.).

Ces organisations professionnelles françaises, si elles sont dotées d'activités propres, constituent également des relais importants pour les institutions internationales à la recherche d'harmonisation et d'homogénéité.

2 - Les institutions internationales

Il existe, au niveau international, trois principales institutions pour les auditeurs : l'I.F.A.C., la F.E.E. et l'I.I.A.

2.1 - L'international Federation of Accountants (IFAC)

Créé en octobre 1977, la fédération internationale des comptables regroupe les organisations professionnelles nationales d'experts-comptables et de l'audit financier. La structure dispose de 153 membres disséminés dans 113 pays ce qui lui confère le statut le plus international et le plus représentatif de la profession d'auditeur financier.

L'objectif de la fédération est de développer la profession et d'harmoniser les standards internationaux afin d'être capable d'augmenter les services de ses membres vers la plus grande qualité possible tout en gardant à l'esprit l'intérêt public :

- La première mission de l'I.F.A.C. est donc d'être un organisme de recommandation international afin de promouvoir de la qualité technique,

professionnelle et éthique à l'usage des comptables employés dans tous les secteurs d'activité ;

- La deuxième mission de l'I.F.A.C. est d'être un acteur dans les mutations de la profession et un porte-voix international pour tout ce qui concerne la profession et ses membres ;
- La troisième mission de l'I.F.A.C. est de contribuer au développement et à l'harmonisation internationale de la profession comptable.

L'admission en tant que membre de l'I.F.A.C. est ouverte uniquement aux organisations comptables reconnues par la loi ou par un consensus général au sein de leur pays. Trois catégories de membres existent : membre plein, membre associé et membre affilié.

2.2 - La Fédération des Experts-comptables Européens (FEE)

La fédération des experts-comptables européens est l'organisation représentative de la profession en Europe issue des 26 organisations professionnelles des 15 pays membres de l'Union Européenne.

Cette fédération est née le 1 janvier 1987 par le groupement de l'Union Européenne des Experts-comptables (1951) et du groupe d'études des experts-comptables de la C.E.E. (1961).

Cette fédération n'a aucun pouvoir propre mais ses publications et ses recherches sur l'activité professionnelle sont d'un grand impact. De plus son caractère international et régionaliste lui confère une grande influence puisqu'elle se trouve au creuset des études européennes.

2.3 - L'Institute of Internal Auditors (I.I.A.)

Etabli depuis 1941, l'institut regroupe des membres pratiquant l'audit interne en provenance de plus de 100 pays.

La mission de l'I.I.A. est d'être la première association professionnelle internationale dédiée à la promotion et au développement de la pratique de l'audit interne.

L'institut a donc pour finalité de :

- Fournir, sur un plan international, un développement rationnel des activités professionnelles liées à l'audit interne ;
- Fournir des standards internationaux pour l'exercice des activités et des certifications de l'audit interne ;
- Rechercher et promouvoir, pour ses membres et le public, la connaissance et l'information concernant l'audit interne ;
- Internationaliser l'ensemble des méthodes d'audit interne et partager les expériences des auditeurs internes de manière transnationale.

Hormis les institutions internationales et françaises, certaines organisations étrangères ont pour divers motifs, une influence particulière sur les règles d'indépendance des auditeurs.

3 - Les institutions étrangères

Tous les pays, à l'exception de plus en plus rare de certains pays du tiers monde, possèdent au moins une organisation regroupant les auditeurs. Toutefois, seules certaines de ces associations ont pour des raisons historiques, culturelles ou économiques, un véritable impact sur les professions de l'audit en France.

3.1 – L'American Institute of Certified Public Accountants (A.I.C.P.A.)

L'A.I.C.P.A. et ses prédécesseurs ont une histoire remontant à 1887, quand l'American Association of Public Accountants (A.A.P.A.) fut créée. Depuis, l'institut a changé deux fois de noms en 1917 et 1957 : Institute of Public Accountants (I.P.A.) et American Institute of Certified Public Accountants (A.I.C.P.A.). De plus, l'American Society of Certified Public Accountants (A.S.C.P.A.), créée en 1921, fut fusionnée avec l'I.P.A. en 1936.

Aucune des missions de l'A.I.C.P.A. n'a une reconnaissance officielle. Par exemple ses normes d'audit ne sont pas obligatoires mais tous s'y réfèrent. (et notamment les tribunaux et les professionnels). De même, l'indépendance et l'inscription des

comptables libéraux sont réglementées aux Etats-Unis par les bureaux A.I.C.P.A. de chaque Etat. Enfin, les orientations prises par l'organisation permettent de déterminer ses domaines d'influence :

- La réglementation de la profession comptable libérale ;
- La normalisation comptable ;
- La création de normes d'audit ;
- L'apport d'un soutien aux professionnels dans leurs activités professionnelles ;
- Le développement et la création de nouveaux services en vue d'enrichir l'apport de la profession comptable à la société ;
- Un rôle de diffusion de l'information concernant la comptabilité et la profession par l'intermédiaire de bulletins et de journaux.

3.2 – L'Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)

L'I.C.A.S. est un Institut relativement récent dont l'impact sur la profession comptable serait marginal si celui-ci n'était pas la fusion des trois plus anciennes organisations professionnelles comptables : l'Institute of Chartered Accountants of Edinbourg (1853), l'Institute of Chartered Accountants of Glasgow (1854) et l'Institute of Chartered Accountant of Aberdeen (1867).

La mission de l'institut est de maintenir élevé l'intégrité et la réputation de ses membres en vue du respect des intérêts de la société et de ses membres eux-mêmes. Ces Instituts, menés par les professionnels eux-mêmes, ont toujours été les moteurs des règles écossaises. Toutefois leurs influences au niveau international ont fortement diminué.

3.3 – L'Institute of Chartered Accountants in England and Wales (I.C.A.E.W.) et la Chartered Association of Certified Accountants (A.C.C.A.)

La profession comptable du Royaume Uni est la plus ancienne au monde et cela a conduit à une certaine hypertrophie mais aussi une diversité qui lui confère une richesse d'analyse. L'I.C.A.E.W. (1880) et l'A.C.C.A. (1904) sont les deux plus importantes, mais de nombreux autres instituts, comités ou associations existent. Les

organisations professionnelles ont fleuri dans ce pays où les métiers de l'audit se sont structurés sans aucune intervention des pouvoirs publics.

La concurrence existante entre les associations anglaises de la profession comptable engendre de nombreux débats souvent à la pointe de l'actualité. Il n'est donc pas rare de voir les idées et les débats novateurs surgir en premier lieu dans ces institutions avant d'en connaître les prémices en France.

3.4 - Autres structures comptables étrangères

Il existe de nombreuses autres instances nationales regroupant les auditeurs légaux ou non. On peut ainsi citer en outre la « Wirtschaftsprüfer Kammer » (W.P.K.), l'Institut des Réviseurs d'Entreprise (I.R.E.), l'Institute of Chartered Accountants in Ireland (I.C.A.I.) ou la Chartered Institute of Management Accountants (C.I.M.A.).

En fait, il existe, tout au moins dans les pays développés, un institut concernant les auditeurs légaux. En marge de celui-ci, dans un certain nombre de pays, les professionnels de l'audit se sont regroupés en associations, instituts ou organisations. Toutefois ces institutions n'ont qu'une très faible influence sur les auditeurs financiers français.

Après avoir analysé les missions, les métiers et l'encadrement réglementé de l'audit, le rôle de celui-ci doit nécessairement faire l'objet d'une analyse à l'aide des paradigmes préexistants en sciences de gestion afin de dégager les objectifs confiés aux professionnels concernés.

SECTION 4 – L’analyse théorique du rôle de l’auditeur financier

Le paradigme néoclassique, dominant dans les économies capitalistes issu du modèle de Walras, conceptualise la firme avec les mêmes caractéristiques que celle du marché. Il en est ainsi notamment pour l’information qui est supposée pure et parfaite mais également parfaitement répartie.

Toutefois, contrairement au fondement classique de l’économie, l’information ne circule pas parfaitement ni instantanément et sans coût. Il est en effet illusoire de croire en la gratuité et en une répartition égale de celle-ci. L’importance des asymétries d’information est de plus en plus reconnue comme un critère majeur des phénomènes économiques et juridiques. L’attribution du prix Nobel 2001 d’économie pour des travaux basés sur ce thème le démontre si besoin en était (Prix Nobel attribué à G. Akerlof, A.M. Spencer et J.E. Stiglitz).

1 – La notion d’asymétrie informationnelle et les formes d’opportunisme liées

La doctrine néoclassique ne considérait la firme que comme un intermédiaire entre les personnes physiques et le marché dont le but était la maximisation du profit. Cette théorie de la « boîte noire » fut cependant remise en cause puis abandonnée pour permettre l’émergence de perceptions différentes (et plus fines) de la firme. La firme est reconnue comme une organisation complexe, réunion d’individus et de groupes qui ont leur identité propre, des intérêts et des objectifs personnels (même s’ils doivent collaborer).

Les acteurs de la vie économique n’ont ni une connaissance parfaite ni un savoir exhaustif des choix et des conséquences qu’ils engendrent. C’est pourquoi des techniques existent pour tenter de restaurer la transparence de l’information sans jamais pouvoir atteindre pleinement et totalement ce but.

En précurseur, Akerlof (1970)³⁰ a le premier démontré les effets néfastes d'une information totalement asymétrique. Toutefois, le postulat de prendre en compte la valeur du marché (prix), comme seul moyen de communication, affaiblit son raisonnement. L'exemple du marché des voitures d'occasion, dans un contexte de forte asymétrie informationnelle entre vendeurs et acheteurs, illustre de manière claire (même si elle constitue une simplification de la réalité) l'importance de la prise en compte des asymétries informationnelles. En effet, une information particulièrement asymétrique pourrait engendrer un déséquilibre mettant en cause l'existence même du marché. Dans ce cadre, l'auditeur apparaît de façon naturelle comme un réducteur d'asymétrie informationnelle.

Dans un contexte d'incomplétude des contrats, d'observabilité limitée et d'asymétrie de l'information, deux formes d'opportunisme peuvent apparaître. Williamson (1985)³¹ les définit comme l'opportunisme « ex ante » et l'opportunisme « ex post ». Ces deux formes d'opportunisme sont associées aux problèmes de « sélection adverse » et de « risque moral ».

Une situation de sélection adverse apparaît dans la mesure où l'agent dispose d'un avantage informationnel par rapport au principal au moment de la passation du contrat. Dans ce contexte, l'agent peut de façon opportuniste dissimuler son information privilégiée de façon à tromper son partenaire.

Le risque moral apparaît durant la phase d'exécution du contrat. Un tel risque existe, en effet, uniquement après la conclusion d'un contrat, lors de son application qui peut ne pas être conforme à la volonté du mandataire.

Dans un contexte d'incomplétude du contrat et d'observabilité limitée, il est difficile pour le principal de vérifier que l'agent a respecté ses engagements et qu'il n'a pas adopté un comportement déviant.

La théorie de l'agence suppose que tous les individus agissent de manière à maximiser leur fonction d'utilité. Mais chaque individu a la tentation de profiter de manière opportuniste de certaines failles du contrat pour satisfaire sa propre fonction

³⁰ **G. AKERLOF**, « The market for lemons: qualitative uncertainty and the market mechanism », *Quarterly journal of economics*, Août 1970, p. 89.

³¹ **O. WILLIAMSON**, « The economics institution of capitalism : firms, markets and relational contracting », *Macmillan, The Free Press, Les institutions du capitalisme, Intereditions*, 1994, p. 404.

d'utilité. Et cette recherche de l'intérêt personnel se fait au détriment des autres partie du contrat.

Holmstrom et Hart (1985)³² sont à l'origine de la classification la plus usuelle qui distingue deux types d'asymétries : l'asymétrie d'information précontractuelle (cette asymétrie intervient avant la conclusion du contrat) et l'asymétrie post-contractuelle (cette asymétrie intervient après la conclusion du contrat). Ce cadre d'analyse convient bien à l'auditeur, qui suivant sa mission, peut être amené à tenter de réduire l'une ou l'autre de ces asymétries.

L'asymétrie d'information peut, en effet, exister postérieurement à un contrat écrit ou tacite. L'auditeur a alors l'obligation de limiter les comportements opportunistes que l'agent pourrait être tenté d'avoir suite à l'obtention d'une information privilégiée liée à son activité. En effet, dès qu'un contrat intervient dans lequel les cocontractants ne sont pas sur un pied d'égalité informationnelle un risque moral survient. Le détenteur de l'information, par un comportement opportuniste, est toujours susceptible d'altérer les relations entre l'agent (salariés, dirigeants, etc ...) et le principal (dirigeant, actionnaire, etc ...). Mais l'auditeur est également un producteur d'information qui informe une ou plusieurs parties préalablement à la conclusion d'un contrat.

L'analyse la plus classique de la fonction d'auditeur est issue de la théorie de l'agence. Cette théorie, complémentaire et proche de l'économie des droits de propriété, constitue à ce jour le cadre d'analyse dominant des formes d'organisation économiques.

2 – La théorie de l'agence : cadre principal de l'analyse de la mission de l'auditeur

La théorie de l'agence est un des cadres théoriques fondamentaux qui permet de légitimer les missions de surveillance des auditeurs au sein d'entités considérées comme un nœud de contrat.

³² O. HART et B. HOLMSTROM, « The theory of contracts », présenté au congrès mondial de la société d'économétrie, Cambridge, Massachussets, 1985.

2.1 – La relation de l'agence

De multiples contrats sont conclus entre les différentes parties qui sont en relation avec l'entreprise. Ceux-ci donnent naissance à une relation d'agence. Selon Ross (1973)³³, « on dira qu'une relation d'agence s'est créée entre deux ou plusieurs parties lorsqu'une de ces parties, désignée comme l'agent, agit comme représentant de l'autre désignée comme le principal, dans un domaine décisionnel particulier ».

Pour Jensen et Meckling (1976)³⁴, l'entreprise est aussi conçue comme une structure conflictuelle, fragile équilibre d'agents aux buts divergents. La comptabilité financière, source d'information, est placée au centre de l'élaboration des contrats et de leur exécution. Plus précisément, dans le même article, ils définissent la relation d'agence comme : « un contrat dans lequel une ou plusieurs personnes ont recours aux services d'une autre personne pour accomplir en son nom une tâche quelconque, ce qui implique une délégation de nature décisionnelle ».

Par exemple, une relation d'agence se crée dans une firme où le propriétaire (le mandant) confie le pouvoir de gestion à un dirigeant manager (l'agent) pour gérer l'entreprise à sa place. De même, une relation d'agence existe entre le propriétaire de la firme (le mandat) qui confie le pouvoir de surveillance de la qualité de l'information comptable diffusée à un auditeur (l'agent) en raison du temps et de la connaissance spécifique (technologie d'audit de révision des comptes) nécessaires pour effectuer ce contrôle.

Cependant dès l'origine, la notion de relation de l'agence va s'élargir de façon à considérer que toute coopération peut être analysée comme une relation d'agence. Pratt et Zeckhauser (1985)³⁵ vont définir la relation d'agence de manière très générale : « toute relation entre deux individus telle que la situation de l'un dépende d'une action de l'autre ». La notion de l'agence va donc dès lors, s'étendre à des thèmes différents dépassant l'étude des firmes managériales. Ainsi, l'existence de

³³ **S. ROSS**, « The economic theory of agency: the principal problem », *American Economic Review*, LXII, Mai 1973.

³⁴ **M. JENSEN** et **W. MECKLING**, « Theory of the firm : Managerial behavioral, agency costs and ownership structure », *Journal of financial economics*, n°3, 1976, pp. 305-360.

³⁵ **J.W. PRATT** et **R.J. ZECKHAUSER**, « Principals and agents : An overview, principals, agents : The structure of business », *Cambridge University Press*, 1985.

cette relation va déborder le cadre de l'entreprise capitaliste pour s'appliquer par exemples au patient qui confie sa santé à un médecin, à l'épargnant qui confie son patrimoine à un agent de change, à l'automobiliste qui confie son véhicule à son garagiste, etc ...

En effet, « dans un univers sans incertitude, où les efforts déployés par l'agent seraient parfaitement observables, il serait possible d'établir un contrat permettant d'inciter l'agent à agir conformément aux vœux du principal (...). L'existence d'un problème d'agence est donc associée à l'incertitude, à l'imparfaite observabilité des efforts de l'agent et aux coûts d'établissement et d'exécution ». En conséquence, la relation d'agence n'est pas la résultante de la sous-traitance de certaines tâches mais est due à la détention par l'agent, et cela de façon incontournable pour le principal, d'un certain savoir-faire ou de certaines informations qui le rende indispensable pour ce dernier.

Ainsi, l'ensemble des organisations peuvent être analysées comme un nœud de relations principal – agent plus ou moins clairement formalisées, où certains agents se trouvent à tour de rôle aussi être à la fois des principaux à l'égard d'autrui.

Toutefois, il est indispensable de signaler que la théorie de l'agence conserve les hypothèses standards de rationalité où chaque partie cherche à maximiser son utilité et où chaque partie anticipe rationnellement les effets de la relation d'agence sur ses résultats futurs. La notion de rationalité limitée de Simon (1960)³⁶ ne trouve donc pas d'écho dans cette théorie.

La définition française de référence de la relation d'agence est l'œuvre de Charreaux (1987)³⁷ pour qui « une relation d'agence existe dès lors qu'un individu (le principal) donne une délégation de nature décisionnelle à un autre individu (l'agent) ».

2.2 – La relation d'agence crée des coûts d'agence

Charreaux (1987) souligne « qu'Adam Smith avait déjà reconnu l'existence des problèmes posés par la relation d'agence, en prétextant que les grandes sociétés par actions qui venaient de faire leur apparition, constituaient une forme moins efficace

³⁶ H. SIMON, « The new science of management », *Harper and Row*, 1960.

³⁷ G. CHARREAUX, « Théorie positive de l'agence : une synthèse de la littérature », *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise*, CEDAG, *Economica*, 1987.

d'organisation économique, du fait de la séparation entre les dirigeants chargés de la gestion et les propriétaires (directeurs de ces sortes de compagnies étaient les régisseurs de l'argent d'autrui plutôt que de leur propre argent), on ne peut guère s'attendre qu'ils y portent cette vigilance exacte et soucieuse que les associés d'une société apportent souvent dans le maniement de leurs fonds. Tels que les intendants d'un riche particulier, ils sont portés à croire que l'attention sur les petites choses ne conviendrait pas à l'honneur de leurs maîtres, et ils se dispensent très aisément de l'avoir. Ainsi, la négligence et la profusion doivent toujours dominer plus ou moins dans l'administration des affaires de la compagnie. C'est pour cette raison que les compagnies par actions (...) ont rarement été en état de soutenir la concurrence contre les particuliers qui se sont aventurés dans le même commerce. Ainsi ont-elles très rarement réussi sans l'aide d'un privilège exclusif, et souvent encore n'ont pas réussi même avec cette aide. Sans privilège exclusif elles ont ordinairement mal dirigé le commerce dont elles se sont mêlées : avec le privilège exclusif, elles l'ont mal dirigé et l'ont comprimé tout à la fois ». Les réflexions de A. Smith portant sur l'inefficacité des sociétés par actions, dont la propriété est dissociée de la direction, semblent donc être les prémices de la notion d'agence.

L'étude de Berle et Means (1932)³⁸ sur la structure de l'actionnariat dans les sociétés par actions américaines met, à nouveau, en exergue les problèmes de la relation entre propriétaires et dirigeants.

La surveillance des contrats est nécessaire en raison du comportement opportuniste possible des différents agents. Elle engendre des coûts d'agence supportés conjointement par les mandats pour se rassurer et par les agents pour se dédouaner de tout comportement opportuniste.

Jensen et Meckling (1976)³⁹ ont dressé une typologie des coûts d'agence. Ces coûts d'agence sont été définis comme « des dépenses, monétaires ou non, supportées par l'agent ou le principal pour réduire le problème d'agence ». Trois différents coûts d'agence sont relevés :

- Les coûts de surveillance et d'incitation (monitoring cost.) engagés par le principal pour guider l'agent, comme les systèmes d'intéressement mais aussi les audits ;

³⁸ A. BERLE et G. MEANS, « The modern corporation and private », *New York, Macmillan*, 1932.

³⁹ M. JENSEN et W. MECKLING, 1976, opus cité p. 61.

- Les coûts d'obligation ou de dédouanement (bonding cost) supportés par l'agent. Il s'agit de coûts engagés par l'agent et destinés à garantir qu'il ne fera pas certaines actions lésant le principal ou à pouvoir le dédommager si tel était le cas. (Par exemple, le coût d'une assurance en responsabilité civile) ;
- Les coûts résiduels ou incompressibles (résidual cost) qui ne correspondent pas à une dépense effective mais à l'écart inévitable entre l'action de l'agent et celle conduisant à la maximisation effective du bien-être du principal.

Les coûts d'agence sont liés à l'incomplétude des contrats et, de ce fait, la théorie de l'agence offre une réponse facilitant la compréhension des mécanismes de décision et de contrôle au sein de la firme : les conflits d'agence apparaissent à cause de l'incertitude due à l'impossibilité de prévoir et de spécifier toutes les obligations de l'agent, mais aussi à cause de l'imparfaite observabilité de ses actions.

Dès lors des coûts d'agence sont nécessairement induits par l'existence même, au sein de la firme, d'agents (dirigeants, salariés, etc...) aux objectifs divergents et aux moyens disparates.

Après avoir analysé le modèle de l'agence de manière théorique, il convient d'appliquer le cadre d'analyse aux auditeurs.

2.3 – L'application du modèle de l'agence aux auditeurs

Dans la firme managériale, les actionnaires délèguent le pouvoir de gestion au dirigeant. Or, ce pouvoir est très étendu car le dirigeant est chargé de gérer l'ensemble des contrats qui forment l'organisation. Il peut alors être tenté de « s'enraciner » afin de protéger sa place et de se rendre indispensable à l'organisation. Il augmente à cet effet son rôle et son savoir-faire, augmentant ainsi son statut d'actif spécifique.

Jensen et Meckling (1976)⁴⁰ ont montré que tout dirigeant ne détenant pas la totalité du capital de son entreprise a intérêt à utiliser une partie de la richesse de la firme pour des satisfactions personnelles puisque le coût de celles-ci étant partagé entre

⁴⁰ M. JENSEN et W. MECKLING, 1976, opus cité p. 61.

tous les actionnaires, il n'en supporte qu'une fraction proportionnelle à sa part dans le capital ».

L'auditeur est, dans ce cadre, indiscutablement et depuis toujours un « monitoring cost » des relations d'agence au sein d'une organisation.

En effet, un problème d'agence peut émerger en cas de comportement opportuniste de l'agent qui peut préférer maximiser son intérêt personnel plutôt que « remplir le contrat » qui lui a été confié. Le dirigeant peut ainsi ne pas gérer la firme en respectant l'objectif de maximisation de la valeur des actions détenues par les actionnaires. Il existe ainsi une asymétrie d'information entre les dirigeants, présents quotidiennement dans l'entreprise, et les actionnaires, qui ne sont présents que sporadiquement. Il est donc nécessaire que les actionnaires puissent décider l'approbation de la gestion et la distribution éventuelle de dividendes sur la base d'une information de qualité. L'asymétrie de l'information permet en effet un comportement opportuniste de l'individu. L'agent peut à tout moment décider de ne pas transmettre ou de cacher l'information. L'information est cachée (adverse selection) lorsque toute information utile n'est pas révélée lors de la signature du contrat ; et il y a risque caché (moral hazard) lorsque l'action d'un individu est négligente, relativement au comportement qu'il est supposé avoir dans le cadre du contrat. L'idée directrice est que les dirigeants, qui ont des postes de confiance, doivent être soumis à l'examen minutieux d'un tiers, l'auditeur (Charfield, 1977).

A ce titre, les études théoriques lui attribuent un rôle positif. L'audit des comptes est un système de contrôle afin que le soupçon d'opportunisme sur les états financiers soit levé grâce aux travaux de vérification de l'auditeur.

Cette analyse ne se limite pas à la relation actionnaire – dirigeant, mais d'une manière plus générale à tous les audits (par exemple ceux demandés sur l'initiative du comité d'entreprise, de la direction ou des banquiers). En effet, la vie de l'entreprise ne saurait être réduite à la relation d'agence actionnaires – dirigeants. Il existe également d'autres agents : les salariés, les clients, les fournisseurs, les banquiers, l'état, les organismes sociaux qui sont tous intéressés par la pérennité de l'organisation et par la qualité de l'information produite qui n'est qu'une forme de représentation de la réalité de l'entreprise. L'auditeur sert donc de contrepouvoir à tout comportement opportuniste et intéressé des mandataires au détriment du

« propriétaire » dans le cadre de l'exécution de leurs contrats ou, autrement dit, de tous « stakeholders » au détriment de la firme.

L'objet d'audit est de donner une image crédible de l'entreprise, dans le dessein de reproduire la confiance (Armstrong, 1987)⁴¹. Spécialisé dans le « marketing de la confiance », l'auditeur serait le « gardien de la confiance » (Shapiro, 1983)⁴². L'audit financier peut alors être défini comme un « processus conçu pour estimer la crédibilité de l'information contenue dans les états financiers de l'entreprise », « un processus de jugement » (Humphrey, 1997). Dès lors, l'audit est considéré comme un mécanisme social, producteur de confiance (Power, 1997)⁴³.

Ainsi, l'auditeur financier a pour rôle de limiter différentes asymétries informationnelles post conventionnelles en éclairant différents organes de l'entité auditée conformément aux analyses issues de la thématique du gouvernement d'entreprise. Cette fonction peut être résumée de la manière suivante

⁴¹ **M.B. ARMSTRONG**, « Moral development and accounting education », *Journal of Accounting Education*, Printemps 1987, pp. 27-43.

⁴² **C. SHAPIRO**, « Premiums for high quality products as returns to reputations », *Quarterly Journal of Economics*, Novembre 1983, pp. 659-679.

⁴³ **M. POWER**, « The audit society : rituals of verification », *Oxford University Press*, 1997, p. 183.

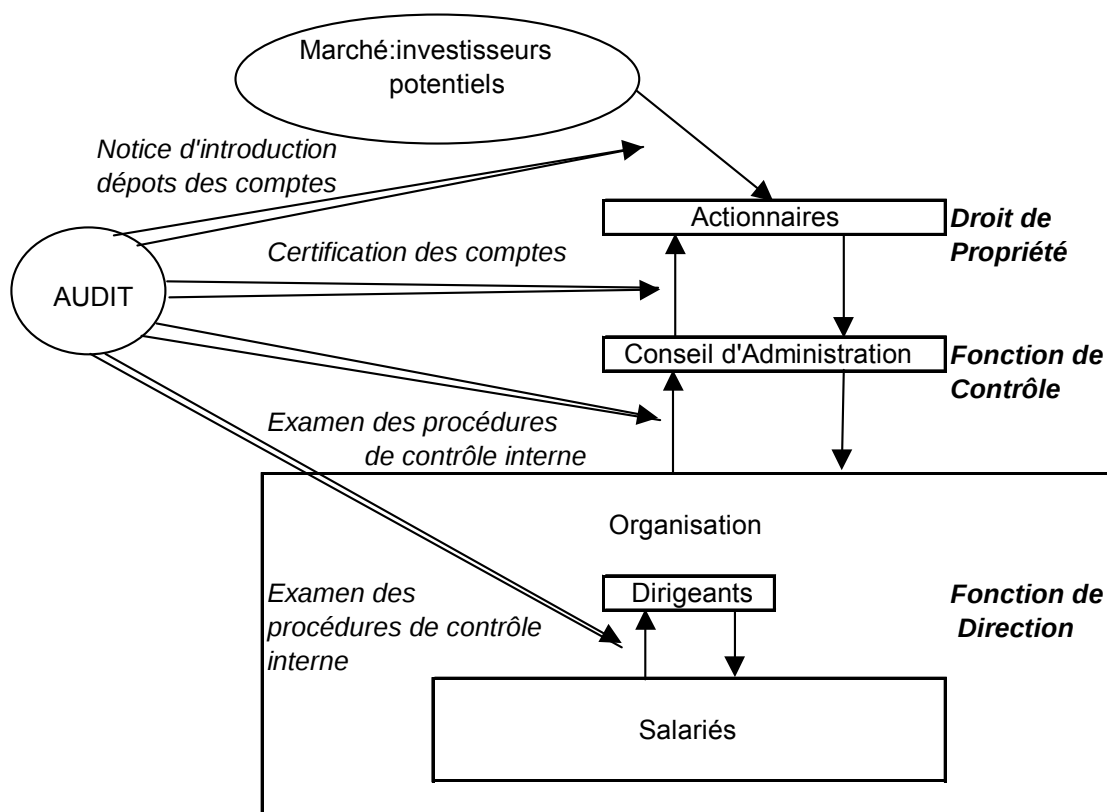


Schéma n°3 : Audit et gouvernement d'entreprise (Source : B. Pigé, 1998⁴⁴)

Ainsi, une des principales sources de pouvoir des dirigeants réside d'ailleurs dans l'accès privilégié à l'information et un des moyens d'en atténuer l'impact est de contraindre ces derniers à partager l'information avec le reste de ses partenaires. (Pochet, 1998)⁴⁵ Autrement dit, l'opinion de l'auditeur contribue à établir la crédibilité des états financiers (Burlaud, 1991)⁴⁶.

2.4 – La théorie positive de la comptabilité prolongement de la théorie de l'agence

Watts et Zimmerman (1976)⁴⁷ ont développé un courant théorique appelé « théorie positive de la comptabilité » qui a pour but d'expliquer « le comportement des

⁴⁴ B. PIGE, « Performance, audit et gouvernement d'entreprise », *Actes du XIX ième congrès annuel de l'Association Française de Comptabilité*, 1998, pp. 228-241.

⁴⁵ J. POCHET, « Inefficacité des mécanismes du contrôle managerial: le rôle de l'information comptable dans le gouvernement d'entreprise », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Septembre 1998, pp. 82-88.

⁴⁶ A. BURLAUD, « Coûts et contrôles », *Encyclopédie du Management*, Tome 1, 1991, pp. 113-119.

⁴⁷ R.L. WATTS et J.L. ZIMMERMAN, « Towards a positive theory of the determination of accounting standards », *The Accounting Review*, Vol.52, n°1, Janvier 1978, pp. 112-134.

entreprises en matière comptable à partir de l'hypothèse que les décisions prises en ce domaine répondent à l'objectif de maximisation de l'utilité ». (Raffournier, 1990)⁴⁸

L'entreprise est un « nœud » de contrats, formels et informels, conclu entre les différentes parties prenantes (stakeholders) afin de réduire leurs divergences d'intérêts (Watts et Zimmerman, 1978)⁴⁹. Watts et Zimmerman (1986)⁵⁰ ont fait l'hypothèse dans leurs écrits sur la théorie positive de la comptabilité que les dirigeants élaborent une politique comptable destinée à servir leur intérêt personnel.

Selon la théorie positive de la comptabilité, le choix d'une politique comptable par les dirigeants répond à trois objectifs : minimiser les coûts politiques (volonté de réduire la visibilité de la firme, gestion de l'impôt), minimiser les coûts de financement (renégociation des conditions d'emprunt en cas de difficultés, lissage du résultat pour faciliter une augmentation de capital) et enfin maximiser la richesse personnelle du dirigeant (en cas de rémunération indexée sur des indicateurs de performance ou pour prévenir une prise de contrôle de la firme).

Les dirigeants peuvent faire des choix comptables opportunistes car d'une part, ils peuvent être tentés d'augmenter le résultat de la firme si leur rémunération en dépend et d'autre part, ils peuvent avoir la volonté de réduire le risque d'être remplacés à cause d'une performance trop faible. En effet, selon Fama (1980)⁵¹, leur réputation sur le marché des dirigeants dépend de la performance de la firme.

La théorie positive de la comptabilité a été construite à partir de la théorie de l'agence qui constitue son premier pilier. La théorie de l'agence analyse la firme comme « une fiction légale », nœud d'un ensemble de contrats passés entre des acteurs rationnels, guidés par la maximisation de leur intérêt personnel. La vie de la firme est régie par des activités qui reposent sur des contrats et des relations de mandat. L'asymétrie de l'information entre les différents agents et leurs mandants nécessite la mise en place de processus de contrôle pour limiter le comportement

⁴⁸ **B. RAFFOURNIER**, « La théorie positive de la comptabilité: une revue de littérature », *Economie et Sociétés, Série Sciences de Gestion*, n°16, Novembre 1990, pp. 137-166.

⁴⁹ **R.L. WATTS** et **J.L. ZIMMERMAN**, 1978, opus cité p. 67.

⁵⁰ **R.L. WATTS** et **J.L. ZIMMERMAN**, « Positive Accounting Theory », *New York : Prentice Hall, Englewoods Cliffs*, 1986.

⁵¹ **E.F. FAMA**, « Agency problems and the theory of the firm », *Journal of Political Economy*, Vol 88, n°2, 1980, pp. 288-307.

opportuniste des agents. Pour Jensen et Meckling (1976)⁵², les mesures comptables jouent un rôle déterminant dans le suivi des contrats ce qui place la comptabilité au cœur des relations d'agence.

A noter que l'analyse de la « boîte noire » par les théoriciens de l'agence conduit à la difficulté de pouvoir distinguer celle-ci. Dès lors, si la firme n'a pas de réelle existence, il n'y aurait pas lieu de distinguer ce qui se trouve à l'intérieur de ce qui se trouve à l'extérieur de la firme. La théorie de l'agence s'oppose donc aux coûts de transaction et à l'analyse de Coase qui confronte firme et marché, alors même que les deux théories ont pour base les asymétries d'informations.

Le deuxième pilier de la théorie positive de la comptabilité est la théorie économique de la réglementation (Posner, 1974)⁵³ qui appréhende le processus politique comme une compétition entre les individus pour maximiser leur intérêt. Selon Casta (2000)⁵⁴, « la théorie économique de la réglementation postule que la finalité des réglementations est d'effectuer des transferts de richesse, les nombres comptables (plus particulièrement, le bénéfice et les capitaux propres) étant utilisés comme argumentaire technique auprès des électeurs par les politiciens ».

Casta (2000) a fait une synthèse des hypothèses les plus importantes de la théorie positive de la comptabilité :

- « Le conflit d'intérêt entre les actionnaires et les créanciers : afin de se prémunir contre les transferts de richesse effectués au détriment des créanciers, les contrats de prêts incluent des clauses, formulées à partir de ratios comptables restreignant l'action des dirigeants. Ce raisonnement conduit à formuler l'hypothèse de la dette selon laquelle les entreprises endettées devraient privilégier les méthodes comptables augmentant le résultat ;

⁵² M. JENSEN et W. MECKLING, 1976, opus cité p.61.

⁵³ R.A. POSNER, « Theories of economic regulation », *Bell Journal of Economics and Management Science*, n°5, pp. 335-358.

⁵⁴ J.F. CASTA, « Théorie positive de la comptabilité », *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, *Economica*, 2000, pp. 1223-1232.

- Le conflit d'intérêt entre les actionnaires et les dirigeants : afin de limiter le comportement opportuniste des dirigeants, les entreprises leur accordent des plans d'intéressement aux résultats se référant généralement à des indicateurs comptables. Ce raisonnement conduit à formuler l'hypothèse de la rémunération selon laquelle les dirigeants comptables augmentent le résultat ;
- Les relations avec l'environnement politique : afin de limiter le risque d'émergence de réglementations fiscales ou administratives et de ne pas attirer de concurrents dans le secteur, les grandes entreprises réduiraient leur visibilité politique, recherchant le profil le plus neutre dans leur rapport avec le grand public ou la classe politique. Ce raisonnement conduirait à formuler l'hypothèse selon laquelle les grandes entreprises choisissent en priorité les méthodes comptables privilégiant le résultat ».

Ainsi, dans la théorie positive de la comptabilité, l'information comptable a pour but principal de fournir des éléments quantitatifs permettant de s'assurer que les engagements explicites et implicites (les contrats) ont été respectés. La comptabilité est donc au cœur de la transparence des marchés financiers.

2.5 – La comptabilité créative

Certains auteurs considèrent que « l'information financière est fréquemment publiée de manière biaisée de telle sorte qu'elle ne permette pas aux investisseurs d'avoir une connaissance exacte de la situation financière des firmes et le lissage des résultats représenterait un cas particulier de manipulation. » (Chalayer, 1995)⁵⁵

Pochet (1998)⁵⁶ définit la manipulation comptable comme une interprétation délibérée dans le processus d'élaboration de l'information comptable aux fins de réaliser un gain personnel. Pour Chalayer (1995), un comportement opportuniste de la part du dirigeant peut se traduire par une manipulation des résultats afin d'augmenter sa rémunération tout en respectant des principes comptables généralement admis et sous-jacents au calcul des résultats.

⁵⁵ **S. CHALAYER**, « Le lissage des résultats : éléments explicatifs avancés dans la littérature », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 1, Vol. 2, Septembre 1995, pp. 83-104.

⁵⁶ **F. POCHET**, 1998, opus cité p. 67.

Les résultats obtenus par Breton et Chenail (1997)⁵⁷ montrent qu'une proportion importante d'entreprises s'adonnerait au lissage des bénéfices. Ils confirment également l'hypothèse selon laquelle certains secteurs industriels seraient plus sensibles au lissage que les autres.

La manipulation des états financiers peut se traduire par une gestion des résultats qui est devenue une préoccupation majeure due à la complexité croissante des états financiers. Schipper (1989)⁵⁸ définit la gestion des résultats comme « une intervention délibérée dans le processus de présentation de l'information financière dans le but de s'approprier des gains personnels ».

Pour Cormier et Magnan (1995)⁵⁹, « les dirigeants procèdent à la gestion des résultats lorsqu'ils veulent affranchir une entreprise d'obligations face à des contrats ou à des dettes (respect des clauses restrictives), éviter ou minimiser les coûts politiques (ou gagner des avantages politiques), protéger ou accroître leur richesse (boni fondé sur les résultats) ». Par ailleurs, De Angelo (1986)⁶⁰ a démontré que la gestion des résultats pouvait se manifester dans des situations de conflits d'intérêts entre dirigeants et actionnaires.

Comme le synthétisent Cormier, Magnan et Morard (1998)⁶¹, « la gestion stratégique des résultats peut se définir comme une intervention de la part de la direction d'une firme dans le processus de présentation de l'information financière en vue d'obtenir un gain au détriment d'autres parties ». La direction d'une entreprise peut être tentée tout aussi bien d'augmenter le bénéfice que le diminuer, la décision étant fonction des contrats implicites ou explicites auxquels la firme et sa direction sont parties prenantes.

Il est, cependant, nécessaire de préciser que la comptabilité créative n'est pas forcément perverse ou fallacieuse

⁵⁷ **G. BRETON** et **J.P. CHENAIL**, 1997, opus cité p. 48.

⁵⁸ **K. SCHIPPER**, « Commentary on earnings management », *Accounting Horizons*, 15, 4, Décembre 1989, pp. 91-102.

⁵⁹ **D. CORNIER** et **M. MAGNAN**, « La gestion stratégique des résultats: le cas des firmes publiant des prévisions lors d'un premier appel public à l'épargne », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 1, Vol. 1, Mars 1995, pp. 45-61.

⁶⁰ **L.E. DE ANGELO**, « Accounting numbers as market valuation substitutes: a study of management buyouts of public stakeholders », *The Accounting Review*, 61, Juillet 1986, pp. 400-420.

⁶¹ **D. CORNIER**, **M. MAGNAN** et **B. MORARD**, « La gestion stratégique des résultats: le modèle anglo-saxon convient-il au contexte suisse », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 4, Vol. 1, Mars 1998, pp. 25-48.

Raybaud-Turrillo et Teller (1997)⁶² considèrent que « la comptabilité créative peut être définie comme une technique de présentation des comptes annuels des sociétés permettant de donner la meilleure image possible des résultats et du bilan ». Les auteurs mettent en exergue le fait qu'on peut dire, avec B. Colasse (1997)⁶³, « qu'il serait erroné de croire que la réglementation et la normalisation rendent objectif le portrait comptable de l'entreprise. Elles expliquent seulement la façon dont il est peint. Par ailleurs, elles laissent aux préparateurs des comptes une marge de manœuvre à la fois indispensable et irréductible, marge de manœuvre qu'ils peuvent utiliser en fonction de considérations relevant de la politique financière ou de la politique de communication de l'entreprise ».

Si les mécanismes de la comptabilité créative, définie comme « l'ensemble des techniques, des options et des espaces de libertés laissés par les textes comptables qui, sans s'éloigner de la norme et des exigences de la comptabilité, permettent aux dirigeants d'une entreprise de faire varier le résultat ou de modifier l'aspect des documents comptables » (Gillet, 1998)⁶⁴, sont utilisés pour communiquer aux tiers une information de meilleure qualité, cette situation ne saurait être reprochée aux dirigeants. L'utilisation de la comptabilité créative n'est donc pas toujours la conséquence d'une volonté de truquer les comptes.

Mais, Malo et Giot (1995)⁶⁵ ont montré que les différentes pratiques aboutissent à faire du résultat « un concept très élastique pour les dirigeants ». Quant à Stolowy (2000)⁶⁶, il considère que « la comptabilité créative vise à modifier les comptes, essentiellement dans un souci d'amélioration, mais parfois dans un but de détérioration (...) ». Dans le même article, il définit la comptabilité créative comme « un ensemble de procédés visant à améliorer le niveau de résultat, dans un souci d'augmentation ou de minimisation, ou la présentation des états financiers, sans que

⁶² **B. RAYBAUD-TURRILLO** et **R. TELLER**, « Comptabilité créative », *Encyclopédie de Gestion*, Tome 1, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 1997, pp. 508-527.

⁶³ **B. COLASSE**, « Qu'est-ce que la comptabilité ? », *Encyclopédie de Gestion*, Economica, 1997, pp. 2715-2729.

⁶⁴ **P. GILLET**, « Comptabilité créative : le résultat comptable n'est plus ce qu'il était », *Revue Française de Gestion*, Novembre-Décembre 1998, pp. 83-94.

⁶⁵ **J.L. MALO** et **H. GIOT**, « L'élasticité du résultat selon les dimensions temps et espace », *Cahier de recherche du CEREGE*, IAE de Poitiers, n°147, Juin 1995.

⁶⁶ **H. STOLOWY**, « Comptabilité créative », *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, sous la direction de B. Colasse, Economica, Paris, 2000, pp. 157-178.

ces objectifs s'excluent mutuellement. Les procédés mis en œuvre s'appuient sur les choix offerts par la réglementation comptable ainsi que sur les faiblesses et les carences des textes comptables ou bien encore sur les divergences entre les règles françaises et les règles internationales, mais aussi sur des montages pour lesquels la comptabilité peut intervenir selon deux schémas opposés : la détermination de la traduction comptable d'une opération juridico-financière ou l'élaboration d'un montage juridico-financier dans un objectif de modification du résultat et des états financiers ».

L'existence de la comptabilité créative, c'est à dire, la fluctuation (ou lissage) du résultat engendré par des choix délibérés dans la politique comptable, brouille la perception de l'entreprise pour l'ensemble des acteurs économiques et en particulier pour les marchés financiers.

Le langage et la technique comptable ayant perdu leur simplicité originelle, les producteurs et les utilisateurs de la comptabilité recourent de plus en plus à des techniciens chargés d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des états financiers, autrement dit des réviseurs.

La mission du commissaire aux comptes a, par son origine légale, la spécificité propre qui consiste, au moins en partie, à répondre au besoin d'une information fiable non seulement au profit des organes internes de la société (les insiders) mais aussi de ses partenaires extérieurs (les outsiders). Mais même, si leurs rôles est limité à un seul « stakeholder » (ou à un groupe de « stakeholders »), les autres types d'auditeurs (externes ou internes) ont, eux aussi, pour mission de réduire la portée de la comptabilité créative.

Les « astuces » les plus fréquentes pour présenter ses comptes peuvent être regroupées en sept catégories :

- Présentation d'états financiers avantageux ou non réglementés : le plus courant consiste à présenter ses plans de développement suivant la méthode « Ebitda » qui correspond à un résultat avant intérêts, taxes, dépréciations et amortissements (son immense mérite est d'être presque toujours positive) ;
- Dopage du chiffre d'affaires : surtout en matière de télécommunication et d'Internet où les mises à disposition du réseau ou un simple contact sont

comptabilisés comme du chiffre d'affaires réel. Le groupe américain Global Crossing a ainsi comptabilisé 100 millions de dollars pour un échange de capacité avec ses concurrents sans qu'aucun flux monétaire ne soit constaté ;

- Jeu sur les périmètres : le plus courant consiste à inclure rétroactivement des changements de périmètre lors d'acquisition ou de fusion par le biais des comptes pro forma. Certains vont même jusqu'à prendre les résultats des entreprises acquises mais pas les dettes ;
- Charges minorées : certains investissements immatériels comme les dépenses de marketing ou de frais de recherche peuvent, sous certaines conditions, être immobilisés au lieu d'être enregistrés comme des charges ; Les contrats de crédit-bail sont des instruments utiles pour les organisations qui veulent réduire en apparence leurs frais de fonctionnement ;
- Provision à la demande : certains dirigeants arrivant à la tête d'une entreprise sont tentés de gonfler au maximum les provisions la première année, en reportant la faute sur leurs prédécesseurs et de façon à s'assurer un rapide rebond ensuite. D'autres, pour éviter de décevoir le marché financier, sont tentés d'utiliser toutes les subtilités de la comptabilité notamment en matière de titre où la qualification en titre de participation au lieu de valeur mobilière de placement permet d'éviter d'inscrire une moins-value ;
- Bilan transformé : de nombreux groupes ont eu recours à la déconsolidation de filiales qui par ce biais n'apparaissent plus que dans les engagements hors bilan. Les risques et l'endettement semblent en apparence avoir diminué comme ce fut le cas dans l'affaire Enron où 800 filiales aux îles Caïmans avaient été créées pour y transférer les dettes. Certaines sociétés vont encore plus loin en annonçant la cession de filiales avec crédit au vendeur et en l'enregistrant comme une vente réelle sans prendre en compte le crédit dont ils ont la charge ;
- Artifices sur les fonds propres : Les instruments financiers notamment exotiques peuvent dans certains cas être analysés soit comme des crédits soit comme des fonds propres.

Si la théorie de l'agence et de la comptabilité positive ont une valeur explicative forte dans l'existence des missions d'audit, l'auditeur a également un rôle en matière de limitation des asymétries post-contractuelles. Ainsi, après avoir analysé l'asymétrie

informationnelle post contractuelle et en reprenant la classification de Holmstrom et Hart (1985)⁶⁷, il convient d'étudier les asymétries existantes avant la conclusion d'un contrat (ou pré contractuelles) et de positionner l'auditeur au sein de cette problématique.

3 – L'auditeur et l'asymétrie informationnelle pré-contractuelle

Si l'essentiel du travail de l'auditeur est de réduire les asymétries informationnelles post-contractuelles, sa fonction et ses missions engendrent qu'il puisse agir comme un moyen de lutter contre les asymétries informationnelles pré-contractuelles. Pour ce faire et afin de réduire celles-ci, l'auditeur devient lui-même un producteur d'informations.

Dans ce cadre, l'existence même des auditeurs se trouve justifiée par leur capacité à produire de l'information. En effet, l'asymétrie informationnelle est antérieure au contrat, et l'auditeur cherche à réduire celle ci dans le but de permettre l'engagement contractuel. C'est notamment le cas pour les audits réalisés à la demande des banques ou les audits de rachat d'entreprise.

L'échange d'informations est une composante essentielle de l'existence du marché. L'information en provenance de l'une des parties est sujette à caution. Aussi, dans les cas où l'information directe est difficile, voire impossible à obtenir, l'intervention des auditeurs est bien souvent nécessaire. Ceux-ci vont rechercher l'information interne à laquelle une des parties ne peut pas, a priori, accéder aisément.

Dans un modèle où l'information se ferait uniquement par les prix, les acheteurs potentiels se trouvent classiquement divisés en deux catégories génériques :

- La première est constituée des détenteurs d'informations privilégiées concernant l'entreprise telle que les salariés ou les dirigeants ;
- La seconde est composée, a contrario, par ceux qui n'ont aucune information particulière et dont le seul choix est de calquer leurs positions sur les prix anticipés par le premier groupe.

⁶⁷ O. HART et B. HOLMSTROM, 1985, opus cité p. 60.

Malgré son incomplétude (le modèle ne connaît que l'information par les prix), ce modèle est tout à fait adapté aux actifs financiers (et notamment les sociétés cotées). En effet, les marchés ne peuvent être parfaitement efficaces. L'information sur les prix d'une société est coûteuse et l'auditeur a, dans ce contexte, pour but de réaliser un contrôle sur la réalité de la valorisation de la firme.

Plus encore, si on écarte une information émanant des prix, les partenaires de l'entreprise souffrent d'un écart d'informations qui transcende la simple barrière interne – externe, puisque au sein de ces différents groupes des asymétries existent également. Pour Clarkson (1995)⁶⁸, ces partenaires de l'entreprise sont les parties qui encourent un risque par rapport aux produits des activités de la firme.

Le rôle de l'audit, dans les cas d'asymétrie informationnelle précontractuelle, n'est pas à négliger puisqu'il permet, par son contrôle des états financiers, d'éclairer le marché et contribue ainsi à l'existence même du marché. Cette analyse rejoint les travaux de Titman et Trueman⁶⁹ qui, en contrôlant l'impact de la qualité des cabinets d'audit et des banques d'affaires chargées des introductions en bourse, ont démontré que le choix de certains cabinets d'audit a valeur d'indicateur fort pour l'évaluation de la société.

Au regard de ces asymétries informationnelles, l'auditeur apparaît comme une interface capable d'en limiter les effets. Ce rôle de réducteur d'asymétrie informationnelle est souvent lié, soit à son expertise dans le décodage des signaux émanant de l'entreprise pour en tirer une information privilégiée, soit à son rôle de pur « monitoring cost ». Ainsi, le rôle de l'expert comptable est déterminant dans l'accompagnement de la transmission d'une entreprise même si aucun monopole ne lui est garanti. En effet, si les cabinets de fusion acquisition ne sont pas inscrits à l'ordre des experts comptables, ils sont très souvent liés à cette profession :

- Soit par leur appartenance à un réseau de grands cabinets d'audit internationaux ;
- Soit ont à leur tête et en leur sein des experts comptables.

⁶⁸ **M.B.E. CLARKSON**, « A stakeholder framework for analyzing corporate social performance », *Academy of Management*, Hiver 1995, pp. 128-140.

⁶⁹ **S. TITMAN** et **B. TRUEMAN**, « Information quality and the valuation of new issues », *Journal of accounting and economics*, Juin 1986, pp. 159-172.

De surcroît, la plupart des audits d'acquisition sont réalisés par des experts comptables, notamment pour les entreprises de petite et moyenne taille. D'ailleurs, sa mission s'inscrit dans les normes internationales sous le vocable «procédure convenue ». Elle donne également lieu à l'élaboration d'une lettre de mission et d'un rapport détaillé. Devant les risques d'une acquisition et en vue de réduire au minimum les asymétries informationnelles à l'origine de ces risques, le recours à un auditeur est nécessaire.

Dans cette optique, l'auditeur va se baser sur les diligences normales d'investigation (prônées par les ordres professionnels) afin de réaliser sa mission. Mais son rôle, dans l'accompagnement de son client ne se limite pas à cela, l'auditeur doit non seulement planifier et réaliser sa mission en fonction du calendrier de la négociation mais aussi examiner :

- Les risques inhérents à la société cible et toute l'attention portée sur la sincérité des comptes, sa précarité financière, sa baisse de rentabilité, les risques fiscaux, les impacts sociaux, la fragilité du fonds de commerce, les insuffisances de l'outil industriel, les incertitudes attachées à la propriété ou à la jouissance des actifs, les engagements hors bilan, les risques liés à l'environnement, les risques pénaux ;
- Les risques fiscaux liés à l'opération concernant les droits d'enregistrement, sur l'insuffisance de prix, la requalification de la cession de contrôle, les risques spécifiques à l'ingénierie de reprises tels que les abus de droit et actes anormaux de gestion;
- Les impacts sociaux tels que les écueils de la consultation préalable du comité d'entreprise, les risques de contestation du personnel, le conflit de convention en cas de fusion, le choix délicat du dirigeant, le maintien du vendeur ou la recherche d'un successeur.

Dès lors, il est nécessaire pour l'auditeur de s'interroger sur la crédibilité des auditeurs de l'entité cible (et notamment de leurs indépendances) puisque de celle-ci dépend en partie sa capacité à réduire réellement les risques d'anti-sélection.

Après ces analyses mettant en exergue l'utilité théorique de l'auditeur (dans la relation d'agence et dans la réduction des asymétries pré contractuelles) et suite à des carences observées dans les comportements réels de celui-ci, il convient d'étudier les fondements théoriques sous-jacents aux manquements relevés. (autrement dit, il convient d'analyser la demande et l'offre d'indépendance de l'auditeur financier)

**DEUXIEME CHAPITRE :
L'INDEPENDANCE DES AUDITEURS
FINANCIERS : CLE DE VOUTE DE LA
PROFESSION**

Après avoir montré le rôle de l'auditeur financier et, par conséquent la place de l'indépendance au sein même du rôle de l'auditeur financier, il est nécessaire de situer cette notion par rapport à son comportement et aux besoins en la matière. L'indépendance est une obligation fondamentale, un principe essentiel du comportement de l'auditeur financier en raison du besoin qu'il a d'être et de paraître indépendant. Mais son comportement peut être totalement différent. Il existe une véritable dichotomie entre le besoin et l'offre d'indépendance des auditeurs financiers qu'il convient d'apprécier après avoir défini la notion même d'indépendance. Ainsi, après avoir placé l'indépendance au centre des relations d'audit, il convient, à présent, d'être plus précis et de la définir, puis d'analyser la demande (ou les besoins) et l'offre (les comportements) d'indépendance des auditeurs financiers externes.

SECTION 1 – Approche de la notion d'indépendance

Le terme indépendance a pour origine le préfixe in et le nom dépendance. Ce mot, dont la première apparition remonte à 1630, se trouve donc, être une négation de la dépendance.

Les deux définitions, attachées à ce mot, correspondent à des paradigmes antinomiques en relation directe avec la conception des relations humaines. Ainsi, suivant les auteurs, l'indépendance peut être conçue comme :

- L'état d'une personne indépendante ;
- L'absence de relation de dépendance.

Ces deux définitions, bien loin d'être de simples nuances rhétoriques, induisent des différences fondamentales dans l'approche de cette notion.

La première notion fait de l'indépendance un état alors que la seconde en donne un aspect dynamique, la fait dépendre d'une situation. L'indépendance ne se réfère plus à une simple notion d'état mais peut évoluer en fonction et au gré des relations entre les différentes « forces » en présence. L'indépendance se conçoit alors comme un fragile équilibre et non plus comme un état immuable et permanent.

Derrière cette différence étymologique se cache, donc, une différence sémantique.

Pour analyser l'indépendance, le recours à des paradigmes est souvent nécessaire. Ceux-ci correspondent à des notions théoriques représentant des individus totalement libres de toutes les contingences existantes ou pouvant exister et ce, dans le but d'en extraire les mécanismes à l'origine des choix moraux. Toutefois, il ne convient pourtant pas de nier ces contingences et de considérer, à l'instar de Rawls (1987)⁷⁰, l'individu « indépendamment des contingences de la nature ». L'individualité de l'homme ne peut, en aucun cas, être isolée de ces contingences.

Il est intéressant également de noter que ces théories demeurent fidèles aux cadres classiques de l'économie libérale. A savoir :

- Des individus soucieux de promouvoir leurs propres intérêts ;
- Une forte rationalité des individus.

Les éléments exposés ci après constituent de vrais paradigmes et, s'ils n'ont pas d'application pleine et entière, constituent la base même de toutes les réflexions sur l'indépendance.

1 - L'analyse de l'indépendance comme un état stable

L'indépendance comme un état, est souvent l'œuvre des théories contractualistes avec notamment deux personnages types : l'observateur idéal et l'agent idéal (Gauthier, 1986)⁷¹.

1.1 – L'observateur idéal

L'indépendance, dans sa première version, s'apparente à un homme idéal : « l'observateur idéal » capable de connaître un détachement complet envers les construits sociaux qu'il évalue. En qualité d'observateur, il enregistre parfaitement ce qu'il observe, sans toutefois évaluer. Son détachement lui permet d'ôter toute base à

⁷⁰ D. GAUTHIER, « Morale et contrat : recherche sur les fondements de la morale ou morals by agreement », *Mardaga*, 1986, p. 293.

⁷¹ D. GAUTHIER, 1986, opus cité p 81.

partir de laquelle il pourrait effectuer un choix. Ainsi il se refusera même à sélectionner les principes d'interaction, maximisant les utilités des personnes concernées, puisqu'il s'agirait de dépasser le statut d'observateur. L'observation est donc, pour cet agent, totalement neutre vis à vis de la satisfaction et de la frustration, de la maximisation et de la minimisation de l'utilité.

L'indépendance est donc une caractéristique propre de ce personnage, un état indépendant des attentes et interactions des autres personnages.

Bien évidemment, si une telle personne ne peut exister sous une forme pure, car trop caricaturale, cette analyse est souvent utilisée quand il est fait appel à la distinction entre indépendance et objectivité.

L'objectivité est définie originellement comme la qualité de ce qui existe indépendamment de l'esprit, ou autrement dit, la qualité de ce qui donne une représentation fidèle de l'objet. Toutefois, au vingtième siècle, cette définition s'est dénaturée et transformée en la qualité de ce qui est exempt de partialité, de préjugé mais aussi l'attitude d'esprit d'une personne objective, impartiale.

La notion d'objectivité s'est donc transformée d'une qualité d'impersonnalité à un état d'impartialité. Ainsi, sans entrer dans un débat sémantique, l'objectivité est le synonyme le plus proche de l'indépendance considérée comme état statique. L'indépendance est alors, suivant cette analyse, un positionnement originel, peu ou pas contrôlable, sans cause exogène et lié uniquement à la capacité endogène de tout individu d'être ou pas impartial.

Force est de constater la proximité de l'observateur idéal avec la conception aristotélicienne de l'éthique des vertus. Un individu vertueux, s'il recherche le bien des autres, ce qui n'est pas une caractéristique de l'observateur idéal, conservera à l'instar de ce dernier cette attitude, même si son propre intérêt est menacé.

Les limites de cette théorie sont évidentes mais pour autant cette conception est loin d'être désuète. C'est même une des explications les plus courantes de la perte d'indépendance de l'auditeur alors même que la théorie du point archimédien est peu usitée.

1.2 – le point archimédien : la seconde théorie de l'impartialité

Le point archimédien est la seconde théorie de l'impartialité visant à considérer, cette fois, l'indépendance non pas comme un état stable mais comme une capacité morale de façonner la société. En cela, le positionnement de ce personnage théorique est antagoniste à celui de « l'observateur idéal ».

Dans la théorie morale, le point archimédien est la position qu'un individu doit occuper s'il veut que ses décisions possèdent la force morale nécessaire pour gouverner le monde moral. Ce principe a un impact certain et direct en matière d'indépendance.

Dans cette théorie, « L'agent idéal » est impartial non pas par le fait qu'il n'a aucun intérêt pour les individus concernés par ce choix mais, dans le sens, qu'il leur porte un intérêt égal. Un tel individu doit manifester un intérêt pour ses interactions avec les autres, ce qui le conduit à choisir parmi un ensemble de structures sociales possibles, mais sans avoir conscience que cet intérêt est nécessairement impartial.

Par définition, cet être se trouve au centre des principes de justice et est capable de juger la structure à la base de la société.

Archimède affirmait pouvoir déplacer la terre à condition de posséder un levier suffisamment long et un point d'appui. Dans la théorie morale, le point archimédien est la place à partir de laquelle un individu a la capacité morale de façonner la société. Mais ce point est toujours caractérisé par un individu, car ce sont ses caractéristiques intrinsèques et non les circonstances extérieures qui lui donnent cette force morale.

« L'agent idéal » est ainsi parfaitement informé, non pas sur ses propres préférences mais sur les capacités, les préférences et les circonstances humaines en général. Cette position lui impose de parvenir à une structure sociale se confondant avec celle de la société juste.

Le but de « l'agent idéal » est, pourtant comme tout agent, de maximiser son intérêt mais la spécificité de celui-ci est d'être confondu avec cette égalité. La structure sociale choisie rationnellement par cet individu, se confond avec l'impartialité.

En effet, bien qu'il ne puisse s'identifier à personne, chacun peut s'identifier à lui.

Néanmoins, en recherchant son utilité maximale, il n'est pas conscient des circonstances particulières de son action, des capacités spéciales qui lui permettent d'agir et des préférences particulières qui le motivent.

Il a donc une parfaite connaissance des individus autres que lui-même, de leurs capacités et de leur utilité. Il a également une connaissance de l'ensemble des structures sociales effectivement réalisables, des rôles individuels définis par chacune d'elles, de l'influence de ces structures et du rôle des circonstances particulières sur le développement des capacités et des intérêts.

Ainsi, « l'agent idéal » est le mieux placé pour réaliser des arrangements et des choix judicieux en raison de sa connaissance sur la manière dont les préférences, les capacités et les circonstances peuvent s'ajuster dans un cadre effectivement réalisable.

L'indépendance de l'agent idéal se manifeste donc dans le caractère pleinement représentatif de son choix, ce qui le différencie totalement de « l'observateur idéal » qui n'en effectue aucun.

Ces définitions souffrent de nombreuses critiques et principalement celle de ne pas être en phase avec la réalité (de n'être que des paradigmes). En effet, les causes exogènes ne peuvent pas être ainsi rejetées. La simplicité apparente de telles analyses n'est pas à même de pouvoir contribuer de façon significative aux explications concernant la diversité des pertes d'indépendance.

Toutefois, la Fédération Européenne des Experts-comptables se réfère encore à une « indépendance d'esprit », proche de l'impartialité et certaines études philosophiques (Langenderfer et Rockness, 1989)⁷² admettent une fusion des notions d'impartialité et d'indépendance.

⁷² **H.Q. LANGENDERFER** et **J.W. ROCKNESS**, « Integrating ethics into the accounting curriculum : issues, problems, and solutions », *Issues in Accounting Education*, Vol 4, n°1, Printemps 1989, pp58-69.

2 – L'analyse de l'indépendance comme un équilibre instable

La seconde définition est plus explicative. Deux angles d'analyse théorique différentes peuvent être citées : une analyse en terme de configuration évolutive et l'analyse de Thomas Hobbes concernant le fondement du droit. (Gauthier, 1986)⁷³

2.1 – L'analyse de Thomas Hobbes

Thomas Hobbes (1588 - 1679) est un philosophe et théoricien politique, fondateur de l'empirisme philosophique anglais basé sur une morale utilitariste. Théoricien de l'absolutisme, Hobbes soutient que l'Etat a pour origine un contrat par lequel les hommes, livrés dans l'état de nature à une violence effrénée, abandonnent tous leurs droits entre les mains d'une autorité une et despotique, qui est la seule source de la propriété, de la justice et des valeurs morales.

Hobbes fait, donc, appel à un « propriétaire idéal », une sorte de divinité qui peut déterminer les conditions dans lesquelles interagissent ses créatures.

Celui-ci a un droit préalable sur ses créatures et cherche à protéger celui-ci.

Sa puissance entraîne donc un alignement des individus à la recherche de maximisation de leur utilité sur ses exigences. Hobbes voit donc la puissance comme fondement du droit. L'indépendance semble donc un impératif uniquement si elle fait partie intégrante du projet du « propriétaire idéal » et cela dans le but de garder son pouvoir. Le choix de l'indépendance est donc réalisé par la puissance suprême et les individus, s'ils veulent pouvoir perdurer, doivent à terme se conformer à sa volonté.

L'indépendance ne semble possible, que si la puissance le décide, entraînant des individus dans cette voie. Ces individus auront alors à privilégier leur indépendance afin de maximiser leur utilité. Cette analyse a, pour illustration la plus importante, les principes d'indépendance imposés à certains auditeurs notamment les auditeurs légaux par la puissance publique. Ainsi, les pouvoirs publics ont, pour assurer leur assise, besoin d'une information financière sécurisée.

⁷³ D. GAUTHIER, 1986, opus cité p. 81.

La puissance publique joue, dès lors, comme un « deus ex machina », poussant à la spécialisation de certains professionnels en vue de sécuriser le marché (tel que le commissaire aux comptes). Dès lors, l'auditeur apparaît comme un agent utilitariste du système capitaliste puisque la puissance cherchera par son biais à atteindre le plus grand bien pour le plus grand nombre en vue de corriger certains défauts du système précité.

En vue de maximiser leur utilité, les auditeurs se voient imposer des contraintes, de plus en plus drastiques, concernant leur indépendance et leurs relations avec l'ensemble des « stakeholders ». Toutefois, ces mesures sont imposées avec l'assentiment général de la profession.

Si cette analyse convient d'ailleurs très bien à la naissance et à l'évolution du commissariat aux comptes, de nombreux auteurs refusent de voir dans la puissance la source du droit. De plus, si le recours à des individus idéaux permet d'éclairer les choix sous l'angle de l'activité morale et de l'idéal d'impartialité qui la sous-tend, il n'en demeure pas moins qu'il s'agit de simplifications dont le but est de clarifier des notions d'une extrême complexité.

Une autre limitation aux personnages idéaux est la référence constante à la rationalité et à la maximisation. Les théories moralistes ont pour origine des modèles présupposant une rationalité parfaite et non pas limitée conformément à l'apport de Simon (1960)⁷⁴. Les intervenants de ces modèles conservent donc les hypothèses standards de la rationalité :

- Chaque partie cherche à maximiser son utilité ;
- Chaque partie anticipe rationnellement les effets des différentes interactions sur ses résultats futurs.

Enfin et surtout, les analyses issues de ces modèles sont imprégnées par un trop grand volontarisme, bien naturel, pour des théories contractualistes. L'intégration d'apports de théorie déterministe et volontariste permettrait de dépasser ce clivage idéologique.

⁷⁴ **H. SIMON**, 1960, opus cité p. 62.

2.2 – L'analyse en terme de « configuration évolutive »

Contrairement aux théories précédentes, l'analyse en terme de configuration évolutive laisse une place importante aux causes exogènes.

L'indépendance est alors le lieu d'interdépendances multiples entre causes endogènes et exogènes.

Gaa (1992)⁷⁵ est un des précurseurs de ces études. L'indépendance de l'auditeur apparaît comme une construction sociale, sujette à des combinaisons de croyances, d'émotions et de préjugés. Le réviseur n'est déjà plus un personnage neutre, honnête et libre de conflits d'intérêts.

En s'inspirant du modèle dynamique de Lentz (1981)⁷⁶, on peut analyser l'indépendance comme un « gestalt » qui, partant d'une position initiale, se modifie par l'effet des causes exogènes et endogènes. Il s'agit d'une variante de la théorie des forces opposées.

L'indépendance est alors plus complexe que l'objectivité qui n'est issue que de l'individu. L'indépendance est donc autant liée à l'environnement qu'à l'acteur mais également à l'équilibre de ces deux facteurs. L'environnement est à la fois déterminant et déterminé. De même, la structuration de l'acteur est à la fois une construction sociale et un contexte contraignant.

L'indépendance est alors dans un équilibre précaire variable selon le coaligement d'un instant donné, qui, loin d'être anarchique, serait conforme à la théorie de la « force d'impulsion » de Miller et Friesen (1980)⁷⁷.

Dés lors et suivant cette théorie, une tendance dans une catégorie de variables entraîne des impulsions cohérentes dans les autres variables. La tendance se renforce ainsi par apport mutuel des variables et impulse une certaine continuité dans l'indépendance ou la dépendance du sujet.

⁷⁵ **J.C. GAA**, « The auditor's role : The philosophy and psychology of independence and objectivity », *Symposium Deloitte and Touche/université du Kansas sur les problèmes de l'audit*, 1992, pp. 7-43.

⁷⁶ **R.T. LENTZ**, « Determinants of organizational performance : an interdisciplinary review », *Strategic Management Journal*, 2/2, Avril - Juin 1981.

⁷⁷ **D. MILLER** et **P.H. FRIESEN**, « Momentum and revolution in organisational adaptation », *Academy of Management Journal*, 23/4, décembre 1980, pp. 55-65.

L'indépendance s'acquiert donc par un processus d'entraînement construit autour de trois variables principales : l'expérience, la formation et l'usage.

Une telle analyse permet de combiner les explications issues des approches déterministe et volontariste. Elle permet aussi de dépasser les différents niveaux d'analyse de l'indépendance étudiée. L'analyse de ces orientations est d'ailleurs déjà classique et synthétisée par Astley et Van de ven (1983)⁷⁸ :

		ORIENTATION	
		DETERMINISTE	VOLONTARISTE
NIVEAU D'ANALYSE	MACRO (population ou réseau d' organisations)	Approche "sélection naturelle"	Approche "action collective"
	MICRO (organisation individuelle)	Approche "systémique / structurelle"	Approche "choix stratégique"

Tableau n°1 : Typologie des approches en Sciences de Gestion (Source : W.G. Astey et A.H. Van de ven, 1983)

Ainsi, l'analyse en configuration évolutive permet de dépasser le débat entre les théoriciens de l'actionnisme et de la contingence qui n'est en fait que l'application aux sciences de gestion d'un clivage transversal des disciplines scientifiques : le volontarisme et le déterminisme. Dès lors ceci permet de dépasser les limites communes aux deux théories :

- Faible homogénéité entre les deux approches ;
- Incomplétude de chaque théorie ;
- Réductionnisme.

⁷⁸ W.G. ASTLEY et A.H. VAN DE VEN, « Central perspectives and debates in organization theory », *Administrative Science quaterly*, Vol 28, 1983, pp. 245-275.

Une telle définition de l'indépendance réalise un quasi-consensus de la part des chercheurs (Mautz et Sharaf, 1961⁷⁹ ; Nichols et Price, 1976⁸⁰ ; Rittenberg, 1977⁸¹ et Watts et Zimmerman, 1977⁸²). L'indépendance se définit comme la capacité de résistance de l'auditeur aux pressions et non comme un état d'esprit, toujours difficile à apprécier. Pour Mautz et Sharaf (1961), l'indépendance est définie « comme la capacité de résistance de l'auditeur aux pressions des dirigeants de l'entreprise »⁸³ Mais, c'est Simon (1960)⁸⁴, qui donne de l'indépendance, la définition la plus complète : « l'attitude d'esprit caractérisée par l'intégrité et une approche objective d'un travail professionnel. L'intégrité est l'état d'une personne dont la vertu n'est pas entamée et l'objectivité est l'état d'une personne qui examine et qui juge de manière impartiale. »

La définition de l'indépendance comme une approche négative de la dépendance est aussi celle retenue par le rapport Bouton (2002)⁸⁵ qui considère qu'un « administrateur est indépendant lorsqu'il n'entretient aucune relation de quelque nature que ce soit avec la société, son groupe ou sa direction, qui puisse compromettre l'exercice de sa liberté de jugement. »

Bazerman, Morgan et Loewenstein (1997)⁸⁶, quant à eux, donne la définition suivante de l'indépendance : « capacité de l'auditeur à porter des jugements objectifs, libres et affranchis de toute influence que les autres parties ou faits pourraient exercer »

En synthèse, la définition de l'indépendance retenue peut être calquée sur celle de Louis Menard⁸⁷ c'est-à-dire « un état d'esprit et des circonstances qui font qu'il est

⁷⁹ **R.K. MAUTZ** et **H.A. SHARAF**, 1961, « The philosophie of auditing », *American Accounting Association*, 1961.

⁸⁰ **D.R. NICHOLS** et **K.H. PRICE**, « The auditor-firm conflict: an anaysis using the concepts of exchange théory », *The Accounting Review*, Avril 1976, pp. 335-346.

⁸¹ **L. RITTENBERG**, « Auditor independance and systems design », *Institute of Internal Auditors New-York*, 1977.

⁸² **R.L. WATTS** et **J.L. ZIMMERMAN**, 1978, opus cité p. 67.

⁸³ **R.K. MAUTZ** et **H.A. SHARAF**, 1961, opus cite p. 89.

⁸⁴ **H. SIMON**, 1960, opus cité p. 62.

⁸⁵ **D. BOUTON**, « Pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées », *MEDEF AFEP-AGREF*, 23/09/2002.

⁸⁶ **M.H. BAZERMAN**, **K.P. MORGAN** et **G.F. LOEWENSTEIN**, « The impossibility of auditor independance », *Sloan Management Review*, Été 1997, pp. 89-94.

⁸⁷ **L. MENARD**, « Indépendance », *Dictionnaire de la Comptabilité et de la Gestion Financière*, 2^{ième} édition, 2004, p. 608.

raisonnable d'espérer d'une personne qu'elle évaluera une situation d'une façon impartiale et qu'elle prendra une décision ou formulera une opinion en ne s'appuyant que sur des critères objectifs »

Il convient de remarquer que la question de l'indépendance n'apparaît dans le débat que dans la mesure où l'on abandonne l'idée d'un marché concurrentiel parfait. En effet, dans un tel marché la déontologie et la morale sont inutiles. Ainsi, si une harmonie naturelle est possible à obtenir par l'action du marché, il n'y a aucune raison à recourir à une harmonie artificielle au travers de la morale.

Dans l'optique classique, la liberté laissée par le marché est liée à la recherche de la maximisation du profit. Celle-ci induit qu'aucune contrainte n'a sa place puisque l'optimum va être atteint par le simple jeu de l'offre et de la demande.

SECTION 2 – Le besoin d'indépendance : la demande d'indépendance

L'indépendance est nécessaire à l'ensemble des auditeurs et constitue un point commun à l'ensemble des métiers de l'audit. Toutefois, au regard de leurs rôles, l'indépendance des différentes catégories d'auditeurs financiers (commissaire aux comptes, expert-comptable et auditeur interne) n'est pas identique. Autrement dit, l'auditeur est au service d'une demande d'indépendance en fonction de sa mission. Après avoir analysé les différents critères du besoin d'indépendance, il est important de pouvoir tirer une modélisation de ce besoin.

1 – Les critères d'analyse du besoin d'indépendance

L'IFAC a récemment révisé son code éthique (application en 2006). Ce cadre conceptuel s'applique à tous les professionnels comptables et rappelle la nécessité pour ceux-ci de travailler en conformité avec les cinq principes fondamentaux de déontologie. (intégrité, objectivité, compétence professionnelle et diligence, confidentialité, comportement professionnel). Toutefois, le besoin d'indépendance est fonction de plusieurs facteurs et notamment de l'implication de l'auditeur dans l'entité auditée et de l'exécution auprès de celle-ci de missions de conseils. Ces deux points sont abordés successivement.

1.1 – Les degrés d'internalité

Le statut juridique de l'auditeur varie suivant son implication au sein ou en marge de l'organisation et les règles juridiques qui régissent sa profession.

1.1.1 – La distinction entre activité libérale et activité salariée

Les différents types d'auditeurs : internes, experts-comptables et commissaires aux comptes ont tous un besoin variable d'indépendance lié à leur rôle et à leur statut.

Les auditeurs externes exercent sous forme de profession libérale alors que les auditeurs internes sont des salariés.

Or, l'indépendance est le privilège fondamental des professions libérales⁸⁸. Celle-ci a pour corollaire l'engagement de sa personnalité donc de sa responsabilité. C'est pourquoi, il est impératif que celui qui choisit doit le faire librement et qu'il ne puisse ni se récuser ni porter devant une instance étrangère une question qui lui a été posée.

Lors de la séance inaugurale du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables du 9 février 1946, le président Cajolle affirmait que « le programme interne découle de la devise de la profession : Sciences, Conscience et Indépendance (S.I.C.). Or l'indépendance est le privilège qu'il est nécessaire de sauvegarder et auquel les professions libérales sont le plus attachées »⁸⁹.

Le commissaire aux comptes a, par la nature légale de sa mission, une obligation d'indépendance encore plus forte. Le besoin d'indépendance d'une mission de commissariat aux comptes est donc très prononcé. Il doit veiller à rester indépendant et à paraître indépendant afin de pouvoir exercer pleinement sa mission envers l'ensemble des « parties prenantes » de l'entité auditée.

L'auditeur interne est lui lié par un contrat de travail c'est à dire soumis à un lien de subordination juridique. L'auditeur appartient au personnel de l'entreprise alors que l'auditeur externe est juridiquement indépendant.

Les auditeurs internes sont donc soumis à un dilemme⁹⁰. La prévention et la détection des fraudes font partie de leurs attributions puisque les normes demandent d'étayer tout risque de fraude et d'alerter la direction générale alors même qu'ils sont soumis à l'obligation de prudence dans l'utilisation d'informations confidentielles pendant leurs missions.

Le lien de subordination inhérent à tout contrat de travail n'exonère pas de la responsabilité pénale. La jurisprudence reconnaît au salarié le droit de s'opposer à un ordre illégal. L'auditeur interne, plus que tout autre salarié, et comme tout citoyen

⁸⁸ ANONYME, « P CAJOLLE, sa vie, Son oeuvre », 1955.

⁸⁹ ANONYME, 1955, opus cité p. 92.

⁹⁰ ANONYME, « Le blues de l'auditeur interne », *La Tribune*, 15/03/2000, p. 22.

se doit de refuser de commettre un délit même si la fragilité de l'exécutant peut constituer un facteur atténuant.

Or, contrairement au Royaume-Uni et aux Etats-Unis, où la législation protège les employés, auditeurs ou non, qui font des révélations en matière de fraude pour autant qu'ils soient de bonne foi, en France la dénonciation n'est pas une obligation sauf en matière de crimes. De même, certaines entreprises anglo-saxonnes ont créé des procédures d'alerte (compliance hot line) qui permettent aux salariés de dénoncer les pratiques non-conformes aux lois et règles internes. En France, la Commission nationale de l'informatique et des libertés (Cnil) a émis en mai 2005, une réserve de principe concernant ces dispositifs de révélation au regard de la loi du 6 janvier 1978. Elle considère qu'il existe d'autres moyens qui garantissent la conformité aux lois et règlements et notamment le rôle d'alerte des commissaires aux comptes. Ainsi avant d'alerter toutes les institutions extérieures, mieux vaut se retourner vers les organes internes de l'organisation.

Il apparaît donc essentiel que l'entreprise dispose de règles claires et écrites.

La meilleure des solutions, pour favoriser l'indépendance, est alors de rattacher directement l'auditeur interne à la direction générale de l'entreprise, au comité d'audit ou au Président.

Mais en tout état de cause, l'indépendance entre auditeur externe et auditeur interne ne peut être de même nature en raison même de leur statut juridique et du besoin d'indépendance requis. En effet, l'internalité engendre une diminution du besoin d'indépendance qui se traduit parfaitement dans les règles professionnelles.

1.1.2 – Les normes juridiques des professions

Si le besoin d'indépendance est omniprésent, il connaît des degrés différents, comme en témoignent les normes professionnelles.

1.1.2.1 – Les normes de l'I.F.A.C.I.

L'audit interne est en pleine mutation. De nombreuses voix (Renard, 2000)⁹¹ se font entendre en vue de transformer le principe d'indépendance, non seulement en une

⁹¹ J. RENARD, 2000, opus cité p. 18.

indépendance par rapport aux sujets audités et une pratique volontariste de l'objectivité, mais également envers le management. Dans cette optique, l'auditeur interne agirait indépendamment de la direction. Il s'autosaisirait sans incitation de la part de la direction et aurait un choix entier quant à ses investigations à accomplir. Toutefois l'indépendance n'a pas encore, en pratique, atteint ce niveau et la préparation de l'ordre de mission, qui lui est signifié, constitue déjà un progrès notable.

L'indépendance de l'auditeur interne est donc plus souvent conceptualisée comme une indépendance envers la fonction auditée (qui lui confère une liberté d'action et de communication). Le rattachement à la direction générale est également considéré comme un élément important de son indépendance.

La norme 100 des « Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne », publiée par l'I.F.A.C.I., concerne l'indépendance et stipule : « Les auditeurs internes doivent être indépendants des activités qu'ils auditent ». Ainsi, le principe d'indépendance est de portée générale mais ses applications sont donc personnelles.

Les normes spécifiques afférentes au statut édicté par l'I.I.A. vont aussi dans cette direction.

La norme 110 concerne la position de l'auditeur interne dans l'organisation et édicte : « Le service d'audit interne doit être situé à un niveau hiérarchique qui lui permet d'exercer ses responsabilités ».

La norme 120 concerne l'objectivité et énonce : « Les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité ».

Cependant, la norme pivot est la norme 240 stipulant que le respect du code de déontologie s'impose aux auditeurs internes sans réserve ni exception. Le code de déontologie se situerait donc au-dessus des règles de l'entreprise.

Toutefois aucun des cinq documents fondamentaux (les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne, la déclaration des responsabilités de l'audit interne, le code de déontologie, les documents interprétatifs des normes et les bulletins des normes professionnelles) regroupés dans les Bulletins des Normes Professionnelles (P.S.B.) n'est assorti de sanction en raison de l'internalité de la profession.

L'absence de règles contraignantes est liée à l'impossibilité de créer une institution professionnelle indépendante et normative au sens juridique du terme.

Ainsi, si l'auditeur interne reste, de facto, lié par une dépendance hiérarchique, son indépendance doit cependant être double : à l'égard de l'audité et à l'égard du sujet.

Malgré ses faiblesses, le code de déontologie de l'I.F.A.C.I. est un impératif et s'impose aux auditeurs internes et si aucune mention n'est faite concernant la dépendance hiérarchique c'est en raison de la volonté de l'I.F.A.C.I d'affirmer que le code de déontologie se situe au-dessus des règles de l'organisation. De telles règles existent aussi aux Etats-Unis où l'indépendance des auditeurs internes est aussi proclamée tant à l'égard de l'objet audité que de son rattachement hiérarchique.

1.1.2.2 – Les normes de l'Ordre des Experts Comptables

Les textes concernant l'indépendance des experts-comptables ont pour origine commune le code des devoirs professionnels (C.S.O.E.C. 1946). Ce code est en cours de modification (dernier projet connu à juillet 2005) et son intitulé devrait à l'avenir être : « code de déontologie des experts-comptables ».

Le titre I, article premier du C.S.O.E.C., prévoit « La double nécessité d'assurer la défense de l'honneur et de l'indépendance de l'Ordre, et de conférer aux travaux de ses membres l'autorité indispensable, ce qui exigent des experts-comptables des qualités essentielles qui sont :

- La compétence et la conscience ;
- La probité et la dignité ;
- L'indépendance d'esprit et le désintéressement.

Il importe donc que chaque membre de l'Ordre fasse les efforts nécessaires au développement de ces qualités et en particulier s'attache à :

- Développer sans cesse sa culture, non seulement sa culture professionnelle, mais encore ses connaissances générales seules susceptibles d'affermir son jugement ;

- Donner à chaque question examinée tout le soin et le temps qu'elle comporte, de manière à acquérir une certitude suffisante avant de faire n'importe quelle proposition ;
- Donner son avis sans aucun égard au désir, même secret, de celui qui consulte et à se prononcer avec sincérité, sans artifice, en apportant, si besoin est, les réserves nécessaires sur la valeur des hypothèses et des conclusions formulées ;
- Ne jamais se placer dans une situation qui puisse diminuer son libre arbitre ou faire obstacle à l'accomplissement de tout son devoir ;
- Considérer, enfin, que son indépendance doit trouver sa pleine manifestation dans l'exercice de la profession et sa sauvegarde dans le maintien intégral des règles de l'Ordre. »

Reprenant la même ligne directrice, le « code de déontologie professionnel » devrait constituer un durcissement des règles déontologiques. Ainsi, l'article un du titre un devrait être libellé de la manière suivante : « Le caractère libéral de la profession d'expert-comptable repose sur la souveraine loi d'une conscience morale et professionnelle irréprochable et d'un dévouement au bien commun et à l'intérêt général. » De même l'article quatre du même titre reprenant l'article un du C.S.O.E.C. ajoute une qualité essentielle attachée à l'exercice de la profession d'expert-comptable : « s'attacher à ne jamais se trouver en situation de conflit d'intérêts ». Enfin et surtout, le projet d'article neuf du titre un montre une volonté de renforcement des règles d'indépendance de l'expert-comptable. En effet, cet article préciserait : « L'expert-comptable a l'obligation d'éviter toute situation qui pourrait faire présumer d'un manque d'indépendance. Il doit être libre de tout lien qui pourrait être interprété comme constituant une entrave à son intégrité et son objectivité. Il s'assure également que les collaborateurs auxquels il confie des travaux respectent les règles d'indépendance. »

De plus, le législateur a dressé pour la protection de l'indépendance des experts comptables des prohibitions sous forme d'incompatibilités. L'accomplissement de certaines fonctions ou activités est de nature à créer des conflits d'intérêts susceptibles de porter atteinte à son indépendance. Ainsi à titre d'exemple, un membre de l'Ordre ne peut :

- Etre salarié si ce n'est d'une personne morale ou physique membre de l'Ordre ;
- Accepter, même à titre subsidiaire ou temporaire, aucune fonction publique rétribuée par un traitement, ni aucun emploi rémunéré dans les même conditions, ou même par honoraires, si les conditions du travail correspondant à cette fonction ou à cet emploi placent le membre de l'Ordre dans un état de subordination à l'égard de la personne qui le rémunère ou l'honore ;
- Faire acte de commerce ou d'intermédiaire autre que ceux que comporte l'exercice de la profession ;
- Agir en tant qu'agent d'affaires, ni représenter les parties devant les tribunaux d'ordre judiciaire ou administratif ;
- Effectuer des travaux d'expertise comptable ou de comptabilité pour des entreprises dans lesquelles il possède directement ou indirectement des intérêts estimés substantiels ;
- Exercer la profession d'expert comptable dans les sociétés auprès desquelles les fonctions de commissaire aux comptes sont déjà exercées, soit par lui-même, soit par toutes autres personnes ou sociétés liées à lui par des intérêts professionnels ou privés communs (Ordonnance du 19 septembre 1945, article 2, L24 juillet 1966, article 220-4 ancien devenu L225-224 du Code de commerce) ;
- Entretenir toute relation financière avec un client n'entrant pas dans un cadre habituel et courant ;
- Exercer des fonctions de dirigeants ou de salariés dans l'entreprise concernée.

Les incompatibilités de l'expert comptable visent à assurer à celui ci l'indépendance nécessaire à sa mission mais aussi son apparence d'indépendance.

Concernant la menace financière, l'ordonnance du 19 septembre 1945 précise dans son article 22 qu'un expert comptable ne peut se consacrer à un seul client, un seul groupe financier ou une seule communauté d'intérêts.

De plus, les incompatibilités énumérées ci dessus s'étendent au conjoint du membre de l'Ordre, à ses employés salariés et à toute personne agissant pour son compte ou des intérêts communs substantiels.

L'expert comptable doit donc conserver une attitude d'esprit indépendante lui permettant d'effectuer sa mission avec intégrité et objectivité mais aussi être libre de

tout lien réel qui pourrait être interprété comme constituant une entrave à cette intégrité et objectivité. Les collaborateurs intervenant sur le dossier doivent respecter les mêmes règles d'indépendance.

1.1.2.3 – Les normes de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

La mission d'ordre public confiée au commissaire aux comptes engendre un besoin d'indépendance considérable ce qui explique la richesse des règles générales ou dérivées visant à assurer son indépendance et son apparence d'indépendance.

1.1.2.3.1 – Les règles d'indépendance

L'indépendance figure en bonne place dans le code de déontologie : article 4 de la première partie et le titre un de la seconde partie. La première partie du code de déontologie concernant les « Principes fondamentaux de comportement » comprend un article quatre intitulé indépendance.

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

La deuxième partie du code de déontologie est intitulée « Règles générales », le titre un est codifié sous le titre « De l'indépendance » et regroupe quatre articles numérotés de sept à dix :

- L'article sept concerne les situations interdites ;
- L'article huit les situations présumées de dépendance ;
- L'article neuf les avis, les recommandations et les conseils ;
- L'article dix les liens familiaux, personnels et financiers.

Ces articles sont structurés comme suit :

- Article sept :
« Il est interdit au commissaire aux comptes

- D'exercer un emploi salarié, sauf chez les personnes physiques ou morales inscrites en qualité de commissaire aux comptes ou d'expert-comptable ou pour un enseignement se rattachant à l'exercice de la profession ;
- D'exercer toute activité commerciale, directement ou par personne interposée. »
- Article huit :
« Certaines situations doivent être considérées comme constituant des présomptions de dépendance. Il en est ainsi :
 - De la tenue, de l'élaboration des comptes de l'entité contrôlée (sauf prestations exceptionnelles d'assistance ponctuelle portant sur les comptes consolidés) ;
 - De toute prestation de nature à mettre le commissaire aux comptes dans la position d'avoir à se prononcer sur des documents, évaluations ou prise de positions qu'il aurait contribué à élaborer. »
- Article neuf :
« Les avis, recommandations et conseils donnés par le commissaire aux comptes à la demande de l'entité contrôlée ou de sa propre initiative peuvent porter sur tous les domaines susceptibles d'améliorer les procédures de collecte et de traitement de l'information, la préservation des comptes, le contrôle interne et les conditions de l'audit. Ils doivent rester en rapport avec sa mission et respecter les règles de non immixtion dans la gestion. »
- Article dix :
« Les situations de liens familiaux, personnels et financiers entre le commissaire aux comptes et l'entité contrôlée peuvent être de nature à faire naître des doutes dans l'esprit des tiers quant à son objectivité et son impartialité. Ainsi, un commissaire aux comptes agissant personnellement ou au nom d'une personne morale ne devrait pas intervenir dans l'entité dans laquelle un proche parent ou une relation personnelle créant un lien de dépendance occupe un poste de direction ou détient un intérêt financier significatif. De même, il ne peut recevoir de l'entité contrôlée ni prêt ni avantage particulier ni détenir une fraction même symbolique du capital de la dite entité. »

Toutefois, les règles exposées ci-dessus constituent des principes généraux qui sont doublés d'un arsenal de règles dérivées visant elles aussi à préserver l'indépendance des commissaires aux comptes.

1.1.2.3.2 – Les règles d'indépendance dérivées

Cette présentation n'a pas vocation à être exhaustive mais s'inscrit dans une tentative d'analyse des principaux mécanismes existants entre l'indépendance et le statut.

- La nomination du commissaire aux comptes

Les entreprises ont la possibilité de choisir leur commissaire parmi l'ensemble des professionnels inscrits sur les listes établies dans chaque ressort de la Cour d'Appel. Cette nomination intervient par l'assemblée générale ordinaire. Les actionnaires peuvent nommer le commissaire aux comptes de leur choix, même si, la candidature de celui-ci ne figure pas à l'ordre du jour⁹²

Ainsi visiblement, la nomination du commissaire aux comptes fait intervenir deux organes qui pourraient, le cas échéant, nuire à son indépendance :

- L'assemblée générale ordinaire donc les actionnaires majoritaires ;
- Le conseil d'administration donc les dirigeants.

On peut toutefois noter que, dans les sociétés cotées, l'Autorité des Marchés Financiers cherche à réduire le pouvoir de fait des dirigeants dans le choix de l'auditeur légal en s'octroyant des prérogatives régaliennes.

- L'acceptation et le maintien du mandat :

La norme 15 de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes⁹³ fait obligation au commissaire aux comptes avant l'acceptation du mandat d'apprécier la

⁹² Réponse ministérielle, n°27249, **JOAN (Q)**, p. 234, 27/01/1973 et *bulletin CNCC*, n°9, p. 64 cité par **J.F. BARBIERI**, « La nomination et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes, *Etudes juridiques*, CNCC, Décembre 1998.

⁹³ **Normes Commentaires Déontologie**, CNCC édition, 1998.

possibilité d'effectuer sa mission, et particulièrement, d'évaluer si son indépendance ne s'en trouve pas entachée⁹⁴.

De plus, cette évaluation doit intervenir périodiquement pour déterminer si des événements susceptibles de porter atteinte à son indépendance ne sont pas survenus. On peut notamment citer : l'arrivée d'un nouveau collaborateur, l'acceptation d'un nouveau mandat, le montant global des honoraires, etc...

Le code de déontologie professionnel dans son article 11 portant sur « l'exercice de la mission » reprend ces dispositions en interdisant aux auditeurs légaux d'accepter des mandats qui les placeraient dans des situations de dépendance matérielle ou intellectuelle.

- Le co-commissariat :

Certaines entités sont astreintes à désigner au moins deux titulaires et deux suppléants, tel est le cas, des sociétés par actions devant publier des comptes consolidés (article 223) et des établissements de crédit, sauf si leur bilan est inférieur au seuil déterminé par le Comité de la Réglementation Bancaire et Financière.

Cependant, rien n'interdit à une société n'étant pas contrainte par les textes de désigner deux commissaires aux comptes de le faire : ces derniers ayant tous les deux une mission légale.

L'indépendance des commissaires aux comptes sous-entend que les co-commissaires n'appartiennent pas au même cabinet, ni directement ni indirectement, par l'intermédiaire d'une société dont ils seraient associés ou d'un réseau dont ils seraient adhérents.

Le double commissariat est un facteur très important d'indépendance et surtout d'objectivité dont le but est de renforcer la crédibilité de l'information financière et comptable publiée, et ceci, spécialement dans les sociétés faisant appel public à l'épargne. Les obstacles à la nomination ont aussi cet objectif.

- Les obstacles à la nomination

⁹⁴ **Note d'information** , CNCC édition, n°12, Tome 1, Septembre 1988.

Les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles (de façon générale) avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance et avec toute activité salariée ou commerciale exercée directement ou indirectement.

Les incompatibilités spéciales sont énumérées à l'article 225-224 du nouveau code de commerce (ancien article 220 de la loi du 24 juillet 1966). Ainsi ne peuvent être commissaires aux comptes d'une société anonyme :

- « Les fondateurs, apporteurs en nature, bénéficiaires d'avantages particuliers, administrateurs ou le cas échéant, les membres de la société ou de ces filiales. » ;
- « Les parents ou alliés jusqu'au quatrième degré inclusivement des personnes énumérées l'alinéa précédent. » Cette incompatibilité semble devoir être étendue au conjoint des personnes énumérées à l'alinéa un même si le texte ne le vise pas explicitement ;
- « Les administrateurs, les membres du directoire ou du conseil de surveillance, les conjoints des administrateurs ainsi que le cas échéant, des membres du directoire ou du conseil de surveillance des sociétés possédant le dixième du capital de la société ou dont celle ci possède le dixième du capital. » Cette incompatibilité demeure si la société est étrangère ;
- « Les personnes qui directement ou indirectement ou par personne interposée, reçoivent de celles qui sont mentionnées au premier alinéa du présent article, de la société ou de toute société à laquelle s'applique le troisième alinéa ci dessus, un salaire ou une rémunération quelconque à raison d'une autre activité que celle de commissaire aux comptes ; Cette disposition ne s'applique pas aux missions particulières de révision effectuées par le commissaire aux comptes pour le compte de la société dans les sociétés comprises dans la consolidation ou destinées à entrer dans le champ de cette dernière. Les commissaires aux comptes peuvent aussi recevoir des rémunérations de la société pour des missions temporaires d'objet limité, et entrant dans le cadre de leurs fonctions, dès lors que ces missions leurs sont confiées par la société à la demande de l'autorité publique. » Le principe d'indépendance interdit donc à l'auditeur légal de réaliser des activités étrangères à ses fonctions qu'elles soient temporaires ou permanentes, rémunérées directement ou indirectement et sans se préoccuper de leurs intérêts ;

- « Les sociétés de commissaires aux comptes dont l'un des associés, actionnaires ou dirigeants se trouve dans une des situations visées ci dessus » ;
- « Les conjoints des personnes, qui en raison d'une activité autre que celle de commissaire aux comptes, reçoivent soit de la société soit des administrateurs, des membres du directoire ou du conseil de surveillance, soit des sociétés possédant le dixième du capital de la société ou dont celle ci possède le dixième du capital, un salaire ou une rémunération en raison de l'exercice d'une activité permanente » ;
- « Les sociétés de commissaires aux comptes dont soit l'un des dirigeants soit l'associé ou l'actionnaire exerçant les fonctions de commissaire aux comptes au nom de la société, a son conjoint qui se trouve dans l'une des situations prévues au sixième alinéa ».

Enfin, il existe aussi dans l'armada législative des incompatibilités temporaires ou interdictions. Ainsi, les anciens dirigeants (administrateurs, directeurs généraux, ...) et les anciens salariés d'une société ne peuvent être nommés commissaires aux comptes de celle ci moins de cinq ans après leurs cessations de fonctions. Ce système est élargi aux sociétés détenant dix pour cent du capital lors de la cessation de fonction et aux sociétés de commissaires aux comptes où les anciens salariés ou dirigeants sont associés, actionnaires ou dirigeants.

A l'inverse, les anciens commissaires aux comptes d'une société ne peuvent pas être désignés administrateurs, directeurs généraux, membres du directoire ou gérants des sociétés qu'ils contrôlaient ni des sociétés détenant dix pour cent du capital de celles ci ou qui détenaient dix pour cent de leur capital lors de la cessation de leur fonction de commissaire dans le même délai.

Cette interdiction est élargie aux associés, actionnaires ou dirigeants d'une société d'auditeurs légaux.

Le non-respect de ces dispositions peut avoir deux types de sanctions :

- Sur le plan civil : La nullité des délibérations sauf si celles ci sont confirmées de façon régulière (article L 222) ;
- Sur le plan pénal : Un emprisonnement ou / et une amende pour le commissaire aux comptes (article L 456).

Ces obstacles à la nomination sont encore à l'heure actuelle la base de la sauvegarde de l'indépendance des commissaires aux comptes avec la réglementation de la durée de son mandat.

- La durée légale des fonctions :

Celle ci a été déterminée de façon uniforme par le législateur en 1984. (Barbieri, 1998)⁹⁵

En effet, la loi du 01.03.84 harmonise la durée des mandats à six ans pour les titulaires comme pour les suppléants. L'article 225-229 du nouveau code de commerce précise même que leur fonction arrive à terme après la réunion de l'assemblée générale ordinaire qui statue sur les comptes du sixième exercice.

Ainsi la nomination statutaire d'un auditeur légal, pour moins de six exercices entraînerait, ipso facto, la nullité des nominations ultérieures. Le premier commissaire aux comptes ainsi désigné serait considéré comme nommé pour six ans. De même, le renouvellement du mandat par anticipation serait, lui aussi, irrégulier et donc nul s'il n'était pas confirmé par l'assemblée générale ordinaire statuant sur les comptes du sixième exercice. Ce système, spécifiquement français puisque dans de nombreux pays la durée du mandat de l'auditeur légal est beaucoup plus courte⁹⁶, a été conçu en vue d'accroître l'indépendance du commissaire aux comptes.

- Rémunération du commissaire aux comptes :

Il existe un barème permettant d'évaluer le nombre d'heures normales de travail à affecter, suivant le montant du bilan augmenté des produits d'exploitation et des produits financiers hors TVA, même si quelques exceptions notamment en matière d'assurance et de banque existent (en vertu de l'article 125 du décret du 12.08.69 modifié par le décret numéro 85-665 du 03.07.85)

⁹⁵ J.F. BARBIERI, 1998, opus cité p. 100.

⁹⁶ Etudes KPMG, « Le gouvernement d'entreprise : bilan français et international », 3^{ième} enquête, Juillet - Août 1998, p. 8..

Pour ces sociétés, le montant des honoraires est fixé d'un commun accord entre le commissaire aux comptes et la personne morale, eu égard à l'importance effective du travail nécessaire à l'accomplissement de sa mission.

Pour limiter cette liberté de rémunération, qui pourrait constituer une atteinte à l'indépendance, les instances professionnelles ont réagi par deux textes :

- Le code d'éthique de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes dispose que le montant des honoraires doit être en adéquation avec la taille et le type de l'entreprise ainsi qu'avec le volume des interventions nécessaires et que « des honoraires manifestement excessifs ou volontairement minorés pourraient constituer par leur répétition des éléments d'appréciation caractéristiques d'une absence d'indépendance ».

Cette disposition se trouve renforcée dans le titre 3 du nouveau code de déontologie professionnelle.

Ainsi, dans ce nouveau texte, un titre est entièrement consacré au problème de la dépendance que la rémunération pourrait induire : preuve patente du risque de perte d'objectivité que constitue celle-ci.

L'article 17 du nouveau code de déontologie qui reprend quasiment de façon identique la formulation de l'article 19 de l'ancien code pose le problème :

- Des appels d'offre, qui pour être acceptables, ne doivent pas entraîner de propositions d'honoraires manifestement insuffisantes ;
- Des honoraires préalablement déterminés par les dirigeants de l'entité à contrôler.

Dans le même esprit, l'IFAC assimile un délai de paiement excessif comme un facteur de perte d'indépendance.

- Le deuxième texte est le commentaire 10 de la norme 11 de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes qui prend en compte le risque d'un lien de dépendance financier si les honoraires reçus d'une même entreprise sont significatifs par rapport aux honoraires globaux du cabinet.

Ces honoraires constitueraient un risque dans la mesure où la perte du mandat induirait un écart de revenu important. Cette part doit être appréciée sur une base pluriannuelle de trois à cinq ans. Cependant, pendant longtemps aucun seuil

n'était mentionné, le texte d'application de l'article 33 du nouveau code de déontologie professionnelle comble désormais cette lacune mais uniquement pour les sociétés cotées en fixant un plafond de 10% du montant des honoraires du cabinet pour un seul client.

- La non immixtion dans la gestion :

A l'origine, le commissaire aux comptes, souvent associé à la gestion, appréciait la situation de l'entreprise en tenant compte de l'habileté des dirigeants. Ultérieurement, le renforcement des prérogatives s'accompagna d'un recentrage de ses activités vers le contrôle des comptes dont l'aboutissement fut le décret du 31.08.1937.

Un deuxième mouvement, symbolisé par la réforme de 1966, a, au contraire, élargi la mission censoriale : le contrôleur devant désormais apprécier la sincérité des informations diffusées.

Toutefois, la réforme n'est pas revenue sur l'interdiction de s'immiscer dans la gestion (article 225-235 du nouveau code de commerce) notamment pour sauvegarder l'indépendance de jugement du réviseur légal et éviter ainsi qu'il soit tenu pour un dirigeant de fait.

- La cessation des fonctions du commissaire aux comptes :

Le mandat du commissaire aux comptes se termine à l'issue des délibérations de l'assemblée générale ordinaire statuant sur les comptes du sixième exercice. A ce moment, si la désignation est encore obligatoire pour la société, il convient soit de renouveler le mandat soit de nommer un nouveau commissaire.

L'assemblée ne peut toutefois pas décider de son renouvellement avant le terme de son mandat. Ceci constituerait une violation des dispositions d'ordre public relatives à la nomination de l'auditeur légal.

Deux autres modalités de mise en cause du commissaire aux comptes existent mais sont peu utilisées même si elles s'inscrivent comme mécanismes protecteurs de l'indépendance : la récusation et le relèvement judiciaire de fonction :

- Un auditeur légal « désigné par l'assemblée générale » peut être récusé en justice « pour juste motif » à la demande d'un ou plusieurs actionnaires représentant au moins le vingtième du capital social, à la demande du comité d'entreprise, du ministère public, de la Commission des Opérations Bancaires ou d'une association d'actionnaires minoritaires (article 225-230 du nouveau code de commerce). La Cour d'Appel de Paris n'a admis « le juste motif » qu'en présence d'événements « permettant de suspecter sérieusement la compétence du commissaire, son honorabilité, son impartialité ou son indépendance même à l'égard de la majorité qui l'a désigné » (Barbieri, 1998)⁹⁷
 Dans le cas d'une récusation, le commissaire désigné par le tribunal demeure en fonction jusqu'à son remplacement par décision de l'assemblée générale (article 225-229 du nouveau code de commerce).
- Si la loi du 01.03.1984 a supprimé la faculté de révoquer les auditeurs légaux, elle a institué, par la même occasion, la procédure judiciaire de relèvement de fonction. Or, de toutes les causes de relèvement, l'une des plus fréquentes est le défaut d'impartialité ou d'objectivité (Barbieri, 1998)⁹⁸. Le titulaire est alors remplacé par le suppléant.

1.1.2.3.3 – Le projet de révision du code de déontologie

Le projet de code de déontologie amendé par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes devrait constituer un renforcement des règles déontologiques. Ainsi, l'article un préliminaire à tout autre développement précise : « Le commissaire aux comptes exerce une mission d'intérêt général dans les conditions fixées par la loi. »
 De plus, le titre un relatif aux principes fondamentaux de comportement consacre de nombreux articles à la notion d'indépendance. Ainsi, dans l'article quatre l'impartialité est évoquée dans les termes suivants : « Dans l'exercice de ses missions, le commissaire aux comptes conserve en toutes circonstances une attitude impartiale. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris. Il évite toute situation

⁹⁷ CA Paris, 11.07.1969, D.1969, *Jurisclasseur*, p. 517, note **A. DALSACE**, *JCP*, ed G, 1969, 2, note **Y. GUYON**, *Revue sociétés*, 1969, p. 214, note **J.H.** cité par **J.F. BARBIERI**, 1998, opus cité p. 100.

⁹⁸ C.A. Paris, note **J.F. BARBIERI**, p. 617, 25/02/1998 cité par **J.F. BARBIERI**, 1998, opus cité p. 100.

qui pourrait l'exposer à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité. »

Dans l'article six relatif à l'indépendance, il est prévu d'inscrire : « Le commissaire aux comptes doit être indépendant. L'indépendance pour le commissaire aux comptes se caractérise par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi. »

L'article sept est, quant à lui, consacré aux conflits d'intérêts et préciserait : « Le commissaire aux comptes doit éviter toute situation de conflits d'intérêts. Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui pourrait compromettre son indépendance ou qui pourrait être raisonnablement perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission. »

Le titre deux relatif aux risques et mesures de sauvegarde n'apporte pas de modifications notables sur les situations interdites à l'exception de la constitution d'une liste (non limitative) de missions faisant l'objet d'une exclusion expresse. Ainsi « il lui est notamment interdit :

- De réaliser toute prestation de nature à le mettre dans la position d'avoir à se prononcer sur des documents, des évaluations ou des prises de positions qu'il aurait contribué à élaborer ;
- D'accomplir des actes de gestion ou d'administration, directement ou par substitution aux dirigeants ;
- De procéder à des recrutements de personnel ;
- De rédiger des actes ou d'assurer le secrétariat juridique ;
- De procéder à un maniement ou séquestre de fonds ;
- De tenir la comptabilité, de préparer et d'établir les comptes, d'élaborer une information financière ou une communication financière ;
- D'effectuer une mission de commissariat aux apports ou à la fusion ;
- De mettre en place des mesures de contrôle interne ;
- D'effectuer, en dehors de sa mission légale, des évaluations actuarielles ou non, d'éléments destinés à faire partie des comptes ou de l'information financière ;

- De participer à un processus de prise de décision, au travers de missions de conception ou de mise en place de systèmes d'informations financières ;
- D'élaborer des montages juridiques, financiers ou fiscaux ou des modalités de financement, notamment dans le cadre d'opérations d'ingénierie financière ;
- De prendre en charge totalement ou partiellement une prestation d'externalisation ;
- De défendre les intérêts des dirigeants ou d'agir pour leur compte dans le cadre de négociation ou de recherche de partenaires pour des opérations sur le capital ou de recherche de financement ;
- De représenter les entités auditées et leurs dirigeants devant une juridiction judiciaire, administrative ou financière, ou de participer, en tant qu'expert, à une situation contentieuse dans laquelle ces personnes seraient impliquées. »

A noter également que le titre deux concernant les situations à risques et mesures de sauvegarde évoque deux situations nouvelles dans le cadre du code de déontologie :

- Article 11 : « Le commissaire doit aussi tenir compte des risques qui pourraient résulter de son appartenance à un réseau »
- Article 12 : « Le commissaire aux comptes doit justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation ou des risques. En cas de doute sérieux ou de problème d'interprétation, il saisit le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes, après en avoir informé le président de la Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes. »

Le titre trois correspond à la thématique de l'acceptation, de la conduite et du maintien de la mission du commissaire aux comptes. La révision du code de déontologie conduit à intégrer au sein de celui-ci la nécessité d'une analyse déontologique critique de sa situation (de sa prise de fonction à la fin de celle-ci).

L'article 15 précise « en particulier chaque structure doit satisfaire aux exigences suivantes : adéquation de la mission et des moyens, contrôle périodique du respect des exigences déontologiques (notamment en matière d'indépendance) et mise en place d'un dispositif de contrôle de qualité interne ».

L'article 17 précise les règles en matière de co-commissariat et notamment :
« Lorsque les comptes d'une personne sont certifiés par plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci doivent appartenir à des structures d'exercice professionnel distinctes (...) Les commissaires aux comptes se communiquent réciproquement les propositions de fourniture de prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission faites à la personne dont les comptes sont certifiés. »

L'article 18 concerne la rotation instituée par la loi sur la sécurité financière et prévoit
« Les commissaires aux comptes et les signataires des sociétés de commissaires aux comptes qui, en application des dispositions de l'article L 822-14 du code de commerce, sont remplacés dans le cadre de la procédure de rotation obligatoire après l'écoulement de six exercices consécutifs, ne peuvent intervenir de nouveau sur le dossier avant une période d'au moins six exercices. »

Enfin l'article 21 prévoit la prise en compte de la notion d'indépendance (et d'une analyse critique de celle-ci) en cas de missions successives.

Le titre quatre traite de l'exercice de la profession en réseau. L'article 23 précise
« qu'au cours de son mandat ou préalablement à toute acceptation d'une mission de certification des comptes, le commissaire aux comptes doit vérifier s'il appartient ou non à un réseau au sens du code de commerce. Le commissaire aux comptes doit justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation. Constitue un indice de son appartenance à un réseau :

- Une direction ou une coordination communes au niveau national ou international ;
- Des mécanismes conduisant à un partage des revenus ou des résultats, ou à des transferts de rémunération ou de coûts en France ou à l'étranger ;
- Des commissions versées en rétribution d'apports d'affaires ;
- Une dénomination ou un signe distinctif commun ;
- Une clientèle habituelle commune ;
- L'édition ou l'usage de documents destinés au public présentant le groupe ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires ;

- L'élaboration ou le développement d'outils techniques communs, à l'exception des associations techniques, ayant pour seul objet le partage des connaissances ou l'échange des expériences

En cas de doute sur son appartenance à son réseau le commissaire aux comptes doit saisir pour avis le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes. »

L'article 24 prévoit la fourniture de prestations de services par un membre du réseau à la personne dont les comptes sont certifiés dans ces termes : « En cas de fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une personne dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes, ce dernier s'assure, à tout moment, que cette prestation est directement liée à la mission de commissaire aux comptes. Le commissaire aux comptes doit justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation. (...) »

L'article 25 dresse une liste non exhaustive des prestations de services interdites aux membres du réseau du commissaire aux comptes chez une personne contrôlée (ou qui contrôle la personne dont les comptes sont certifiés). Les missions interdites reprennent celles de l'article 10 du titre deux décrites ci-dessus. En outre, le même article précise que : « l'indépendance du commissaire aux comptes est également affectée, lorsque la totalité des honoraires perçus annuellement par le réseau pour des prestations n'entrant pas dans la mission légale et ne figurant pas sur la liste susmentionnée excède la moitié des honoraires du commissaire aux comptes perçus, au cours de la même période, à l'occasion de sa mission légale, de la société dont les comptes sont certifiés. »

L'article 26 prévoit que « l'organisation du réseau doit lui permettre d'être informé de la nature et du prix des prestations fournies ou susceptibles d'être fournies par l'ensemble des membres du réseau à toute personne dont il certifie les comptes, ainsi qu'aux personnes qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle (...) »

Le titre cinq intègre de manière plus détaillé et précise qu'auparavant les règles déontologiques (définitions, contrôle indirect, etc...) en matière de liens personnels, financiers et professionnels.

Enfin le titre six concerne les honoraires et précise que « la rémunération du commissaire aux comptes doit rester en rapport avec l'importance des diligences à

mettre en œuvre, compte tenu de la taille, de la nature et de la complexité des activités de la personne dont les comptes sont certifiés, et sans disproportion qui pourrait porter atteinte à l'indépendance. Le commissaire aux comptes ne peut accepter un niveau d'honoraires qui risque de compromettre la qualité de ses travaux. Une disproportion entre le montant des honoraires perçus et l'importance des diligences à accomplir affecte l'indépendance et l'objectivité du commissaire aux comptes. Celui-ci doit alors mettre en œuvre les mesures de sauvegarde (...) » (article 31) En outre, l'article 34 pose, en matière de rapport entre le total des honoraires et le total des revenus, les principes suivants : « Les honoraires facturés au titre d'une mission légale ne doivent pas créer de dépendance financière du commissaire aux comptes à l'égard de la personne dont les comptes sont certifiés ou d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle. Lorsque le commissariat aux comptes est exercé sous forme de société, une dépendance financière est présumée lorsque le total des honoraires perçus dans le cadre de sa mission légale représente une part significative du chiffre d'affaires total de la société. (...) Lorsque le commissariat aux comptes est exercé par une personne physique et que les honoraires perçus dans le cadre de la mission légale représentent une part significative de son chiffre d'affaires, analysé sur une base pluriannuelle, il met en place des mesures de sauvegarde appropriées et, le cas échéant, saisit le Haut Conseil. » L'article 35 est, quant à lui, consacré à la publicité des honoraires.

Si l'internalité est le principal critère permettant d'expliquer les différents degrés d'indépendance. Le besoin d'indépendance varie aussi en fonction de la teneur en conseil de la mission réalisée par l'auditeur (comme le montre clairement les modifications du code de déontologie en matière de réseau).

1.2 – Le conseil : Une zone à risques

Le conseil est un critère essentiel pour l'analyse du besoin d'indépendance. La nécessaire proximité entre un conseil et son client est peu compatible avec la notion d'indépendance. Le besoin d'indépendance d'un auditeur réalisant du conseil ne peut être le même que pour celui auquel cette activité est interdite. Si la convergence des métiers du conseil et de l'audit est tolérée, elle est un critère du besoin d'indépendance en raison des biais comportementaux qu'elle induit.

1.2.1 – Une évolution tolérée

L'élargissement de la mission d'audit correspond bien aux attentes des firmes notamment au travers d'un audit élargi (Galet, 2000)⁹⁹. L'auditeur est de plus en plus sollicité dans le domaine comptable¹⁰⁰ notamment dans les grands groupes en relation constante avec leurs auditeurs. De plus, les directeurs comptables sont souvent d'anciens auditeurs. Enfin, les bonnes relations et la bonne connaissance de l'entreprise font de l'auditeur un conseiller privilégié d'autant plus qu'il répond aussi au souci de confidentialité.

Ainsi, si une firme dispose d'un auditeur compétent, elle gagne des coûts de transaction à voir ce prestataire lui offrir différents services connexes. Ainsi l'utilisation d'un même prestataire de services permet d'éviter d'avoir recours au marché et donc d'engager des coûts de recherche et de mise en place de la relation. Elle évite, aussi, d'avoir à rechercher de nouveaux fournisseurs, à les comparer, à les tester sur pièces, etc... De plus, ce partenariat gagnant - gagnant que constituerait la coexistence de l'audit et du conseil dans la même entité, doit permettre aux deux activités de bénéficier d'une synergie positive.

Ces propositions d'explications sont symptomatiques d'une volonté contradictoire du marché. Les firmes auditées veulent pouvoir profiter des conseils de leurs auditeurs tout en désirant également, à l'instar de l'ensemble des investisseurs du marché, pouvoir compter sur ceux-ci comme réducteur d'asymétrie.

Ainsi, une enquête¹⁰¹ du Financial Executives Institute (F.E.I.) révèle aussi que 85 % des directeurs financiers américains ont recours à leurs auditeurs pour des missions autres que l'audit souvent limitées à l'établissement des déclarations fiscales. Ils assurent en revanche superviser étroitement les missions de conseil effectuées par leur cabinet d'audit afin de garantir l'indépendance même si celle-ci n'est jamais une réelle préoccupation.

⁹⁹ **G. GALET**, « L'élargissement de la mission d'audit correspond aux attentes du marché », *L'agefi*, 03/08/2000, p. 26.

¹⁰⁰ **ANONYME**, « L'auditeur est de plus en plus sollicité dans le conseil comptable », *MTF l'agefi*, 01/06/1999, p. 24.

¹⁰¹ *International Accounting Bulletin*, n°1280, avril 2000, p148 cité dans *Vues de Presse*, n°18, juillet 2000, p. 6.

Cette coexistence d'une mission d'audit et de conseil engendre toutefois des biais comportementaux néfastes pour l'indépendance.

1.2.2 – Les biais comportementaux

L'indépendance des auditeurs financiers est influencée négativement par la présence de missions de conseil en raison des biais comportementaux qu'elles peuvent engendrer.

Le rapport Le Portz du 02.12.1997 est le document français de référence concernant les risques génériques auxquels sont soumis l'indépendance des auditeurs légaux. Les biais comportementaux font l'objet d'une énumération sous forme de risque.

Premièrement, il existe dans cette situation de confusion entre conseil et audit un risque « d'advocacy » c'est à dire une prise de partie de l'auditeur pour son principal. Deuxièmement, du prestige de ses clients dépend le prestige de l'auditeur et son pouvoir d'attraction. En effet, si un auditeur vend à ses clients des missions de conseil, sa notoriété est un outil de promotion. Cette situation implique pour une société d'audit vendant à ses clients des missions de conseil, d'éviter des remarques nuisibles pour la notoriété de son secteur conseil. Cette situation de « juge et partie » entraîne donc une menace pour l'indépendance de l'auditeur. Ce phénomène est renforcé par l'importance des honoraires de conseil par rapport à ceux d'audit. Ce risque est aussi à l'origine des normes de l'I.F.A.C.I. concernant la non-intervention du contrôleur dans la prise de décision opérationnelle.

Troisièmement, il existe aussi un risque que les consultants deviennent des décideurs de premier plan. Le conseil d'entreprise peut se transformer dans certaines sociétés en un décideur de fait si la direction délègue, pour des raisons pratiques ou de compétence, l'entière réalisation des projets. Cette situation de décideur – auditeur au sein de la même firme d'audit n'est pas compatible avec l'indépendance nécessaire à la réalisation d'une mission d'audit.

Enfin, la double relation auditeur – consultant risque d'engendrer une relation trop proche nuisible à son indépendance. Cet argument d'un risque de collusion volontaire ou involontaire liée à une grande proximité entre auditeur et audité, s'il est satisfaisant intellectuellement, n'a cependant jamais été prouvé scientifiquement en raison des aléas moraux induits par ce raisonnement. Toutefois, la relation commerciale qui s'instaure entre l'entreprise et le professionnel dans une mission de

conseil finit par dépasser les relations auditeur – audité et faire oublier le rôle de censure qui est le sien dans l’audit. La relation résultant de l’exécution de ses missions de conseil par un auditeur s’approche d’une relation commerciale qui par essence n’est pas de nature à garantir l’indépendance d’une des parties. Le risque est de passer d’une relation auditeur – audité à une relation client – fournisseur. L’auditeur pourrait ainsi développer une relation trop proche avec son client qui engendrerait des jugements faussés notamment dans des situations ambiguës. (Carmichael et Swieringa, 1968)¹⁰².

Enfin, cette double relation crée aussi un risque de dépendance financière plus important en raison d’une volonté d’accroître les honoraires provenant des activités de conseil. Ce dernier argument, tiré d’une logique financière, est à l’origine des limitations faites aux auditeurs légaux concernant la vente des missions annexes à leurs clients. Les risques de dépendance financière envers un client semblent, en effet, plus forts si de nombreuses prestations de conseil ayant, de surcroît, une rentabilité plus forte, sont réalisées au sein d’une organisation auditée. Dans certains cas extrêmes, l’audit est même considéré comme un produit d’appel pour vendre des missions connexes ce qui exclue, bien sur, toutes velléités d’indépendance.

L’indépendance de l’auditeur peut donc être altérée par la présence de missions de conseil qui engendrent de nombreux risques. (comme l’auto révision, la confiance ou la proximité)

2 – La modélisation du besoin d’indépendance

Le besoin d’indépendance est donc lié à deux critères majeurs : l’internalité de l’auditeur et le conseil demandé par l’organisation. Toutefois la typologie simple qui en découle est diluée par l’impact des réseaux.

¹⁰² **D.R. CARMICHAEL** et **R.J. SWIERINGA**, « The comptability of auditing indépendence and management services: an identification of issues », *The Accounting Review*, Octobre 1968, pp. 697-705.

2.1 – Typologie du besoin d'indépendance

Suivant les critères définis, le besoin d'indépendance peut être synthétisé sur une grille prenant en compte le conseil et l'internalité.

Nous proposons la classification du besoin d'indépendance en catégories extrêmes (faible ou forte) ou intermédiaires suivants les critères précédemment analysés. La typologie suivante synthétise le besoin d'indépendance de l'auditeur financier.

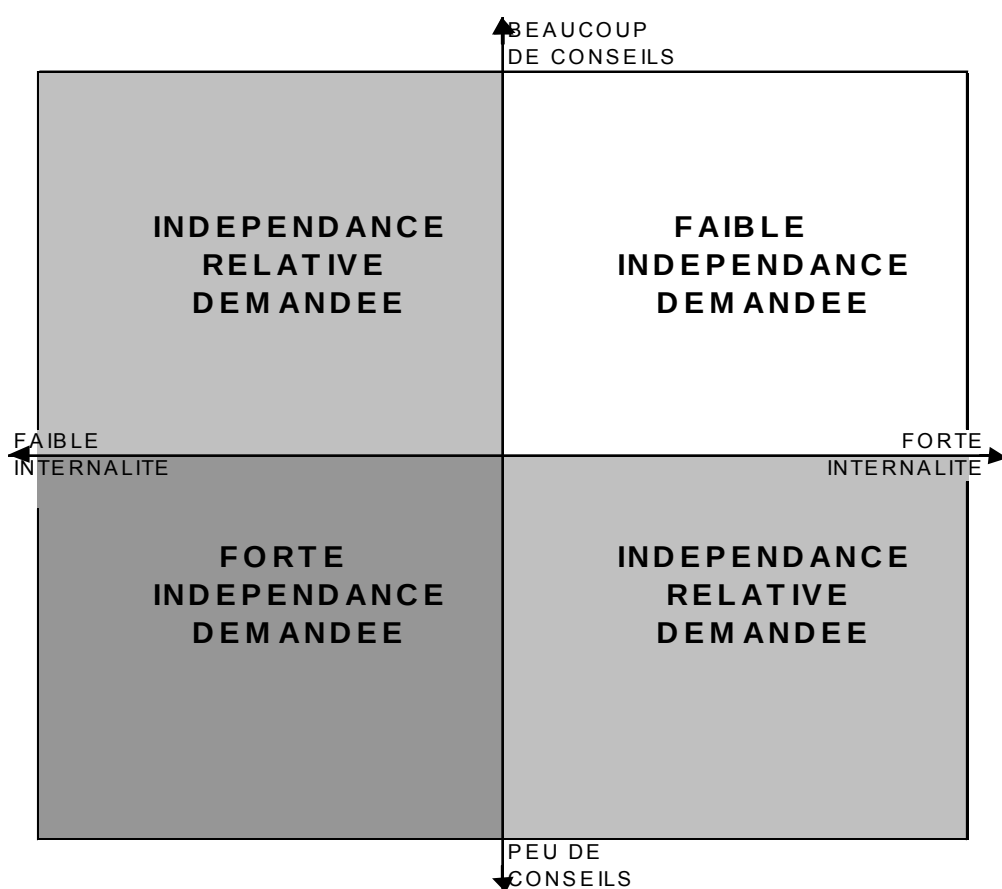


Schéma n°4 : Typologie de la demande d'indépendance

Cette vision simple du besoin d'indépendance se trouve en pratique être brouillée par l'impact des réseaux. Les règles déontologiques peuvent souvent être détournées par le biais de réseaux. Ceux-ci ont, en effet, l'avantage d'être à géométrie variable voire invisible.

2.2 – L'impact diluant des réseaux

La profession libérale française de l'audit financier comme l'ensemble de la profession comptable et financière est perçue comme fortement atomisée en un grand nombre de petits cabinets.

Toutefois, un processus de concentration de cabinets s'accompagne également d'un autre effort de structuration de la profession, celui-ci souvent plus informel, est désigné comme groupement de cabinets.

Depuis de nombreuses années, se sont constitués autour de la profession d'audit de véritables réseaux pluridisciplinaires de services aux entreprises. Les activités de ces réseaux peuvent être très diverses. (par exemple : conseil juridique et fiscal, formation, marketing, conseil en management ou en organisation)

L'évolution du périmètre du pluridisciplinaire autour des cabinets d'audit et d'expertise comptable est toujours d'actualité avec des options différentes selon les cabinets et l'actualité : cession de la branche conseil, etc... Conscientes des risques, les autorités de régularisation ont réagi. S'agissant de l'audit légal, le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes aura pour tâche de s'assurer que le fonctionnement des cabinets respecte les règles d'indépendance et d'incompatibilités déterminées par les textes. Les risques de conflits d'intérêts au sein des réseaux diversifiés seront au cœur de l'action de ce conseil comme l'atteste le projet de révision du code de déontologie amendé pas ses soins. Cette évolution est la preuve patente de la prise en compte de l'impact des réseaux sur l'indépendance des auditeurs. (Chevilley et Henisse, 1999)¹⁰³

De même, en vue de rendre l'auditeur américain plus indépendant, la S.E.C. propose quant à elle de restreindre la possibilité d'un collaborateur d'un réseau comportant une branche audit ou d'un membre de sa famille de posséder des actions de la firme cliente. Cette proposition vise à éviter l'externalisation de la fonction comptable au sein d'un même réseau ou la mise en place de systèmes d'informations

¹⁰³ **P. CHEVILLEY** et **P. HENISSE**, « L'organisation des réseaux d'audit et conseil sous surveillance », , *Les échos*, 15/07/1999, p. 18.

préparatoires aux états financiers. Toutefois, si la C.O.B. n'avait rien contre la cohabitation au sein d'un même réseau de plusieurs activités (Se, 2000)¹⁰⁴, l'étude réalisée pour l'Assemblée Générale de l'Ordre Régional des Experts Comptables du Nord Pas de Calais (présenté le 21 septembre 2001 au Touquet) concernant les apports des réseaux intégrés montre que ceux-ci constituent un risque envers l'apparence d'indépendance.

Ces réseaux sont aussi très divers en raison de leur structuration : le plus souvent, association loi 1901, groupement d'intérêt économique (G.I.E.) ou holding. Ces réseaux peuvent être constitués par une société d'audit mais, souvent, il s'agit d'un groupe de sociétés d'audit et d'expertise comptable constituant un ensemble juridique et économique unique.

La nature et les éléments constitutifs d'un réseau varient, aussi, fortement en raison de la vocation du réseau, des prestations servies et de ses modalités de fonctionnement. En effet, les réseaux ont des vocations diverses : communication, commercial, marketing, international, technique, échange ou capitalistique et chaque réseau a un degré divers dans ces domaines. L'Ordre des Experts-comptables, désireux de s'impliquer dans la connaissance intime de la profession, tente de décrire et présenter les principaux réseaux formels dans « Le Guide des Réseaux », une publication de l'Observatoire de la Profession Comptable. A ce titre, on trouve des réseaux aussi divers que Eurus, Axiome, France Defi ou Adventis.

L'existence même de tels réseaux brouille la perception du marché et complique l'analyse du besoin d'indépendance.

En marge de ces groupements de cabinets structurés, il existe aussi des réseaux informels, multidisciplinaires ou non, dont l'étude est particulièrement difficile en raison d'une grande confidentialité. C'est le cas, de réseaux professionnels entre différents acteurs du tissu économique : auditeurs et comptables, auditeurs et juristes, auditeurs et banquiers, etc...

L'importance pratique des relations humaines à l'origine de ces réseaux informels est trop complexe pour pouvoir être étudiée autrement que par les aspects moraux qui

¹⁰⁴ A. SE, « Le rôle du comité de déontologie en France », *Le figaro économique*, 10/10/2000, p. 10.

les sous-tendent. Toutefois, leur rôle et leur impact limitent la simplicité originelle du modèle de besoin d'indépendance proposé ci dessus.

Si le besoin d'indépendance a été défini, il convient maintenant de considérer l'offre, c'est-à-dire la réponse (ou le comportement) de l'auditeur financier.

SECTION 3 – L’analyse du comportement de l’auditeur : L’offre d’indépendance

Après avoir étudié l’utilité même des missions d’audit, il convient de présenter les menaces qui pèsent sur l’exercice du métier d’auditeur. Si son rôle est d’être un agent de la transparence du marché financier, un certain nombre d’analyses laissent à penser que son comportement peut être différent de ce qu’il devrait théoriquement être.

1 – L’auditeur : un agent opportuniste

L’individu est dans la théorie économique classique un être rationnel et calculateur à la recherche de maximisation : maximisation de l’intérêt, maximisation du bien-être, etc...

Cette hypothèse est sous-jacente et fortement ancrée dans les théories contractualistes. En effet, si l’intérêt privé motive les acteurs, rien n’empêche de penser qu’il peut nuire aux intérêts des autres. L’opportunisme est donc au centre du modèle capitaliste comme au centre de la théorie de l’agence. L’agent ne respectera pas toujours ses engagements en raison d’un intérêt personnel divergent.

Comme l’intention de chaque particulier n’est pas de poursuivre un idéal mais de servir ses propres intérêts, A. Smith¹⁰⁵ en conclut qu’il est conduit par une main invisible à remplir une fin qui n’entre nullement dans ses intentions : « Tout en ne cherchant que son intérêt, il travaille souvent d’une manière bien plus efficace pour l’intérêt de la société, que s’il avait réellement pour but d’y travailler. Je n’ai jamais vu que ceux qui aspiraient, dans leurs entreprises de commerce, à travailler pour le bien général, aient fait beaucoup de bonnes choses. Il est vrai que cette belle passion n’est pas très commune parmi les marchands, et qu’il ne faudrait pas de longs discours pour les en guérir. »

¹⁰⁵ A. SMITH, « Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations », *Les économistes classiques*, Hatier, 1988, p. 61.

Williamson (1994)¹⁰⁶ a donné une définition de l'opportunisme comme une recherche d'intérêts personnels qui comporte une notion de tromperie et indique : « je n'affirme pas que l'individu s'adonne continuellement à l'opportunisme, mais que les individus sont opportunistes quelquefois et que les écarts de loyauté sont rarement visibles ex ante »

Pour Gomez (1996)¹⁰⁷, « dès lors que l'intérêt privé motive les acteurs, il n'y a aucune raison de penser qu'il ne les conduira pas à agir contre l'intérêt des autres. Le soupçon d'opportunisme est au cœur du système libéral. Cela ne signifie pas que tous les acteurs sont opportunistes mais qu'ils peuvent l'être, parce qu'ils sont tous supposés rationnels et calculateurs. Cette simple possibilité induit un second niveau d'incertitude : les individus ne sont jamais sûrs dans le temps, de ce que sera le comportement d'autrui, y compris si celui-ci s'est engagé contractuellement. »

L'opportunisme découle du caractère différé des relations économiques. En présence de relations instantanées l'opportunisme ne peut plus exister car l'observabilité est trop forte.

Les cas d'opportunisme cités le plus fréquemment dans le cadre de la firme sont :

- Le risque de sélection adverse lié à la non révélation d'informations défavorables au moment de contracter ;
- Le risque moral lié à la négligence susceptible d'intervenir dans un comportement postérieurement à la réalisation d'un contrat.

L'asymétrie informationnelle est donc à la base de la relation contractuelle quelle que soit sa forme. Le contrat de travail est ainsi lié à une asymétrie des connaissances mais l'ensemble des contrats peut aussi être analysé ainsi.

L'auditeur financier n'échappe pas à ce mécanisme.

Il est d'ailleurs étonnant que l'auditeur, qui est lui-même nommé pour préserver ses commanditaires d'un comportement opportuniste, soit lui-même perçu comme un acteur opportuniste cherchant avant tout à privilégier son intérêt personnel.

La manifestation de cet opportuniste est très variable mais peut aller jusqu'à agir de manière opposée à l'intérêt de son commanditaire.

¹⁰⁶ O. WILLIAMSON, « Les institutions du capitalisme », *InterEdition*, 1994.

¹⁰⁷ P.Y. GOMEZ, « Le gouvernement d'entreprise », *Interéditions*, 1996, p272.

L'opportunisme de l'auditeur est directement lié à son autonomie. L'auditeur calcule son propre intérêt car il est autonome.

L'opportunisme est une manière particulière de gérer l'information en ne la portant pas à la connaissance du co-contractant. L'auditeur peut, en effet, ne pas transmettre l'information qu'il possède ou en cacher les conséquences de façon à en tirer un avantage personnel.

Toutefois Williamson, s'il pose le contractualisme à la base des relations humaines, n'oublie pas certaines valeurs : les « dignitary values ». Ces valeurs replacent l'éthique et la confiance au cœur du système de prise de décision même si la morale n'est pas un concept de l'économie contractualiste.

Comme l'a analysé Ota Sik (1974)¹⁰⁸, une fine dialectique unit les différentes formes de l'intérêt : « L'homme a toujours intérêt pour la satisfaction de quelques-uns de ses besoins personnels matériels ou intellectuels ; autrement dit, son intérêt est exclusivement tourné vers sa propre personne ; c'est ce qu'on nomme d'ordinaire l'égoïsme. Mais en même temps, le même homme peut avoir un intérêt pour les autres, pour la satisfaction de leurs besoins, de leurs intérêts, de leurs désirs, et être prêt à se sacrifier pour ces intérêts. C'est ce qu'on nomme en général l'altruisme. Nous ne songeons pas ici à une activité opportuniste, exercée en apparence seulement pour les autres, en réalité pour son propre intérêt dissimulé, mais aux véritables sentiments profonds qui sont engendrés par certains rapports sociaux particuliers et qui signifient donc un intérêt effectif pour les autres. Il n'est pas vrai que l'homme n'a pas à côté de son propre intérêt un véritable intérêt altruiste ; car étant donné qu'un rapport déterminé avec les autres, l'aide apportée aux autres, certains services rendus aux autres, produisent en lui des sentiments et lui procurent souvent une profonde satisfaction, c'est aussi un intérêt personnel. »

2 – L'analyse de l'auditeur sous l'angle de la théorie des jeux

La théorie des jeux s'applique à des situations où des individus appelés joueurs réalisent des choix parmi un certain nombre d'actions possibles définies à l'avance dans les règles du jeu. Le résultat de leurs choix constitue l'issue du jeu à laquelle

¹⁰⁸ O. SIK, « La troisième voie », *N.R.F. Gallimard, Paris*, 1974.

est associé un gain positif ou négatif pour chaque joueur. La plus célèbre illustration de cette théorie est le dilemme du prisonnier.

Ainsi peut être considéré comme jeu toute situation où plusieurs individus autonomes doivent prendre des positions engendrant des résultats. A chaque joueur est affecté un résultat mais celui-ci est la conséquence des décisions de tous.

Le domaine de la théorie des jeux comprend toutes les situations entraînant des interactions entre individus autonomes et rationnels dans un cadre prédéterminé. L'objectif est alors de dégager les principales caractéristiques des comportements issus d'une situation d'interaction d'individus.

La théorie des jeux est donc un vecteur d'analyse des comportements basé sur les notions suivantes :

- Des joueurs rationnels ;
- Un arbre de décision décrivant l'ensemble des situations d'interactions pouvant se réaliser ;
- Des gains et pertes liés au sommet de l'arbre de décision.

Les notions de stratégie et déséquilibre sont alors introduites.

Une stratégie d'un joueur est une liste de décisions qu'il envisage de prendre en fonction de toutes les situations observables qui pourront se présenter dans l'arbre du jeu.

Un équilibre est un ensemble de stratégies (une par joueur). Chaque joueur individuellement considéré doit s'en tenir à sa stratégie d'équilibre dont il n'aura jamais intérêt à s'écarter, s'il admet que les autres en font autant.

Antle (1982)¹⁰⁹ est à l'origine de l'utilisation des jeux dans la relation de coopération dirigeant – auditeur. Cette analyse formalise deux positions possibles pour l'indépendance des auditeurs financiers. L'essence, même, de la mission de l'auditeur est la vérification. L'auditeur a le choix entre rester indépendant et éviter toute collusion avec le dirigeant au détriment du propriétaire ou au contraire

¹⁰⁹ R. ANTLE, « The auditor as an economic agent », *Journal of Accounting Research*, automne 1982, pp. 503-527.

privilégier ses propres intérêts en répondant favorablement aux attentes du premier nommé.

Le dirigeant et l'auditeur sont deux agents choisis par le propriétaire, les actionnaires, mais qui sont également à la recherche de la maximisation leur propre fonction d'utilité. Le postulat de départ est donc qu'en absence de contrôle les dirigeants donnent une image erronée des états financiers puisque ces derniers permettent bien souvent de calculer leurs rémunérations. Toutefois il est coûteux voir impossible d'observer directement la performance des dirigeants. Pour cette raison, le propriétaire engage une relation où l'auditeur est un agent et où le propriétaire attend une maximisation de son intérêt. Il existe donc dans ce cadre une relation d'agence entre l'auditeur (agent) et le propriétaire de la firme qui attend que le premier nommé maximise le service attendu.

Le problème crucial est l'analyse du niveau de coopération entre l'auditeur et le manager qui ont comme objectif commun de favoriser leurs intérêts personnels. Mais si le but de l'auditeur est de vérifier les états financiers, il a également pour objectif de maximiser sa propre utilité et n'agira donc pas contre son propre intérêt même si celui-ci s'oppose à ceux du propriétaire.

La problématique de l'indépendance de l'auditeur est liée au comportement de celui-ci vis à vis du dirigeant et inversement. D'une part, un auditeur est indépendant s'il n'existe pas de collusion avec le dirigeant. Mais, s'il a pour objectif de maximiser sa propre fonction d'utilité, il est difficile de concevoir que l'auditeur agisse contre ses propres intérêts même pour respecter ses engagements vis à vis du propriétaire de l'organisation. Il convient de trouver la limite entre le simple intérêt personnel de l'auditeur et un comportement de collusion avec le dirigeant.

Antle (1982)¹¹⁰ a donné une première définition de l'indépendance forte de l'auditeur : l'auditeur est très fortement indépendant s'il joue l'équilibre de Nash préféré du propriétaire dans le sous jeu auditeur – dirigeant. Il donne ensuite une deuxième définition de l'indépendance de l'auditeur : l'auditeur est indépendant s'il ne joue aucune stratégie dominante dans le sous jeu auditeur – dirigeant. Toutefois, ce niveau d'indépendance, qui est moins élevé que le précédent, est synonyme de

¹¹⁰ R. ANTLE, 1982, opus cité p. 123.

comportement non coopératif entre l'auditeur et le dirigeant. Il définit également l'absence d'indépendance comme la situation où le dirigeant et l'auditeur se rendent des services mutuels afin de servir leurs intérêts personnels au détriment de ceux de l'actionnaire.

Antle (1984)¹¹¹ a, également, analysé la question des mécanismes qui permettent d'inciter l'auditeur à maintenir son indépendance au cours du temps. Pour lui, le mécanisme, le plus efficace, est la crainte de perte de réputation de la part de l'auditeur. Il suppose que les gains à court terme générés par une collusion entre l'auditeur et le dirigeant sont annihilés par la perte de clients due à la baisse du niveau de réputation de l'auditeur.

Yost (1991)¹¹² a permis d'identifier un facteur facilitant une forte indépendance de l'auditeur : un signal supplémentaire de la remontée d'informations afin d'exécuter l'équilibre préféré du propriétaire. Ce système supplémentaire de remontée d'information est peu coûteux et permet d'éviter des équilibres entre auditeurs et managers indésirables pour les propriétaires. Le propriétaire de la firme fournit un signal supplémentaire de remontée d'information à la fois au manager et à l'auditeur. Le modèle de Yost démontre que le fait de permettre aux managers d'imposer des coûts additionnels à l'auditeur améliore l'effet des incitations de l'auditeur à rester indépendant. Il s'agit là d'un résultat paradoxal.

L'étude de Antle et Nalebuff (1991)¹¹³ analyse la relation entre le « conservatisme » présumé de l'auditeur et les négociations entre l'auditeur et son client. Le concept de « conservatisme » en audit peut être illustré par la phrase : « l'auditeur anticipe toutes les pertes mais n'anticipe aucun bénéfice ».

Devine (1963)¹¹⁴ définit le « conservatisme » de l'auditeur comme suit : le « conservatisme » consiste à révéler rapidement les événements défavorables à la vie de l'entreprise et à retarder la prise en compte des événements qui lui sont

¹¹¹ R. ANTLE, « Auditor independence », *Journal of Accounting Research*, Printemps 1984, pp. 679-702.

¹¹² J.A. YOST, « Auditor independence as a unique equilibrium response », *Journal of Accounting Research*, Printemps 1991, pp. 81-102.

¹¹³ R. ANTLE et B. NATELUFF, « Conservatism and auditor-client negotiations », *Journal of accounting research*, Automne 1991, pp. 31-54.

¹¹⁴ C. DEVINE, « The rule of conservatism reexamined », *Journal of Accounting Research*, Automne 1963, pp. 127-138.

favorables ». Il avance les raisons suivantes de l'existence du conservatisme en comptabilité :

- Les utilisateurs de l'information financière accordent une importance plus grande aux pertes qu'aux gains ;
- Il est plus facile de corriger une erreur relative à une information défavorable à l'entreprise que de confirmer la réalité d'une information positive ;
- Les dirigeants présentent à l'auditeur l'information de manière positivement biaisée et sous un jour toujours favorable.

L'étude de Antle et Nalebuff a donc démontré que les négociations acceptées par l'auditeur portant sur le résultat de la firme engendrent un risque pour l'indépendance.

Pour cette raison, l'auditeur est modélisé en trois stratégies possibles : celle de la dureté, celle d'un audit d'affaires ou celle d'une attitude accommodante :

- l'auditeur dur révisera toujours le résultat à la baisse et cherchera à imposer des travaux d'audit supplémentaires ;
- l'auditeur d'affaires réalisera un calcul économique entre le coût d'un audit supplémentaire et le coût de l'erreur, et agira en conséquence ;
- L'auditeur accommodant est, par nature, favorable aux décisions de la direction.

Toutefois, propriétaires comme managers sont plus souvent induits à surévaluer le résultat et ce peu importe la stratégie de l'auditeur. Ainsi, l'étude de Antle et Nalebuff a également démontré que, lorsque des audits sont diligentés avec comme objectif de maximiser le bien-être cumulé du dirigeant et de son client, le résultat est toujours biaisé à la hausse, et ceci malgré les vociférations « conservatrices » de l'auditeur.

3 – L'analyse en terme de dépendance – ressource

Cette théorie sociologique trouve sa source dans les écrits de Emmerson (1962)¹¹⁵ qui met en exergue les liens de pouvoir et de dépendance lors de toutes interactions

¹¹⁵ R.M. EMMERSON, « Power-dependence relations », *American Sociological Review*, Février 1962, pp. 32-33.

humaines et élabore sur ce fondement une théorie explicative des comportements humains.

La maîtrise de la ressource dont les autres ont besoin et le contrôle des ressources alternatives engendrent une contrainte relative entre deux individus dans un échange social. De cette dépendance relative naît un pouvoir relatif. Le pouvoir provient de la possession des ressources dont les autres ont besoin. Kato (1989)¹¹⁶ précise que « la dépendance entre deux personnes varie selon le déséquilibre des échanges entre eux ». Ainsi, les comportements entre deux personnes reposent souvent sur le degré de dépendance de l'une envers l'autre.

Pfeffer, Jeffrey et Salancik (1978)¹¹⁷ ont introduit ce concept dans le domaine organisationnel. Les firmes ne peuvent survivre que si elles sont efficaces et se doivent donc de maîtriser leurs ressources extérieures indispensables. Les entreprises vont donc répondre aux demandes divergentes de différents groupes d'intérêts. Le choix de la firme va être dicté par l'importance de la ressource (par exemple la part dans les échanges globaux de l'entreprise ou son rôle stratégique pour l'organisation), son degré de contrôle par l'entité concernée pour l'utilisation de la ressource ou pour sa distribution (tels l'accès, le contrôle ou la réglementation de la ressource, les droits de propriété ou encore les compétences spécifiques) et l'existence de ressources alternatives.

Toutefois, ce modèle nécessite deux précisions : le modèle d'Emmerson n'a jamais eu vocation universelle et sa dérivée organisationnelle n'est pas de nature purement déterministe. Ainsi, malgré l'apparente conception d'un lien de cause à effet entre les situations et les actes humains, l'approche en dépendance – ressource ne systématise pas un rapport figé et unique entre contexte et organisation. En effet, les organisations vont adopter des stratégies pour éviter de céder aux exigences des groupes extérieurs avec lesquels elles sont en contact. Elles vont, alors, procéder à des actions d'adaptation et de contrôle du contexte dans lequel l'organisation opère ainsi que mettre en place des structures d'action inter organisationnelle.

¹¹⁶ **T. KATO**, « Une interprétation de l'indépendance des auditeurs », *Revue Française de Comptabilité*, 1989, pp. 98-102.

¹¹⁷ **F. PFLEFFER, G. JEFFREY et P. SALANCIK**, « The external control of organizations : a resource dependance theory », *New York, Harper and Row Publishers Inc*, 1978.

Kato (1989)¹¹⁸ a utilisé ce modèle théorique pour analyser les rapports de force entre les auditeurs légaux (cabinets d'audit) et leurs clients. Le pouvoir de la firme contrôlée sur l'auditeur est constitué au minimum des honoraires alors que le pouvoir de l'auditeur externe est bien souvent l'obligation de l'entreprise d'être auditée.

Partant de ces principes, Kato analyse trois éléments essentiels du pouvoir d'une organisation sur l'autre :

- L'importance des ressources échangées

L'achat de service d'audit n'est pas facilement évaluable et n'est pas perçu comme nécessaire à sa survie alors que les honoraires le sont pour les firmes d'audit. Le rapport de force est en faveur de l'entreprise auditée ;

- Les pouvoirs discrétionnaires sur l'utilisation et la redistribution des ressources
A ce stade, la firme d'audit semble, par son accès à la société et par sa connaissance de celle-ci, en position dominante. Toutefois, l'écart de compétence entre auditeurs externes et salariés de l'entreprise semble s'éroder notamment en raison de la présence de plus en plus importante d'anciens auditeurs dans les firmes. Mais, surtout, les entreprises contrôlées ont une latitude importante dans le contrôle et la distribution des ressources informationnelles de l'entreprise ainsi que dans l'interprétation des principes et procédures comptables ;

- La concentration des ressources

Le rapport de force est en faveur de l'entreprise qui peut plus aisément changer d'auditeur que l'auditeur changer de client. Toutefois à ce stade, la notoriété peut apparaître comme un modérateur tout comme la taille de la firme d'audit.

Dans ce modèle, il semble qu'une relation de dépendance défavorable à l'auditeur légal existe vis-à-vis des managers.

Sans privilégier aucune approche, toutes ayant une valeur explicative et complémentaire, l'offre d'indépendance est marquée par la faiblesse structurelle de l'auditeur vis-à-vis de son commanditaire.

¹¹⁸ T. KATO, 1989, opus p. 127.

Après avoir étudié l'offre et la demande d'indépendance des auditeurs financiers, il convient de s'interroger sur la logique qui guide ceux-ci. En effet les mécanismes macro-économiques ne peuvent à eux seuls expliquer une prise de décision éthique conditionnée également par le contexte, la sociologie et la psychologie. Pourtant les éléments tirés de ces éléments sont nécessaires à la compréhension du processus permettant à l'auditeur d'être ou de ne pas être indépendant. Il est donc important d'analyser les différents mécanismes précités.

**TROISIEME CHAPITRE :
LA LOGIQUE DE L'INDEPENDANCE DES
AUDITEURS FINANCIERS**

L'analyse de la logique (ou les mécanismes) de l'indépendance des auditeurs financiers nécessite d'aller au-delà de la « boîte noire humaine » et d'analyser les éléments cognitifs, juridiques et externes, qui constituent l'indépendance. L'auditeur n'est pas un agent mécanique et uniforme. Bien au contraire, il existe de nombreuses combinaisons possibles, de sous populations et de contextes.

L'objectif de ce chapitre est d'établir un modèle général d'analyse de l'indépendance des auditeurs financiers et de proposer des hypothèses dont certaines (parmi les variables externes) seront expérimentées.

Un éclairage sur les modèles de prise de décision éthique apparaît nécessaire. Les mécanismes de prise de décision « juste » ou moralement « bonne » (c'est à dire de la décision éthique) sont, en effet, à la base de toute analyse de l'indépendance des auditeurs financiers. Puis, les variables explicatives de l'indépendance des auditeurs financiers seront analysées et divisées en quatre catégories : indépendance informationnelle, facteurs psychologiques de l'indépendance comportementale, facteurs sociologiques de l'indépendance comportementale et facteurs externes de l'indépendance comportementale.

SECTION 1 – Les modèles de prise de décision éthique

L'indépendance est un construit qui nécessite la prise en compte du processus de prise de décision éthique. L'indépendance comme toutes les valeurs éthiques, est composée de facteurs endogènes et exogènes.

1 – Distinction éthique et déontologie

L'éthique est la section de la philosophie qui concerne la morale. L'origine de cette discipline est issue de l'antiquité et notamment de l'ouvrage de morale d'Aristote : « L'éthique à Nicomaque ». Cette science, qui traite du bien et du mal, doit régler la conduite de l'homme. Le processus d'élaboration d'une prise de décision éthique est sous-jacent à l'élaboration de la prise de décision indépendante.

C'est à ce titre que la notion d'éthique intervient. Aristote définit l'éthique comme ce qu'un homme prudent (non en tant qu'individu, mais en tant que membre d'une

société dont il partage la sagesse) ferait dans la même situation. Pour Platon et Aristote, le but suprême de notre agir était le bien de la société et le bien commun ; c'est en fonction de ces buts que devaient s'apprécier nos actes.

Pour Kant, la moralité d'un acte ne doit pas s'apprécier à partir du résultat obtenu, mais bien fonction de la loi morale, qui seule permet de définir dès la prise de décision ce qu'il est bien de faire, et d'échapper ainsi aux inclinaisons de notre sensibilité. Ainsi, selon le courant philosophique, notre agir peut être motivé par un but ou guidé a priori par la loi morale.

Toutefois, voilà deux principes d'action qu'il nous semble difficile d'appliquer dans toute leur « pureté » tant il est vrai que pour atteindre le bien commun nous n'acceptons pas tous les moyens, et qu'avant d'appliquer la Loi morale qui s'exprime sous la forme de la déontologie, il nous arrive de réfléchir aux conséquences. Cette complexité de l'agir moral sera mise en évidence par M. Weber qui montrera l'antinomie qui peut exister entre une morale de la conviction et une morale de responsabilité. (Delannoy, 1993)¹¹⁹ Pour cette raison, il est bien difficile de définir clairement et de manière générale la notion de morale.

Ainsi, plus que la définition d'Aristote, de Thomas d'Aquin ou de Kant, celle de Jérémie Bentham et John Stuart Mill correspond à la notion moderne (et économique) synthétisée comme suit « l'éthique est l'ensemble des règles que chacun doit respecter afin de maximiser le bonheur général ».

L'éthique est donc une visée ou un chemin et correspond à l'interrogation de celui qui veut agir bien. C'est la notion, même, d'éthique qui permet de définir un standard de comportement qui doit répondre à la condition suivante : les événements directs ou indirects qui découlent de l'application de ce comportement (pour toutes les personnes concernées) se doivent d'être connues et préférées (par les mêmes personnes concernées) à celles de tous autres standards. L'éthique comme la morale enferme des tensions et des contradictions propres à toute conscience tendue vers la recherche du bien.

La déontologie est l'application de la morale à un secteur ou une profession.

¹¹⁹ P. DELANNOY, « Réflexions éthique sur la pratique de l'Expertise Comptable », *Editions Comptables*, Septembre 1993, p. 31.

La déontologie est issue des « discours des devoirs ». En effet, le mot déontologie vient du grec « Deons, Ontos » et « logos » qui signifient respectivement « devoir » et « discours ». J.P. Bufflelan (1962)¹²⁰ en propose la définition suivante : « la déontologie est la science traitant des devoirs que crée pour un individu, l'exercice d'une certaine profession. On entend par code de déontologie l'ensemble des préceptes qui régissent la conduite des personnes appartenant à des professions organisées en Ordres. En matière professionnelle, le terme code de déontologie recouvre des actes élaborés, non par le législateur ou l'administration, mais par les représentants des Ordres professionnels ».

A partir de ces deux approches, il nous est possible de définir ce qui rapproche l'éthique de la déontologie et ce qui les éloigne l'une de l'autre.

La déontologie rejoint l'éthique dans son rapport à l'histoire. En effet, comme l'a mis en évidence le cheminement historique, le code des devoirs professionnels résulte d'une pratique antérieure, d'usages traditionnels, en un mot d'un droit coutumier régissant la profession, et qui à un moment donné a été codifié afin d'assurer le bon fonctionnement d'un service d'intérêt général. Cette codification rejoint bien l'une des préoccupations éthiques que nous avons mise en évidence : le bien de la société.

Mais, contrairement à l'éthique qui intéresse l'ensemble des individus de la société, la déontologie ne concerne qu'un groupe de personnes dont la caractéristique est d'exercer la même profession, profession qu'il est nécessaire de réglementer en raison de la nature du service rendu à la société.

Enfin, la déontologie limite la liberté, puisqu'elle présente les devoirs professionnels comme un impératif au sens Kantien du terme, tandis que l'éthique insiste sur la liberté qui doit permettre à l'individu de se réaliser. La déontologie s'accompagne d'un droit répressif, qui selon O. Gélénier (1991)¹²¹ est indispensable à l'éthique professionnelle car elle en garantit la fiabilité : « Ce que l'on pourrait appeler « le modèle de la secte », avec son propre credo, sa sélection à l'entrée, ses méthodes élaborées, sa vocation au progrès incessant et sa vigilance à l'égard des déviants, a profondément inspiré l'organisation des grandes entreprises (...) et aussi l'organisation des associations professionnelles : celles des experts comptables, des

¹²⁰ J.P. BUFFLELAN, « Etude de déontologie comparée dans les professions organisées en Ordre », *La semaine juridique*, n°20, 16/05/1962.

¹²¹ O. GÉLINIER, « L'éthique des affaires. Halte à la dérive ! », *Edition du Seuil, Paris*, 1991, p. 14.

juristes, des architectes, etc... Ces associations ont une charte, une probation à l'entrée, des commissions mettant à jour les méthodes et l'éthique de la profession, et une procédure afin d'expulser les déviants. C'est suivant ce modèle qu'ont pu se développer des éthiques professionnelles sérieuses sans intervention de l'Etat, grâce à un système privé d'autodiscipline et de sanction au sein d'un segment de société : car il n'y a pas de déontologie sans sanction ».

La recherche sur le comportement indépendant intègre le fait que les auditeurs sont également le produit de leur environnement culturel. Les pratiques morales, les habitudes, les coutumes ont une influence déterminante sur les attitudes et les actions des auditeurs dans n'importe quel type de situation. Elles constituent une mémoire externe qui permet le stockage des connaissances utiles pour guider le comportement des auditeurs.

Le domaine éthique, pour être saisi dans son intention profonde, doit toujours être situé dans une perspective dynamique et prospective à partir de l'idée que l'homme est engagé dans une dialectique de croissance, de développement (éventuellement dégressif), appelé à atteindre des degrés supérieurs d'être. Il n'est jamais arrivé à terme, sa vocation est toujours une tâche ou un projet.

En son noble sens, l'éthique n'est que l'expression de cette dynamique avec, ceci de particulier : cette progression ne peut être que l'œuvre du sujet lui-même, se réalisant dans sa liberté. Alors que les êtres non doués de liberté sont objets du devenir, poussé par les déterminismes qui les commandent, l'homme est sujet de son propre devenir. Certes de nombreux déterminismes conditionnent et éclairent le comportement humain, mais seul l'homme a la capacité d'orienter, de dominer ces déterminismes, tout au moins de leur donner un sens, de les faire siens, de privilégier les uns pour réfréner les autres. Dans les options les plus banales comme les plus héroïques, la décision de l'homme révèle qu'il est capable de se tenir en main, d'instaurer une continuité entre le passé et le présent tout en préparant l'avenir.

Il convient de noter que l'éthique ne peut pas être réduite à la loi. La loi peut être immorale, faite de règles rigides et formelles, alors que l'éthique demande bien souvent d'arbitrer entre les exigences contradictoires posées par une situation complexe aux incidences diverses.

En vue d'expliquer les choix éthiques réalisés par les différents acteurs d'une organisation, plusieurs modèles explicatifs ont été mis en place. Les deux premiers (Rest ; Lampe et Finn) concernent la décomposition du processus du choix éthique, d'abord d'un point de vue général puis appliquée à l'auditeur financier. Le troisième (Trevino) représente une tentative de synthèse entre les facteurs endogènes et exogènes principaux pouvant interagir sur les choix éthiques réalisés.

2 – Le modèle de Rest

Le modèle de Rest permet de décrire les mécanismes génériques à la base d'un comportement conforme aux règles sociales.

Rest (1986)¹²² décompose la prise de décision éthique en quatre étapes successives, qui explique la complexité des décisions morales, pour permettre l'existence d'un comportement moral :

- Reconnaître un problème moral : actions possibles, impact sur le bien-être des personnes concernées ;
- Rendre un jugement moral : l'action est moralement juste ou pas, le questionnement sur la légitimité de l'action ;
- Montrer son intention d'agir moralement : hiérarchisation des valeurs morales, choix de ces valeurs ;
- S'engager dans un comportement moral : aptitude de conformer ses actes à ses valeurs morales, subir les conséquences de ses actes moraux.

Il existe donc une gradation. L'individu doit au préalable avoir connaissance du problème moral, ce qui induit qu'il doit avoir connaissance d'un dilemme vis à vis d'une référence sociale. Puis, sur ce principe, il rend une appréciation, un jugement et applique ses valeurs.

La prise de décision éthique est donc un processus que chaque individu réalise afin de prendre une « bonne » ou une « mauvaise » décision.

Le modèle de Rest est un schéma général dans lequel s'intègre la problématique de l'indépendance des auditeurs financiers.

¹²² **J.R. REST**, « Moral development: Advance in research and theory », *New York : Praeger Publishers*, 1986.

Ce modèle est donc la trame générale qui a été appliquée aux auditeurs financiers par Lampe et Finn.

3 – Le modèle de Lampe et Finn

Lampe et Finn (1992)¹²³ ont proposé un modèle proche du modèle de Rest mais en cinq étapes pour expliquer les processus de décisions éthiques de l'auditeur financier :

- Obtenir les informations pour comprendre la situation. Après la découverte d'un dilemme éthique, l'auditeur collecte des données sur cette situation. Cette phase correspond à l'indépendance informationnelle ou compétence ;
- Reconnaître l'impact des différentes actions possibles sur les personnes. Les autres parties à ce stade agissent sur le mode de raisonnement éthique. Cette phase correspond à l'indépendance morale ou psychologique ;
- Apprécier les solutions de remplacement. L'auditeur apprécie les différentes actions possibles à raison de son développement personnel et aux variables externes qui interagissent. Cette phase reconnaît l'influence modératrice des variables organisationnelles et des variables liées à l'environnement professionnel ;
- Evaluer les valeurs autres que morales. Les auditeurs vont juger à ce stade non pas uniquement des valeurs morales mais aussi de leurs propres intérêts, de leurs satisfactions personnelles ;
- Prendre une décision finale. Cette phase va découler de la réalisation des autres et s'explique comme la synthèse des précédentes en vue de réaliser un acte.

Ces auteurs proposent le modèle suivant :

¹²³ J.C LAMPE et D.W. FINN, « A model of auditors' ethical decision processes », *Auditing: A journal of Practice and Theory*, Vol 11, 1992, pp. 33-59.

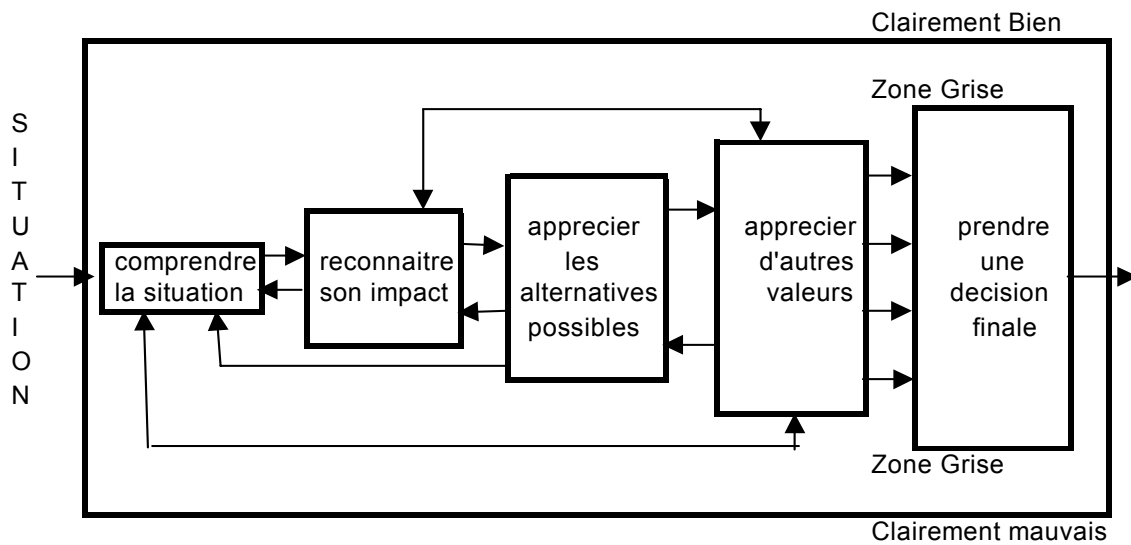


Schéma n°5 : Modèle de prise de décision de Lampe et Finn (Source : J.C Lampe et D.W. Finn, 1992)

Ce modèle est particulièrement riche en raison de la prise en compte de nombreux facteurs et des interactions entre les diverses analyses mais son ordre et sa hiérarchisation sont contestables. Ces modèles ne remettent pas en cause le modèle décisionnel de l'A.I.C.P.A. qui définit les aires de prise de décision éthique de l'auditeur financier suivant le schéma suivant :

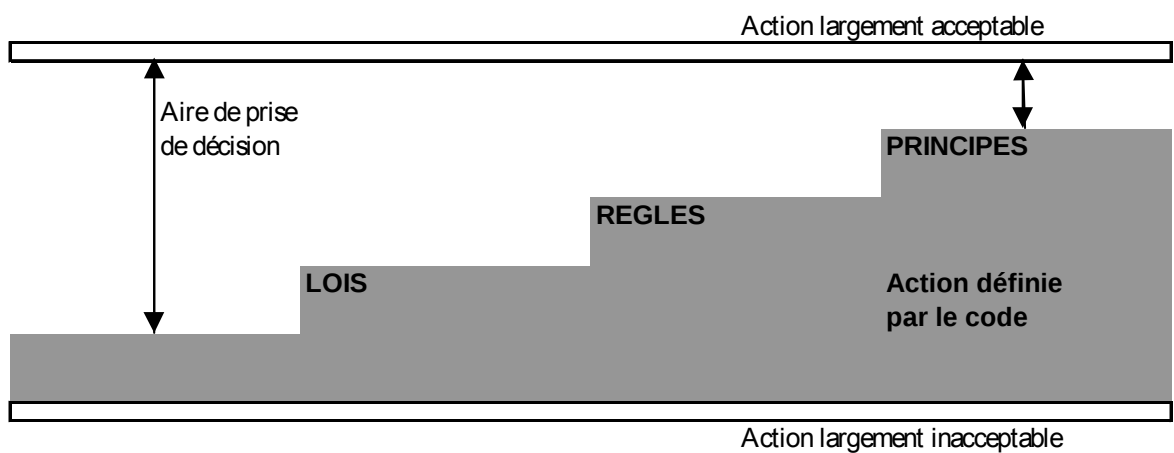


Schéma n°6 : Modèle décisionnel de l'A.I.C.P.A. (Source : C. Prat dit hauret, 2000)

Ce modèle a été réalisé par l'association des experts comptables et auditeurs américains (A.I.C.P.A.) en 1988 et a fait suite à la crise de confiance qui avait frappé les auditeurs. Le modèle A.I.C.P.A. est un modèle basé sur la contrainte législative et intègre de nouvelles règles de conduite qui permettent de résoudre un dilemme éthique. Toutefois il n'intègre pas de nombreux éléments de marché de type Porter et, pour Lampe et Finn, l'analyse de l'A.I.C.P.A. n'est pas à proprement parler un modèle de décision traditionnel.

Le code de conduite des auditeurs américains intègre des règles et des principes qui aident les auditeurs dans leurs prises de décision éthique. Le responsable du comité chargé d'intégrer de nouvelles règles dans le code éthique a repris les propos d'Anderson et Ellyson (1992)¹²⁴ selon lesquels « les professionnels comptables, guidés par les principes de base indiqués dans le code de conduite professionnelle, doivent porter des jugements professionnels et moraux au niveau de toutes leurs activités. »

Ainsi, les auditeurs financiers doivent toujours prendre position puisque l'application du modèle A.I.C.P.A. n'est pas simple et directe. Les modèles proposés par Rest et par de Lampe et Finn vont également dans ce sens.

En marge de ces analyses, Trevino propose une approche moins linéaire et plus holiste de la prise de décision éthique.

4 – Le modèle de Trevino

Trevino (1986)¹²⁵ a conçu un modèle reposant sur une combinaison de variables individuelles et organisationnelles pour expliquer les prises de décision éthique.

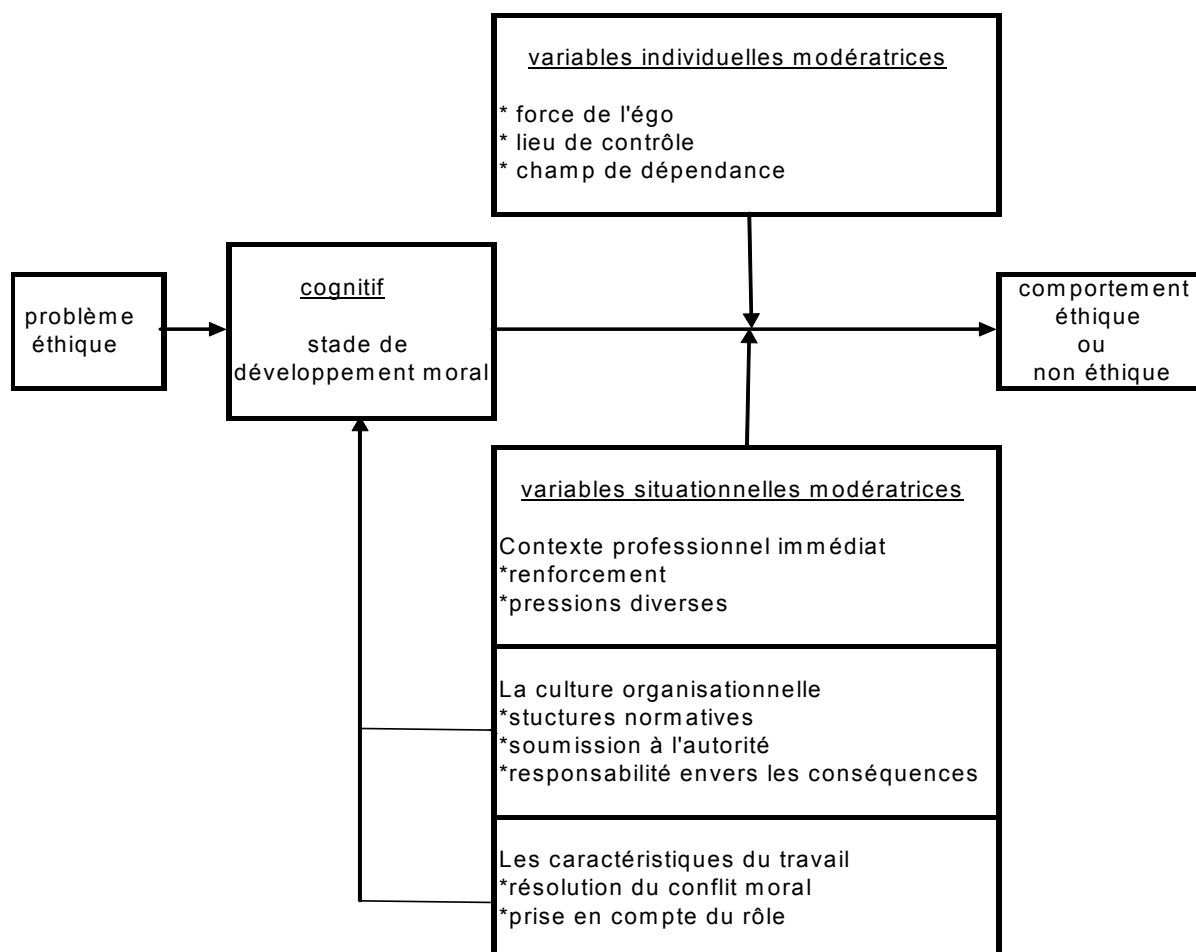
Pour Trevino, les individus confrontés à un dilemme éthique vont se positionner en fonction de leur développement moral. C'est le stade de développement moral cognitif d'un individu qui détermine ce que pense un individu en présence de dilemmes éthiques, ou autrement dit, son processus de décision de ce qui est bien et de ce qui est mal dans une situation donnée. En résumé, le développement moral

¹²⁴ **G.D. ANDERSON** et **R.C. ELLYSON**, « Restructuring professional standart: The Anderton Report », *Journal of Accountancy*, Mars 1992, pp. 33-59.

¹²⁵ **L.K. TREVINO**, « Ethical decision making organizations: a person-situation interactionist model », *Academy of Management Review*, Vol 11, n°3, 1986, pp. 601-607.

est l'oeuvre de L. Kohlberg (1969)¹²⁶. Celui-ci a développé le modèle du développement moral cognitif qui est un outil pratique pour explorer les questions relatives à l'appréciation des dilemmes éthiques, et en particulier la manière dont les individus déterminent ce qui est bien ou mal dans une situation particulière. Toutefois, pour Trevino, d'autres variables cognitives sont susceptibles d'interagir (tels la force de l'ego, le lieu de contrôle et la « field dependence ») et d'influencer les cognitions d'un individu relatives au bien et au mal. Ces différents facteurs cognitifs feront l'objet de développements ultérieurs.

En outre, dans le modèle de Trevino, des variables situationnelles comme le contexte immédiat de travail, la culture organisationnelle, les caractéristiques de l'emploi ou le contexte professionnel font leurs apparitions et exercent une influence modératrice sur la relation cognition / comportement.



¹²⁶ L. KOHLBERG, « Stage and sequence: the cognitive développement approach to socialization », *Handbook of socialization theory and research*, Chicago: Rand McNally, 1969, pp. 347-480.

Schéma n°7 : Modèle de prise de décision de Trevino (Source : L.K. Trevino, 1986)

Le modèle de Trévino génère plusieurs remarques :

- Le rôle central des éléments cognitifs en interaction avec des variables externes qui dynamisent le modèle ;
- L'absence des problèmes liés à l'information. Aucune relation entre l'information et l'indépendance n'est évoquée.

Les problèmes d'information ne se limitent pas uniquement au dilemme compétence / indépendance (qui demeure cependant central) mais intègrent d'autres éléments comme le rattachement ou le budget temps. Conformément à l'avis de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes¹²⁷, qui sans prétendre à l'exhaustivité, établit la distinction suivante :

- Le risque de dépendance économique (lien de nature financière : part de revenu procuré ou avantage financier par exemple) ;
- Le risque de dépendance intellectuelle (lien de nature technique comme la compétence ou de nature professionnelle comme le risque « d'advocaty »).

Ainsi en dépassant la simple distinction indépendance / compétence, l'auditeur se doit pour réaliser son travail, d'être apte (compétence) à se détacher (indépendance) des informations transmises par les entités auditées afin de rendre une appréciation pleine et entière. Si l'auditeur n'est pas apte à se dégager des informations fournies pour se faire sa propre opinion, il ne pourra pas avoir un comportement indépendant et ce peu importent les conditions externes, les aspects sociétaux et psychologiques de sa situation qui seront analysés ci-après. Il s'agit donc d'une première étape vers un comportement indépendant (et ce conformément aux modèles de prise de décision éthique de Rest et de Lampe et Finn).

¹²⁷ **Recommandations et avis du Conseil National**, *Bulletin du Conseil National des Commissaires aux Comptes*, n°39, Septembre 1980, pp. 276-281.

SECTION 2 – L'indépendance informationnelle : première étape à la prise de décision éthique

Avant qu'une personne puisse se comporter moralement, celle-ci doit réaliser qu'un problème éthique existe. La sensibilité éthique, ou la prise de conscience de problèmes éthiques dans un contexte social, est le pré requis pour évaluer la relation entre le développement moral et l'action.

L'indépendance nécessite avant tout de reconnaître le problème moral. Or, pour ce faire, il est nécessaire, conformément au modèle de Lampe et Finn, d'obtenir les informations permettant de bien comprendre la situation. L'idée force est que « l'indépendance de l'auditeur est associée à la fois à l'objectivité (l'auditeur analyse les faits d'audit sans créer de préjudice) et à la compétence (l'auditeur est capable de réaliser une mission d'audit en respectant les normes professionnelles et en appliquant les techniques usuelles).

Sur ce point, l'analyse est proche de la position de Watts et Zimmerman (1981)¹²⁸ pour qui la révélation dans un rapport d'audit dépend de deux probabilités indépendantes :

- La probabilité qu'un auditeur découvre l'erreur ;
- Et la probabilité qu'un auditeur révèle l'erreur.

Ainsi, afin de déceler l'éventuel problème éthique et en amont de tout comportement indépendant, il est nécessaire que l'auditeur collecte et filtre les informations en provenance de l'organisation. Parallèlement, à cette collecte, l'auditeur doit être capable de reconnaître le problème d'indépendance. Le processus d'audit, s'il apparaît alors principalement comme une question de jugement, doit être précédé d'une aptitude à se dégager des informations fournies afin de fonder son propre avis. La première étape d'un comportement indépendant consiste en une indépendance informationnelle. Dès lors, après la réalisation d'une revue de littérature relative à l'indépendance informationnelle, les critères permettant d'être potentiellement

¹²⁸ **R.L. WATTS** et **J.L. ZIMMERMAN**, « Auditors and determination of accounting standarts », *Working Paper*, University of Rochester, Août 1981.

indépendant sont la compétence, le rattachement et le budget temps consacré à l'audit.

1 – La compétence

S'il existe un débat pour déterminer si l'indépendance précède la compétence (Flint, 1978)¹²⁹ ou l'inverse (Watts et Wimmerman, 1986)¹³⁰, il apparaît toutefois que pour pouvoir révéler les erreurs et inexactitudes, l'auditeur doit être capable de les découvrir, d'où l'importance de la compétence.

Dans la littérature classique sur la qualité de l'audit, la compétence et l'indépendance sont supposées être deux caractéristiques séparées de l'auditeur (Boritz, 1992 ; Flint, 1988¹³¹ ; Schandl, 1978¹³² ; Watts et Zimmerman, 1986¹³³). Cependant, à l'instar de Lee et Stone (1995)¹³⁴, il peut être avancé que le conflit fondamental et premier porte sur la relation entre la compétence et l'indépendance de l'auditeur. Mais, ces auteurs estiment tous que, toutes choses égales par ailleurs, plus il est probable que l'auditeur soit compétent, plus il est probable que l'auditeur soit indépendant. Alternativement, plus il est probable que l'auditeur soit incompétent, plus il est probable que l'auditeur soit dépendant. Les deux notions sont en effet liées.

La compétence sera, ci-après, abordée par deux aspects principaux : l'expérience et l'existence de mission de conseil.

1.1 – L'expérience

L'expérience a un impact certain sur les jugements des individus. Simon (1960)¹³⁵ a étudié les modèles de prises de décisions notamment à travers deux idées forces : une classification des situations selon leur complexité et un modèle de prise de

¹²⁹ **D. FLINT**, « The philosophy and principles of auditing », *Macmillan*, 1988 et **C.W. SHAND**, « Theory of auditing », *Scholars Book Co.*, 1978.

¹³⁰ **R.L. WATTS** et **J.L. ZIMMERMAN**, 1986, p. 65.

¹³¹ **D. FLINT**, « The philosophy and principles of auditing », *Macmillan*, 1988.

¹³² **C.W. SCHANDL**, « Theory of auditing », *Scholars Book Co.*, 1978.

¹³³ **R.L. WATTS** et **J.L. ZIMMERMAN**, 1986, opus cité p. 68.

¹³⁴ **T. LEE** et **M. STONE**, « Compétence and independence : the congenital twins of auditing », *Journal of Business Finance and Accounting*, 22 (8), Décembre 1995, pp. 1169-1177.

¹³⁵ **H. SIMON**, 1960, opus cité p. 62.

décision. Ces modèles se retrouvent au sein des deux catégories d'expérience : l'expérience du secteur et l'expérience de l'entité.

L'inscription sociale de la relation, sa durée et la confiance qui en découle, sont de nature à renforcer l'efficacité de l'audit par un apprentissage commun des connaissances, par un apprentissage technologique (c'est à dire un processus d'accumulation de connaissances et compétences technologiques) et par un apprentissage du partenaire (c'est à dire une connaissance progressive de sa personnalité, de son comportement et un apprentissage de la communication et de la collaboration avec lui). Il est à noter que c'est par la notion de compétence que l'analyse en terme de dépendance ressource est la plus pertinente.

1.1.1 – L'expérience du domaine d'activité ou la spécialisation

Toutes les normes professionnelles recommandent à l'auditeur d'être à la fois compétent et indépendant, c'est à dire que l'auditeur doit être d'une part, capable, doté de bonnes connaissances, suffisamment expérimenté pour réaliser de manière satisfaisante l'ensemble des diligences d'audit et d'autre part, il doit être physiquement et mentalement capable d'analyser les comptes et d'en rendre compte dans son rapport de façon non biaisée et sans causer de préjudice aux tiers. (Lee et Stone, 1995) ¹³⁶

De plus à ce stade, il convient d'évoquer l'importance de la formation dans la connaissance autant technique que du secteur d'activité. Les professions d'auditeur externe sont d'ailleurs tenues à une forte activité de formation professionnelle continue qui a pour vocation d'améliorer l'expérience du domaine d'activité de celui-ci.

Erickson, Mayhew et Felix (1998) ¹³⁷ ont souligné l'importance de la compréhension du secteur d'activité et de la stratégie choisie par la firme auditée pour bien analyser ses états financiers. Ces auteurs notent « qu'il est important d'identifier les sources clés de profit ainsi que les risques de l'activité exercée » et également d'avoir « une bonne connaissance de l'environnement et des stratégies concurrentielles pour interpréter les états financiers ». Ils mettent en exergue que les états financiers ne

¹³⁶ T. LEE et M. STONE, 1995, opus cité p. 142.

¹³⁷ M. ERICKSON, B.W. MAYHEW et W.R. FELIX, « Why do audits fall?: Evidence from Lincoln Salvings and loan », *Working paper, University of Chicago*, 1998.

peuvent être analysés isolément mais dépendent d'une compréhension beaucoup plus globale de l'activité de l'entreprise au sein de son secteur d'activité ».

Simon (1960)¹³⁸ analyse les phases de prise de décision et les décompose en trois phases :

- La reconnaissance et la compréhension du problème (l'intelligence) ;
- L'identification des solutions (les intentions) ;
- La sélection de la solution (le choix).

Le modèle de Simon étudie la relation entre chaque type de situation et le processus de décision et démontre que plus le problème est complexe, plus le niveau d'expérience exigé pour le résoudre doit être élevé.

Utilisant ce modèle, Abdolmohammadi et Wright (1987)¹³⁹ ont démontré que la qualité d'une réponse donnée dans une situation complexe est positivement corrélée à son niveau d'expérience. Rien ne semble pouvoir empêcher l'extension de cette analyse en matière éthique et de soutenir que le niveau d'expérience est un facteur favorable d'un audit de qualité c'est à dire d'un audit indépendant.

L'expérience permet notamment aux auditeurs de se libérer de l'emprise de la direction et particulièrement des directions comptables et financières. Moins dépendant des canaux d'information liés à la direction, l'auditeur se trouve par la diversité de ses sources plus indépendant et plus apte à déceler un choix éthique.

L'expérience, élément de la compétence, permet aussi d'investir plus en amont les rouages de l'entreprise et ainsi de se dégager des matières à l'origine de l'audit : la comptabilité et la finance pour pouvoir intégrer de façon plus complète tous les aspects de la firme et d'en mesurer les impacts. C'est aussi par ce biais que l'auditeur peut en étant moins dépendant d'un domaine particulier (souvent la comptabilité) réaliser la plénitude de son métier.

¹³⁸ H. SIMON, 1960, opus cité p. 62.

¹³⁹ M. ABDOLMOHAMMADI et A. WRIGHT, « An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgements », *The Accounting Review*, Vol 62, n°1, Janvier 1987, pp. 1-13.

Kelley et Margheim (1987)¹⁴⁰ ont démontré que l'absence de compétence des équipes d'audit est une menace pour la qualité de l'audit et donc indirectement pour l'indépendance. Il s'agit notamment de l'absence de recherche d'un principe comptable, d'une revue superficielle des documents audités, de l'acceptation d'explications superficielles de la part du client audité, ou d'une réduction des travaux réalisés au-dessous d'un niveau acceptable. En effet, en l'absence d'expérience dans le secteur d'activité, l'auditeur restreint trop son champ d'investigation mais émettra tout de même une opinion afin d'exécuter sa mission. Ainsi, l'auditeur va s'appuyer de façon quasi aveugle sur les informations fournies par la direction pour produire la synthèse du travail demandé. Un tel comportement se trouve à l'opposé d'un comportement indépendant requis pour réaliser un audit de qualité.

A coté de l'expérience du domaine d'activité, l'expérience de l'entité a également un impact sur l'indépendance informationnelle de l'auditeur.

1.1.2 – L'expérience de l'entreprise ou la connaissance approfondie de l'entreprise

Simon (1960)¹⁴¹ distingue les situations routinières et non routinières. La première situation est définie à l'avance ainsi que ses solutions alors que la seconde fait apparaître des questions et des solutions uniques.

La présence d'un auditeur interne ou externe durant une période importante sur la même entité auditée est de nature à engendrer des situations routinières. Cette situation n'est pas sans conséquence pour l'indépendance de l'auditeur en matière d'obtention de l'information.

Ainsi, si l'étude de De Angelo (1981)¹⁴² analyse la quasi-rente créée par une relation prolongée d'audit, ce n'est qu'au travers d'une analyse financière couvrant les appels d'offre et non les risques ou avantages propres d'une relation d'audit prolongée.

Or, la durée de la relation entre le client et l'auditeur peut engendrer deux types de risques propres :

¹⁴⁰ **T. KELLER** et **L. MARGHEIM**, « The effect of audit bulling arrangement on underreporting of time and audit quality reduction acts », *Advances in accounting*, Vol 5, 1987, pp. 221-233.

¹⁴¹ **H. SIMON**, 1960, opus cité p. 62.

¹⁴² **L.E. DE ANGELO**, « Auditor size and audit quality », *Journal of accounting and economics* 2, 1981, pp. 184-199.

- Une relation trop proche entraînant une trop grande confiance ;
- Un manque d'innovation sous-tendu par des procédures moins rigoureuses.

La première menace est attachée à un risque moral qui interviendrait entre l'auditeur et l'audité. Ce risque de collusion involontaire, est due à une trop grande proximité et aux liens que le temps tisserait entre deux des parties. Le maintien de mandats d'audit sur une longue période engendre une grande familiarité entre la société et l'auditeur qui risque de limiter ses travaux¹⁴³.

La seconde menace sous-tend qu'une relation trop longue entraînerait non seulement la création d'une quasi-rente mais induirait même un relâchement dans la réalisation de la mission d'audit. Ainsi, dans l'étude des motivations qui expliquent une relation durable entre l'auditeur et l'audité, l'interdépendance apparaît comme un élément significatif et important de la part affective de cette relation.

Une limite à cet argument est cependant à apporter : la durée de la relation n'est néfaste que si la longévité de la relation est contractuelle et non légale (cas de l'auditeur légal).

La planification de l'audit est grandement facilitée par la connaissance et par les informations obtenues auprès de la direction de l'entreprise. L'attitude entre l'entreprise et l'auditeur devient alors fondamentalement relationnelle. Ainsi, à l'instar de Power (1997)¹⁴⁴, il semble que la recherche en audit se doit d'aller au-delà de l'analyse des processus et des pratiques d'audit comme un phénomène purement technique et qu'il y ait la nécessité d'une approche fondée sur la « sociologie de la technique d'audit ». En effet, pour recueillir l'information permanente, l'auditeur doit rentrer dans un rapport personnel « de confiance » avec l'audité. Il doit créer une « relation de pairs » (Reverchon, 2002)¹⁴⁵. Le partage des mêmes normes culturelles et professionnelles joue un rôle fondamental. Il faut démontrer que l'on est « du même monde ».

¹⁴³ *Financial Times*, 21/01/2002, p. 17 cité dans *Vues de Presse*, n°37, p. 5, Avril 2002.

¹⁴⁴ **M. POWER**, 1997, opus cité p. 66.

¹⁴⁵ **A. REVERCHON**, « Auditeur, audité : le lien social plus fort que les techniques comptables », *Le Monde*, 22/10/2002, p. 2.

La confiance est un élément central de la relation auditeur - audité. Les liens personnels proviennent du fait que l'on travaille depuis longtemps ensemble et que l'on a appris à bien se connaître et à bien travailler ensemble. La relation professionnelle issue d'un échange économique (Williamson, 1994)¹⁴⁶ est encadrée par un ensemble de normes professionnelles. Celles-ci ont pour objet de créer des barrières empêchant le développement d'engagements informels pendant le processus formel d'audit (Ring et Van De Ven, 1989).

La confiance apparaît alors comme un calcul délibéré (Williamson, 1994)¹⁴⁷.

La relation professionnelle doit être complétée par une relation personnelle pour que le processus de l'audit soit fondé sur une « grande » confiance. L'étude de la relation personnelle est très proche de l'analyse que fait Williamson (1985, 1993, 1994) de l'atmosphère. L'atmosphère se réfère aux « interactions entre les transactions qui sont technologiquement séparables mais en réalité réunies et ont des conséquences systémiques » (Williamson, 1994)¹⁴⁸. L'auteur dénonce les excès d'un raisonnement purement calculateur et souligne l'importance du rôle de l'atmosphère dans toute transaction, autrement dit la pertinence des échanges sociaux et informels dans toute transaction économique.

Les deux formes relationnelles sont inextricablement liées. Cette imbrication met en avant l'inscription sociale de l'échange économique (Poanyi, 1944 ; Granovetter, 1992), expliquant ainsi l'émergence d'une confiance hybride. L'action économique ne se déroule pas dans un vide social, mais inversement, elle n'est pas la traduction mécanique de la structure sociale sur les décisions individuelles. « Les réseaux de relations sociales pénètrent de manière irrégulière et à différents degrés les différents secteurs de la vie économique » (Granovetter, 1985).

Des mécanismes multiples (économiques et sociaux) se renforçant mutuellement, forment alors les fondements d'une confiance hybride. Ainsi, alors que Williamson (1993) réserve la notion de confiance personnelle aux relations non transactionnelles, qu'elles soient amicales ou familiales, une séparation aussi radicale entre relations économiques impersonnelles et relations sociales personnelles ne semble pas refléter la réalité de la relation d'audit. Une confiance qui peut être qualifiée d'hybride est le résultat de relations personnelles qui émergent de

¹⁴⁶ O. WILLIAMSON, 1994, opus cité p. 121.

¹⁴⁷ O. WILLIAMSON, 1994, opus cité p. 121.

¹⁴⁸ O. WILLIAMSON, 1994, opus cité p. 121.

transactions économiques (Dore, 1983 ; Granovetter, 1985 ; Macauley, 1963), les interactions continues et répétées entre deux partenaires permettant son développement progressif (Good, 1988).

Cette confiance hybride peut alors être définie comme « la croyance que forme un agent au sujet d'un autre, sur la base de son expérience passée, quant à la manière dont cet individu réagit à des événements imprévus qui lui donnent la possibilité d'un comportement opportuniste » (Boussard, 1997)¹⁴⁹. La relation contractuelle laisse place peu à peu à une relation interpersonnelle dans laquelle les acteurs sont distincts mais égaux, une relation caractérisée par une réciprocité dans l'échange et par une égalité des contributions. L'isomorphisme normatif (Di Maggio et Powell, 1983)¹⁵⁰, par le sentiment d'égalité qu'il génère, semble être une condition nécessaire qui permet l'émergence d'une relation de pairs. Mais cette confiance évolue au fil du temps, passant d'une confiance fondée sur la réputation à une confiance fondée sur l'empathie. Le développement de la confiance hybride réduit l'asymétrie d'information entre les deux pairs, en permettant une production conjointe de connaissance. Ce transfert correspond au processus de socialisation (Reix, 1995).

L'inscription sociale de la relation, sa durée et la confiance qui en découle, sont de nature à renforcer l'efficacité de l'audit, par un apprentissage commun des connaissances : un apprentissage technologique, c'est à dire un processus d'accumulation de connaissances technologiques. Toutefois, ces éléments révèlent également des aspects très négatifs.

La connaissance comptable tend ainsi à devenir une coproduction entre auditeur et audité, ce qui renforce d'autant plus la probabilité de reconduire la relation contractuelle d'une année sur l'autre. Cette longévité, cette confiance réciproque et cette coproduction sont à la fois des conditions pour que se construise la compétence de l'auditeur et des risques pour sa capacité à conserver son indépendance. Si une relation trop « emphatique » compromet l'indépendance une relation trop distante compromet la compétence : « La qualité maximale de l'audit

¹⁴⁹ D. BOUSSARD, 1997, opus cité p. 12.

¹⁵⁰ P. DI MAGGIO et W. POWELL, « The iron cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields », *American Sociological Review*, 1983, pp. 113-123.

n'est pas la somme d'une totale indépendance et d'une compétence totale, mais le résultat d'un équilibre entre ces deux optima ».

Une relation de pairs constitue une menace pour l'indépendance en raison du partage supposé des intérêts. Un trop grand sentiment de parité, dérivant vers une logique d'identification nuit à l'indépendance.

Le risque d'accoutumance ou de confiance excessive de l'auditeur dans ses interlocuteurs de la société vérifiée est l'élément central de l'impact négatif que peut avoir la durée de la relation sur l'indépendance de celui-ci. L'existence des missions de conseil est également un élément fort débattu de l'indépendance informationnel des auditeurs financiers.

1.2 – Le conseil

La connaissance de l'entreprise est un atout essentiel pour réaliser de façon performante un audit et ainsi être moins dépendant des informations données par l'entreprise. Les missions de conseil sont donc, dans cette optique, un moyen efficace d'accroître la connaissance de l'organisation même si les auteurs favorables aux missions d'audit mettent en garde contre toutes immixtions décisionnelles. Ainsi, en 1965, Schulte (1966)¹⁵¹ interrogea une population d'utilisateur de l'information financière composée de chargés de clientèle bancaire et d'analystes financiers. A peu près 45 % des personnes interrogées ont répondu que la réalisation de la mission pouvait générer une perte d'indépendance de l'auditeur alors que 55 % furent d'avis contraire. Il est intéressant de noter que pour 20 % des personnes interrogées, la connaissance obtenue par le cabinet lors de la réalisation d'une mission de conseil permet, grâce à la qualité de l'information obtenue, d'augmenter la confiance accordée dans le rapport de l'auditeur légal. Titard (1971)¹⁵², en 1971, demanda à 160 chargés de clientèle bancaire et analystes financiers d'indiquer sur une liste de 33 différents types de missions de conseil celles qui étaient susceptibles « d'avoir pour conséquence une perte d'indépendance pour l'auditeur ». Les

¹⁵¹ **A.A. SCHULTE**, « Management services: a challenge to audit independence? », *The accounting Review*, Octobre 1966, pp. 785-800.

¹⁵² **P.L. TITARD**, « Independence and MAS – Opinions of financial statement user », *Journal of Accountancy*, Juillet 1971, pp. 47-52.

résultats de l'analyse empirique ont indiqué que 46 % des personnes interrogées ont répondu qu'aucune des 33 missions de conseil n'était susceptible de causer « une perte d'indépendance ». Barton (1985)¹⁵³ va plus loin en indiquant que 20 % d'un même échantillon considère que les missions de conseil améliorent l'indépendance de l'auditeur en raison de l'accroissement de la connaissance de l'entité audité.

La réalisation de mission de conseil par le cabinet d'audit peut être bénéfique dans la mesure où elle permet d'augmenter la connaissance de l'auditeur sur le client et ainsi améliorer la performance de l'audit. Le « Council of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales » a défendu l'idée selon laquelle « la réalisation de missions de conseil par l'auditeur lui permet d'améliorer la performance de son audit, en augmentant ses connaissances sur certains aspects de l'activité de l'entreprise (...) et compte tenu du fait, que l'enjeu de l'exigence d'indépendance, est l'amélioration de la qualité de l'audit, l'interdiction de la réalisation de missions de conseil peut ainsi se révéler contraire à un objectif de qualité de l'audit ».

L'auditeur, conseiller de l'entreprise, pourrait par le biais de sa connaissance de l'organisation conserver son indépendance.

Ainsi, lorsque les missions de conseil sont réalisées par l'auditeur, il existe des retombées en terme de meilleure connaissance de l'entreprise. (Abdel khalik, 1990)¹⁵⁴ Selon De Berg, Kaplan et Pany (1991)¹⁵⁵, les retombées en terme de meilleure connaissance de l'entreprise existent lorsque « les coûts totaux en terme d'audit et de missions de conseil sont inférieurs aux coûts de ces deux interventions lorsqu'elles sont réalisées par deux cabinets différents ». Cependant, selon certaines recherches, il n'est pas évident que le client bénéficie nécessairement de ces économies de coûts.

La mise en commun d'une activité créatrice de valeur implique toujours des coûts qu'il faut comparer aux avantages qu'elle procure. L'autre forme d'interconnexion, à savoir le partage d'un savoir-faire, réduit les coûts si les activités sont de même

¹⁵³ **M.F. BARTON**, « Audit clients' perceptions of the independence of their CPA », *Mid-South Business Journal*, 1985, pp. 20-22.

¹⁵⁴ **A.R. ABDEL KHALIK**, « The jointness on audit fees and demand for MAS: A self-selection analysis », *Contemporary Accounting Research*, Printemps 1990, pp. 295-322.

¹⁵⁵ **C.L. DE BERG, S.E. KAPLAN et K. PANY**, « An examination of some relationship between non-audit services and auditor change », *Accounting Horizons*, Mars 1991, pp. 17-28.

nature et si le savoir-faire est un facteur important pour en améliorer l'efficacité. Le partage d'un savoir-faire transfère en effet les gains de l'apprentissage d'une activité à une autre.

L'évaluation de la planification formelle a relégué le concept de synergie au passé. L'idée selon laquelle la combinaison d'activités différentes mais voisines pouvait créer une valeur par synergie a été répandue et a servi à justifier le vaste mouvement de diversification qui a prévalu dans les années soixante et au début des années soixante-dix. L'idée d'une recherche d'adéquation sous-tendue par les discussions sur la synergie, n'est pas viable malgré les possibilités bien réelles de réduire les coûts ou de renforcer la différenciation dans pratiquement toutes les activités de la chaîne de valeur. Le conseil permet d'améliorer la courbe d'apprentissage du cabinet d'audit et donc de réaliser des gains d'échelle. Ainsi, sans utiliser aucune notion de synergie, la réalisation de mission de conseil permet aux cabinets d'audit ou aux auditeurs internes d'améliorer la qualité de leur audit notamment en raison de la meilleure connaissance des entités auditées et de ses spécificités.

La compétence n'est cependant pas l'unique facteur de l'indépendance informationnelle. L'indépendance informationnelle transcende le débat indépendance / compétence en raison de sa plus large acception qui comprend notamment le budget temps dont dispose l'auditeur afin de réaliser sa mission.

2 – Le budget temps

Le budget temps correspond au temps imparti à l'auditeur pour réaliser une mission et une incertitude peut exister quant à son impact. Les recherches en matière de motivation ont démontré que lorsque les objectifs sont réellement trop tendus les personnes chargées d'exécuter une mission abandonnent l'idée de l'atteindre et se basent sur un objectif très faible. Ce phénomène engendre donc une démotivation de l'équipe d'audit qui sera propice à une perte d'indépendance en raison d'une recherche moins systématique de canaux d'informations distincts de la direction.

Lightner, Adams et Lightner (1982)¹⁵⁶ ont montré que la sous-évaluation du temps en mission constituait également un dysfonctionnement. Ce dysfonctionnement apparaît lorsque les plannings des auditeurs sont complets et que ces derniers ont le désir d'éviter ou de minimiser des budgets en voie de dépassement. Bien que ce type de comportement ne constitue pas une menace immédiate pour la qualité de l'audit, il peut avoir des conséquences négatives telles que, par exemple, des évaluations inadaptées des équipes d'audit, une perte de revenus pour le cabinet ou des budgets irréalistes sur les audits futurs.

Cook et Kelley (1988)¹⁵⁷ ont approfondi la notion du niveau optimal de budget temps. Une grande majorité des auditeurs interrogés ont indiqué que le budget horaire optimal devait être atteint « avec un niveau d'effort raisonnable » que l'on peut évaluer à 75 % du temps d'un auditeur moyen. La pression créée sur l'auditeur par une application de budgets horaires excessivement serrés est une des causes d'un comportement déviant de l'équipe d'audit.

De plus, selon Kelley et Seiler (1982)¹⁵⁸, un critère important pour les auditeurs, afin d'être bien notés au sein du cabinet, est le respect du budget temps alloué pour réaliser les missions. Une pression considérable existe, surtout au niveau des assistants et des chefs de mission, pour respecter les budgets temps. Et comme le budget temps est étroitement lié au montant des honoraires, cette pression peut entraîner des conflits et des problèmes à résoudre au sein du cabinet et des équipes d'audit.

Toutefois, l'argument d'une diminution de l'attention de l'auditeur comme conséquence à la pression horaire (liée à la réduction des honoraires) est contredit par une récente étude. La baisse des honoraires, si elle entraîne une diminution du volume de temps dont dispose l'auditeur, n'entraîne pas une baisse corrélative de la performance des professionnels de l'audit. La menace importante qui pèse sur l'indépendance est donc un risque de dépendance purement informationnelle et non financière.

¹⁵⁶ **S.M. LIGHTNER, S.J. ADAMS et K.M. LIGHTNER**, « The influence of situational, ethical and expectancy theory variables on accountants underreporting behavior », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol 2, n°1, 1982, pp. 1-12.

¹⁵⁷ **E. COOK et T. KELLEY**, « An international comparison of audit time budget pressure: the United States and New Zealand », *The Woman CPA*, Printemps 1988, pp. 25-30.

¹⁵⁸ **T. KELLEY et R.E. SEILER**, « Audit stress and time budgets », *The CPA Journal*, Décembre 1982, pp. 24-34.

Le budget temps est donc un point sensible. Les professions réglementées ont pris position afin d'assurer des budgets temps dans des proportions raisonnables. Ainsi, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes prescrit un volume d'heures minimum en fonction de trois critères : le total du bilan, le chiffre d'affaires et les produits financiers. L'Ordre Nationale des Experts Comptables, quant à lui, impose des diligences minimales nécessitant un temps d'exécution et une formalisation adéquate.

Le budget temps impacte donc l'indépendance informationnelle des auditeurs financiers suivant le graphique suivant :

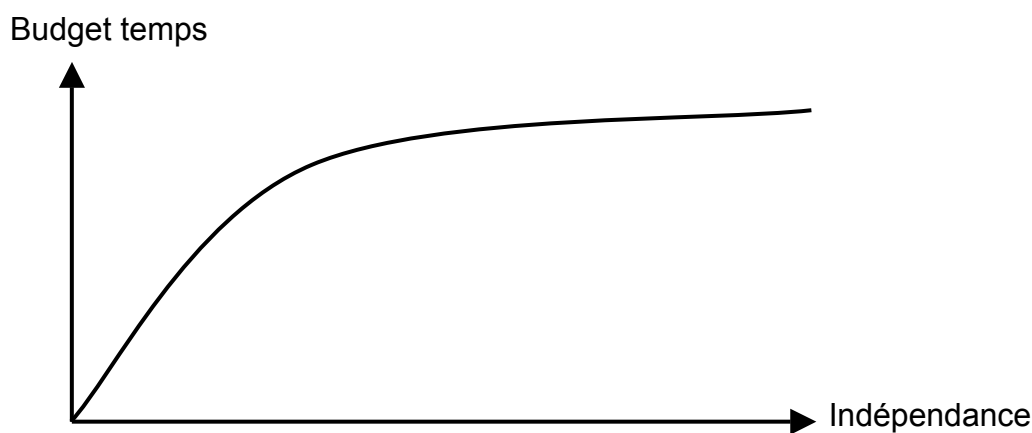


Schéma n°8 : Représentation de l'impact du budget temps sur l'indépendance de l'auditeur financier

Par conséquent, il est normal de considérer qu'un budget horaire sous optimal pour réaliser la mission a une incidence négative sur la compétence d'une équipe d'audit.

Si le budget temps consacré à l'audit fait indubitablement partie de l'indépendance informationnelle, celle-ci est également à analyser en relation avec l'organe auprès duquel l'auditeur est rattaché.

3 – Le rattachement

L'unanimité doctrinale ne se fait pas autour du rattachement de l'auditeur interne (ou externe) au comité d'audit notamment en raison de la difficulté de trouver l'équilibre des relations entre les trois parties et au fait qu'un tel rattachement coupe l'auditeur

interne de certaines sources d'informations. Cependant le directeur du département de l'auditeur interne se doit d'avoir l'autorité suffisante pour promouvoir l'indépendance et se permettre une grande liberté dans ses rapports d'audit et ses recommandations.

En effet, ce positionnement dans certaines firmes managériales pourrait engendrer une mise à l'écart de l'auditeur interne par une direction générale inquiète du rôle de « délateur » de celui-ci. Une telle coupure avec la hiérarchie de l'organisation exclurait tout au moins partiellement l'auditeur de ses sources et le rendrait ainsi moins efficace et dépourvu de légitimité envers les opérationnels. Cependant, certains professionnels penchent vers l'attribution de la certification des comptes stricto sensu (mission à forte demande d'indépendance), à des officiers ministériels (Gatty, 2000)¹⁵⁹ même si la réactivité nécessaire à la profession, la nécessaire confiance induit par un métier d'écoute et les contraintes salariales laissent subsister un doute sur cette solution.

Toutefois la présence d'un contrepoids comme le comité d'audit, peut être profitable à l'auditeur (interne ou externe) si cet organe se trouve lui-même être indépendant de la direction. L'existence de contre pouvoir permet à l'auditeur de bénéficier de plus d'appui afin de préserver son objectivité. Cette analyse a cependant une influence sur l'indépendance comportementale mais non sur l'indépendance informationnelle.

Au niveau de l'indépendance informationnelle, le rattachement à un comité d'audit risque d'engendrer un isolement de l'auditeur qui apparaîtra comme un censeur nommé par un comité supposé indépendant de la direction et donc étranger au reste de l'entité. Autant pour les auditeurs internes que pour les auditeurs externes, tout autre rattachement qu'à la direction nuit à l'accès de celui-ci à l'information en éloignant les opérationnels des contrôleurs.

Toutefois, il est cependant à noter que, dans certains cas (telles que les infractions pénales) un tel rattachement pourrait permettre de faire mieux ressortir des informations à condition que ce comité soit perçu comme indépendant de la direction de l'entité.

¹⁵⁹ J. GATTY, « Les big five et la SEC », *L'agefi*, 11/04/2000, p. 12.

En conclusion, afin d'établir une synthèse des éléments précédents, nous proposons le modèle suivant qui regroupe les facteurs supposés déterminants (mais non expérimentés) de l'indépendance aux sources d'informations (ou informationnelle) de l'auditeur financier.

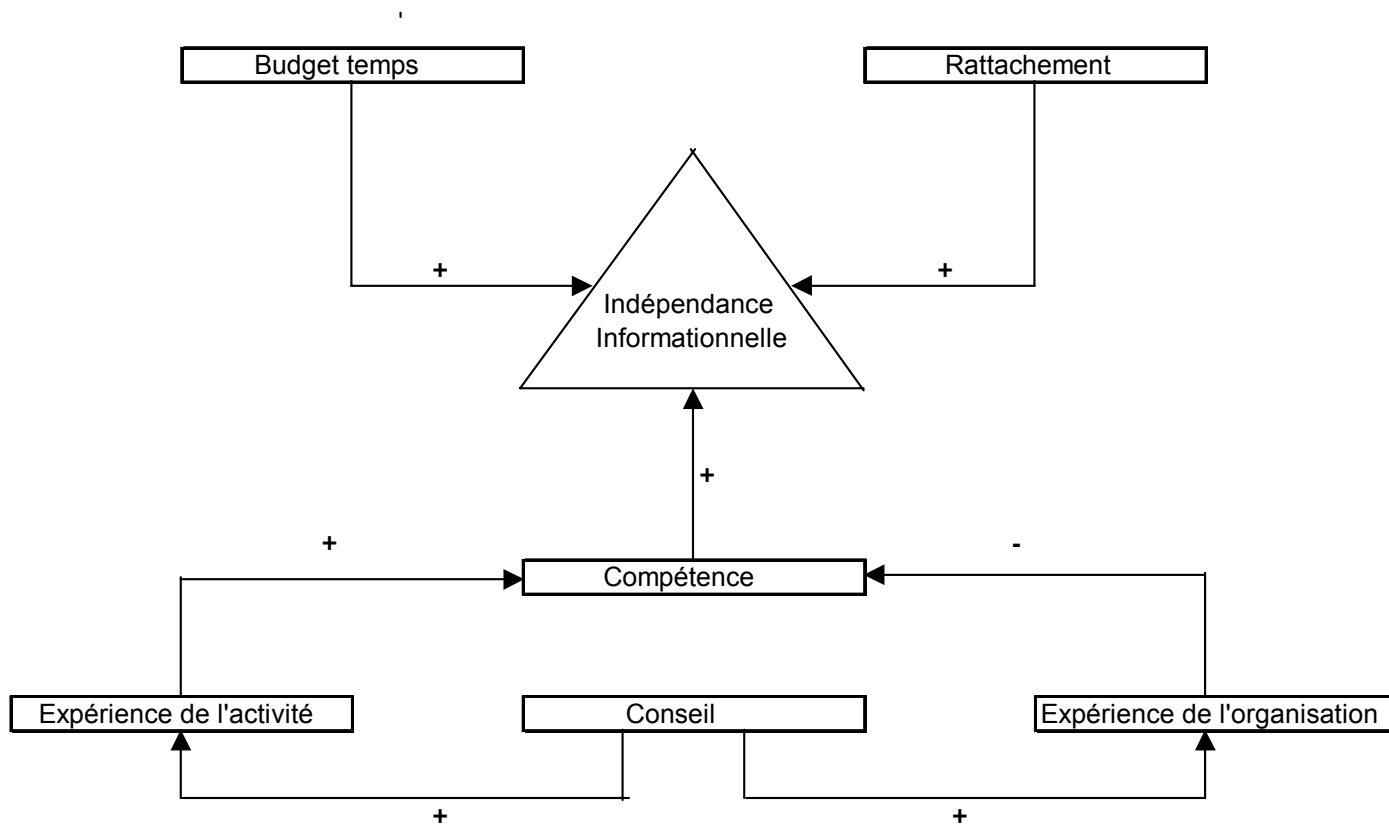


Schéma n°9 : Eléments de l'indépendance informationnelle

Après cette étape préalable consacrée à l'analyse de l'indépendance informationnelle, il convient d'aborder le second volet : l'indépendance comportementale (c'est à dire le choix de l'indépendance dans son comportement) qui est également lié à des facteurs contextuels, sociaux et individuels s'intégrant dans un modèle holiste. Afin de structurer la démarche, nous proposons d'aborder l'indépendance comportementale des auditeurs financiers par paliers successifs (même si les différentes « strates » de l'indépendance connaissent de nombreuses interactions) :

- Les facteurs individuels de nature psychologiques ;
- Les facteurs sociétaux, éléments hybrides (regroupant aussi des éléments liés au groupe sociaux) ;
- Les facteurs contextuels, éléments extérieurs à l'auditeur (regroupant des éléments de marché et des éléments issus des normes) ;

La combinaison de facteurs psychosociologiques et de variables externes permet d'enrichir le modèle de compréhension de l'indépendance des auditeurs financiers. A ce titre, on distingue des éléments essentiels de la psychologie (individu), de la sociologie (société et groupe) et l'alternative fondamentale des modèles économiques (interventionnisme étatique ou autorégulation du marché).

En synthèse, l'approche retenue peut être synthétisée de la manière suivante :

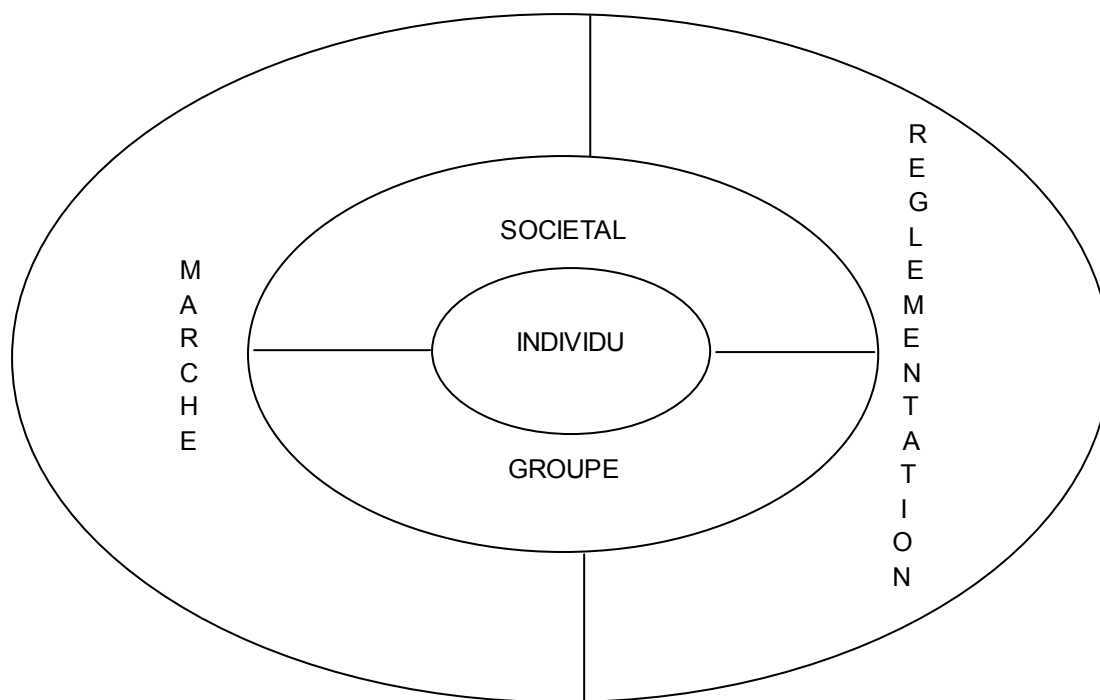


Schéma n°10 : Synthèse de la combinaison des facteurs psychologiques, sociaux et externes de l'indépendance des auditeurs

Cette présentation nous servira de trame, de plan de travail dont les composants seront successivement analysés.

Cependant, l'indépendance comportementale ne peut pas être limitée à une approche économique, psychologique ou sociologique mais à un combiné des trois approches qui sont ni supplétives ni successives mais complémentaires et simultanées. Il est donc à noter que si l'indépendance informationnelle précède l'indépendance comportementale (il s'agit de deux étapes successives), les facteurs contextuels, sociaux et psychologique de l'indépendance comportementale sont la décomposition purement théorique (et en vue d'une modélisation) d'un processus unique (les trois aspects de l'indépendance comportementale sont un seul et même processus).

Ainsi, suivant cette démarche, nous aborderons d'abord les facteurs cognitifs de l'indépendance comportementale des auditeurs financiers avant d'évoquer les éléments sociaux puis les éléments contextuels de celle-ci (qui seront les seuls à faire l'objet d'une expérimentation).

SECTION 3 – L'étude des processus cognitifs de l'indépendance comportementale des auditeurs financiers

Les variables psychologiques, sociales ou ethniques de l'indépendance des auditeurs sont utilisées en des sciences de gestion. Dépassant l'étude Mautz et Sharaf (1961), la recherche a réalisé de nombreux progrès en ce qui concerne la « boîte noire humaine » dont la compréhension est nécessaire.

L'auditeur ne peut pas être considéré uniquement au travers d'un unique système de pensée opportuniste et obnubilé par son intérêt personnel.

Jensen (1998)¹⁶⁰ s'est notamment interrogé sur la nature humaine en développant le modèle REMM (Resourceful, Evaluative, Maximizing Model). Celui ci repose sur quatre postulats concernant les individus :

- Des individus en veille possédant des préférences et capables de les imposer ;
- Des individus aux besoins illimités ;
- Des individus cherchant une maximalisation ;
- Des individus capables d'innovation.

Cette analyse, proche de l'économie classique, allège tout de même la limitation tirée de l'unicité de la maximisation du profit. Mais Jensen, économiste de formation, reste fortement inspiré par ce modèle lié aux paradigmes néo classiques de l'économie libérale.

En marge de ce modèle dominant (et fortement économique), d'autres modèles explicatifs existent. Ainsi, dans le modèle sociologique, les individus sont des produits de leur environnement culturel. Les causes sont exogènes et liées aux habitudes, coutumes et traditions de la société dont les individus sont issus. De même, dans le modèle psychologique, les individus sont indépendants les uns des autres. Ils ont des attentes à réaliser et des ressources différentes pour y parvenir. Ainsi, il serait caricatural de limiter ce modèle à la pyramide de Maslow qui cloisonne

¹⁶⁰ C. PRAT DIT HAURET, « L'indépendance du commissaire aux comptes : cadre conceptuel et analyse empirique », *Thèse*, 18/10/2000, p. 624.

à outrance les besoins. Les causes sont, dans cette théorie, par trop endogènes, uniques et hiérarchisées.

De nombreux résultats expérimentaux montrent que les mobiles du comportement économique ne se réduisent pas tous au simple argument pécuniaire. Ainsi, le prix Nobel d'économie 2002 a été honoré « pour avoir introduit en sciences économiques des acquis de la recherche en psychologie, en particulier concernant les jugements et les décisions en incertitude ». (Rulliere, 2002¹⁶¹) Ce prix récompense une approche de la décision en univers incertain qui ne se fonde plus sur des principes de calcul mais sur une construction mentale par l'individu de son environnement. Celle-ci tient compte de sa perception, de sa posture psychologique, de ses émotions et de ses motivations intrinsèques.

L'indépendance comme tout construit mental a, en plus d'éléments externes et sociaux, un important aspect psychologique qu'il convient d'aborder en suivant la méthodologie suivante :

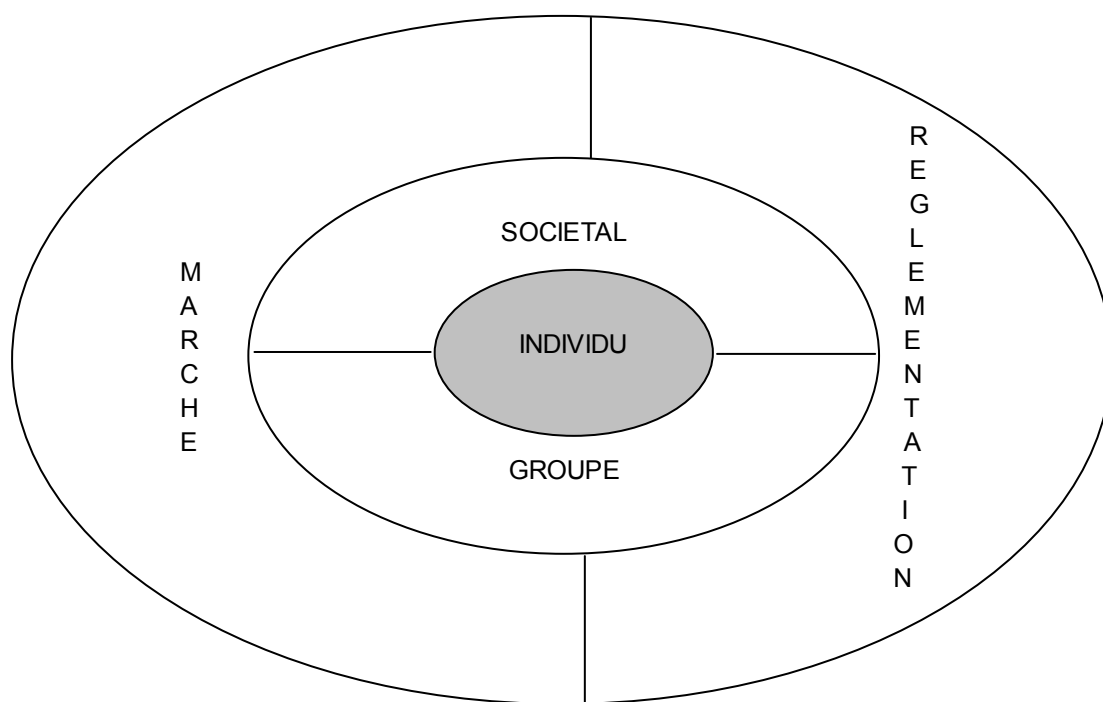


Schéma n°11 : Synthèse des facteurs psychologiques de l'indépendance des auditeurs

¹⁶¹ **J.L. RULLIERE**, « Le Nobel 2002 consacre l'économie expérimentale », *Le Monde*, 15/10/2002, p. 8.

Afin de structurer l'approche des éléments cognitifs déterminants de l'indépendance comportementale des auditeurs financiers, nous aborderons successivement les variables considérées comme déterminantes (développement moral et lieu de contrôle) puis, dans un second temps, nous évoquerons les autres variables comportementales considérées comme secondaires.

1 – Les variables principales retenues comme déterminants cognitifs de l'indépendance des auditeurs

Les études scientifiques qui se sont développées sur les processus cognitifs permettent une meilleure compréhension de l'indépendance des décisions prises par l'auditeur financier. L'analyse principale en matière cognitive concernant l'auditeur est issue du modèle du développement moral décrit par Kohlberg¹⁶².

1.1 – Le développement moral : l'élément cognitif central

La théorie du développement moral cognitif permet d'appréhender la prise de décision de l'auditeur en situation professionnelle à travers le raisonnement éthique.

1.1.1 – Le modèle originel de Kohlberg

Le raisonnement éthique est à la base de cette théorie dont l'origine se trouve dans les travaux de J. Piaget.

Durkheim voyait dans le développement moral un moyen pour la société de modeler les hommes en leur inoculant le respect des normes sociales. La moralité se limite donc au respect des normes sociales et représente une véritable contrainte sociale. Durkheim défendait l'idée que le développement moral servait uniquement à insuffler une forme de respect pour le groupe social afin que chacun de ses membres accepte la discipline du groupe et en accepte les règles.

¹⁶² L. KOHLBERG, «Handbook of socialization theory and recherche », In D.A. Goslin edition, pp. 347-480.

Piaget, sans repousser l'apport de Durkeim, complète son analyse en ajoutant, à la moralité de contrainte, une moralité de coopération. Celle-ci a pour origine la perception et la compréhension générale de la société (et de ses normes) du sujet.

L'idée maîtresse de Piaget est de montrer les limites d'une moralité basée principalement sur les prescriptions et les interdictions sociales (opinion de Durkeim) ainsi que d'affirmer que c'est l'expérience qui induit une compréhension générale du monde social.

L'individu est donc socialisé par les règles de la société mais découvre également les bénéfices des normes sociales et notamment son intérêt pour coordonner les actions des uns et des autres en vue d'atteindre un bénéfice mutuel. Piaget insiste donc sur l'interaction entre individus en analysant la moralité de coopération comme des rapports entre enfants alors que la moralité de contrainte apparaît comme un modèle psychologique parents – enfants.

Les rapports entre enfants et parents entraînent un apprentissage des normes par la contrainte alors que les rapports entre enfants permettent à ceux-ci de réaliser des combinaisons d'interactions entre individus et ainsi d'affiner leur respect des normes sociales.

Toutefois, le développement moral n'est pas un simple apprentissage des règles sociales en raison de la capacité des individus à créer et à renforcer par leur seul fait les règles sociales. Piaget propose une contre argumentation à la théorie de Durkeim en montrant que des enfants plus jeunes connaissent les prescriptions sociales mais ne comprennent pas leur origine, fonction ou nature. C'est pourquoi le développement moral est plus complexe que le simple apprentissage des règles sociales.

Reprenant l'analyse de Piaget, Kohlberg étudie le raisonnement d'un individu pour agir selon des principes librement choisis.

1.1.2 – La modèle cognitif de Kohlberg : La théorie des conventions

Le développement moral issu du modèle de Kohlberg (1969)¹⁶³ est un instrument souvent utilisé par les recherches en sciences de gestion : Cushing, Windsor, Roberts, etc ...

Kohlberg a étudié la théorie des stades de développement moral identifiés par Piaget. Kohlberg a également analysé le raisonnement d'un individu pour agir selon des principes éthiques librement choisis. A partir d'interviews et d'observations directes, Kohlberg propose un modèle qui conceptualise les jugements éthiques définis comme une série de stades de développement moral cognitif.

Kohlberg a testé son modèle en étudiant le jugement des individus face à de possibles conflits. A partir des réponses obtenues, il a développé une échelle de mesure pour définir, au niveau de chaque individu, un niveau éthique. Selon cette étude, tout au long de leur vie, les individus évoluent et progressent à travers ces différents stades de développement moral en commençant au stade que l'auteur nommé « pré conventionnel », puis en second lieu au stade « conventionnel », puis en dernier lieu éventuellement au stade « post conventionnel ». L'évolution entre ces différents stades est irréversible.

L'objectif de la théorie du développement moral n'est pas de classer un comportement comme bon ou mauvais, mais plutôt de comprendre les processus de raisonnement cognitifs qu'un individu suit lorsqu'il résout un problème éthique.

En conclusion, l'analyse de Kohlberg a pour objectif de modéliser les jugements éthiques correspondant à une série de stades de développement moral dans lesquelles les individus évoluent au cours de leur existence.

Le développement cognitif moral de Kohlberg est présenté sur un mode séquentiel et inclut trois niveaux de développement moral divisés en deux catégories plus ou moins évoluées. Les trois niveaux sont :

- Le pré conventionnel ;
- Le conventionnel ;
- Le post conventionnel.

¹⁶³ **L. KOHLBERG**, « Stage and sequence : The cognitive developmental approach to socialisation », In D.A. Goslin, *Handbook of socialisation Theory and research*, 1969, pp. 347-480.

Le pré conventionnel n'agit qu'en fonction de ses propres intérêts et n'est indépendant que si cette attitude est conforme à son intérêt ;

Au sous-stade un, le professionnel ne suit les règles d'indépendance que si elles lui sont immédiatement favorables.

Au sous stade deux, le respect des normes est lié à l'appréciation faite par l'individu de l'arbitrage entre avantages et inconvénients de l'application d'un comportement éthique.

Si l'individu est de type pré conventionnel et peu importe le sous niveau, les normes sociales sont exogènes à celui-ci. Le professionnel n'agit que dans son intérêt propre en fonction des récompenses et punitions que son comportement éthique engendre. La nature de ces récompenses ou punitions ne sont pas nécessairement pécuniaires.

Au niveau conventionnel, l'individu respecte et se cantonne à l'application stricte des normes sociales généralement admises. Le professionnel conventionnel respecte les règles sociales en raison de leur cohérence avec le groupe social d'appartenance ;

Pour le sous stade trois, c'est l'entourage qui entraîne le raisonnement éthique, le professionnel se conforme aux attentes des groupes sociaux auxquels il appartient. A ce stade, l'individu est très concerné par les relations qu'il entretient avec les autres membres de la société, aux accords sociaux et à leurs attentes. Celles-ci sont d'ailleurs prioritaires aux intérêts individuels en raison de leur caractère normatif. Les normes sociales pour cet individu doivent être respectées pour atteindre un bon comportement normalisé.

Au sous stade quatre l'individu a une vision plus large de la société. Il recherche le bien de son univers social. Pour cela, il applique les normes acceptées sauf exceptionnellement si elles entrent en conflit avec d'autres obligations sociales déjà définies. Le professionnel, à ce stade, recherche la viabilité du système social dans la mesure où les différents participants respectent leurs accords.

Au niveau post contractuel, le professionnel fonde son raisonnement moral en fonction d'une appréciation large de son rôle incluant l'intérêt des autres, c'est à dire des valeurs universelles. Le post conventionnel va au-delà des règles pour se conformer à ses propres croyances et, dans cette optique, n'hésitera pas à violer les

normes éthiques généralement admises en vue de s'aligner sur ses propres principes ;

Au sous stade cinq du développement moral, l'individu abandonne le suivi systématique des normes sociales pour s'attacher aux valeurs sociales qui sont l'origine même, le fondement des normes sociales. Même si le professionnel considère théoriquement les normes sociales comme l'expression rationnelle de l'utilité générale, celui-ci reconnaît que des distorsions entre moralité et légalité peuvent exister. L'individu post contractuel cherchera l'équilibre entre normes morales et les attentes des groupes sociaux dont il fait partie. Ce sous stade cinq est celui du contrat social qui doit être respecté comme les normes du bien-être de tous et de la protection des droits de l'ensemble des individus.

Le sous stade six est celui d'un individu qui choisit librement les principes éthiques universels comme seules règles morales valides. Même si généralement les principes moraux universels sont repris dans les règles légales, le professionnel agira en fonction de ses propres principes s'il considère que les principes universels sont bafoués. Ces règles universelles de justice sont le respect de la dignité des individus et l'égalité des droits humains.

Les raisonnements moraux sont donc, dans cette théorie, sous-tendus par des organisations de pensée liées à des concepts de justice et de loyauté sans toutefois classer les auditeurs en bon et mauvais. De même, le niveau intellectuel de l'individu n'a aucun rapport avec le stade de développement moral atteint.

En guise de conclusion, on peut dire qu'au niveau pré conventionnel, la résolution d'un problème éthique est simplement basée sur le coût ou le bénéfice immédiat d'une action éthique. Au niveau conventionnel, la résolution du problème éthique est basée sur le fait d'éviter de faire du tort aux autres personnes qui font partie du même groupe social. Quant à la personne qui se trouve au stade post conventionnel, son jugement éthique est fondé sur des principes librement choisis.

1.1.3 – La présentation du développement moral par Ponemon

Ponemon (1990)¹⁶⁴ a, d'abord, synthétisé et développé la théorie de Kohlberg en la présentant sous forme de tableau :

Stade	Caractéristiques	Raisons pour le faire
Stade pré-conventionnel		
Stade 1	Eviter de ne pas respecter les règles par peur des sanctions	Eviter la punition
Stade 2	Suivre les règles qui sont dans son propre intérêt	Servir son intérêt immédiat
Stade conventionnel		
Stade 3	Faire ce que les gens attendent	Etre reconnu comme quelqu'un de respectable
Stade 4	Accomplir complètement ses devoirs et obligations	Permettre à l'institution de fonctionner
Stade post-conventionnel		
Stade 5	Contrat social et droits individuels	Les règles sont respectées car partie intégrante du contrat social
Stade 6	Suivre des principes éthiques librement choisis	Croire à un idéal en tant que personne rationnelle

Tableau n°2 : Présentation de Ponemon (Source : L.A. Ponemon, 1990)

Dans le même article, Ponemon insiste sur la dichotomie possible entre le raisonnement éthique et le comportement éthique. Ainsi, la connaissance et la reconnaissance d'un principe moral n'induisent pas un comportement moral. Les travaux ne concernent que le raisonnement et n'ont pas pour objet les actions qui en découlent. Le modèle de Kohlberg ne traite pas des actions qu'un individu va entreprendre mais de son raisonnement pour entreprendre de telles actions.

S'inspirant des travaux de Rest, Ponemon (1992)¹⁶⁵ a, ensuite, réalisé des définitions synthétiques des six stades du développement moral comme suit :

¹⁶⁴ L.A. PONEMON, « Ethical judgement in accounting : a cognitive developmental perspective », *Critical Perspectives On Accounting*, 1, 1990, pp. 191-215.

¹⁶⁵ L.A. PONEMON, « Ethical reasoning and selection socialisation in accounting », *Accounting, Organisation and Society*, Vol 17, n°3, 1992, pp. 239-258.

- Le niveau pré conventionnel :

Stade 1 : L'obéissance : l'individu agit en fonction de ce qui lui est dit pour éviter la punition

Stade 2 : Le simple échange : l'individu prend une décision et tient compte uniquement des coûts qu'il supporterait ou des bénéfices qu'il en tirerait.

- Le niveau conventionnel

Stade 3 : La concordance interpersonnelle : L'essentiel est mis sur la coopération avec les individus constituant l'environnement.

Stade 4 : Le devoir envers l'ordre social : L'individu est concerné par la coopération avec la société en général

- Le niveau post conventionnel :

Stade 5 : Le consensus sociétal : Les principes sont définis personnellement en raison de leur justesse vis à vis de l'équité.

Stade 6 : La coopération sociale non arbitraire : Les principes sont définis personnellement en raison de leur justesse vis à vis de principes généraux.

La psychologie de raisonnement éthique propose une théorie explicative du processus de prise de décision précédant tout comportement éthique. Elle a connu de nombreux développements.

1.1.4 – Les analyses postérieures contributives au thème du développement moral

Le jugement moral est une condition essentielle en vue d'un comportement éthique mais elle est à elle seule insuffisante. Les tests relatifs à la théorie du développement moral cognitif se limitent aux cognitions (c'est à dire ce que pensent les individus des dilemmes moraux) et ne mesurent pas les comportements qui correspondent à ce que les gens décident véritablement dans une situation décisionnelle particulière. La relation entre jugement moral et l'action morale n'est pas suffisamment définie. Cette faiblesse est liée à la nature purement cognitive de cette théorie.

Comme le souligne Kohlberg, le jugement moral est une condition nécessaire mais insuffisante pour avoir un comportement moral tel que l'honnêteté, l'altruisme et la résistance à la tentation.

Toutefois, Blasi (1980)¹⁶⁶ détermine plusieurs éléments visant à reconnaître une relation entre raisonnement (cognition morale) et action morale :

- L'existence d'une relation statistique entre raisonnement moral et l'action morale ;
- Les individus à haut niveau de développement moral auraient plus de possibilités de résister à la pression ;
- La quasi-absence de preuves que les individus ayant un haut niveau de développement moral cognitif soient plus honnêtes.

En marge de ces raisonnements, les analyses portant sur le positionnement des auditeurs en terme de développement moral, relèvent un faible positionnement de ces derniers. En effet, le stade quatre de développement moral est celui de la majorité des auditeurs de la plupart des sociétés d'après une étude de Colby et Kohlberg¹⁶⁷ comme d'ailleurs pour la majorité des adultes. Toutefois l'analyse de Rest fait apparaître que le niveau de développement moral de l'auditeur est nettement plus bas que celui des autres professionnels ayant des choix éthiques à réaliser.

Catégories de population	Score
Doctorant en philosophie morale et sciences politiques	65,2
Séminaristes protestants	59,8
Etudiants en droit (cycle avancé)	52,2
Etudiants en médecine	50,2
Physiciens	49,5
Infirmières	46,8
Diplômés d'université	44,9
Diplômés d'une formation supérieure au management	42,8
Etudiants d'université	42,3
Militaires de la marine	41,6
Moyenne des adultes	40
Auditeurs et Experts-comptables	39,9
Etudiants en comptabilité	34,5

Tableau n°3 : Niveau de développement moral cognitif par catégorie de population

(Source : T. Sweeney et R.W. Roberts, 1997)

¹⁶⁶ A. BLASI, « Bridging moral cognition and moral action : a critical review of the litterature », *Psychological Bulletin*, 88, 1980, pp. 1-45.

¹⁶⁷ A. COLBY et L. KOHLBERG, « The measurement of moral judgement », *Cambrige University Press*.

1.1.5 – L'impact du développement moral sur l'indépendance de l'auditeur financier

Les chercheurs en comptabilité ont étudié le niveau de sensibilité éthique de l'auditeur. Si les comptables étaient uniquement des techniciens, il est probable qu'ils négligeraient les sérieux problèmes relatifs à leur prise de décision. De nombreuses études ont été réalisées sur l'indépendance prenant pour base théorique : le développement moral et ses développements.

Ponemon et Gabhart (1990)¹⁶⁸ ont étudié certains aspects de la relation du développement moral et de l'indépendance et notent que :

- Les auditeurs pré conventionnels sont plus sensibles aux sanctions que les autres alors que les post conventionnels ne sont pas affectés par les sanctions puisqu'ils ne sont pas intéressés par leurs propres intérêts ;
- Au niveau pré conventionnel, le professionnel de l'audit ne respecte les normes que si elles se confondent avec son intérêt personnel et immédiat ;
- Au niveau conventionnel, les auditeurs se conforment aux règles ou se comportent de manière cohérente vis à vis des normes du groupe de référence : ses confrères ;
- Au niveau post conventionnel, les auditeurs ne respectent les normes que si elles sont conformes à leurs propres croyances.

L'étude de la relation entre le stade de développement moral et l'indépendance est également l'œuvre principale de Sweeney et Roberts qui ont aussi étudié l'indépendance de l'auditeur financier à l'aide du modèle de Kohlberg.

Sweeney et Roberts (1997)¹⁶⁹ ont ainsi découvert une relation entre le développement moral de l'auditeur et sa sensibilité éthique concernant l'indépendance : les post contractuels sont moins sensibles aux normes et plus aux principes éthiques, ce qui engendre une crainte des sanctions quasi nulle.

¹⁶⁸ **L.A. PONEMON** et **D.R. GABHART**, « Auditor independence judgements: a cognitive developmental model and experimental evidence », *Contemporary Accounting Research*, 1990, pp. 227-251.

¹⁶⁹ **J.T. SWEENEY** et **R.W. ROBERTS**, 1997, opus cité p. 84.

De facto, les auditeurs financiers ne respectant pas les normes sont, pour la plupart, des pré et post conventionnels ce qui est cohérent avec la théorie de Kohlberg. Pour les conventionnels, l'éthique est moins importante que les normes mais ils ont plus de difficultés à cerner les dilemmes éthiques. Autrement dit, la détection d'un problème éthique n'est pas aisée mais la norme professionnelle s'applique aux situations connues de manière rigoureuse.

Ces auteurs considèrent donc que les auditeurs ayant un niveau conventionnel sont les plus susceptibles de se comporter de manière indépendante. Paradoxalement c'est chez les individus conventionnels que la crainte des sanctions est la plus forte. Ce résultat est paradoxal, car l'application logique de la théorie permettait de supposer que les « pré conventionnels » auraient été les plus sensibles aux sanctions.

Windsor et Ashkanasy (1995)¹⁷⁰ vont plus loin en montrant que l'auditeur post conventionnel est indifférent aux pressions économiques de ses clients lorsque les questions d'indépendance sont en jeu. Les auditeurs conventionnels seraient les plus scrupuleux en raison de leur référence constante aux règles. Les auditeurs pré conventionnels sont eux uniquement intéressés par leurs intérêts personnels qu'ils privilégient au détriment des règles d'indépendance. Les auditeurs post conventionnels, quant à eux, ne respectent pas strictement la règle pour y substituer leurs propres systèmes de valeurs.

Ces analyses furent reprises par Cushing (1990)¹⁷¹ qui les enrichit des modèles de compréhension des prises de décisions. De même, Ponemon et Gabhart (1990)¹⁷² intègrent aussi des variables économiques pour une meilleure compréhension des situations.

L'approche interactionniste est souvent utilisée et se base sur une combinaison de variables personnelles et contextuelles ce qui donne une vision plus complexe et réaliste de la réalité.

¹⁷⁰ **C. WINDSOR** et **N.M. ASHKANASY**, « The effect of client management bargaining power, moral reasoning, development, and belief in a just world on auditor independence », *Accounting organisations and society*, vol 20, n°1, 1995, pp. 701-720.

¹⁷¹ **B.E. CUSHING**, « Discussion of auditor independence judgements: A cognitive developmental model and experimental evidence », *Contemporary accounting research*, 1990, pp. 252-260.

¹⁷² **L.A. PONEMON** et **D.R. GABHART**, 1990, opus cité p. 168.

Toutefois, le développement moral n'est pas le facteur unique de l'aspect cognitif. Ainsi, Tsui et Gul (1996)¹⁷³ ont démontré que le lieu de contrôle a aussi un impact modérateur sur le développement moral.

1.2 – La croyance en un juste monde : variable cognitive associée au développement moral

Une autre variable psychologique couramment utilisée est la croyance en un juste monde mise en évidence par Lerner. Ainsi, Lerner (1980)¹⁷⁴ place au sein de sa réflexion sur l'indépendance des auditeurs les croyances personnelles de ceux-ci concernant la justice. Celles-ci étant pour lui inséparables de l'intégrité.

1.2.1 – La notion de croyance en un juste monde

La croyance personnelle en un juste monde est la tendance à croire que l'environnement immédiat d'un individu est juste ou pas, c'est à dire, que les bons sont récompensés et que les mauvais sont punis. La formulation la plus claire du concept de croyance en un juste monde est la suivante : « dans la vie, les gens méritent ce qu'ils ont et ont ce qu'ils méritent. » (Lerner, 1980)¹⁷⁵

Pour Lerner (1985)¹⁷⁶, l'individu possède deux degrés de conscience. Le premier niveau est stigmatisé par l'influence des valeurs sociales et culturelles, le second est, quant à lui, stigmatisé par le besoin de croire dans un monde juste.

En quelque sorte, la « croyance dans un monde juste » rationalise certains événements irrationnels qui interviennent au cours de la vie d'un individu. Une légitimité est ainsi donnée aux événements malheureux qui pourraient affecter un individu. La croyance dans un monde juste permet de se protéger contre l'infortune.

¹⁷³ **J.S.L. TSUI** et **F.A. GUL**, « Auditors' behaviour in an audit conflict situation : a research note on the role of locus of control and ethical reasoning », *Accounting organisation and society*, Vol 21, n°1, 1996, pp. 41-51.

¹⁷⁴ **M.J. LERNER**, « The belief in a just world », *Ontario, Canada, University of Waterloo*, 1980.

¹⁷⁵ **M.J. LERNER**, 1980, opus cité p. 170.

¹⁷⁶ **M.J. LERNER**, « Le thème de la justice ou le besoin de se justifier », *Bulletin de psychologie*, Tome 39, n°34, 1985.

Selon Lerner et Miller (1978)¹⁷⁷, le mot « monde » doit être pris au sens « environnement ». Il ne s'agit pas de nier toutes les injustices qui existent dans le monde mais de s'intéresser à celles qui sont susceptibles d'intervenir dans l'environnement immédiat d'un individu.

Cette croyance est un moyen de se protéger contre les événements irrationnels en les rationalisant. Les événements heureux ou malheureux qui peuvent affecter un individu trouvent ainsi une légitimité et l'appel à la notion de fatalité est écarté.

Les individus croient donc plus ou moins en une adéquation entre leurs actes et ce qui leur arrive sans toutefois nier les injustices du monde : c'est la colonne vertébrale de la théorie du juste monde. Comme le précise Lerner, « tout se passe comme si les individus considèrent qu'une main invisible guide leur destin, de telle sorte que l'avenir compense les iniquités du présent. Les privations subies seraient compensées et les « sur bénéficiaires » seraient privés de façon adéquate. »

En finalité, cette croyance permet de vivre de façon plus harmonieuse dans notre monde. En effet, si nous ne méritons pas ce qui nous arrive et si personne ne recevait ce qu'il mérite, nous devrions vivre avec l'idée qu'un accident bête peut nous arriver n'importe quand, ou encore avec celle qu'on pourrait subir une agression à tout moment.

Pour cela, les individus vont chercher à lutter contre les situations jugées injustes dans le but de punir les mauvais et récompenser les bons. La « croyance en un juste monde » révèle l'espoir des individus que les événements décevants sont provisoires et que le bien finit toujours par triompher. Autrement dit, le bien est toujours récompensé et le mal puni. Les parents inculquent de telles notions à leurs enfants par la nature des histoires racontées ou l'attitude envers l'école.

La croyance dans un juste monde est donc l'adhésion à une proposition invérifiable dont Lerner distingue trois étapes :

¹⁷⁷ **M.J. LERNER** et **D.T. MILLER**, « Just word research and attribution process: looking back and ahead », *Psychological Bulletin*, 85, 1978, pp. 1030-1051.

- Le niveau inférieur : la personne n'a pas une grande croyance dans un monde juste et n'éprouve pas une adhésion à une telle croyance mais au plus lui confère un caractère probable : il doute ;
- Le niveau intermédiaire : c'est le niveau de la croyance au sens strict du terme c'est à dire l'adhésion excluant le doute mais sans connaître le savoir. L'adhésion peut reposer par exemple sur la démonstration scientifique, aux connaissances socialement reconnues ;
- Le niveau supérieur : la personne repose totalement sur les croyances socialement reconnues même si elles ne sont pas scientifiquement démontrées. Le stade de la croyance est dépassé, il s'agit alors du savoir.

Cette théorie est dérivée de la théorie de l'apprentissage social. Les individus sont influencés par « les normes sociales issues de leur histoire culturelle et des institutions sociales ». La croyance dans un juste monde opère au niveau pré conscient et intervient indirectement dans les réactions d'une personne à un événement donné.

Pour Lerner (1991)¹⁷⁸, la croyance dans la justice n'est pas simplement un principe qui gouverne leur analyse d'une situation, mais il s'agit du principe central qui organise la manière dont ils acquièrent et allouent des ressources. C'est ainsi que les individus sont engagés dans un contrat personnel qui induit une justice entre ce qu'ils méritent et ce qu'ils reçoivent en retour. Les personnes possédant une telle croyance réalisent avec elles-mêmes un contrat qui peut aboutir, dans certaines situations, à l'abandon des gains immédiats au profit de récompenses à long terme. Un tel état d'esprit permet de conjurer les risques de non réalisation d'une action.

Ainsi, en général, les individus cherchent à restaurer la justice dans leur environnement en raison de la difficulté de vivre dans un monde entièrement arbitraire. D'après l'étude de Rubin et Peplau (1973)¹⁷⁹, les personnes ont la perception que les récompenses et les punitions sont le fruit du hasard tout en

¹⁷⁸ **M.J. LERNER**, « The belief in a just world and heroic motive: searching for constants in the psychology of religious ideology », *The International Journal for the Psychology of Religion*, 1991, pp. 27-32.

¹⁷⁹ **Z. RUBIN** et **A. PEPLAU**, « Belief in a just world and reaction to another's lot: a study of participants in a national draft lottery », *Journal of Social Issues*, n°29, 1973, pp. 73-93.

respectant cependant un ordre moral en raison de cette croyance de juste retour des choses.

Cette théorie a une application également dans les relations entre personnes puisque la personne perçoit l'équilibre d'une relation même si en aucun cas les bénéfices ont à être égaux. La relation d'équité est la balance entre les contributions et les bénéfices.

Cette théorie repose sur quatre postulats :

- La recherche de la maximisation des gains par les individus ;
- La maximisation des gains d'un groupe recherchant en son sein une redistribution équitable ;
- L'iniquité engendre le malaise ;
- Les individus sont à la recherche du rétablissement de l'équité à l'origine du malaise.

L'individu, confronté à l'injustice, cherche à restaurer la justice. La caractéristique la plus importante de la croyance en un juste monde est donc la foi. Pour maintenir cette croyance dans un environnement juste, synonyme d'espoir en un environnement ordonné, les individus vont rechercher un fondement rationnel même à ce qui ne l'est pas et ce dans le but d'éviter une souffrance. Cette souffrance provient de l'absence de corrélation entre un comportement et une situation : « Il n'y a pas de fumée sans feu. » Dès lors l'individu recherchera une responsabilité événementielle ou personnelle à imputer pour expliquer une situation échappant à son contrôle. La croyance en un juste monde est donc un mode de protection qui permet de se protéger autant en prenant distance avec les origines et responsabilités supposées du mal qu'en évitant les sanctions.

Chalot (1980)¹⁸⁰ a observé que l'individu désire avant tout éviter les représentations qui l'empêcheraient de croire en un monde ordonné. Selon cet auteur, si l'individu est confronté à un environnement chargé d'événements échappant à son contrôle, il

¹⁸⁰ C. CHALOT, « La croyance dans un monde juste comme variable intermédiaire des réactions au sort d'autrui et à son propre sort », *Psychologie Française*, Tome 25, n°1, 1980, pp. 1-26.

tentera d'attribuer une part de responsabilité aux victimes de tels événements, et plus généralement à chercher des responsables.

La croyance en un monde juste suppose une adéquation exacte et équitable entre un comportement et ses conséquences. Si cette croyance se trouvait non réalisée, les situations imméritées engendreraient une souffrance en raison de la distorsion entre la vision personnelle et théorique du monde et la réalité perçue. Dans de tels cas, les individus, en général, acceptent le monde injuste tout en continuant de s'organiser comme dans un monde juste pour le présent et le futur.

1.2.2 – La relation entre indépendance des auditeurs financiers et croyance en un juste monde

Windsor et Ashkanasy (1995)¹⁸¹ ont analysé l'impact de trois facteurs sur l'indépendance : la croyance dans un juste monde, le degré de raisonnement moral et le pouvoir de négociation du dirigeant dont l'origine se situe dans le versement d'honoraires.

L'usage d'une théorie des jeux appliqué aux modèles de la négociation entre auditeurs et bénéficiaires de l'audit montre un pouvoir de ce dernier sur le premier. Celle-ci rejoint, bien sur, le débat sur les conditions financières des clients et de l'importance des honoraires.

Les auteurs ont, dans le même article, défini trois critères contextuels capables d'expliquer le pouvoir de négociation élevé du client :

- La situation financière du client ;
- Le montant des honoraires de l'auditeur ;
- La possibilité des clients à faire des appels d'offre en vue de la nomination des auditeurs financiers.

Windsor et Ashkanasy ont démontré que le facteur de croyance dans un monde juste n'a aucun impact sur les auditeurs post conventionnels du modèle de Kohlberg tout comme les variables issues de la pression économique des clients. Ce résultat est certainement lié au fait que l'auditeur post conventionnel est par essence proche

¹⁸¹ C.A. WINDSOR et N.M. ASHKANASY, 1995, opus cité p. 169.

d'une conception de croyance forte en un juste monde. De même, les auditeurs financiers pré conventionnels ne sont pas influencés par la variable de croyance en un juste monde mais uniquement par le pouvoir de négociation des dirigeants, ce qui est conforme encore une fois à la définition d'un auditeur pré contractuel.

L'apport le plus notable de la notion de croyance en un juste monde se situe chez les auditeurs financiers conventionnels. Les conventionnels sont par nature moins résistants que les post conventionnels face aux pressions des clients. Mais surtout l'auditeur financier conventionnel est plus faible face aux pressions des dirigeants s'il croit en un monde injuste.

Enfin, les auteurs du « juste monde » classent les auditeurs en trois catégories :

- Les autonomes proches des post conventionnels de Kohlberg ;
- Les pragmatiques proches des « pré conventionnels » de Kohlberg ;
- Les accommodants empruntés à Antle et Natelyuff (1991)¹⁸², qui dans le cadre théorique de la théorie des jeux, avaient distingué trois catégories ; les « résistants », les « accommodants » et les « affairistes ».

Il est donc très important de signaler à ce niveau que le juste monde s'inscrit dans un cadre d'analyse proche du développement moral de Kohlberg presque comme une variable cognitive associée malgré le changement de terminologie.

Cette étude avalise l'idée de Lerner qui suggère que la croyance en un juste monde est un facteur apte à renforcer l'indépendance des auditeurs financiers tout en la limitant aux seuls auditeurs autonomes. Ainsi, d'après ces auteurs, les décisions des auditeurs autonomes sont fonction de leurs niveaux de croyance personnelle dans un monde juste. Les auditeurs autonomes se sont révélés être les plus résistants au pouvoir économique de négociation de leurs clients. En revanche, le niveau d'indépendance des auditeurs pragmatiques est uniquement influencé par le pouvoir économique de négociation de leurs clients. Enfin, les membres du groupe des auditeurs accommodants sont influencés par le pouvoir de négociation de leurs clients lorsqu'ils croient que le monde est injuste. Leur comportement est influencé à

¹⁸² R. ANTLE et B. NATELUFF, 1991, opus cité p. 125.

la fois par la situation financière de leur client et la concurrence liée aux appels d'offres.

En résumé, ces résultats suggèrent que l'affirmation de Lerner selon laquelle les gens qui croient que le monde est juste sont plus préparés que ceux qui croient que le monde est injuste à sacrifier le court terme pour une récompense plus lointaine de leur comportement ne s'applique qu'aux auditeurs autonomes. Les auditeurs pragmatiques privilégient leur intérêt immédiat et les auditeurs accommodants sont influencés par les propositions des dirigeants des firmes qui leur proposent des récompenses à court terme.

L'analyse de Windsor et Ashkanasy (1995)¹⁸³ a permis de mettre en évidence le rôle joué par les caractéristiques personnelles et les croyances des auditeurs. Le groupe des auditeurs autonomes, croyant que le monde est juste, a tendance à résister le mieux aux pressions des dirigeants. Les auditeurs pragmatiques ne sont pas influencés par leurs croyances personnelles et apportent des réponses pertinentes aux demandes des dirigeants, généralement pour satisfaire leurs intérêts personnels. Enfin le groupe qui est le plus exposé au pouvoir de négociation du client est celui des auditeurs « accommodant » qui croient que le monde est injuste. Il semble également que, pour ces auditeurs, les croyances personnelles couplées aux considérations économiques augmentent leurs propensions à accepter les demandes des dirigeants. En effet, ce groupe ne semble n'avoir ni la force d'âme philosophique des auditeurs « autonomes », ni l'intérêt personnel des auditeurs « pragmatiques », qui sont nécessaires pour résister aux pressions des dirigeants.

La croyance dans un juste monde est donc une variable modératrice de l'indépendance des auditeurs conventionnels. La croyance dans un juste monde augmenterait l'indépendance de l'auditeur financier alors qu'une croyance dans un monde injuste diminuerait celle-ci.

¹⁸³ C.A. WINDSOR et N.M. ASHKANASY, 1995, opus cité p. 169.

2 – Le lieu de contrôle

Cette théorie est directement liée aux théories de l'apprentissage et aux anticipations des individus sur les facteurs déterminants des événements passés, présents et futurs. Le corpus de ces théories est issu des études psychologiques et psychiatriques des comportements

2.1 – La notion : l'apport de la théorie

Dubois (1997)¹⁸⁴ présente la notion de « locus of control » en racontant l'histoire de Madame O. : « ce matin, Madame O. est dans tous ses états. Son fils Sigisbert passe les épreuves du concours d'entrée à la célèbre Ecole dolmate nationale supérieure des polyvalents. Alors qu'elle attendait avec impatience le quatorzième épisode de son feuilleton télévisé matinal Dolmos, celui où l'odieux J.V. devait être enfin confondu, elle reste indifférente aux images qui se succèdent. Elle ne peut s'empêcher de penser à Sigisbert et pour la n-ième fois, elle essaie de se rassurer en évoquant les bonnes raisons qu'elle a de croire à la réussite de son fils préféré. C'est un garçon intelligent (de ceci elle ne saurait douter puisque c'est ce que disent les professeurs depuis les toutes petites classes), travailleur (voilà un an qu'il a renoncé à tous ses loisirs). S'il est un peu rêveur, il est néanmoins capable de se concentrer pendant des heures sur un problème qui le passionne. Et puis, elle ne doit pas oublier qu'il semble être né sous une bonne étoile : jusqu'à présent tout lui a toujours réussi. Il faut dire qu'elle y est tout de même pour quelle chose : elle l'a inscrit dans les établissements scolaires les plus réputés et s'est arrangée pour qu'il ait chaque année les meilleurs professeurs. Mais un concours, c'est un concours. Sigisbert ne doit pas seulement être excellent, il doit être parmi les meilleurs. Certes, d'après son horoscope, cette journée devrait lui être favorable. Mais, elle sait bien que même s'il n'a pas fait d'impasses, Sigisbert préfère certaines matières à certaines autres. Aura-t-il la chance de tomber sur ses matières préférées ? Et puis, il y a les correcteurs. Madame O. sait qu'il existe une part d'arbitraire non négligeable dans l'évaluation. Sauront-ils apprécier son style quelquefois pompeux ? Son mari a

¹⁸⁴ N. DUBOIS, « Le locus of control », *Des attitudes et des attributions, chapitre 9 bis, Presses universitaires de Grenoble*, 1997, pp. 227-236.

bien passé quelques coups de fils à certains de ces éminents professeurs susceptibles de l'interroger à l'oral, mais il faut déjà que Sigisbert franchisse la sélection de l'écrit. Pourvu qu'il ait pensé à prendre son stylo Mont noir qui lui a toujours porté chance... Sans le moindre coup d'œil à la scène finale, ô combien palpitante, de son feuilleton quotidien, Madame O. se lève brusquement pour se précipiter dans la chambre de son fils. »

Cet épisode de la vie de Madame O. traite du thème suivant : les anticipations que les gens ont quant aux facteurs susceptibles de déterminer ce qui va leur arriver (en bien comme en mal) ou ce qui va arriver aux autres.

Originellement, les théoriciens de l'apprentissage social se sont intéressés au cas de certains patients avec lesquels toute tentative en matière de thérapie échouait. Leurs travaux révélèrent que ces personnes n'établissaient aucun lien entre leurs comportements et ce qui leur arrivait d'heureux et ne tiraient aucune conclusion de leurs succès ou de leurs échecs antérieurs.

Dubois présente le cas de Karl S. Lorsqu'il vint la consulter en 1954, ce célibataire, âgé de 23 ans, présentait des difficultés relationnelles importantes : hormis sa relation avec sa mère, ses rapports sociaux étaient quasiment inexistantes. Il n'obtiendrait aucune satisfaction dans aucun domaine et il ne s'attendait guère à ce que cela puisse changer un jour. Il fut donc décidé, en se référant au principe de base de l'apprentissage social (notamment au principe selon lequel plus un comportement est suivi de renforcements positifs, plus il sera reproduit), de commencer une psychothérapie visant à apprendre à Karl à chercher et à trouver des satisfactions dans deux domaines importants pour lui : le domaine des relations amoureuses et le domaine du travail. Concrètement, il s'agissait d'apprendre à Karl comment faire pour trouver un travail, le garder, entrer en contact avec une fille, l'intéresser, prendre rendez-vous avec elle, etc..., l'hypothèse étant que si Karl réussissait ces comportements, les renforcements obtenus le conduiraient à les reproduire. Après des mois, et en dépit de la bonne volonté du patient, il fallut se rendre à l'évidence : la thérapie envisagée ne donnait pas les effets escomptés. Ce n'est pas que Karl n'ait pas effectué les comportements appris et obtenu les satisfactions attendues. Il n'anticipait pas pour autant ses satisfactions dans le futur. Ses succès étaient donc sans effet. Les nombreuses discussions entre l'équipe

pédagogique et Karl firent apparaître un élément essentiel à la compréhension de l'absence d'effet des renforcements : en effet, Karl n'établissait aucune relation causale entre son comportement et le succès obtenu. Ainsi, quand on lui demandait d'expliquer pourquoi il avait réussi à décrocher tel emploi ou à obtenir tel rendez-vous amoureux, il n'évoquait jamais ni son comportement, ni ses caractéristiques personnelles, mais le hasard ou le bon vouloir des autres.

Les chercheurs ont conclu que les conséquences des succès ou des échecs (autrement dit des sanctions ou des renforcements) sur le comportement des gens ne sont pas automatiques mais dépendant de la perception ou de la non perception par les gens de l'existence d'un lien entre leur comportement et leur renforcement. Ainsi, les théories de l'apprentissage ont pour principe commun qu'un individu progresse en répétant des comportements qui ont eu pour lui des effets positifs. Toutefois un certain nombre de patients ne progressent pas car ils n'établissent aucun lien entre leurs comportements et les conséquences de ceux ci et donc ne tirent aucune conclusion de leurs expériences. C'est pour rendre compte des différents degrés de relation causale que les gens établissent entre l'obtention d'un renforcement donné et leur propre comportement que les chercheurs ont créé le concept de « locus of control » (le lieu où les gens situent le contrôle de l'obtention du renforcement).

En résumé, pour définir la notion de lieu de contrôle, il convient de citer Rotter (1966)¹⁸⁵ : « Dans notre culture, quand un sujet perçoit un renforcement comme n'étant pas totalement déterminé par une action de sa part, ce renforcement peut être perçu comme le résultat de la chance, du hasard, du destin, ou comme le fait d'autres personnes très puissantes, ou bien encore comme totalement imprévisible en raison de la grande complexité des forces environnantes. Quand un individu perçoit le renforcement de cette façon, nous disons qu'il s'agit d'une croyance en un contrôle externe. Si, au contraire, la personne considère que le renforcement dépend de son propre comportement ou de ses caractéristiques personnelles relativement stables, nous disons qu'il s'agit d'une croyance en un contrôle interne ».

¹⁸⁵ **J.B. ROTTER**, « Generalized expectancies for internal versus external control of reinforcement », *Psychological Monographs : general and applied*, 80, 1966, p. 609 ;

La perception ou non, par l'individu, d'un lien entre son comportement et le succès ou l'échec dans une situation donnée est appelée « lieu de contrôle ».

Trévino (1986)¹⁸⁶ est le premier en gestion à intégrer la notion du lieu de contrôle définie comme l'endroit où se situe la destinée des individus. Le lieu de contrôle peut être, entre autres, l'individu lui-même, les autres, la chance ou le destin.

Il existe en outre une relation entre la désignation des lieux de contrôle et les croyances ou les anticipations.

En fait, deux catégories d'individus ont des anticipations différentes :

- Les uns ont des anticipations internes et établissent un lien entre l'individu, son comportement et ce qui arrive ;
- Les autres ont des anticipations externes et n'établissent pas de lien entre l'individu, son comportement et ce qui arrive.

Rotter (1966)¹⁸⁷ défend l'idée que l'individu se caractérise par des tendances générales liées soit à des anticipations internes soit à des anticipations externes.

Les « internes » croient que les situations sont liées en premier lieu à leurs propres comportements alors que les « externes » y voient une origine leur échappant. Le lieu de contrôle est, pour Trevino, un trait de personnalité permettant d'expliquer le comportement indépendant des auditeurs financiers.

Ainsi, les internes pensent que les événements sont le résultat de leurs propres efforts, alors que les externes les pensent issus de la chance ou de la fatalité. Les internes pensent que leurs destinées sont entre leurs mains alors que les externes soutiennent que celles-ci sont les conséquences d'actions liées aux agents extérieurs. Cette analyse influence, bien entendu, la conception du bien et du mal des différents individus.

Un « interne » va donc plus se sentir responsable d'un comportement non éthique qu'un externe qui l'imputera à la fatalité. Trevino (1986)¹⁸⁸ pense qu'un externe aura

¹⁸⁶ **L.K. TREVINO**, 1986, opus cité p. 138.

¹⁸⁷ **J.B. ROTTER**, 1966, opus cité p. 179.

¹⁸⁸ **L.K. TREVINO**, 1986, opus cité p. 138.

tendance à suivre strictement la règle au sens strict alors que l'interne s'interrogera plus sur les implications de quelque nature que se soient de ces règles.

Pour prendre l'exemple de Madame O., cette illustration permet de combiner des anticipations dites internes (qui établissent un lien entre l'acteur et son comportement comme le lien entre la réussite et l'intelligence, le travail, la capacité de concentration, etc...) et les anticipations dites externes (qui établissent pas de lien entre l'acteur et son comportement comme la chance, le destin, la clémence des correcteurs, etc...)

2.2 – L'application du lieu de contrôle comme facteur de l'indépendance de l'auditeur financier

Trevino (1986) est donc le premier à avoir mis en relation les notions de lieu de contrôle avec le degré de développement moral. Selon lui, les internes seront plus à la recherche d'un comportement éthique que les autres.

Trévino (1986) défend l'idée que des variables de personnalité telles que le « locus of control » puissent interagir avec le raisonnement éthique. Le « lieu de contrôle » est défini comme « la situation selon laquelle les personnes perçoivent des relations contingentes entre leurs actions et leurs conséquences ».

Tsui et Gul (1996)¹⁸⁹ ont démontré l'influence conjointe du niveau de développement moral et du lieu de contrôle sur l'obéissance de l'auditeur à son client.

¹⁸⁹ J.S.L. TSUI et F.A. GUL, 1996, opus cité p. 170.

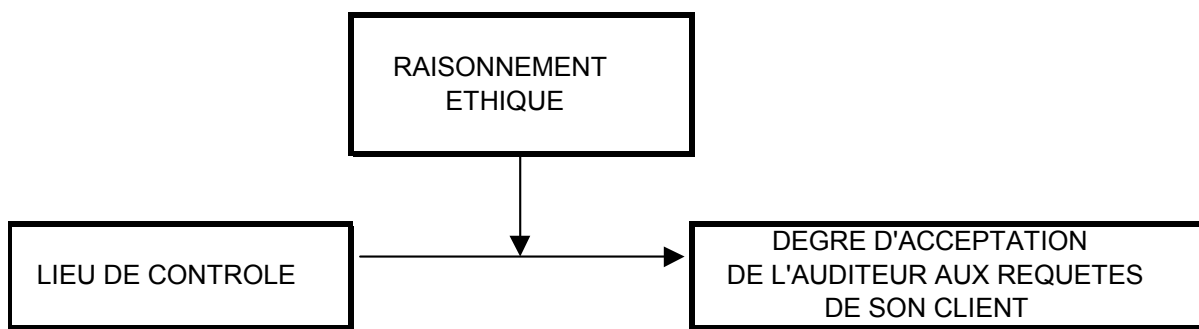


Schéma n°12 : Modèle de Tsui et Gul (Source : J.S.L. Tsui et F.A. Gul, 1996)

Puis, Tsui et Gul ont testé les effets du lieu de contrôle sur le raisonnement éthique de l'auditeur dans un contexte de pressions des dirigeants.

Cette notion a déjà été utilisée pour de nombreuses situations économiques comme par exemple en matière de participation budgétaire avec Brownell (1982)¹⁹⁰, Frucot ou Shearon (1991)¹⁹¹.

Pour Trévino (1986)¹⁹², le comportement de l'auditeur dans une situation conflictuelle est influencé par le fait que l'auditeur soit un interne ou un externe. En effet, dans la mesure où un « externe » ne croit pas que les événements soient sous son contrôle mais dépendent du destin ou de la chance, il n'assume pas la « responsabilité personnelle des conséquences d'un comportement éthique ou non éthique et fait beaucoup plus confiance à des forces externes ». En revanche, comme un « interne assume la responsabilité de ses actes et fait confiance à ce qu'il pense comme bien ou mal pour guider son comportement », il adopte des décisions réalistes par rapport à la situation donnée.

Tsui et Gul (1996)¹⁹³ démontrent une interaction significative entre le lieu de contrôle et le raisonnement moral. En effet, le niveau de développement moral influence le

¹⁹⁰ P. BROWNELL, « A field study examination of budgetary participation and locus control », *The Accounting Review*, 1982, pp. 766-777.

¹⁹¹ V. FRUCOT et W.T. SHEARON, « Budgetary participation, locus of control, and mexican managerial performance and job satisfaction », *The Accounting Review*, 1991, pp. 80-99.

¹⁹² L.K. TREVINO, 1986, opus cité p. 138.

¹⁹³ J.S.L. TSUI et F.A. GUL, 1996, opus cité p. 170.

comportement de l'auditeur financier autant que le lieu de contrôle. Plus, le lieu de contrôle pourrait être une variable liée au niveau de raisonnement moral.

Les auditeurs de type interne ont face aux pressions des dirigeants, une attitude ne variant pas suivant le niveau de raisonnement éthique alors que pour les externes les comportements varient suivant le degré de raisonnement moral.

L'autre apport de cet article est de montrer que les externes ont un niveau d'indépendance plus faible lorsque ce facteur est lié à un degré de raisonnement moral de type pré conventionnel.

Toutefois, malgré l'impact très important de ces théories psychologiques dominantes, il existe d'autres approches cognitives de l'indépendance des auditeurs financiers.

3 – Les autres approches cognitives de l'indépendance des auditeurs

Certains facteurs, sans être délaissés, ne sont étudiés que de façon indirecte en raison de leur nature purement psychologique ou de la difficulté de les analyser de façon distincte.

Ainsi, des éléments psychologiques comme la force de l'ego (Trévino, 1986), pourtant classiques en psychologie, ont une valeur explicative sur l'indépendance des auditeurs financiers. Et cela même si leurs impacts sont difficilement identifiables et donc testables.

La force de l'ego est la conviction dans ses capacités de l'individu. Une force de l'ego importante est donc un avantage pour résister aux pressions sur l'indépendance. Trévino va plus loin puisqu'il place au sein de son modèle de prise de décision éthique, la force de l'ego comme un facteur favorisant une plus grande adéquation entre le jugement et l'action morale.

La deuxième variable cognitive peu étudiée est le champ de dépendance ou « field dependence ». Cette notion peut être brièvement synthétiser comme l'importance pour l'individu des normes sur son raisonnement moral.

Les personnes, à faible champ de dépendance, font plus référence aux normes sociales que les autres. Dans un dilemme éthique, ceux-ci, moins autonomes et confrontés à une ambiguïté, se conformeraient plus au référentiels sociaux.

De même, Flory, Philips, Heindebach et Robin (1992)¹⁹⁴ ajoutent à la notion d'équité morale, le relativisme, la justice, la bonne morale et l'acceptation de sa communauté. Les dimensions du relativisme sont ce qui est culturellement acceptable et ce qui est traditionnellement acceptable. Le relativisme regroupe, en fait, le niveau à partir duquel un individu a la possibilité de rejeter les règles universelles et s'oppose à l'idéalisme. Les dimensions du contractualisme sont la capacité de violer un contrat écrit et la capacité de violer une promesse orale. L'aptitude à respecter ou pas les contrats suivant leur nature est aussi un axe possible d'analyse pour l'indépendance des auditeurs financiers.

Cette analyse a pour avantage majeur de photographier un modèle dynamique en matière éthique.

En conclusion, afin d'établir une synthèse des éléments précédents, nous proposons le modèle suivant qui regroupe les facteurs psychologiques supposés déterminants (mais non expérimentés) de l'indépendance de l'auditeur financier.

¹⁹⁴ **S.M. FLORY, T.J. PHILIPS, R.E. REIDENBACH et D.P. ROBIN**, « A multidimensional analysis of selected ethical issues in accounting », *The accounting review*, Vol 67, n°2, Avril 1992, pp. 264-302.

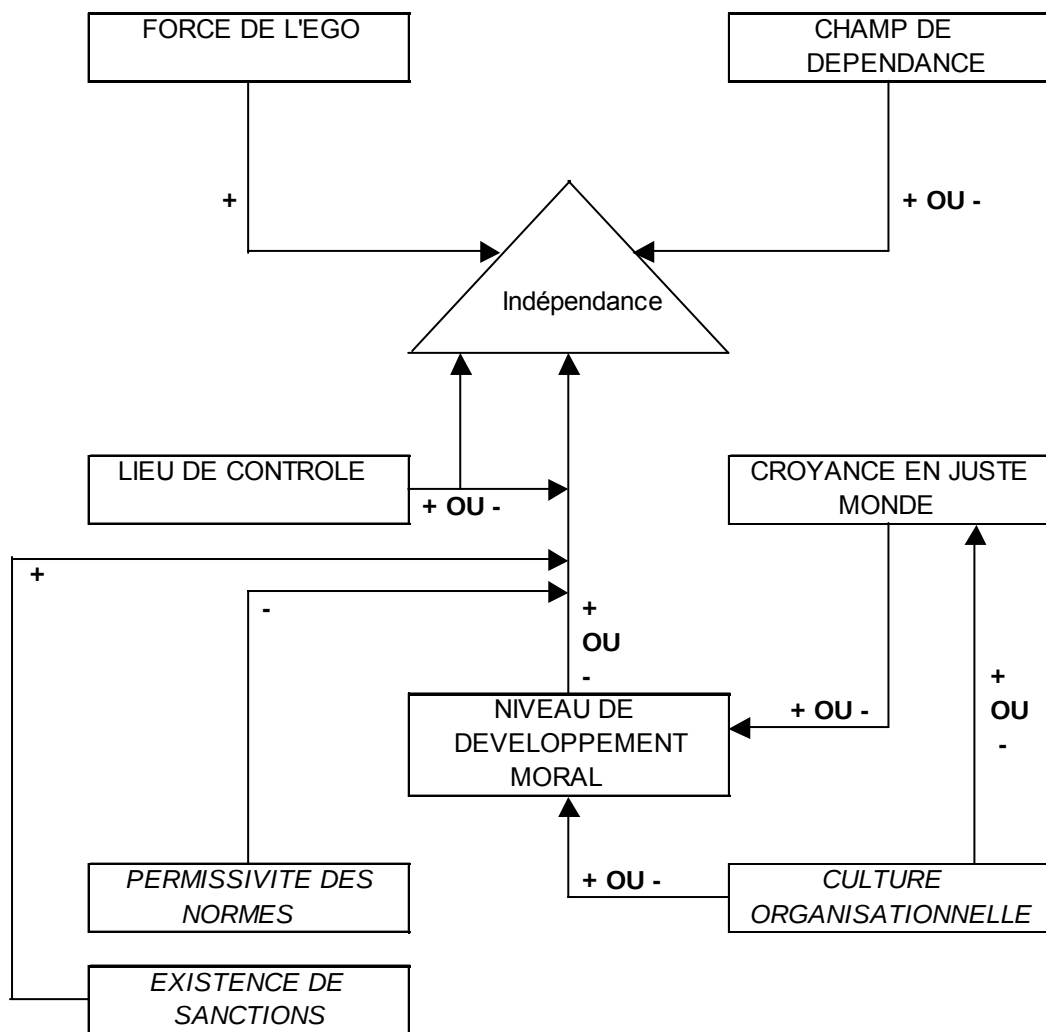


Schéma n°13 : Eléments cognitifs de l'indépendance comportementale

Suivant la démarche adoptée, après avoir abordé les facteurs cognitifs de l'indépendance comportementale des auditeurs financiers, il convient de décrire les facteurs sociologiques qui influencent théoriquement celle-ci. Autrement dit, l'indépendance est également liée à un processus de socialisation ayant un impact certain sur le jugement de l'auditeur.

SECTION 4 – L'étude des processus sociétaux de l'indépendance comportementale des auditeurs financiers

La socialisation est définie comme le processus par lequel les individus et leurs comportements sont façonnés par la société à laquelle ils appartiennent. (Fogarty, 1992)¹⁹⁵

L'indépendance est partiellement expliquée par des aspects sociétaux qu'il convient de décrire en raison de leurs forces explicatives et leurs apports au modèle global. Toutefois, dans le cadre de cette étude, l'expérimentation ne portera pas sur ces éléments pour se concentrer sur les éléments externes.

Au sein de ces éléments de nature sociale, on retrouve des éléments de nature sociétale (principalement culturel, informationnel et procédural) et d'autres liés au groupe lui-même (particulièrement le poids de l'équipe) illustrés par le schéma suivant :

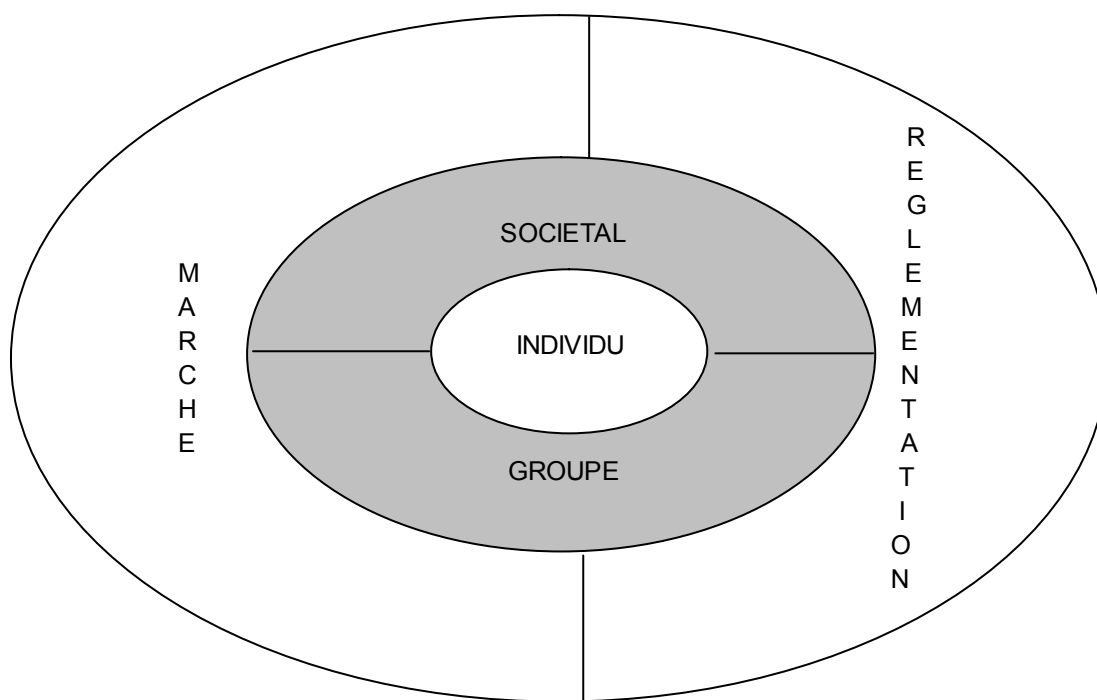


Schéma n°14 : Synthèse des facteurs sociaux de l'indépendance des auditeurs

¹⁹⁵ **T.J. FOGARTY**, « Organizational socialization in accounting firms : a theoretical framework and agenda for future research », *Accounting, organizations and society*, Vol 17, n°2, 1992, pp. 129-149.

Toutefois, en vue de tenir compte de l'importance des recherches en matière culturelle, nous proposons une approche différente des aspects sociaux de l'indépendance des auditeurs financiers externes s'articulant principalement autour de la culture organisationnelle d'abord comme élément comportemental avant de prolonger vers l'étude des rapports entre culture et indépendance puis d'analyser les autres facteurs sociaux.

1 – La culture organisationnelle comme élément comportemental

La culture organisationnelle est définie comme les croyances et les valeurs partagées par les membres d'une firme qui permettent aux individus de comprendre le fonctionnement organisationnel. En contrepartie, cette culture commune leur apporte les normes de comportement social au sein de l'organisation. (Deshpande et Webster, 1989)¹⁹⁶ Celles-ci ont, bien évidemment, un impact sur le comportement habituel des individus la composant.

La culture se différencie du climat organisationnel. Le climat s'apparente plus aux routines et à la récompense des comportements attendus, alors que la culture est le véhicule privilégié des normes et valeurs de l'organisation. La culture est un moyen de véhiculer (par la symbolique, par le langage, etc...) des codes et des normes de comportement ; c'est en cela qu'on peut parler de rôle « socialisant » des organisations.

Pour Gregory (1986)¹⁹⁷, la culture organisationnelle est essentiellement un phénomène basé sur le groupe et un système de significations et de « façons apprises de gérer l'expérience ».

La culture est donc une notion multiple et pluridisciplinaire.

¹⁹⁶ **R. DESHPANDE** et **F.E. WEBSTER**, « Culture d'organisation et marketing: une liste des priorités pour la recherche », *Recherche et Applications en Marketing*, Vol IV, n°4, 1989, pp. 25-49.

¹⁹⁷ **K.L. GREGORY**, « Native-view paradigms: multiple cultures and conflicts in organizations », *Administrative Science Quarterly*, 28, Septembre 1986, pp. 359-376.

Smircich (1983)¹⁹⁸ est l'auteur de la classification de référence des différents paradigmes concernant la culture organisationnelle :

Paradigme Organisationnel	Caractéristiques théoriques clefs	Vision de la culture
1. Management comparatif	Basé sur le fonctionnarisme (Malinowski) et sur la théorie classique du management (Barnard)	La culture est une variable indépendante exogène
2. Management contingent	Basé sur le fonctionnarisme structurel (Radcliffe-Braun) et sur la théorie de la contingence (Thompson)	La culture est une variable indépendante endogène
3. Approche cognitive	Basé sur l'ethnoscience (Goodenough) et sur la théorie cognitive de l'organisation (Weick)	La culture est une métaphore des systèmes de connaissance de l'organisation
4. Symbolisme organisationnel	Basé sur l'anthropologie symbolique (Geertz) et sur la théorie symbolique de l'organisation (Dandridge, Mitroff et Joyce)	La culture est une métaphore des symboles et des interprétations partagés par les membres de l'organisation
5. Perspective structurelle/psychodynamique	Basé sur le structuralisme (Levi-Strauss) et sur la théorie de la transformation organisationnelle	La culture est une métaphore de l'inconscient de l'organisation

Tableau n°4 : Caractéristiques théoriques des paradigmes de la culture organisationnelle (Source : L. Smircich, 1983)

Cette classification présente un intérêt certain dans un univers principalement régi par des normes. Ainsi, dans une approche sociologique, Lerner (1986) affirme que les valeurs culturelles d'une organisation ont un impact sur le comportement des individus.

¹⁹⁸ **L. SMIRCICH**, « Concepts of culture and organizational analysis », *Administrative Science Quarterly*, Vol 28, Septembre 1983, pp. 339-358.

Par ailleurs, Ponemon (1992)¹⁹⁹ a démontré que le dirigeant a un rôle central par ses choix dans l'orientation éthique de la firme d'audit.

La recherche a, de plus, identifié, sept dimensions de la culture des organisations : l'innovation, la stabilité, le respect des gens, l'orientation vers les résultats, l'attention aux détails, l'orientation vers l'équipe et l'agressivité. (Ponemon, 1992)

Enfin, l'organisation dépasse le cadre de l'individu, le transcende par un phénomène d'acculturation et, finalement, exerce une influence sur la prise de décision de l'auditeur comme de tout autre acteur. Pour Schein²⁰⁰, la culture organisationnelle crée des valeurs partagées, des normes collectives, des valeurs et des objectifs qui induisent un comportement adapté de la part de l'individu.

2 – La culture et l'indépendance

Les auteurs ont aussi étudié les liens existants entre la culture et l'indépendance des auditeurs.

Ponemon et Gabhart (1990)²⁰¹ font une corrélation entre le niveau de développement moral et l'atmosphère morale de la firme d'audit. Certaines différences dans le comportement moral des individus pourraient être imputées, au moins en partie, à la culture organisationnelle.

L'étude de Sweeney et Roberts (1997)²⁰² apporte un bémol à cette analyse puisque pour eux la culture éthique est différente suivant la taille du cabinet. Ainsi, la culture organisationnelle et la taille du cabinet pourraient se trouver être liées.

Windsor et Ashkanasy (1995)²⁰³ ont étudié les relations entre la culture de l'entreprise et les croyances des individus qui la composent. Les facteurs organisationnels ont été stigmatisés comme ayant un impact sur l'identité de l'individu et notamment le niveau de développement moral.

¹⁹⁹ **L.A. PONEMON**, « Auditor underreporting of time and moral reasoning: an experimental lab study auditing », *A Journal of Practice and Theory*, Vol 9, n°1, 1992, pp. 171-189.

²⁰⁰ **E.H. SCHEIN**, « Organizational culture and leadership », *San Francisco, Jossey-bass*.

²⁰¹ **L.A. PONEMON** et **D.R. GABHART**, 1990, opus cité p. 168.

²⁰² **J.T. SWEENEY** et **R.W. ROBERTS**, cité par **J.T. SWEENEY** et **R.W. ROBERTS**, « Cognitive moral development and auditor independence », *Accounting organisations and society*, Vol 22, n°3/4, 1997, pp. 337-352.

²⁰³ **C.A. WINDSOR** et **N.M. ASHKANASY**, 1995, opus cité p. 169.

Prat dit Hauret (2000)²⁰⁴ a testé l'impact de certaines variables de la culture organisationnelle sur certaines variables cognitives de l'indépendance chez les commissaires aux comptes.

De cette étude, il ressort les éléments suivants. L'orientation vers le résultat a un impact sur la « croyance sur un monde juste ». Windsor et Ashanasy (1985) expliquent ce lien en raison de la récompense finale liée à leurs agissements. Les individus ayant une forte croyance en un juste monde vont être plus enclins à manager une structure orientée vers le résultat. Les autres variables de la structure ne semblent pas avoir d'impact. L'agressivité semble, par contre, être un élément négativement corrélé avec le niveau de développement moral.

Ainsi, si la culture organisationnelle ne peut être qu'indirectement liée au comportement des individus, celle-ci présente un caractère déterminant pour le positionnement de l'individu, notamment si les firmes ont une culture « up or out ». La culture « up or out » consiste à promouvoir les individus d'un certain âge ou de s'en séparer.

En outre, Ponemon (1990)²⁰⁵ a démontré que les personnes classées parmi les hauts et les bas niveaux de développement moral avaient tendance à quitter les cabinets d'audit et que celles qui ont un développement moral proche du dirigeant avaient plus de promotions que les autres. Cette analyse n'est en fait qu'une translation des études qui ont été menées notamment dans les cabinets comptables où il existe une relation entre les recrutements et les promotions des collaborateurs considérés comme semblables aux dirigeants.

Cette attitude permet aussi de renforcer la culture d'entreprise qui est à la fois une force de cohésion et d'identification mais aussi une faiblesse en terme de créativité.

²⁰⁴ C. PRAT DIT HAURET, 2000, opus cité p. 158.

²⁰⁵ L.A. PONEMON, 1990, opus cité p. 165.

3 – Les autres facteurs sociaux des firmes concernant l'indépendance

Plusieurs autres facteurs sociaux, générés par les firmes, peuvent encore influencer les comportements des individus qui y travaillent, tels que les procédures internes, la communication ou l'importance de l'équipe.

3.1 – La mise en place de procédures internes

Le recours à des politiques et procédures tant au sein du cabinet que dans l'entité auditée permet de repérer et de réduire les risques qui menacent l'indépendance des auditeurs. L'établissement de procédures aide à garantir que chaque tâche est accomplie selon les normes professionnelles. Les programmes de contrôle de la qualité permettent de vérifier que les procédures sont suivies. La mise en place de différentes procédures internes au sein du cabinet est susceptible, en fixant des règles de conduite, de favoriser l'indépendance des différents auditeurs (membres de l'équipe d'audit).

Afin de normaliser les comportements des individus travaillant en son sein, les firmes vont mettre en place des procédures. C'est le cas notamment des cabinets d'audit de taille importante.

Ces procédures sont le plus souvent :

- Une double révision du dossier ;
- La rotation des équipes sur les différents dossiers d'audit ;
- L'existence d'un code de déontologie.

Si les différentes procédures sont souvent accueillies comme favorisant l'indépendance, deux facteurs les rendent difficiles à évaluer :

- Une certaine confusion taille – procédure interne ;
- L'indépendance doit être un préalable à toutes procédures internes : les procédures internes n'étant pas des règles rigides mais des gardiennes de celle-ci.

Parmi ces procédures, la revue du dossier par un autre associé et la rotation des associés sur un dossier tiennent une place plus grande dans la littérature de gestion.

La revue du dossier par un autre associé est une procédure interne qui permet d'améliorer le comportement d'un auditeur afin qu'il se comporte de manière déontologique et donc indépendante. (Matsumura et Tucker, 1995)²⁰⁶ La double révision est d'ailleurs obligatoire pour les auditeurs américains soumis à la S.E.C. depuis 1977 même si sa réalité varie d'un cabinet à l'autre. L'impact positif de la double révision semble être plus important encore si la seconde révision est réalisée par un auditeur plus expérimenté. (Johnson, Jamal et Berryman, 1989)²⁰⁷.

Le contrôle mutuel dans l'audit est un moyen efficace de se surveiller l'un l'autre et donc de préserver au mieux l'indépendance des auditeurs financiers même s'il existe toujours un risque de collusion et un risque résiduel.

La rotation des associés sur le dossier est une méthode que la doctrine majoritaire considère comme ayant un impact négatif sur l'indépendance des auditeurs.

Siegel (1999)²⁰⁸ considère que ce procédé est coûteux et pénalisant en raison du manque de connaissance du dossier par l'auditeur financier concerné. Sommer (2000)²⁰⁹ insiste sur le fait que les effets positifs de cette méthode, liés à la diminution du risque d'une collusion entre l'auditeur et le client, sont moindres que les effets négatifs engendrés par la méconnaissance du dossier.

Toutefois, la loi sur la sécurité financière a introduit, pour les sociétés cotées, une obligation de rotation du Commissaire aux Comptes.

Les procédures internes demeurent cependant fragiles face aux pressions de nature commerciale comme le démontre l'affaire Enron. En effet, l'associé en charge du dossier chez Andersen (Mr Duncan) a obtenu le retrait du groupe de contrôle des procédures internes au cabinet, de l'associé le plus sceptique sur les montages pratiqués (Mr Bass). De même, une affaire similaire ayant eu des conséquences

²⁰⁶ **E.M. MATSUMURA** et **R.R. TUCKER**, « Second partner review revisited », *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Hiver 1995, pp. 173-200.

²⁰⁷ **P.E. JOHNSON**, **K. JAMAL** et **R.G. BERRYMAN**, « Audit judgement research », *Accounting, Organizations and Society*, 1989, pp. 83-99.

²⁰⁸ **H. SIEGEL**, « The LPA :never underestimate the value of a good reputation », *The CPA Journal*, New York, Vol 69, n°9, Septembre 1999, p. 18.

²⁰⁹ **A. A. SOMMER**, « The public oversight board », *Journal of Accountancy*, New York, Vol 190, Septembre 2000, pp. 84-86.

moindres a conduit au licenciement (ensuite réintégré) du responsable des méthodes chez Salustro - Reydel en raison de son opinion dans l'affaire Vivendi.

On ne peut qu'être frappé par l'indifférence assez grande aux règles internes de fonctionnement des cabinets eux-mêmes alors que ce sont les règles d'organisation qui façonnent les comportements. (Ledouble, 2002)²¹⁰

3.2 – La qualité de la communication au sein de la firme

Une équipe d'audit est un ensemble d'individus (assistants, chefs de mission, directeurs de mission, etc...) organisés de manière hiérarchique afin de réaliser des missions d'audit. (Solomon, 1987)²¹¹ Comme les travaux sont répartis entre les différents membres de l'équipe d'audit, un point clef du succès de l'équipe est le degré d'union et de collaboration entre les différents membres pour fournir une opinion d'audit de qualité (Rudolph et Welker, 2003)²¹². La qualité de la collaboration dépend de la qualité informationnelle au sein de l'équipe.

La qualité et la quantité de l'information échangée au sein de l'équipe d'audit dépendent de la structure organisationnelle de l'équipe. La structure de l'équipe peut être définie comme le niveau de contraintes imposées sur les activités et les comportements de ses membres. La mise en place de procédures et de contraintes au sein de l'équipe d'audit a pour finalité d'assurer un niveau satisfaisant de coordination et d'intégration dans les activités de l'équipe pour atteindre les objectifs de l'audit.

Différentes approches peuvent être retenues pour structurer l'équipe d'audit comme :

- La standardisation et la programmation des activités de l'équipe d'audit.

Un débat existe pour savoir si la standardisation et la programmation des missions d'audit augmentent ou réduisent la capacité de traitement de l'information des individus.

²¹⁰ C. LEDOUBLE, « Ne pas subir », *Les cahiers de l'audit*, N°15, CNCC édition, 2^{ième} Trimestre 2002, p. 32.

²¹¹ I. SOLOMON, « Muti-auditor judgment/decision making research », *Journal of Accounting Literature* 6, 1987, pp. 1-25.

²¹² H.R. RUDOLPH et R.B. WELKER, « The effects of organizational structure on communication within audit teams », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol 17, n°2, 1998 pp. 1-14.

Cushing et Loebbecke (1986)²¹³ défendent l'idée que la standardisation et la programmation des approches d'audit ont l'avantage de permettre aux auditeurs d'avoir un terrain commun d'informations échangées au sein de l'équipe. En revanche, Bamber et Bylinski (1982)²¹⁴ pensent qu'une formalisation et une standardisation accrues, associées à des environnements très structurés, réduisent la capacité de traitement de l'information de l'équipe d'audit ;

- La concentration de la prise de décision aux niveaux organisationnels les plus élevés de l'équipe (Bamber et Bylinski, 1982)²¹⁵ ;
- Les restrictions imposées aux équipes d'audit pour décider et participer à tout changement (Dirsmith et Mcallister, 1982)²¹⁶.

Rudolph et Welker (1998)²¹⁷ ont étudié les relations entre la structure de l'équipe d'audit et les quatre variables qui reflètent la qualité et la quantité de l'information échangée au sein de l'équipe. Les quatre variables sont : l'excès d'information, l'échange d'informations avec des personnes extérieures à l'équipe d'audit, la satisfaction de la part de l'équipe par rapport à l'information communiquée par les responsables hiérarchiques, et la qualité de l'information qui circule au sein de l'équipe. L'excès d'information se définit par l'échange d'une quantité d'information supérieure à la quantité que les auditeurs sont capables d'utiliser. Snowball (1980)²¹⁸ a montré que cette situation avait pour effet de réduire l'efficacité de la prise de décision.

L'étude de Rudolph et Welker (1998) a porté sur 109 équipes d'audit et les résultats ont été probants pour trois de ces critères (excès d'information, l'échange d'informations et la qualité de l'information)

²¹³ **B. CUSHING** et **J. LOEBBECKE**, « Comparaison of audit methodologies of large accounting firms », *Accounting Research Study*, n°26, 1986, pp. 1-26.

²¹⁴ **E. BAMBER** et **J.H. BYLINSKI**, « The audit team and the audit review process: an organizational approach », *Journal of Accounting Literature* 1, 1982, pp. 33-58.

²¹⁵ **E. BAMBER** et **J.H. BYLINSKI**, 1982, opus cité p. 194.

²¹⁶ **M.W. DIRSMITH** et **J.P. MCALLISTER**, « The organic versus the mechanistic audit », *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 5, 1982, pp. 214-228.

²¹⁷ **H.R. RUDOLPH** et **R.B. WELKER**, 1998, opus cité p. 193.

²¹⁸ **D. SNOWBALL**, « Effects of accounting expertise and information load: an empirical study », *Accounting, Organizations and Society*, Vol 5, 1980, pp. 323-338.

Bamber et Tubbs (1987)²¹⁹ ont effectué des travaux de recherche sur la qualité de l'information au sein de l'équipe d'audit.

Courtright, Fairhurst et Rogers²²⁰ (1989) ont fait une distinction entre deux formes opposées d'organisation et en ont tiré les conséquences suivantes. Les formes mécaniques d'organisation sont adaptées à des organisations qui évoluent dans un environnement stable. A l'opposé, des formes organiques sont appropriées à un environnement incertain. Bamber et Bylinski (1982)²²¹ défendent l'idée qu'en général les équipes d'audit sont organisées selon des structures mécaniques. Or, ces structures mécaniques imposent des contraintes sur le niveau de communication au sein de l'équipe d'audit.

Les résultats de ces recherches apportent un éclairage nouveau sur la nature de la structure de l'équipe d'audit.

Watson (1975)²²² a souligné que les structures mécaniques étaient mieux adaptées aux équipes d'audit qu'aux équipes qui réalisent des missions de conseil. En revanche, d'autres chercheurs en comptabilité (Dirsmith et McAllister, 1982)²²³ ont plaidé pour moins de contraintes dans l'environnement de l'audit et une plus grande flexibilité et adaptabilité de la structure (autrement dit une structure organique). Les travaux de Rudolph et Welker (1998) ont toutefois révélé que la structure de l'audit est négativement corrélée avec l'excès d'information. Ces résultats sont favorables à l'existence d'une structure d'audit mécanique car cette dernière permet de réguler la quantité d'information échangée au sein de l'équipe d'audit.

Enfin, les résultats relatifs aux deux autres hypothèses sont favorables à une structure organique ce qui sous-tend une tendance des équipes d'audit fortement structurées à échanger une information de moins bonne qualité pour la prise de décision et à engendrer une moins bonne qualité de supervision.

²¹⁹ **E. M. BAMBER** et **R.M. TUBBS**, « Audit structure and its relation to role conflict and role ambiguity », *The Accounting Review*, 64, 1987, pp. 285-299.

²²⁰ **J.A. COURTRIGHT**, **G.T. FAIRHURST** et **L.E. ROGERS**, « Interaction patterns in organic and mechanistic systems », *Academy of Management Journal*, 32, 1989, pp. 285-299.

²²¹ **E.M. BAMBER** et **J.H. BYLINSKI**, 1982, opus cité p. 194.

²²² **D. WATSON**, « The structure of project teams facing differentiated environments: an exploratory study in public accounting firms », *The Accounting Review*, Vol 50, 1975, pp. 259-273.

²²³ **M.W. DIRSMITH** et **J.P. MCALLISTER**, 1982, opus cité p. 194.

Outre la communication au sein de l'équipe, le poids de l'équipe d'audit a également un impact sur l'indépendance de l'individu.

3.3 – Le poids de l'équipe

Généralement, les problèmes d'indépendance sont traités sous l'angle de rapport personnel auditeur – audité. Toutefois, il ne s'agit que d'une simplification.

La solidarité d'une équipe peut être considérée comme un facteur apte à permettre d'accroître la résistance aux pressions de l'auditeur responsable. Cette idée n'est qu'une application de « l'union fait la force ».

On peut penser qu'une équipe d'audit soudée et solidaire pourrait alerter de manière objective l'associé sur les risques du dossier et ainsi de servir de contre-pouvoir aux pressions exercées par l'audité sur l'auditeur. La résistance peut être collective pour compenser le poids discrétionnaire du client qui peut en permanence brandir la menace de non renouvellement du mandat.

Il convient également de s'interroger sur le point de savoir ce que font réellement les auditeurs lorsqu'ils sont en mission chez un client.

Ainsi, Pentland (1993)²²⁴ cherche à établir un modèle permettant de comprendre et d'expliquer le comportement de l'auditeur et la formation des opinions d'audit compte tenu de l'immense complexité du processus d'audit.

Cet auteur a étudié le comportement de deux équipes d'audit et repéré des exemples de rituels d'interaction. Le terme de « rituel » se réfère à une action collective qui a pour effet de maintenir l'ordre social, autrement dit, il s'agit de d'un cadre d'analyse qui permet d'étudier les structures routinières de la vie quotidienne. Il précise que la littérature anthropologique et sociologique a identifié différents aspects des rituels tels que la purification, le contrôle social et le « management à partir des sentiments ». La purification (détermination entre ce qui est pur et impur) est la fonction centrale des rituels et l'audit n'échappe pas à cette règle.

²²⁴ **B.T. PENTLAND**, « Getting comfortable with the numbers: auditing and the micro-production of macro-order », *Accounting, Organizations and society*, Vol 18, n°7/8, 1993, pp. 605-620.

Dans la mesure où l'indétermination des états financiers est un problème fondamental de l'audit, on peut s'attendre à ce que le processus de purification ait une signification considérable dans le rituel de l'audit.

Durkeim (1933)²²⁵ a démontré que le rituel est un élément de cohésion de tous groupes sociaux. Les groupes dans lesquels, par les rituels, l'identification au groupe est forte, ont une plus grande cohésion et donc sont plus aptes à résister aux pressions extérieures.

La sociologie comme l'anthropologie ont d'ailleurs souvent soutenu que la culture, et en particulier les rituels, était une tentative d'apporter un contrôle ordonné d'une partie de la vie.

C'est aussi le cas pour les auditeurs.

Ces éléments ne feront pas l'objet d'une analyse et de tests. Le modèle proposé ne sera validé que partiellement en raison des difficultés inhérentes aux analyses reposant sur des éléments de nature psychologique (autant au niveau de la rédaction du test que de son traitement statistique). De plus, au regard de la complexité du modèle global sur l'indépendance des auditeurs financiers, il a été décidé de cantonner l'expérimentation aux éléments externes afin de limiter l'effet d'usure d'un questionnaire (trop long pour les répondants).

En conclusion, afin d'établir une synthèse des éléments précédents, nous proposons le modèle suivant qui regroupe les facteurs supposés déterminants (mais non expérimentés) du contexte organisationnel sur l'indépendance de l'auditeur financier.

²²⁵ E. DURKEIM, « The division of labour in society », *New York, Free Press*, 1933.

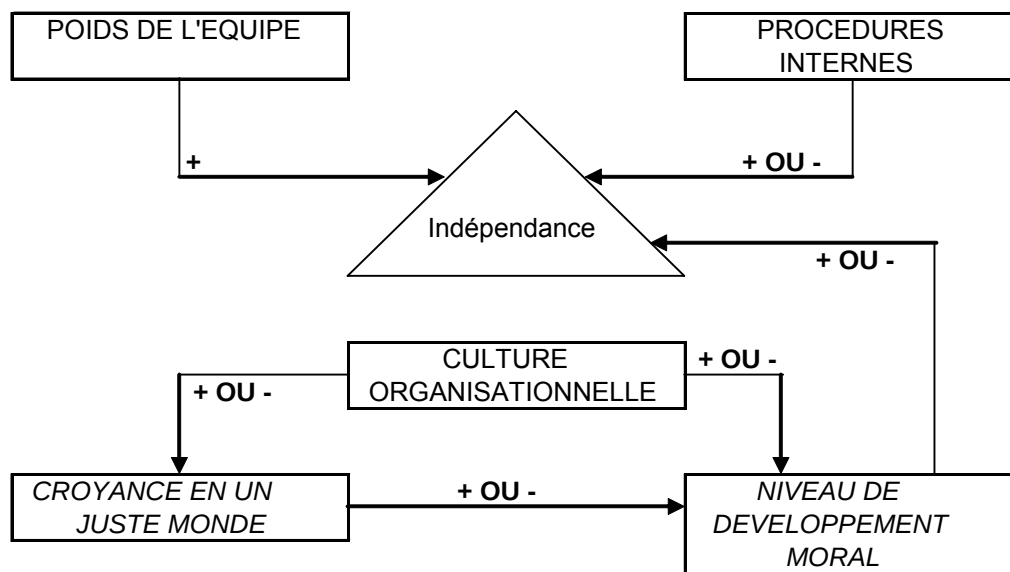


Schéma n°15 : Eléments organisationnels de l'indépendance comportementale

Suivant la démarche adoptée, après avoir abordé les facteurs organisationnels et psychologiques de l'indépendance comportementale des auditeurs financiers, il convient de décrire les facteurs contextuels qui influencent théoriquement celle-ci.

SECTION 5 – L'étude des facteurs contextuels de l'indépendance comportementale des auditeurs financiers

Suivant le modèle de prise de décision éthique conceptualisé par Trevino et afin de d'analyser à la fois les causes endogènes et exogènes de l'indépendance des auditeurs, la prise en compte de facteurs extérieurs (ou environnementaux) est nécessaire.

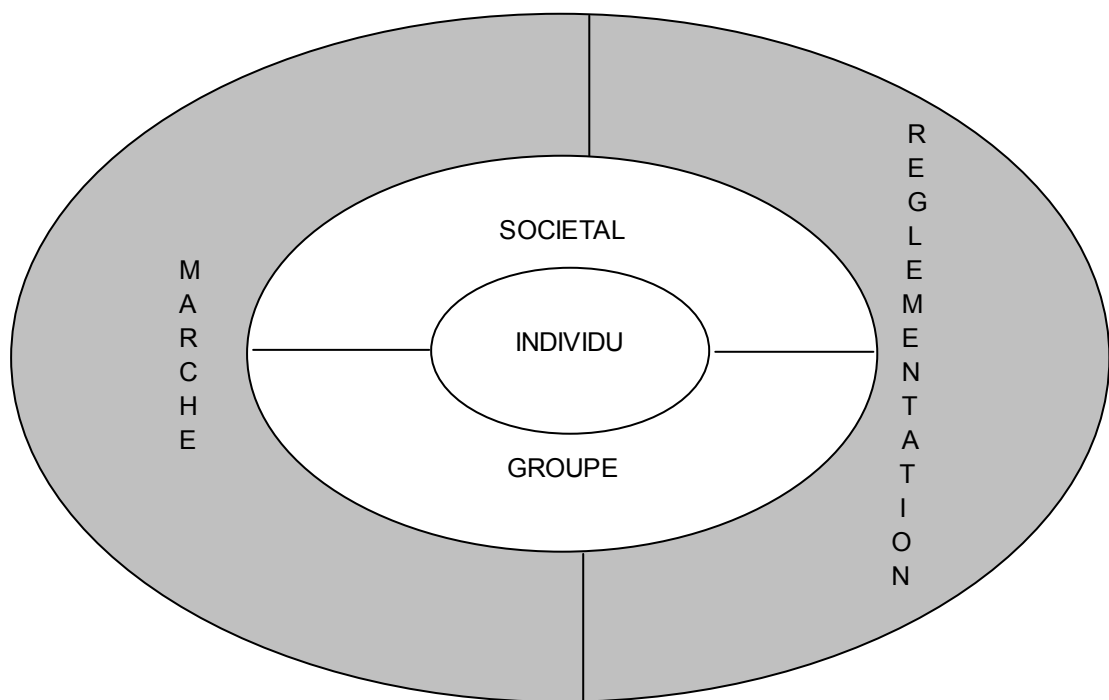


Schéma n°16 : Synthèse des facteurs externes de l'indépendance des auditeurs

L'audit est une profession qui s'inscrit dans la logique des métiers de marché. Il est donc extrêmement important que les professionnels trouvent, par eux-mêmes, les voies et les moyens de leur indépendance. Mais il appartient aussi au régulateur de participer à la mise en œuvre de ce dispositif en s'appuyant sur des moyens appropriés. Il s'agit donc d'une profession régie par le marché dans un secteur réglementé (et particulièrement en matière d'indépendance).

Cet interventionnisme étatique dans la vie économique remonte à la fin du moyen âge. Dès 1615, Antoine De Monchrétien parle « d'économie politique » et s'oppose à

l'idée que la politique et l'économie constituent des domaines distincts. Le courant mercantiliste attribue d'ailleurs à l'Etat la responsabilité du développement économique. Puis progressivement, d'abord afin de protéger ou de rétablir les conditions nécessaires au jeu de la libre concurrence, s'est créée une accoutumance à la présence de l'action et du contrôle étatique dans tous les domaines de la vie économique. Toutefois, conformément à l'analyse de Durkheim, l'activité d'une profession, ne peut être réglementée efficacement que par un groupe assez proche de cette profession, d'où l'intervention primordiale des professionnels. L'histoire romaine et du moyen âge prouvent que les groupes professionnels ne sont nullement incapables d'exercer une action morale sur leurs membres. De plus, ils sont les plus aptes à connaître le fonctionnement ou les besoins de leurs confrères.

Toutefois, si la différenciation suivant la nature économique ou légale des facteurs externes est très satisfaisante au niveau théorique, le nombre de critères déterminants et leur syncrétisme rendent cette analyse ardue et sujette à caution. Pour cette raison, la dichotomie plus fonctionnelle, basée sur l'impact (direct ou indirect) de ces facteurs a été retenue.

Les hypothèses énoncées au cours de cette thèse seront faites à la suite de ces développements.

1 – Les facteurs externes à impact direct

On entend par facteur à impact direct les variables ayant une relation de premier plan avec la variable expliquée (en l'occurrence l'indépendance des auditeurs) et dont l'impact sur l'indépendance est immédiat, c'est à dire sans lien de dépendance avec une autre variable qu'elle soit de même nature ou non.

Les facteurs externes directs sont de nature concurrentielle ou mixte (cas en particulier du rattachement) et regroupent l'ensemble des forces en présence dans un marché capitaliste tel qu'il apparaît dans l'œuvre de Porter (1986)²²⁶.

²²⁶ **M. PORTER**, « L'avantage concurrentiel », *Dunod*, 1986.

Cette partie donnera lieu à des propositions d'hypothèses qui seront ultérieurement expérimentées.

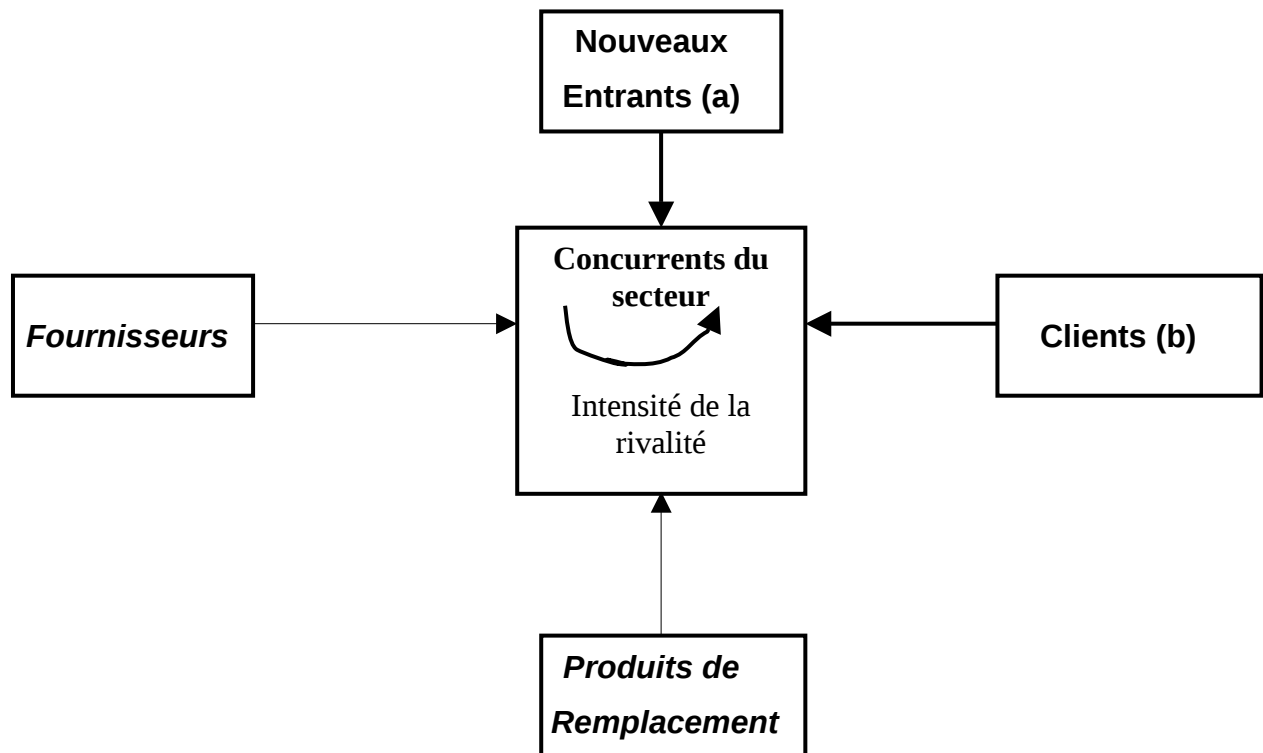


Schéma n°17 : Composante de la structure d'un secteur (Source : M. Porter, 1986)

(a) : Les principales menaces des nouveaux entrants : économie d'échelle, courbe d'expérience, croissance du secteur, surcapacité intermittente, image de marque, etc....

(b) : Le pouvoir de négociation des clients : prix, image de marque, etc....

Le secteur de l'audit est un domaine réglementé. Les facteurs institutionnels comprennent notamment les règles locales et professionnelles impératives à observer. Les forces constituées par les fournisseurs et les produits de substitution sont, en revanche, peu présentes pour le secteur de l'audit.

« L'industrie de l'audit » n'ayant pas a priori de menaces liées à des services de substitution ni de fournisseur à fort pouvoir de négociation, seule la menace des nouveaux concurrents (réputation), la lutte interne du marché (intensité concurrentielle) et le pouvoir de négociation des clients (poids du client) existent.

Outre les forces qui régulent le marché de l'audit, un autre facteur mixte, déjà évoqué dans le cadre de l'indépendance informationnelle, peut avoir un impact direct sur l'indépendance comportementale : le rattachement.

1.1 – La réputation de l'auditeur

Selon Shapiro (1983)²²⁷, une entreprise qui jouit d'une bonne réputation dispose d'un actif d'une grande valeur, d'un « goodwill » associé au nom de la société. La notion de réputation n'a de sens que dans un contexte d'information imparfaite ; elle n'intervient que si les clients doivent recourir à des critères de jugement a priori. Si les caractéristiques des produits sont directement observables avant leur achat, l'opinion que se forment les consommateurs sur la qualité de ceux-ci se forme sans référence ni aux recommandations ou conseils reçus par les tiers ni aux appréciations portées lors d'expériences antérieures.

La réputation est le seul moyen dans l'audit de permettre de différencier les produits et constitue ainsi une barrière à l'entrée efficace. La certification ou les rapports d'audit, sont bien souvent standardisés et ne laissent que peu de place à une véritable diversité. Seule la qualité de la signature et les avis et recommandations peuvent donner une véritable réputation. Une entité, qui prend l'initiative de se créer une bonne réputation, possède alors un avantage concurrentiel qui peut lui procurer des prérogatives à long terme (au niveau de son image).

Les individus vont forger leur opinion sur la qualité des prestations ou des produits d'un autre individu sans pour autant avoir une expérience antérieure similaire ou aucune autre référence. Dans un tel contexte, la perception généralement admise des qualités de l'autre joue un rôle moteur dans les prises de décision. La manière, dont l'auditeur est considéré, est le seul élément dont dispose la firme pour réaliser son choix. La réputation est ainsi un élément essentiel de décision dans un contexte

²²⁷ C. SHAPIRO, « Premiums for high quality products as returns to reputations », *Quarterly Journal of Economics*, Novembre 1983, pp. 659-667.

d'information imparfaite. L'appréciation que constitue toute réputation n'a donc de sens que pour réduire l'asymétrie informationnelle.

La réputation est donc un véritable actif incorporel de la firme, une sur valeur associée au nom de l'auditeur. Sa gestion est un facteur essentiel dans le cadre concurrentiel du marché de l'audit, qu'il soit auditeur interne ou externe, personne physique ou cabinet d'audit.

La théorie de la réputation est parfaitement applicable aux auditeurs dont la qualité des prestations n'est pas directement et aisément observable. La réputation est donc en quelque sorte une rente économique liée à l'utilisation du nom. (Wilson, 1983)²²⁸ Ainsi, la réputation d'un auditeur reflète la rente économique qu'il peut tirer de l'utilisation de son nom lorsqu'il effectue son travail. Comme la qualité de l'audit ne peut être observée directement, les cabinets cherchent à acquérir la réputation d'être des auditeurs de qualité et performants. La réputation est une incitation essentielle à la qualité de l'audit, et ceci même en l'absence de tout système d'incitation institutionnelle (Watts et Zimmerman, 1983)²²⁹. C'est donc également un rouage essentiel pour l'indépendance des auditeurs financiers et ce même en absence de réglementation.

En effet, à l'origine en l'absence de norme, la seule incitation réelle à être indépendant était la réputation. Seule une volonté individuelle de se spécialiser vers une grande indépendance pour accroître sa crédibilité envers les autres acteurs de la firme engendre spontanément une stratégie d'impartialité. Selon Watts et Zimmerman (1983), à l'origine, les auditeurs étaient incités à rester indépendants pour ce motif. Leur motivation première était donc le maintien de leur réputation.

La réputation créée et entretenue par le cabinet est un signal adressé aux acheteurs potentiels d'une certification des comptes annuels. Ainsi, l'auditeur se comporterait de manière indépendante par crainte de perdre sa réputation qu'il aurait construite au fil des années.

²²⁸ **R. WILSON**, « Auditing: Perspectives from multi-person decision theory », *The Accounting Review*, Vol 58, n°2, Avril 1983, pp. 305-318.

²²⁹ **R.L. WATTS** et **J.L. ZIMMERMAN**, « Agency problems, auditing, and the theory of the firm: some evidence », *Journal of Law and Economics*, Vol 26, 1983, pp. 613-633.

La réputation a un caractère paradoxal, qui est bénéfique pour l'indépendance des auditeurs, comme de tout autre acteur. En effet, la réputation d'un auditeur se façonne parmi les tiers alors même que la relation principale de l'audit se situe entre la direction et lui-même. Autrement dit, la réputation d'indépendance se forme chez les tiers alors que le contrat se négocie entre le client et l'auditeur.

L'auditeur réalise également un arbitrage entre les gains résultant d'une relation cordiale avec son client et les risques de perte de crédibilité vis à vis des « stakeholders ». La réputation semble donc être un choix stratégique des personnes physiques et morales par le biais du niveau de crédibilité désirée.

Simunic et Stein (1987)²³⁰ ont étudié les motivations d'un cabinet à se spécialiser dans l'offre d'un certain niveau de crédibilité. Ils ont ainsi plaidé pour que les cabinets choisissent délibérément leurs niveaux de crédibilité et que ce choix ait un coût important rendant très difficile les changements de niveau. Ainsi chaque auditeur pré sélectionnerait un niveau voulu d'indépendance pour s'assurer d'un équilibre entre une relation privilégiée avec la direction et la perte de crédibilité vis à vis des tiers en vue de s'assurer d'un optimum.

Le niveau de crédibilité est donc pour ces auteurs une volonté qui a une répercussion directe sur l'indépendance. Le niveau de crédibilité est un choix rationnel dont l'objectif est de sélectionner l'indépendance voulue afin de s'assurer d'un équilibre entre celle-ci et la nécessaire confiance de sa relation avec l'entité auditée.

Datar et Alles (1999)²³¹ ont étudié le rôle joué par la réputation de l'auditeur dans sa relation avec l'audité dans un cadre contentieux. Ils ont ainsi montré que la création d'une réputation agit comme une assurance peu coûteuse de l'intégrité de l'auditeur. L'impact de la responsabilité de l'auditeur sur son indépendance ne peut pas être évalué sans accorder une attention particulière aux désirs propres de l'auditeur de développer une réputation de qualité. Ces auteurs ont, par ailleurs, montré que, même lorsque le climat des affaires et le contexte leur sont favorables, les plaignants

²³⁰ **D. SIMUNIC** et **M. STEIN**, « Product differentiation in auditing: a study of auditor choice in the market for new issues », *Canadian Certified General Accountants' Research Foundation*, 1987.

²³¹ **S. DATAR** et **M. ALLES**, « The formation and role of reputation and litigation in the auditor-manager relationship », *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 1999, pp. 401-428.

(de la négligence d'un auditeur) vont probablement renoncer au procès sachant que la création d'une réputation agit comme une assurance moins coûteuse de l'intégrité de l'auditeur.

La théorie de la réputation est aussi à l'origine de l'explication de la quasi-absence de vision à court terme (shortisme) dans l'audit. En effet, si les auditeurs ne baissent pas la qualité de leurs prestations, après la conclusion du contrat, en vue d'engranger de forts profits à court terme, c'est en raison du coût élevé de la reconstitution de leur notoriété.

En outre, les théories afférentes à la sélection de l'auditeur financier ont mis en évidence que les firmes ont plutôt intérêt à sélectionner un auditeur de bonne réputation lorsqu'elles désirent une information de qualité ou que les coûts d'agence sont importants. Par ailleurs ce choix constitue un signal à destination de l'ensemble des « stakeholders » de l'attachement de la firme à une information financière fiable. Menon et Williams (1991)²³² ont analysé la réalité de « l'effet de signature » dans les introductions en bourse et en ont conclu à l'appel d'un auditeur renommé pour bénéficier de « l'effet d'image » attaché à cet auditeur. Ainsi, il est important de faire appel à un cabinet connu pour bénéficier de « l'effet image » attaché au cabinet concerné. Ainsi, les firmes cherchent à acquérir des auditeurs réputés afin de faire valoir auprès des investisseurs potentiels cette réputation.

Beatty (1989)²³³ a étudié la « sous cotation » associée aux titres lors de leur introduction. Ce chercheur a conclu de ses travaux que « l'engagement d'un auditeur de renom a un effet rassurant sur le marché et réduit l'incertitude entourant l'émission du titre. »

Les auditeurs devraient ainsi rester indépendants même en l'absence de toute réglementation : leurs motivations premières étant de maintenir leur réputation. La réputation de l'auditeur apparaît donc comme un garde fou contre les risques de perte d'objectivité.

²³² **K. MENON** et **D. WILLIAMS**, « Auditor credibility and initial public offerings », *The Accounting Review*, n°66, 1991, pp. 313-332.

²³³ **R. BEATTY**, « Auditor reputation and the pricing of initial public offering », *The Accounting Review*, n°64, 1989, pp. 693-709.

Toutefois, la réputation suppose que les auditeurs aient les moyens de refuser aux entités auditées le traitement comptable qu'elles souhaitent. Il faut que les auditeurs aient les moyens de leur indépendance.

De même, la mesure de la réputation d'un auditeur est une tâche ardue qui est impossible de réaliser avec précision. Toutefois, la faillite Enron a été l'occasion d'une étude réalisée par Chaney et Philipich (2002)²³⁴ ayant pour objectif d'analyser les impacts de la perte de réputation d'Arthur Andersen sur ses autres audits. Les résultats de ces analyses, n'ont pas été concluants sur la perte d'indépendance liée aux éventuelles missions de conseil, mais ont mis en exergue l'importance de la réputation de l'auditeur sur la fiabilité du travail de celui-ci. Ainsi, les sociétés, dont l'audit des comptes était réalisé par Arthur Andersen, ont souffert, après la découverte du scandale Enron, d'une dépréciation anormale de leur cours en bourse.

Enfin, ce critère de notoriété n'est applicable qu'aux auditeurs pratiquant la profession depuis un délai assez important et non à ceux qui sont en train de constituer leur notoriété.

Malgré ces limitations, le niveau de réputation d'un auditeur est un facteur favorable à l'indépendance de l'auditeur financier.

Hypothèse 1 (H1) → Plus l'auditeur a une bonne réputation plus son indépendance sera forte.

1.2 – L'intensité concurrentielle au sein du marché de l'audit

Comme presque tous les marchés dans le monde capitaliste, l'audit se trouve réglé par le jeu de la concurrence. Même s'il s'agit d'un secteur réglementé (en raison des diplômes et des conditions d'inscription exigées), le libéralisme est la règle de fonctionnement des métiers de l'audit. Il est d'ailleurs intéressant de noter qu'une controverse existe sur le rôle de l'examen d'aptitude à certains métiers de l'audit dont

²³⁴ **P.K. CHANEY** et **K.L. PHILIPICH**, « Shredded reputation: The cost of audit failure », *Journal of Accounting Research*, Vol40, n°4, Septembre 2002, pp. 1221-1244.

le but premier est, en théorie, d'avaliser la compétence mais qui, pour certains, aurait un objectif malthusien.

Il existe, de façon indéniable, une relation entre le montant des honoraires et le degré de concurrence entre les cabinets car une concurrence importante augmente les chances de perdre un client et le revenu s'y rapportant. (Gul, 1991)²³⁵

Le rôle du marché de l'audit sur l'indépendance ne semble pas neutre. Ainsi, Zeff (1987)²³⁶ remarque que l'intérêt personnel de l'auditeur prime sur l'intérêt de la profession en raison de la concurrence accrue sur le marché de l'audit.

De plus, dans une logique de type « Porter », le marché de l'audit entre dans une logique de domination par les coûts.

		Avantage concurrentiel	
		Coûts moins élevés	Différenciation
Champ concurrentiel	Cible large	Domination par les coûts	<i>Différenciation</i>
	Cible étroite	<i>Concentration fondée sur des coûts réduits</i>	<i>Concentration fondée sur la différenciation</i>

Tableau n°5 : Les trois stratégies de base de la concurrence (Source : M. Porter, 1986)

Concernant l'impact de l'intensité concurrentielle sur l'indépendance des auditeurs, deux points de vue existent même si aucun ne remet en cause le caractère libéral de cette activité.

Les deux positions sont stigmatisées par deux commissions américaines : le Metcalf Subcommittee's staff et la Cohen commission.

²³⁵ F.A. GUL, « Size of audit fees and perceptions of auditors' ability to resist management pressure in audit conflict situations », *Abacus*, Vol 27, n°2, 1991, pp. 162-211.

²³⁶ S. ZEFF, « Does the CPA belong to a profession? », *Accounting Horizons*, Mars 1987, pp. 65-68.

Le premier, créé en 1976, est une émanation du Sénat américain ayant pour but d'analyser les raisons du discrédit des auditeurs américains. Sa position exprime l'opinion classique, dans une économie libérale, que le marché de l'audit, s'il est trop peu concurrentiel (notamment il risque de devenir oligopolistique) a un impact négatif sur l'indépendance de l'auditeur.

Cette analyse a été reprise pour caractériser un risque systémique en raison d'une tendance actuelle du marché à la concentration. (Cazes, 2002)²³⁷ L'absence de concurrence ou le partage oligopolistique du marché fragilise les auditeurs sur deux points essentiels :

- Absence de renouvellement entraînant une sclérose du système ;
- Risque pour ce même système de vulnérabilité en raison d'une trop faible diversité des intervenants face aux risques de la vie des affaires.

Park (1990)²³⁸ a étudié les effets de la concurrence sur la capacité des dirigeants coréens à influencer les auditeurs compte tenu du pouvoir qu'ils détiennent de renouveler ou de ne pas renouveler leur mandat. L'étude réalisée révèle que les dirigeants qui ont reçu des observations sur les comptes annuels dont ils avaient la responsabilité ont tendance à changer d'auditeurs plus fréquemment que ceux qui ont eu des comptes annuels certifiés sans aucune observation. De plus, suite à des observations reçues sur leurs comptes, les dirigeants qui ont changé d'auditeurs ont une probabilité beaucoup plus forte d'avoir des comptes annuels certifiés sans réserve au cours des audits futurs.

De même, de nombreuses études (Chow et Rice, 1982²³⁹ ; Craswell, 1988²⁴⁰ et Citron et Taffler, 1992²⁴¹) portant sur la corrélation entre les changements d'auditeurs et les observations faites par ceux-ci, ont conclu à une relation positive ce qui induit bien que la durée de la relation puisse avoir un effet négatif sur le maintien de l'auditeur financier et donc comporte indirectement un risque pour l'indépendance.

²³⁷ **C. CAZES**, « L'excessive concentration dans l'audit, vrai risque systémique », *Les Echos*, 15-16/03/2002 cité dans le *SIC*, n°201, Mars 2002, p. 18.

²³⁸ **S.H. PARK**, « Compétition, indépendance and audit quality: the Korean expérience », *The International Journal of Accounting*, 25, 1990, pp. 71-86.

²³⁹ **C.W. CHOW et S.J. RICE**, « Qualified audit opinions and auditor switching », *The Accounting Review*, 1982, pp. 326-335.

²⁴⁰ **A.T. CRASWELL**, « The association between qualified opinions and auditor switches », *Accounting and Business Research*, Vol19, N°73, 1988, pp. 23-31.

²⁴¹ **D. CITRON et R. TAFFLER**, « The audit report under going concern uncertainties: an empirical analysis », *Accounting and Business Research*, Automne 1992, pp. 337-345.

Toutefois, d'autres chercheurs tels que Schwartz et Menon (1985)²⁴² n'ont pas mis en évidence de relation significative entre les deux variables.

Magee et Tseng (1990)²⁴³ vont plus loin en affirmant que la possibilité pour un client de changer d'auditeur peut influencer l'opinion de l'auditeur, ce qui constitue une relation de causalité opposée à celle mise en évidence ci dessus.

De Angelo (1981)²⁴⁴ soutient également que le lien de causalité peut fonctionner dans les deux sens : « dans un sens, une observation sur les comptes annuels peut entraîner un changement d'auditeur, et dans le sens inverse, un changement d'auditeur peut impliquer des observations sur les comptes annuels ». Le changement d'auditeur ne peut donc pas être retenu comme « Proxy » de l'indépendance.

La Revue Française de Comptabilité a mis en évidence que la durée de la relation entre l'entreprise et son cabinet d'audit est assez courte puisqu'elle avoisine environ un mandat de commissariat aux comptes.

	Réponses	Proportion		Nombre	Proportion
3 ans ou moins	17	9%	< 1 mandat	37	21%
4 – 5 ans	20	11%			
6 - 10 ans	54	30%	1 - 2 mandats	94	52%
11 - 15 ans	40	22%			
16 - 20 ans	20	11%	>2 mandats	49	27%
21 - 25 ans	14	8%			
Plus de 25 ans	15	8%			
Total des réponses exprimées	180	100%		180	100%

Tableau n°6 : Durée de l'expérience de l'entreprise avec son cabinet d'audit principal

(Source : N. Gonthier-Besacier, 2002²⁴⁵)

²⁴² **K. SCHWARTZ** et **K. MENON**, « Auditor switches by failing firms », *The Accounting Review*, 60, Avril 1985, pp. 248-261.

²⁴³ **R.P. MAGEE** et **M. TSENG**, « Audit pricing and indépendance », *The Accounting review*, Avril 1990, pp. 312-336.

²⁴⁴ **L.E. DE ANGELO**, 1981, opus cité p. 145.

²⁴⁵ **N. GONTHIER-BESACIER**, « Les responsables financiers des grandes entreprises françaises et leur cabinet d'audit », *Revue Française de Comptabilité*, n°343, Avril 2002, p. 32.

Toutefois une différence significative existe suivant la taille du cabinet concernant la durée de la relation d'audit : les « non bigs five » étant globalement présents plus longtemps auprès de leurs clients.

	Ancienneté de l'expérience avec le cabinet			Total
	> 1 Mandat	autour de 1 à 2 Mandats	< 2 Mandats	
Big Five	25%	50%	25%	100%
Non Big Five	5%	59%	36%	100%

Tableau n°7 : Ancienneté de l'expérience selon le type de cabinet d'audit (Source : N. Gonthier-Besacier, 2002)

Tech (1992)²⁴⁶ étudia également la décision de l'auditeur d'émettre des réserves sur les comptes annuels avec la possibilité que le client change d'auditeur si une opinion négative est donnée sur les comptes. Tech considère qu'il existe deux catégories d'auditeurs : l'auditeur mécanique et l'auditeur stratégique. Un auditeur mécanique apprécie la situation du client et émet une opinion, sans tenir compte de la possibilité de changement d'auditeur de la part du client. Cependant, l'auditeur stratégique effectue une analyse coût – bénéfice, en pesant le pour et le contre, c'est à dire d'une part les coûts liés à la perte d'un client et de l'autre, les coûts liés à une mise en cause de la responsabilité de l'auditeur en raison de l'émission d'une opinion incorrecte. Le client, de son côté, peut envisager de changer d'auditeur suite à l'émission de réserves sur son rapport si les coûts de changement sont relativement faibles et si la valeur de la firme est suffisamment importante.

Toutefois, Deis et Giroux (1992)²⁴⁷ considèrent qu'au fur et à mesure que la durée se rallonge l'auditeur est de plus en plus complaisant et de moins en moins innovant. Cette complaisance risque de conduire à une baisse de la compétence de l'auditeur, et donc à une diminution de la découverte de situations nécessitant une opinion négative sur les comptes. Mautz et Sharaf (1961)²⁴⁸ défendent l'idée qu'en cas de

²⁴⁶ S.H. TECH, « Auditor independence, dismissal threats, and the market reaction to auditor switches », *Journal of Accounting Research*, Vol 30, n°1, Printemps 1992, pp. 1-23.

²⁴⁷ D. DEIS et G. GIROUX, « Determinants of audit quality in the public sector », *The Accounting review*, Juin 1992, pp. 462-479.

²⁴⁸ R.K. MAUTZ et H.A. SHARAF; 1961, opus cite p. 89.

durée longue de mandat, « une lente, graduelle, et presque irréversible érosion du désintéressement honnête de l'auditeur » s'opposent à l'indépendance de l'auditeur.

La seconde position (celle de la Cohen Commission) considère qu'un marché de l'audit doit exister mais qu'un marché de l'audit hautement concurrentiel engendre un risque pour l'indépendance des auditeurs et ce par deux biais :

- La recherche de la minimisation des honoraires entraînant une réduction des budgets temps ;
- Le risque de voir se multiplier les changements d'auditeurs en vue d'en trouver un plus conciliant.

Cette étude analyse aussi l'impact de certaines variables contextuelles comme la condition financière du client, les honoraires ou la taille sur l'indépendance des auditeurs.

Pour Shockley (1981)²⁴⁹, la variable expérimentale la plus significative qui concerne l'indépendance perçue des auditeurs est le niveau de concurrence entre les cabinets d'audit. Ses résultats, concernant la perception des utilisateurs de l'information financière, ont mis en évidence que les cabinets d'audit impliqués dans un conflit avec un client ont probablement moins tendance à résister aux pressions quand le marché de l'audit est hautement compétitif. Pour Beams et Killough, un cabinet d'audit qui exerce son activité dans un environnement, où une très forte concurrence existe, risque de se comporter de manière moins indépendante car le risque du remplacement d'un auditeur indépendant par un auditeur complaisant est fort. Kunitake et White (1986)²⁵⁰ attirèrent l'attention sur le risque qu'une concurrence intensive entre les auditeurs peut les conduire à accepter des méthodes comptables non autorisées et ainsi compromettre la qualité de leur opinion.

²⁴⁹ **R.A. SHOCKLEY**, « Perceptions of auditors' independence: an empirical analysis », *The Accounting review*, Octobre 1981, pp. 785-800.

²⁵⁰ **W.K. KUNITAKE** et **C.E. WHITE**, « Ethics for independant auditors », *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Été 1986, pp. 222-231.

Etudiant le premier argument de la Cohen commission (conforme aux arguments ci dessus), De angelo (1981)²⁵¹ a réalisé un quasi-consensus doctrinal sur le fait que les appels d'offres et la réduction des honoraires n'ont pas d'impact négatif sur l'indépendance des auditeurs. Plus, il évite la création d'une quasi rente non économique liée aux coûts du changement d'auditeur pour la firme d'audit. Or, en aucun cas, la quasi-rente gagnée par l'auditeur est indifférente à la fin de la relation d'audit et celle-ci a donc un impact direct et négatif sur l'indépendance de l'auditeur. En effet, les deux parties, et cela peu importe les montants des honoraires, s'ils sont rationnels conservent les mêmes dispositions pour capter les bénéfices de l'indépendance des auditeurs. Pour les uns, il s'agit de garder le client. Pour les autres, il s'agit d'éviter des rapports gênants. Toutefois, si cet article dénie l'impact négatif des ristournes et appels d'offre comme discriminant de l'indépendance en tant que tel, il ne nie pas l'influence des variables comme les conditions financières.

De plus, l'argument d'une diminution de l'attention de l'auditeur comme conséquence à la pression horaire liée à la réduction des honoraires est contredit par une récente étude. La baisse des honoraires si elle entraîne une diminution du volume de temps dont dispose l'auditeur n'entraîne pas une baisse corrélative de la performance des professionnels de l'audit. La menace importante qui pèse sur l'indépendance est donc un risque de dépendance purement financier.

Farmer, Rittenberg et Trompeter (1987)²⁵² considèrent, également, que la pression de la concurrence peut inciter les auditeurs à entacher leur indépendance en raison des récompenses commerciales qu'ils peuvent y trouver et à se conformer à ce que les dirigeants attendent d'eux au détriment des autres parties. Selon ces auteurs, l'organisation de la profession expose l'auditeur à une pression forte des dirigeants qui peut l'inciter soit à réduire l'étendue de ses interventions, soit à produire l'opinion favorable qu'on attend de lui.

²⁵¹ **L.E. DE ANGELO**, 1981, opus cité p. 145.

²⁵² **T. FARMER, L.E. RITTENBERG** et **G.M. TROMPETER**, « An investigation of impact of economic and organisational factors of auditors indépendance », *Auditing: A Journal of Practice and Théory*, 1987, pp. 1-14.

L'accroissement des revenus et de la rentabilité pourrait se réaliser au détriment du respect de la norme d'indépendance. Wotruba (1990)²⁵³ souligne que l'augmentation de la concurrence implique vraisemblablement un comportement moins éthique. Une des rares études menées en laboratoire pour étudier l'intensité de la concurrence mit en évidence que lorsque les étudiants de troisième cycle apprirent qu'ils étaient en concurrence et que leurs récompenses monétaires en dépendaient, leur comportement décisionnel éthique diminua. Cependant, d'autres recherches effectuées ne valident pas nécessairement cette conclusion. Deux recherches (Dubinsky et Ingram, 1984 ; Verbeke, Ouwerkerk et Peelen, 1996)²⁵⁴ faites sur la population des commerciaux n'ont pas mis en évidence de relation entre le niveau éthique des membres de la force de vente et leur perception de l'intensité concurrentielle.

L'argument, le plus important d'un impact négatif d'une forte concurrence sur l'indépendance, est le suivant : « La forte concurrence permettrait ainsi aux entreprises de faire de « l'opinion shopping », c'est à dire de retenir que les auditeurs les plus conciliants ». Toutefois, ces analyses sont issues d'un courant de pensée qui suppose que la concurrence réduit les comportements éthiques. Or une telle causalité ne fait pas non plus l'unanimité.

Concernant le second argument, la multiplication des changements d'auditeurs afin d'en trouver de plus conciliants, un consensus (Chow and Rice (1982), Craswell (1988), Citron et Taffler (1992)) s'est dégagé dans les études anglo-saxonnes mettant en relation causale les opinions qualifiées et les mouvements des auditeurs. (Krishnan, Krishnan et Stephens, 1996)²⁵⁵ Toutefois, rien n'indique que l'acuité du marché soit un facteur de risques pour l'indépendance puisque, dans un marché supposé pur et parfait, de tels changements sont toujours réalisables même si celui-ci n'est pas hautement concurrentiel. Hermanson, Dykes et Turner (1987)²⁵⁶ ont mis

²⁵³ **T.R. WOTRUBA**, « A comprehensive framework for analysis of ethical behavior, with a focus on sales organizations », *Journal of Personnel Selling and Sales Management*, 10, 1990, pp. 29-42.

²⁵⁴ **W. VERBEKE, C. OUWERKERK et E. PEELLEN**, « Exploring the contextual and individual factors on ethical decision making of salespeople », *Journal of Business Ethics*, Vol. 15, 1996, pp. 1175-1187.

²⁵⁵ **J. KRISHNAN, J. KRISHNAN et R. STEPHENS**, « Simultaneous relation between auditor switching and audit opinion: an empirical analysis », *Accounting and Business Research*, vol 26, n°3, Été 1996, p. 224-240.

²⁵⁶ **R.H. HERMANSON, L.M. DYKES et D.H. TURNER**, « Enforced competition in the accounting profession-does it make sense? », *Accounting Horizons*, 1, Issue 4, 1987, pp. 13-19.

en évidence que la baisse de prix sur le marché de l'audit a eu deux conséquences : d'une part, les grands cabinets, dont les revenus ont diminué, se sont intéressés aux clients des plus petits cabinets pour compenser leur chiffre d'affaires ; d'autre part, les cabinets ont réduit la qualité de leurs prestations pour faire face à la baisse de leurs revenus. L'activité d'audit n'est plus devenue à leurs yeux une activité génératrice de profits à l'exception des activités de conseil en organisation, de la mise en place de système d'information, ou de conseil en droit fiscal.

La position de la Cohen Commission a même été poussée à ses extrémités.

Ainsi, Austin Mitchell²⁵⁷, membre du parlement britannique explique que le fondement de l'audit est structurellement déséquilibré et prône pour une intervention étatique directe.

Dans les économies de marché, l'Etat est empêché, pour des raisons idéologiques de réguler et de surveiller directement les entreprises. Or le public souhaite que les grandes entreprises soient moralement responsables de leurs actions. L'Etat est donc contraint d'avoir recours à des intermédiaires : les auditeurs financiers. Ainsi, l'Etat compte sur des entreprises capitalistes (les cabinets d'audit) pour réglementer et surveiller d'autres firmes capitalistes. Les cabinets n'ont alors pas d'autres choix que de maximiser leurs revenus et leurs parts de marché lesquels sont fortement corrélés à la bonne volonté des dirigeants des sociétés auditées.

Jeter et Shaw (1995)²⁵⁸ ont étudié si un marché ouvert à la sollicitation directe des clients par les auditeurs a une influence sur le rapport de ces derniers. Leurs résultats ont montré que les rapports d'audit rendus dans le cadre d'un contexte de marché libre ne sont pas moins pertinents que ceux rendus dans un marché fermé à toute sollicitation directe. Au contraire, pour les petits clients, les rapports seraient de meilleures qualités dans un marché ouvert. Les résultats de cette recherche infirment les hypothèses selon lesquelles l'indépendance de l'auditeur serait compromise et l'effort d'audit réduit en raison des pressions concurrentielles existantes sur le marché ouvert. Au contraire, les résultats confirment le point de vue des opposants au marché fermé qui considèrent qu'une information de meilleure qualité est fournie

²⁵⁷ CA Magazine, n°1126, mai 2000, p. 69 et *The Accountant*, n°5958, mai 2000, p. 7 cité dans *Vue de Presse*, n°18, Juillet 2000, p. 7.

²⁵⁸ D.C. JETER et P.E. SHAW, « Sollicitation and auditor reporting decisions », *The Accounting review*, Vol 70, n°2, Avril 1995, pp. 293-315.

aux clients lorsque la sollicitation directe est permise. Toutefois, cette étude est ciblée « qualité » ce qui certes intègre l'indépendance mais n'analyse pas directement le rapport entre l'intensité concurrentielle et l'indépendance.

Pigé (1998)²⁵⁹ va plus loin en observant « que les limitations apportées à la concurrence entre cabinets d'audit ont pour effet paradoxal non seulement d'accroître le coût de l'audit et d'en limiter son utilisation mais également de réduire l'indépendance des auditeurs en accroissant les rentes qu'ils perçoivent de la part d'entreprises clientes ». Il recommande « une réduction des entraves à la concurrence sur le marché de l'audit afin d'améliorer la performance des entreprises à travers un meilleur gouvernement ».

Concernant les appels d'offres, Craswell (1992)²⁶⁰ a montré que celles-ci avaient un impact sur le durcissement de la concurrence sur la réduction des honoraires et la fréquence des changements d'auditeurs. Le rôle actif du comité d'audit dans la généralisation des appels d'offre est à signaler. Toutefois, les auditeurs externes sortants bénéficient du coût d'acquisition des compétences par rapport aux nouveaux entrants. (Lacour, 2000)²⁶¹. La multiplication de tels procédés dénote cependant un changement de la relation auditée – auditeur désormais plus fondée sur la transaction que sur l'engagement et la confiance. Ainsi, la technique des appels d'offre est purement contractuelle.

L'impact d'une concurrence accrue au sein du marché de l'audit sur l'indépendance est un débat complexe pour lequel aucun consensus ne se dégage. Ni les effets négatifs (recherche d'un auditeur plus conciliant), ni les effets positifs (éviter les quasi rentes) ne sont sans possibilités de controverse. Toutefois, nous poserons l'hypothèse classique d'un risque de perte d'indépendance en raison des risques d'intimidation que fait courir une forte intensité concurrentielle.

Hypothèse 2 (H2) → Plus le marché de l'audit est concurrentiel moins l'indépendance de l'auditeur financier est forte

²⁵⁹ B. PIGE, 1998, opus cité p. 67.

²⁶⁰ A.T. CRASWELL, « Auditing pricing in Australia 1980-1989 », *Australian Accounting Review*, 1992, pp. 28-33.

²⁶¹ J.P. LACOUR, « Les banques divergent pour choisir leurs auditeurs », *La Tribune*, 27/03/2000, p. 7.

1.3 – Le pouvoir de négociation des clients

Le pouvoir de négociation du client s'évalue grâce aux déterminants du pouvoir des clients et correspond à l'équilibre entre l'offre et la demande.

Le pouvoir de négociation du client est lié à plusieurs facteurs notamment au poids financier du client, à l'existence de mission de conseil ou la situation financière du client. Il s'agit, par essence et par construction, d'un facteur défavorable à l'indépendance. Il s'agit, en effet, d'une étape intermédiaire qui permet d'évaluer les impacts des autres variables et dont les arguments qui la sous-tendent seront exposés ci après.

Hypothèse 3 (H3) → Plus le pouvoir de négociation du client sur l'auditeur est fort moins son indépendance est forte

1.3.1 – Les missions de conseil (Management Advisory Services)

Les missions de conseil (appelé M.A.S. dans les articles anglo-saxons) sont certainement le facteur (de l'indépendance des auditeurs financiers) le plus débattu et ce dès le milieu des années soixante. La polémique afin de savoir si ce facteur a un rôle ou pas sur l'indépendance n'est toujours pas close. Toutefois, la récente affaire « Enron » et ses conséquences ont fortement accéléré les évolutions.

Certains auteurs comme Goldman et Barlev (1974)²⁶² considèrent que la MAS offre un service non routinier rendant l'auditeur unique et en position favorable sur son client. Cette position offrirait un avantage pour l'auditeur afin de préserver au mieux son indépendance. En effet, son apport en matière de conseil engendrerait une moins grande interchangeabilité. Or cette interchangeabilité constituerait, une fragilité, un facteur négatif pour son indépendance. L'existence de missions de conseil, par la spécificité et la personnalisation de l'actif qu'elles apportent, permettrait de rééquilibrer les positions des deux intervenants. La situation serait alors moins déséquilibrée : le client se trouvant dans l'obligation d'engager des coûts

²⁶² **A. GOLDMAN** et **B. BARLEV**, « The auditor-firm conflict of interests: its implications for independence », *The Accounting Review*, Octobre 1974, pp. 707-718.

de transaction plus importants pour remplacer son auditeur puisque celui-ci lui fournit une mission non routinière (le conseil).

Pour Grout²⁶³, les missions de conseil permettent aussi aux auditeurs de diversifier leurs activités et ainsi d'être moins dépendants d'un seul client. De même, Ashbaugh, Lafond et Mayhew (2003)²⁶⁴, contrairement à Frankel, ne trouvent pas de relation systématique entre la perte d'indépendance et la recherche accrue d'honoraires issus de missions de conseil.

Cependant de nombreux auteurs ont des avis différents²⁶⁵ : Schulte, Ross, Hartley, Titard,... La quasi-rente liée au conseil représente alors une menace pour l'indépendance.

Les quasi-rentes sont analysées comme des subventions internes liées à leurs connaissances approfondies de l'organisation de l'entreprise qui par leur nature rendent les auditeurs plus vulnérables au risque de non renouvellement. (Gigler et Penno, 1995)²⁶⁶. La présence de mission de conseil engendrera une situation plus ambiguë à l'égard de l'indépendance comportementale des auditeurs.

Plus généralement, les cabinets d'audit externes peuvent réaliser une partie importante de leurs résultats sur les missions de conseil. (Hillison et Kennelly, 1988)²⁶⁷ ce qui engendre de facto un risque d'autocensure plus élevé. Shockley (1981)²⁶⁸ considère même, que pour protéger ces revenus complémentaires, l'auditeur va se soumettre aux demandes du client.

²⁶³ C. PRAT DIT HAURET, 2000, opus cité p. 156.

²⁶⁴ H. ASHBAUGH, R. LAFOND et R.H. MAYHEW, « Do nonaudit services compromise auditor independence? Further Evidence », *The Accounting Review*, Vol 78, n°3, 2003, pp. 611-639.

²⁶⁵ C. PRAT DIT HAURET, 2000, opus cité p. 156.

²⁶⁶ F. GIGLER et M. PENNO, « Imperfect competition in audit markets and its effects on the demand for audit-related services », *The Accounting Review*, Vol 70, 1995, pp. 217-336.

²⁶⁷ W. HILLISON et M. KENNELLY, « The economics of non audit services », *Accounting Horizons*, Septembre 1988, pp. 32-40.

²⁶⁸ R.A. SHOCKLEY, 1981, opus cité p. 211.

Pour ces raisons, le texte d'application de l'article 8 du code déontologie des commissaires aux comptes portant sur les présomptions de dépendance assimile certaines interventions à des pertes d'indépendance :

- Les missions de recrutement ;
- Les interventions rémunérées au moyen de commissions versées par des tiers ;
- Les missions de montage, de fusion, d'acquisition et d'évaluation ;
- L'immixtion dans la gestion.

Cette réglementation est largement inspirée du travail effectué par le groupe de travail « Le Portz »²⁶⁹ dont les conclusions étaient de rendre incompatibles même en réseau la mission d'auditeur légal avec les missions de :

- Ingénierie financière ;
- Conseil ;
- Opérations d'intérêt significatif.

Ces dispositions sont les nouveaux soubresauts d'une évolution qui a toujours été marquée par la volonté d'insuffler plus de professionnalisme et d'indépendance aux auditeurs légaux. Mais si un tel arsenal juridique n'est pas souhaitable pour l'ensemble des auditeurs, les relations entre les M.A.S. et l'indépendance des auditeurs demeurent ambiguës.

Ainsi, il n'y aucune preuve concrète que l'indépendance soit affectée par la MAS comme se plaisaient à le rappeler Jim Vadia (2000)²⁷⁰, président du cabinet Andersen ainsi que Jacques Ménardo (2000)²⁷¹, président du directoire de Deloitte Touche France.

Cependant, le contexte et les conséquences de l'affaire « Enron » ont influé sur ces analyses puisque Arthur Andersen a finalement réalisé de façon claire une scission de ses activités d'audit et de conseil voulue par la S.E.C.

²⁶⁹ **Rapport du groupe de travail CNCC/COB** intitulé « recommandation du groupe de travail sur l'indépendance et l'objectivité des commissaires aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne », 02/12/97.

²⁷⁰ **A. SERES**, « Jim Wadia contre la scission », *Le figaro économique*, 15/10/2000, p. 10.

²⁷¹ **ANONYME**, « Audit, conseil : combien de division ? », *L'expansion*, 31/08/2000, p. 76-77.

Le cabinet Arthur Andersen, crée en 1913 à Chicago qui avait à l'origine construit sa réputation sur ses activités d'audit financier a très vite (1945) ouvert un département de conseil en stratégie et en organisation auprès de ses clients. Cette activité allait au cours des années et des décennies prendre l'ascendant sur son métier d'origine et engendrer des conflits d'intérêts. Si dès 1989, la maison mère décide de scinder les deux métiers pour en faire des centres de profits distincts, il faudra, toutefois, à ce fer de lance de la cohabitation conseil / audit, le scandale de l'affaire « Enron » pour décider la séparation définitive des activités d'audit et de conseil maintenant jugée indispensable pour assurer l'indépendance et l'intégrité de la pratique de l'audit.

Avant le séisme engendré par l'affaire « Enron », la question de l'indépendance de l'auditeur avait déjà rebondi sur deux points divergents :

- Une enquête du Washington Post²⁷² révéla qu'en moyenne les honoraires d'audit aux Etats-Unis représentent un quart des honoraires versés à leurs auditeurs par les sociétés de capitaux au grand dam de la S.E.C. qui prône pour une division claire et réelle des activités d'audit et de conseil des cabinets ;
- Une enquête de l'université de Lancaster²⁷³ indiqua que les grands cabinets d'audit étaient mieux préparés que les petits pour fournir des missions autres que d'audit chez un client audité. Ils ont une meilleure maîtrise de leur organisation interne pour résister aux offensives comptables de leurs clients quand ils effectuent ces missions.

Ce dualisme des positions cache une volonté sous-jacente mais réelle des pouvoirs publics de tous les pays développés d'éviter au maximum des liens trop étroits entre audit et conseil.

Un projet de loi belge²⁷⁴ cherche à interdire aux auditeurs légaux toutes les prestations qui ne sont pas expressément réservées par la loi.

²⁷² *International Accounting Bulletin*, n°290, 29/06/2001, p. 5 cité par *Vues de Presse*, n°30, Août/Septembre 2001, p. 11.

²⁷³ *International Accounting Bulletin*, n°283, 28/02/2001, « Non audit services, auditor independence and earnings management », p. 1 cité par *Vues de Presse*, n°26, avril 2001, p. 9.

²⁷⁴ *Bulletin d'information des réviseurs d'entreprise*, n°5, Juillet/Août 2001, p. 7 cité dans *Vues de presse*, n°31, Octobre 2001, p. 5.

Aux Etats-Unis, la Stanford Business School publie une étude²⁷⁵ affirmant que les missions de conseil portent préjudice à l'indépendance de l'auditeur en raison de leur impact financier et réduisent ainsi la qualité des résultats publiés. Cette étude intitulée « Auditor Independence and Earnings Quality » porte sur 4000 sociétés depuis février 2001 c'est à dire depuis que la SEC a obligé les sociétés cotées à publier les honoraires d'audit et les autres honoraires qu'elles versent à leurs auditeurs. Cet article révèle que plus de la moitié des sociétés paient davantage d'honoraires de missions de conseil que de missions d'audit et que 95% d'entre elles confient des missions autres que l'audit à leurs auditeurs. Puis, dans une seconde partie la Stanford Business School a également cherché à savoir si cette obligation de publication depuis février 2001 avait un impact sur la valorisation des titres sur le marché. Les résultats indiquent une baisse de 10% du cours des actions parmi les 25% de sociétés qui versent le plus d'honoraires autres que ceux résultant de la mission d'audit à leurs auditeurs.

Cette étude semble confirmer l'analyse ancienne d'un risque de perte d'indépendance lié à la réalisation de mission d'audit même s'il est moins important lorsque la division du secteur audit et du service conseil est nettement réalisée. (Pany et Reckers, 1998)²⁷⁶

L'affaire « Enron » n'est dans ce domaine qu'un accélérateur d'un mouvement international que la France a largement anticipé grâce aux travaux conjugués de la C.O.B. et de la C.N.C.C. Lors de ce scandale le chiffre de 27 millions de dollars pour les missions de conseil contre 25 millions pour l'audit a été avancé comme répartition pour le chiffre d'affaires d'Arthur Andersen aux Etats-Unis. Toutefois sur les 27 millions de prestations annexes, 13,7 millions correspondent à des prestations dévolues classiquement à l'auditeur ou ne menaçant pas l'indépendance de l'auditeur selon Joseph Bernardino, dernier président d'Andersen (2000)²⁷⁷. Ces précisions et ce débat de chiffres illustrent bien l'enjeu du conseil pour l'audit mais aussi le caractère polémique de sujet ainsi que les difficultés à délimiter de façon

²⁷⁵ *International Accounting Bulletin*, n°292, 13/08/2001, p. 1 et *The Electronic Accountant, Accounting Today*, 20/08/2001 au 02/09/2001, p. 3 cité dans *Vues de Presse*, n°31, Octobre 2001, p. 6.

²⁷⁶ **K. PANY** et **M.J. RECKERS**, « Audit performance of MAS: a study of its effects on decisions and perceptions », *Accounting Horizons*, Juin 1988, pp. 31-38.

²⁷⁷ *Financial Times*, 18/01/2002, p. 14 cité par *Vues de Presse*, n°37, p. 5, Avril 2002.

claire les domaines de l'audit et du conseil en raison de l'évolution même de la notion d'audit décrite précédemment.

Relançant à nouveau, ce débat toujours latent, Michel Prada (2000)²⁷⁸, président de la COB, a indiqué sa préférence pour un système séparant de façon encore plus stricte la mission de contrôle des comptes effectuée par les auditeurs notamment légaux et la délivrance d'autres prestations notamment le conseil tout en restant vague sur le cadre conceptuel à mettre en place.

Si cette question réapparaît avec force depuis quelques années après près de deux décennies de calme relatif, la raison est peut être liée à la place prise par les activités annexes. La S.E.C. a même publié (2000)²⁷⁹ les résultats suivants pour les Etats-Unis : 70% de l'activité pour les prestations annexes avec un taux de croissance de 27% contre 30% et 9% pour l'audit. Une étude allemande (Antonoff, 2000)²⁸⁰ émanant de l'université de Sarre portant sur 571 firmes allemandes cotées fin 1997 fait apparaître également que les honoraires de conseil jouent un rôle croissant dans le flux d'affaires des commissaires aux comptes.

Ce critère est donc le plus débattu non seulement en raison des difficultés inhérentes aux relations entre M.A.S. et indépendance des auditeurs (à la fois facteur de l'indépendance informationnelle et de l'indépendance comportementale) mais aussi, et surtout, en raison des enjeux financiers existants.

Les risques d'auto révision sont aussi des éléments déterminants de l'impact jugé globalement négatif des missions de conseil sur l'indépendance des auditeurs. La réalisation de missions de conseil est une menace pour l'indépendance de l'auditeur dans la mesure où les recommandations, avis ou conseils réalisés au cours d'un audit peuvent interférer avec l'opinion de l'auditeur en charge d'apprécier le respect de la règle.

²⁷⁸ **JP. LACOUR**, « La COB prône un audit plus indépendant », *La tribune*, 24/10/2000, p. 33 et **E.**

BEMBARON, « La COB favorable à la séparation de l'audit et du conseil », *Le figaro économie*, 25/10/2000, p. 5.

²⁷⁹ **N.BA**, « La SEC demande aux big five de mieux cloisonner l'audit et le conseil », *Les échos*, 11/05/2000, p. 11.

²⁸⁰ **A. ANTONOFF**, « Les commissaires aux comptes devraient s'abstenir de faire du conseil », *Die Welt*, 18/05/2000, p. 5.

De même, conformément à la proposition de Wines (1994)²⁸¹, il convient de constater que, si les missions deviennent importantes pour l'auditeur, la dépendance économique de l'auditeur peut créer un biais dans son jugement et peut entraîner une perte d'impartialité. Beck, Frecka et Solomon (1988)²⁸² ont montré que la réalisation de mission de conseil représente une menace pour l'indépendance de l'auditeur en augmentant le lien économique entre celui-ci et son client. Enfin, le rôle de conseiller exercé par l'auditeur peut créer une situation d'empathie entre l'auditeur et le manager (Schulte, 1966)²⁸³ qui a pour conséquence des jugements biaisés de la part de l'auditeur face à des situations délicates. (Carmichael et Swieringa, 1968)²⁸⁴

Engle et Sincich (1998)²⁸⁵ ont étudié la perception de membres d'équipes d'audit face à la problématique de la perte d'indépendance de l'auditeur. Les personnes interrogées ont indiqué que la réalisation de mission de conseil constituait une menace pour l'indépendance de l'auditeur dans la mesure où les recommandations faites au cours d'une mission d'audit pouvaient interférer avec l'opinion exprimée par l'auditeur chargé d'apprécier le respect de la règle.

Wines (1994)²⁸⁶ étudia la relation entre l'opinion émise par les auditeurs dans leurs rapports d'audit et le montant des honoraires de conseil vendus par ces mêmes cabinets. La conclusion est la suivante : « il existe une menace forte sur le niveau d'indépendance de l'auditeur perçu par les utilisateurs de l'information financière lorsque d'importantes missions de conseil sont réalisées pour les entités auditées ». Toutefois, Pany et Reckers (1988)²⁸⁷ ont démontré que le risque de perte d'indépendance est moins fort quand les équipes qui réalisent les missions d'audit sont différentes de celles qui effectuent des missions de conseil. Dans le même

²⁸¹ **G. WINES**, « Auditor independence, audit qualifications and provision of non-audit services : a note », *Accounting and Finance*, 1994, pp. 75-86.

²⁸² **P.J. BECK, T.J. FRECKA et I. SOLOMON**, « A model for the market of MAS and audit services : Knowledge spillovers and auditor-auditee bonding », *Journal of Accounting Literature*, 1988, pp. 50-64.

²⁸³ **A.A. SCHULTE**, 1966, opus cite p. 149.

²⁸⁴ **D.R. CARMICHAEL et R.J. SWIERINGA**, 1968, opus cite p. 115.

²⁸⁵ **T.J. ENGLE et T.L. SINCICH**, « The loss of auditor independence: perceptions of staff auditors, audit seniors, and audit managers », *Research on Accounting Ethics*, Vol 4, 1998, pp. 167-184.

²⁸⁶ **G. WINES**, 1994, opus cité p. 222.

²⁸⁷ **K. PANY et M.J. RECKERS**, 1988, opus cité p. 220.

sens, Whisenant, Sankaraguruswamy et Raghunandan (2003)²⁸⁸, soutiennent que l'existence d'économie d'échelle entre les missions d'audit et de conseil n'est justifiée que si les « fournitures » communes sont documentées et recoupées.

Les missions de conseil semblent donc avoir un impact négatif sur l'indépendance comportementale des auditeurs financiers en raison d'une difficulté, plus que sémantique, de contrôler et de proposer (surtout dans les missions nécessitant la plus forte indépendance) mais aussi par le poids financier que représentent les honoraires issues de ces missions.

Hypothèse 4 (H4) → Si l'auditeur réalise des missions de conseil auprès de l'entité qu'il audite, le pouvoir de négociation du client sur l'auditeur est plus forte

1.3.2 – Le poids financier du client

Le montant des honoraires et la proportion de ceux-ci par rapport au chiffre d'affaires de la firme d'audit sont les éléments centraux du poids financier que représente l'audit pour l'auditeur.

Mautz et Sharaf (1961)²⁸⁹ ont insisté sur le fait qu'une dépendance financière (honoraires) importante est une menace pour l'auditeur financier.

Knapp (1985)²⁹⁰ démontre qu'il existe un lien entre l'existence d'une fraction importante du chiffre d'affaires réalisé avec un seul et même client et la perte d'indépendance de l'auditeur financier. Gul (1991)²⁹¹ a également analysé la même relation entre la proportion de chiffre d'affaires d'un client et la perception de l'indépendance de l'auditeur qu'ont les tiers pour en tirer une conclusion similaire.

²⁸⁸ **S. WHISENANT, S. SANKARAGURUSWAMY et K. RAGHUNANDAN**, « Evidence on the joint determination of audit and non-audit fees », *Journal of Accounting Review*, Vol 41, n°4, Septembre 2003, pp. 721-742.

²⁸⁹ **R.K. MAUTZ et H.A. SHARAF**, 1961, opus cité p. 89.

²⁹⁰ **M.C. KNAPP**, « Audit conflict: an empirical study on the perceived ability of auditors to resist management pressure », *The accounting Review*, 1985, pp. 202-211.

²⁹¹ **F.A. GUL**, 1991, opus cite p. 207.

Pour ces raisons, les petits cabinets sont souvent jugés comme moins aptes à garantir leur indépendance en raison de l'impact des honoraires d'un client déterminé sur leurs revenus.

Fortin et Martel (1992)²⁹² ont également montré que sur le marché canadien de l'audit, le risque de perte d'un client aux honoraires importants induit un risque pour l'indépendance de l'auditeur financier mais surtout en raison de la maturité du marché présentant une forte concurrence.

De même, Magee et Tseng (1990)²⁹³ ont modélisé l'impact des honoraires sur l'indépendance des auditeurs et ont mis en évidence que les honoraires futurs n'ont d'impact que sous trois conditions :

- Pression forte du marché de l'audit ;
- Un désaccord entre l'audité et l'auditeur ayant une répercussion sur plusieurs années ;
- Aucune position établie de la part de la profession d'auditeur sur le point litigieux avec l'audité.

En effet, les problèmes de poids financier du client sont encore plus marqués si le client bénéficie également de missions de conseil, missions à valeur ajoutée supérieure. Or, les honoraires de conseil peuvent représenter une part importante des revenus totaux des firmes d'audit. C'est le poids global du client (audit et conseil) qui entre en jeu dans l'évaluation du client. Ainsi, la réalisation de mission de conseil par le cabinet d'audit et leur importance vont accroître la relation économique entre l'auditeur et son client et par ce biais avoir un impact négatif sur son indépendance. Les missions de conseil comme l'importance des honoraires augmentent le lien économique entre un auditeur et son client ce qui peut engendrer une perte d'indépendance. Comme précédemment évoqué, il se génère également une relation d'intérêts réciproques plus proche d'une relation client fournisseur que d'une relation contrôleur contrôlé.

²⁹² J. FORTIN et L. MARTEL, « Enjeux éthiques de la réalité environnementale dans un contexte d'audit financier : une étude empirique », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 3, Vol2, Septembre 1992, pp. 59-76.

²⁹³ R.P. MAGEE et M. TSENG, 1990, opus cité p. 209.

L'audit risque de devenir une matière première, une « commodity », c'est à dire une marchandise à la qualité standardisée où seul le prix fait la différence. Les implications négatives de cette position sont nombreuses : appels d'offres sur la base du moins disant au détriment du volume de contrôle et de la rentabilité normale de cette activité, dévalorisation des personnels attachés à l'audit et difficultés de recrutement ou d'évolution de carrières, appel à compléter par des missions de conseil réputées nobles et rémunératrices les missions d'audit réduites à un produit d'appel. (Ledouble, 2002)²⁹⁴

Toutefois, De Angelo (1981)²⁹⁵ a montré dans sa recherche que, contrairement aux affirmations de la commission américaine chargée d'étudier les mises en cause de responsabilité des auditeurs et de l'A.M.F. américaine (S.E.C.), la baisse des honoraires au moment du choix du cabinet d'audit n'a pas pour conséquence une diminution du niveau d'indépendance de l'auditeur. Le rapport de la commission Cohen, traitant de la responsabilité des auditeurs, précisait en effet : « Nous pensons que le fait d'accepter un mandat qui devra être exécuté avec une baisse du montant des honoraires est une menace pour l'indépendance de l'auditeur ». Pour De Angelo, il s'agit plutôt d'une réponse compétitive aux attentes futures de rentes spécifiques au client audité, générées par l'exercice de la mission. Ces rentes spécifiques sont les conséquences des avantages technologiques liés à l'exercice de la mission. La baisse initiale des honoraires s'explique par la concurrence qui existe entre les cabinets d'audit pour obtenir le mandat. Toutefois, il est à noter que malgré cette nuance, la théorie économique liant la perte d'indépendance à un déséquilibre financier entre auditeur et audité est soutenue par De Angelo dans ce même article.

Allant plus loin, Chung et Kallapur (2003)²⁹⁶, ne décèlent pas de relation entre l'importance du client et l'existence d'intérêts anormaux entre l'auditeur et l'audité (analyse par proxy). Le développement de leur théorie suggère que l'incitation des auditeurs à compromettre leur indépendance diminue avec le développement de la « corporate governance » et l'expérience de l'auditeur mais augmente seulement en

²⁹⁴ **D. LEDOUBLE**, 2002, opus cité p. 193.

²⁹⁵ **L.E. DE ANGELO**, 1981, opus cité p. 145.

²⁹⁶ **H. CHUNG** et **S. KALLAPUR**, « Client importance, nonaudit services, and abnormal accruals », *The accounting review*, Vol 78, n°4, 2003, pp. 931-951.

cas d'opportunité de collusion avec le manager. De même, l'étude de Defond, Raghunandan et Subramanyam (2002)²⁹⁷ (par proxy) n'a également pas permis de déceler une relation significative entre la publication de comptes conforme à son intérêt et les honoraires (totaux ou issus des missions de conseil) perçus par l'auditeur.

Toutefois, si ces résultats sont, comme le soulignent ces auteurs, cohérents avec les autres incitations du marché telles que le risque de perte d'indépendance et les coûts des litiges, aucune extension de ce « Proxy » n'a été réalisée afin de le considérer comme pouvant recouvrir la notion d'indépendance. La complexité et la diversité de la notion d'indépendance ne pouvant être caractérisées par ces seules présomptions.

Cependant, la proposition de relation existante sera celle d'un impact négatif du poids financier sur l'indépendance comportementale des auditeurs financiers externes.

Hypothèse 5 (H5) → Plus le poids financier de la société auditée par l'auditeur est fort, plus le pouvoir de négociation du client sera fort

1.3.3 – La situation financière du client

Souvent analysé en marge d'autres réflexions, ce facteur, pourtant distinct, a été peu développé. Cependant, il paraît intéressant d'étudier dans l'analyse des facteurs explicatifs de l'indépendance la situation du client, et notamment sa situation financière. La question qui se pose est de savoir si l'auditeur risque d'être et de paraître moins indépendant (ou, autrement dit, d'accepter plus facilement des demandes de modification de ses rapports) lorsque la situation financière de l'entreprise auditée est bonne.

En effet, l'auditeur qui se trouve en face d'une firme à la faible santé financière subira plus de risque de rachat d'entreprise ou de cessation de paiement. Or ces

²⁹⁷ **M.L. DEFOND, K. RAGHUNANDAN et K.R. SUBRAMANYAM**, « Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions », *Journal of Accounting Research*, Vol 40, n°4, Septembre 2002, pp. 1247-1272.

événements sont à l'origine de la plupart des mises en cause de la responsabilité des auditeurs. Ce fait semble astreindre les auditeurs à une plus grande vigilance.

Cette recrudescence de vigilance ne concerne pas uniquement ses diligences mais aussi son attitude notamment vis à vis des normes généralement admises de la profession. L'auditeur interne comme l'auditeur externe dans une telle situation aura beaucoup plus de liberté critique en raison de la situation. L'auditeur retrouvera une partie de liberté qu'il ne posséderait peut être pas en période faste. De même, lorsqu'un client connaît des difficultés financières, la situation de l'auditeur est plus risquée en raison d'un soupçon de cessation de paiement qui conduit l'auditeur à plus de vigilance notamment en matière de déontologie.

Ainsi, Farmer, Rittenberg et Trompeter (1987)²⁹⁸ ont démontré que le risque de mise en cause de responsabilité est plus fort en cas de mauvaise situation financière du client. L'auditeur d'une société en difficulté va ainsi analyser la situation de manière plus complète, plus normée et plus prudente

De même, Windsor et Ashkanasy (1995)²⁹⁹ ont prouvé que les auditeurs financiers sont plus précautionneux avec leurs clients en mauvaise santé financière. Ces précautions supplémentaires sont autant de nature technique qu'éthique.

En effet, comme l'ont montré Kinney et Mc Daniel (1989)³⁰⁰, les sociétés qui sont en mauvaise santé financière sont plus enclines à « manipuler les comptes ». De plus, Schultz et Gustavson (1978)³⁰¹ ont montré que le risque perçu par les cabinets de mise en cause de leur responsabilité est inversement proportionnel à la santé financière du client.

En outre, devant un audité possédant une condition financière très saine, le risque que l'auditeur soit complaisant est plus important. Le client aura, en effet, une plus grande aisance pour réparer les erreurs commises et leurs conséquences. De même, il sera est plus apte à verser des honoraires importants autant pour la mission principale que pour d'éventuelles missions complémentaires. En bonne santé

²⁹⁸ **T. FARMER, L.E. RITTENBERG** et **G.M. TROMPETER**, 1987, opus cité p. 212.

²⁹⁹ **C. WINDSOR** et **N. M. ASHKANASY**, 1995, opus cité p. 169.

³⁰⁰ **W.R. KINNEY** et **L.S. MC DANIEL**, « Characteristic of firms correcting previously reported quarterly earnings », *Journal of Accounting and Economics*, Février 1989, pp. 71-93

³⁰¹ **J.J. SCHULTZ** et **S.D. GUSTAVSON**, « Actuaries' perceptions of variables affecting the independant auditor's legal liability », *The Accounting Review*, Juillet 1978, pp. 626-641.

financière, le client est en meilleure position pour capter les bénéfices de sa relation avec l'auditeur.

Knapp (1985)³⁰² a, lui aussi, mis en exergue un risque de perte d'indépendance plus fort dans le cas où le client de l'audit est en bonne santé financière. Au cœur de cette analyse, on retrouve l'idée que l'auditeur est plus accommodant envers les entreprises en bonne santé financière en raison du risque moindre de voir sa responsabilité engagée. Le recours à la norme stricto sensu est ainsi beaucoup plus fréquent. (Hackenbrack et Nelson, 1996)³⁰³ En synthèse, les auditeurs sont plus exigeants si le risque d'audit est élevé. Dans ce cas, ils réclameront l'application des principes comptables les plus conservateurs alors qu'ils seront plus souples si le risque d'audit est considéré comme faible.

Si ce critère n'a pas fait l'objet d'autres analyses particulières, sa spécificité peut lui permettre, d'avoir une valeur explicative dans l'indépendance des auditeurs puisque, de façon purement analogique, certains éléments laissent entrevoir une corrélation positive. Ainsi, la mauvaise santé financière de firme vérifiée permet à l'auditeur financier de s'extraire des risques d'intimidation réelle ou supposée mais aussi d'éviter des situations où une auto révision est plus probable.

La mauvaise santé financière de l'entreprise apparaît donc comme un facteur favorable à l'indépendance de l'auditeur financier.

Hypothèse 6 (H6) → Plus la situation financière de l'audité est bonne, moins le pouvoir de négociation de l'auditeur sera fort

1.4 – Le rattachement

Au cours du grand débat sur le gouvernement d'entreprise, le comité d'audit a été envisagé comme un moyen de préserver les auditeurs des pressions des dirigeants. Pour ce faire, il faut cependant que le comité d'audit soit lui-même indépendant des organes de direction de l'organisation.

³⁰² M.C. KNAPP, 1985, opus cité p. 223.

³⁰³ K. HACKENBRACK et M.W. NELSON, « Auditors' incentives and their applications of financial accounting standart », *The Accounting review*, Vol 71, Janvier 1996, pp. 43-59.

Historiquement, la Security Exchange Commission (S.E.C.) a d'ailleurs émis, dès 1940, un avis favorable à la constitution de tel comité en raison de l'affaire Mac Kesson et Robins (1939) où un actif fictif avait échappé aux auditeurs et aux administrateurs. Mais, les auditeurs apparaissent comme des composants du gouvernement des entreprises d'autant plus performantes qu'ils dépendent de comités d'audit eux-mêmes réellement indépendants.

On peut rappeler, au préalable, que l'audit est un moyen d'action contributif au gouvernement des entreprises quelque soit sa profession :

	Mécanismes spécifiques	Mécanismes non spécifiques
Mécanismes intentionnels	- Contrôle direct des actionnaires - Conseil d'Administration - Système de rémunération, d'interressement - Structure formelle - AUDITEURS INTERNES - Comité d'Entreprise - Syndicat "maison"	- Environnement légal et réglementaire - Syndicats nationaux - AUDITEURS LEGAUX - Associations de consommateurs
Mécanismes spontanés	- Réseaux de confiance informels - Surveillance mutuelle des dirigeants - Culture d'entreprise - Réputation auprès des salariés	- Marchés des biens et des services - Marché financier - Inter médiation financière - Crédit interentreprise - Marché du travail - Marché politique - Marché du capital social - Environnement "sociétal" - Environnement médiatique - Culture des affaires - Marché de la formation

Tableau n°8 : Typologie des mécanismes de gouvernement des entreprises (Source : G. Charreaux, 1997)³⁰⁴

Dans le contexte français, les rapports « Marini » (1996)³⁰⁵ et « Viénot » (1999)³⁰⁶ ont mis en exergue l'impact positif du comité d'audit sur l'indépendance des auditeurs externes et des administrateurs.

³⁰⁴ **G. CHARREAUX**, « Le gouvernement des entreprises : Corporate Governance, Theories et Faits », *Economica*, Janvier 1997.

³⁰⁵ **P. MARINI**, « La modernisation du droit des sociétés », *Collection des rapports officiels*, 1996.

³⁰⁶ **M. VIENOT**, « Pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées », *MEDEF AFEP-AGREF*, Juillet 1995 et Juillet 1999.

Pour les auditeurs internes comme externes, de nombreux auteurs préconisent leur rattachement au comité d'audit afin de préserver leur indépendance.

Toutefois des cas d'espèces sont venus contredire ce consensus.

D'abord un doute important (lié à la composition de ces comités, à l'affaire « Enron » et aux pratiques des affaires) est né sur la capacité de ces organes à être réellement objectifs et non pas une aimable sinécure ou un devoir d'ami. Treadway, ancien président de la S.E.C., a stigmatisé cette carence en déclarant que les pressions importantes des dirigeants sur les auditeurs étaient liées à la passivité des comités d'audit.

La nomination de dirigeants comme membres du comité d'audit semble être la principale cause de dysfonctionnement de ces comités dans les situations de conflits majeurs entre auditeurs et dirigeants. (Goldman et Barlev, 1974)³⁰⁷. En fait, l'efficacité d'un comité d'audit nécessite la réunion de deux conditions essentielles :

- L'indépendance des membres du comité d'audit ;
- Le professionnalisme des membres composant ces comités c'est à dire leur compétence.

Paradoxalement, Knapp (1987)³⁰⁸ a également démontré que les membres du comité d'audit soutenant le plus souvent les auditeurs en cas de conflits sont ceux qui exercent simultanément des fonctions de direction dans d'autres sociétés.

Le comité d'audit est, en principe, un très bon élément afin de sécuriser l'image financière d'une entité. Mais, dans les faits, tout dépend de la qualité de ses membres, de leur rôle, de leur liberté et du fonctionnement même du comité. Les comités d'audit ne doivent toutefois pas se substituer au Conseil d'Administration mais en être une émanation qui facilite le travail de celui-ci.

Ainsi le comité d'audit devrait :

- Entendre les commissaires aux comptes, mais également les auditeurs internes, les directeurs financiers, comptables et de la trésorerie. Ces

³⁰⁷ A. GOLDMAN et B. BARLEV, 1974, opus cité p. 216.

³⁰⁸ M. C. KNAPP, « An empirical study of audit committee support for auditors involved in technical disputes with client management », *The Accounting Review*, Vol 62, n°3, Juillet 1987, pp578-588.

auditions devraient pouvoir se tenir lorsque le Comité d'Audit le souhaite, hors la présence de la direction générale de l'entreprise ;

- Avoir recours à des experts extérieurs à volonté ;
- Etre destinataire des rapports d'audit interne ;
- Exercer un droit de regard sur l'organisation du service des auditeurs internes et être informé des programmes de travail.

De même, le comité d'audit devrait piloter la procédure de sélection des commissaires aux comptes et jauger le montant des honoraires versés à ceux-ci ou à leurs réseaux. (Bouton, 2002)³⁰⁹

Partant d'une recherche sur la valorisation de l'indépendance dans le choix de l'auditeur, Mayhew et Pike (2004)³¹⁰ suggèrent que le transfert de pouvoir du manager à l'investisseur concernant le choix (embauche) et le rejet (départ) de l'auditeur diminue significativement la proportion de situation où l'indépendance est bafouée. Cette étude met également en exergue que le respect des principes d'indépendance par l'auditeur augmente le « surplus » général dégagé par les marchés financiers.

Ces solutions doivent éviter que ces comités soient des comités « Théodule », sans statut et autorité, confinés entre l'affairisme et le mandarinat.

Par ailleurs, les sociétés cotées françaises ont rattrapé leur retard en matière de création de comités d'audit même si leur indépendance est encore souvent mise en cause.

³⁰⁹ D. BOUTON, 2002, opus cité p. 89.

³¹⁰ W. MAYHEW et J. PIKE, « Does investor selection of auditors enhance auditor independence? », *The Accounting Review*, Vol 79, n°3, 2004, pp. 797-822.

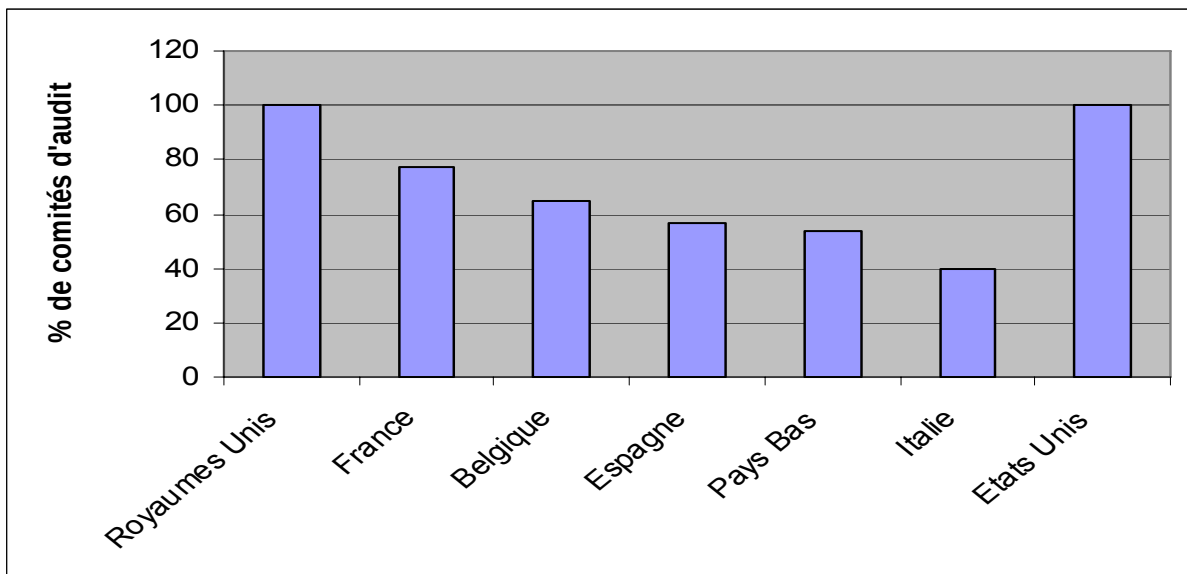


Schéma n°18 : Pourcentage des sociétés cotées ayant des comités spécialisés au sein de leur conseil d'administration (Source : Etudes I.F.A.C.I., Février 2003)

La situation financière défavorable semble avoir un impact indirect sur le comité d'audit qui soutiendra plus grandement l'auditeur pour ne pas voir sa responsabilité financière engagée.

Enfin, il faut remarquer une corrélation évidente entre l'existence d'un comité d'audit et la taille importante des cabinets d'audit intervenant sur ces organisations pour diverses raisons : garantie financière, notoriété, profil des auditeurs, etc...

Le rattachement de l'auditeur interne est un problème ancien et trois solutions génériques ont été envisagées :

- Rattachement avec la direction générale ;
- Rattachement à un comité d'audit ;
- Rattachement avec une direction spécialisée.

Si cette dernière solution est utilisée en pratique, elle ne permet pas à l'audit de conserver deux de ses prérogatives majeures : l'indépendance et l'action globale sur l'entreprise. En effet, seul le rattachement à la direction générale permet une telle action globale. Toutefois la direction générale n'a souvent pas le temps nécessaire à consacrer au développement de l'audit. Ainsi, la communication entre la direction

générale et l'audit interne reste faible. (53%³¹¹ n'ont qu'une réunion formelle par trimestre)

Dans les faits, le rattachement au président du conseil ou à la direction générale (85% des cas pour 70% en 1999) est la situation la plus répandue. Le rattachement à la direction financière régresse de 25% à 15% et le rattachement au comité d'audit reste marginal (7%) souvent d'ailleurs en doublon avec un rattachement à la direction générale.

Dans 75% des cas, les responsables d'audits internes sont nommés et révoqués, par la direction générale uniquement, et seulement dans 15% des cas, ils le sont conjointement par la direction générale et le comité d'audit.

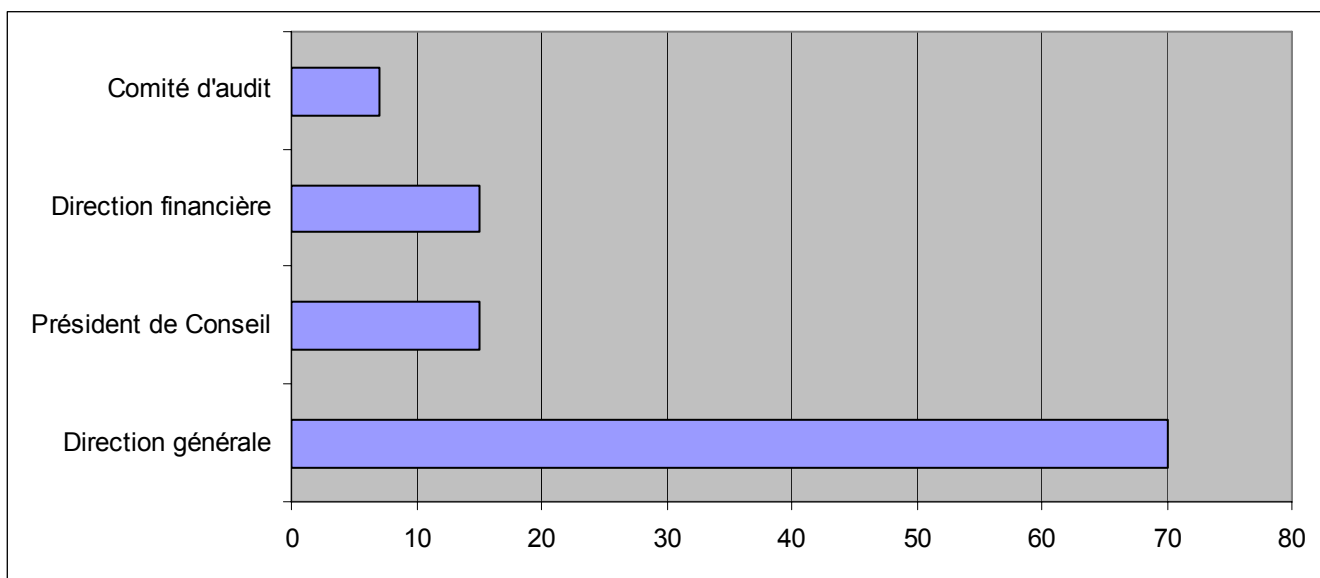


Schéma n°19 : Rattachement de l'audit interne (Source : Etudes I.F.A.C.I., Février 2003)

Reste que le rattachement à un comité d'audit semble être la meilleure solution si celui-ci ne constitue pas une simple antichambre de la direction mais dispose :

- De prérogatives propres ;
- D'un rattachement direct au conseil d'administration ;
- D'une réelle indépendance.

³¹¹ Etudes I.F.A.C.I., « Résultats de l'enquête sur la pratique de l'audit interne en France en 2002 », Février 2003.

Cette solution semble être d'autant plus efficace afin de protéger l'indépendance qu'elle est conjuguée à d'autres variables. Cette analyse est celle de l'Association des Compagnies d'Assurances Britanniques, qui a publié des recommandations à usage des auditeurs, dans lesquelles se trouvent une surveillance marquée des comités d'audit. Dans une telle configuration, la rotation fréquente des associés en charge de l'audit et l'obligation pour les comités d'audit d'expliquer les cas où les honoraires autres que d'audit sont supérieurs à ceux de l'audit sont de nature à améliorer l'indépendance des auditeurs. Ainsi, le risque d'intimidation résultant de pressions réelles ou supposées sur l'auditeur financier est moindre lorsqu'un comité d'audit réellement indépendant existe.

L'existence d'un comité d'audit indépendant semble un facteur favorable à l'indépendance des auditeurs d'une organisation.

Hypothèse 7 (H7) → Le rattachement de l'auditeur financier au comité d'audit est de nature à renforcer son indépendance

2 – Les facteurs externes à impact indirect

A côté des facteurs ayant un impact direct sur l'indépendance, d'autres variables externes ont un rôle positif ou négatif à travers d'autres variables (externes ou psychosociologiques). Ces critères sont indifféremment issus du marché (taille) ou de la réglementation (permissivité des normes et existence de sanctions). Les hypothèses décrites, ci dessous, ne seront pas soumises aux tests.

2.1 – La taille de la firme d'audit

Différentes recherches ont étudié l'incidence de la taille du cabinet sur le comportement de l'auditeur (ou tout au moins sur le comportement perçu de l'auditeur) et un consensus existe sur le fait que les petites firmes d'audit seraient moins indépendantes que les autres. Suivant en cela l'avis précurseur de Mautz et Sharaf (1961)³¹² concernant la population des cabinets d'audit : « le nombre

³¹² R.K. MAUTZ et H.A. SHARAF, 1961, opus cite p. 89.

important de fusions au cours des années 50 a réduit de manière significative le nombre de cabinets de taille au fur et à mesure de leur absorption par des cabinets plus importants. On ne peut nier un phénomène de concentration et si la tendance actuelle se poursuit, à l'exception de quelques cas rares, les cabinets de taille moyenne disparaîtront et la profession comptable sera constituée d'un petit nombre de très grands cabinets et d'un très grand nombre de très petits cabinets ».

Ces auteurs considèrent également que les grands cabinets sont moins souvent sujets au risque de perte d'indépendance que les petits cabinets. Plusieurs arguments viennent à l'appui de cette analyse.

Premièrement, leur sensibilité à la perte d'honoraires est plus grande. En effet, une société d'audit de taille réduite subit de façon plus directe les conséquences de la perte d'un client notamment si sa mission est récurrente. Toutefois, même si la mission est exceptionnelle, le gain ou le manque à gagner a un impact plus fort sur une petite structure.

La notion de taille de la structure d'audit est cependant une variable assez floue, sans définition précise et, finalement, fluctuante suivant le montant des honoraires impliqués. Le périmètre de délimitation du poids financier d'un client est tout aussi difficile à déterminer ce qui empêche de pouvoir effectuer une mesure adéquate.

Le deuxième argument, récurrent et défavorable aux petits cabinets d'audit, est l'importance du risque de faiblesse vis à vis du client généré par la nature même de son approche professionnel (Goldman et Barlev, 1974)³¹³, c'est à dire par :

- Un mode de services très personnalisé qui induit une relation de proximité avec l'audité. La proximité induite comporte alors le risque de voir l'auditeur se transformer en conseil et en avocat de son client ;
- Une approche plus artisanale liée à un exercice moins structuré de la profession. Ce mode de fonctionnement engendre généralement une insuffisance de sécurité et de garantie du respect des règles notamment déontologiques.

³¹³ A. GOLDMAN et B. BARLEV, 1974, opus cité p. 216.

Les cabinets de taille réduite réunissent, en effet, sous la même structure les fonctions de décision, de contrôle et d'évaluation du risque.

Au contraire, au sein de cabinet de grande taille, les procédures sont supposées être de nature à mettre leur auditeur en position optimale d'objectivité et d'intégrité. Ainsi, selon Knapp (1985)³¹⁴, les membres de différents comités d'audit perçoivent une meilleure qualité de service chez les grands que chez les petits cabinets d'audit. Ils considèrent notamment que la probabilité que les grands cabinets découvrent une erreur est beaucoup plus forte que les petits.

Cependant, l'affaire « Enron » et les démêlés judiciaires d'un des plus grands cabinets d'audit mondial, le cabinet Andersen, montre bien la limite de ces arguments. Les procédures minimales, comme la non destruction des pièces d'audit, semblent ne pas avoir été respectées. De plus, ni le mode de service ni l'approche issue d'une culture organisationnelle forte, comme celle d'Arthur Andersen, n'ont pas été de nature à protéger la qualité de l'audit. L'annulation de la condamnation prononcée dans l'affaire Enron à l'encontre du cabinet Arthur Andersen par la cour suprême américaine en date du 31 mai 2005 n'altère en rien cette remarque. La cour a en effet motivé sa décision en invoquant « qu'un lien doit exister entre la destruction de pièces et l'existence d'investigation des sociétés » et l'obligation de conservation des document pendant une période minimale de cinq ans est désormais inscrit dans la loi « Sarbanes Oxley Act » (Sox).

Ainsi, malgré le poids de la structure, certains échelons, comme le responsable du dossier ou l'associé, semblent avoir la possibilité de réaliser de réels choix éthiques. Ceux-ci peuvent être contraires à la politique (réelle ou déclarée) de la direction de la firme d'audit en matière d'indépendance. La taille et la culture organisationnelle ne peuvent ainsi suppléer à la conscience et aucune analyse scientifique ne donne un avantage déterminant en matière de développement déontologique au cabinet de grande taille.

³¹⁴ **M.C. KNAPP**, 1985, opus cité p. 223.

Cependant, conformément à l'analyse de Shockley (1981)³¹⁵, les petits cabinets d'audit sont perçus comme moins indépendants que les cabinets plus importants. Cette analyse est confirmée par l'étude de Menon et Williams (1991)³¹⁶ qui indique très clairement que les grandes banques d'investissement préfèrent que leurs clients engagent des grands cabinets d'audit.

De plus, un autre argument, de nature statistique, vient étayer l'analyse de Goldman et Barlev (1974). En effet, Loeb et Palmrose (1995) démontrent que les cabinets de grande taille ont moins de litiges éthiques avec les clients que les autres. Cette réalité, même si elle ne constitue qu'une preuve indirecte, est une présomption forte en faveur d'un critère taille favorable à l'indépendance.

Pour expliquer ce différentiel, la notion de notoriété se révèle nécessaire.

De angelo (1981)³¹⁷ a défendu l'idée que les cabinets de grande taille sont plus indépendants que les autres car le risque de perte de réputation leur est plus coûteux. Cette argumentation est cependant à double tranchant puisque pour les « bigs » c'est la notoriété de leurs clients qui agit directement sur leur propre notoriété.

Dans le même article, De Angelo indique que la probabilité pour un associé d'un cabinet d'audit de taille importante de ne pas révéler une irrégularité est moins forte que pour l'associé d'un cabinet de petite taille en raison de l'impact moins grand qu'à sur sa richesse personnelle une telle décision. La richesse d'un associé de grande taille est fortement liée à son emploi dont il peut être licencié pour faute, alors qu'un « individuel » ne risque bien souvent qu'une mise en cause de sa responsabilité pour laquelle il est assuré.

De même, dans le contexte français, Bertin (1999)³¹⁸ souligne que « plus les cabinets sont grands et moins ils sont incités à réduire la qualité de service avec un client particulier de peur de perdre les quasi rentes associées à l'ensemble des autres clients. Les cabinets réputés reçoivent un flux de quasi-rente sur leur capital né de leur réputation qu'ils risqueraient de perdre s'ils ne maintenaient pas l'offre attendue de qualité ».

³¹⁵ **R.A. SHOCKLEY**, 1981, opus cité p. 211.

³¹⁶ **K. MENON** et **D. WILLIAMS**, 1991, opus cite p. 205.

³¹⁷ **L.E. DE ANGELO**, 1981, opus cite p. 145.

³¹⁸ **E. BERTIN**, « La valeur informationnelle de l'avis du commissaire aux comptes sur la continuité de l'exploitation », *Thèse en sciences de gestion*, 1999, p. 423.

Par ailleurs, l'engagement d'un auditeur rigoureux constitue un signal pour les investisseurs. Ce choix signifie pour le marché financier que la firme en question est attachée à la divulgation d'une information de qualité. (Titman et Trueman, 1986)³¹⁹

L'idée majoritaire d'un facteur taille favorable à l'indépendance est présente dans de nombreux articles (Lennox, 1999)³²⁰. Les grands cabinets internationaux par leurs méthodologies et leurs structures sont plus à même d'être indépendants. De même, les auditeurs ayant un grand nombre de clients seraient moins incités à la complaisance envers un client. Mais l'élément central de la relation positive entre indépendance et taille semble être la réputation qui engendre un contrôle mutuel des comportements entre associés pour tenter de conserver ce niveau de réputation selon le principe de Fama (1980)³²¹. Cette relation d'agence a été étudiée de façon précoce (Balachandran et Ramakrishnan, 1980)³²² pour prendre en compte les opportunités de contrôle mutuel qu'elle induit au sein des cabinets de grande taille.

De même, Rogerson (1983) considère que les firmes les plus réputées sont également les firmes les plus grandes. Wilson (1983)³²³ va plus loin en considérant que ce sont les grands cabinets qui attachent le plus d'importance à la qualité de leur image et donc à leur réputation. En effet, ce sont les utilisateurs de l'information financière qui évaluent la réputation et donc la crédibilité de l'auditeur.

Cette position est souvent reprise par les utilisateurs des audits même si certaines études académiques semblent plus nuancées. Ainsi, Khurana et Raman (2004)³²⁴ suggèrent que c'est l'exposition au risque de litige plutôt que la protection de son image de marque qui conduit à une meilleure qualité (perçue) de l'audit réalisé par les bigs four.

D'autres recherches empiriques supposent également une meilleure qualité des travaux d'audit faits par les grands cabinets en raison des honoraires plus importants

³¹⁹ S. TITMAN et B. TRUEMAN, 1986, opus cite p. 76.

³²⁰ C. LENNOX, « Are larger auditors more accurate than small auditors », *Accounting and business research*, Vol 29, n°3, 1999, pp. 217-227.

³²¹ E.F. FAMA, 1980, opus cité p. 68.

³²² B. BALACHANDRAN et R. RAMAKRISHNAN, « Internal control and external auditing for incentive compensation schedules », *Journal of Accounting Research*, supplement 1980, pp. 140-171.

³²³ R. WILSON, 1983, opus cite p. 203.

³²⁴ I.K. KHURANA et K.K. RAMAN, « Litigation risk and the financial reporting credibility of big 4 versus non big 4 audits: Evidence from Anglo-American countries », *The Accounting Review*, Vol 79, n°2, 2004, pp. 473-495.

qu'ils perçoivent (en comparaison des petits cabinets) pour une mission identique. (Simunic et Stein, 1987³²⁵ ; Beatty, 1989³²⁶)

La taille d'une entreprise est également un facteur quasi discriminant de la création d'un service d'audit interne. En dessous d'une certaine taille, les services d'audit n'ont pas les attributions et la possibilité leur permettant d'agir hors des contraintes opérationnelles. Cette spécificité est mise en exergue par Watts et Zimmerman (1981)³²⁷ : « Les cabinets de grandes tailles acquièrent ainsi un avantage comparatif dans la surveillance du comportement de l'auditeur individuel, ce qui améliore la qualité globale de l'audit ». En effet, les explications de l'indépendance du service d'audit interne en fonction de la taille sont le plus souvent : les risques accrus de déformation des informations transmises à la direction et la mauvaise compréhension des décisions de la direction.

En fait, sans parler de taille optimale, on peut tout de même noter l'influence des économies d'échelle de Porter. Les économies d'échelle sont liées soit à un gain d'efficience dans l'exploitation d'une activité lorsque l'échelle augmente, soit à un accroissement moins que proportionnel de l'infrastructure et des frais généraux qu'exige le soutien d'une activité à mesure que celle-ci s'amplifie. Toutefois, une complexité croissante et des coûts de coordination peuvent conduire à des « déséconomies » lorsque l'échelle augmente.

La taille est donc un facteur positif pour l'indépendance des auditeurs financiers en raison de facteurs sous-jacents tels que la réputation et la sensibilité aux honoraires. Toutefois, malgré ce consensus, il convient de noter que les cabinets de taille importante sont également ceux qui offrent et obtiennent le plus de mission de conseil auprès de leurs clients. Dans le cadre d'un impact de la taille par le biais d'autres facteurs, il convient de retenir que la taille du cabinet d'audit agit comme un catalyseur sur la réputation, le pouvoir financier et la réalisation de missions de conseil.

³²⁵ D. SIMUNIC et M. STEIN, 1987, opus cité p. 204.

³²⁶ R. BEATTY, 1989, opus cite p. 205.

³²⁷ R.L. WATTS et J.L. ZIMMERMAN, 1981, opus cité p. 141.

Proposition → La taille de la société d'audit a des effets positifs (réputation, pouvoir financier) et négatifs (existence de missions de conseil) sur l'indépendance des auditeurs à raison de son influence sur les facteurs précités (Cette hypothèse ne sera pas testée en raison d'un facteur d'usure issu de la méthodologie utilisée)

2.2 – La permissivité des normes comptables

La philosophie de la profession d'auditeur est de servir la société, laquelle fixe les règles du jeu (cf. : Hobbes : I versus we). Le processus de l'internationalisation des sanctions peut être une opportunité de stabiliser le « contrat social » entre les auditeurs et la société notamment en matière d'éthique (Gaa, 1994)³²⁸.

Les normes et les sanctions qui les accompagnent constituent un axe principal de la protection de l'indépendance des auditeurs.

La permissivité des normes peut être définie comme la flexibilité des règles notamment comptables. Elle est évaluée au nombre d'options ou de libertés laissées par l'organe normatif en charge d'établir les règles aux entités soumises à celles-ci.

Pour la doctrine, la permissivité des normes comptables ou professionnelles engendre deux écueils pour le professionnel :

- Une plus grande difficulté pour l'auditeur à effectuer sa mission. Très tôt, les recommandations faites par l'Association des Experts Comptables Américains, sur l'application des règles comptables et l'obligation faite aux entreprises de révéler les dérogations faites aux principes comptables, ont eu pour objectif de renforcer l'application des normes comptables. En effet, lorsqu'un large éventail de politiques comptables est autorisé, il est beaucoup plus difficile pour l'auditeur de détecter les écarts opérés par rapport à la règle (Goldman et Barlev, 1974)³²⁹ ;

³²⁸ J.C. GAA, « The ethical foundations of public accounting », *Research monograph*, n°22, British Colombia, 1994.

³²⁹ A. GOLDMAN et B. BARLEV, 1974, opus cité p. 216.

- Un impact négatif sur la perception de l'indépendance de l'auditeur. En effet, pour Hobgood et Sciarrino (1972)³³⁰, la flexibilité des normes comptables est considérée comme un des facteurs susceptible d'avoir une influence négative importante sur le niveau d'indépendance perçu de l'indépendance. Le reproche fait aux entreprises est le suivant : « faire leur marché parmi les cabinets d'audit et de choisir ceux qui sont d'accord avec leurs options comptables ».

Nichols et Price (1976)³³¹ ont soutenu que la flexibilité comptable engendrerait aussi un affaiblissement corrélatif de la position de l'auditeur en raison de la possibilité offerte à un client d'obtenir divers avis de la part de différents auditeurs.

Les auditeurs accommodants trouveront ainsi dans ces tolérances des biais pour détourner l'esprit des règles et verront donc leurs positions renforcées au détriment des auditeurs non accommodants. Parallèlement, ceux-ci se verront fragilisés envers les directions à la recherche d'une certaine souplesse. La permissivité des normes augmente en effet la probabilité qu'un auditeur qui n'est pas accommodant soit remplacé. La permissivité de la norme comptable donne une plus grande importance à la comptabilité créative et donc augmente le champ des possibilités offertes à l'émergence d'une comptabilité « nuisible ». En effet, la possibilité de réaliser des arbitrages et des choix dans la communication financière des organisations n'induit pas systématiquement une mauvaise information. Toutefois la multiplicité des pratiques brouille la simplicité du message et engendre une confusion entre l'habileté de la communication et la duperie.

La question de l'indépendance ne peut être dissociée du questionnement sur les normes comptables, c'est à dire du référentiel applicable.

Shockley (1981)³³² détermine un lien direct entre la permissivité des règles comptables et l'aptitude de l'auditeur financier à résister aux pressions extérieures. L'auditeur trouvera sa position d'autant plus fragilisée qu'aucune règle précise n'existe sur le sujet. L'auditeur devra alors se référer à l'esprit des règles comportant une part plus grande de subjectivité.

³³⁰ G. HOBGOOD et J. SCIARRINO, « Management looks at audit services », *Financial Executive*, Avril 1972, pp. 26-32.

³³¹ D.R. NICHOLS et K.H. PRICE, 1976, opus cité p. 89.

³³² R.A. SHOCKLEY, 1981, opus cité p. 211.

D'ailleurs, différentes analyses empiriques relatives à l'incidence des normes comptables sur l'indépendance perçue de l'auditeur ont été réalisées et mettent en exergue ce critère.

Ainsi, Hartley et Ross (1972)³³³ ont mené une recherche où ils demandèrent à différents intéressés (auditeurs, analystes financiers et directeurs financiers) de classer cinq facteurs qui affectent négativement l'indépendance de l'auditeur. Parmi les cinq facteurs, celui de « la flexibilité des normes comptables » a été classé comme le plus dangereux. Toutefois, les résultats de cette recherche s'opposent à ceux mis en évidence par d'autres chercheurs. Shockley (1981)³³⁴, qui étudia la perception par les chargés de clientèle bancaires, les analystes financiers, et les associés de cabinets d'audit, montra que le facteur « flexibilité des normes comptable » n'avait pas d'effet significatif sur le niveau d'indépendance perçue de l'auditeur.

Magee et Tseng (1990)³³⁵ ont émis l'opinion que, dans de nombreux cas, l'indépendance serait plus difficile à obtenir si les normes applicables au problème sont imprécises. L'imprécision permet aux auditeurs accommodants de se conformer aux demandes de ses clients tout en limitant le risque de sanction.

Les risques d'intimidation résultant des pressions des entités auditées se trouvent ainsi limités par la lutte contre la flexibilité des normes.

La flexibilité des normes comptables et financières apparaît donc comme un facteur défavorable à l'indépendance des auditeurs financiers en raison de sa perméabilité à la comptabilité nuisible et au renforcement du groupe d'auditeurs « accommodants ».

Proposition → La permissivité des normes a un impact négatif sur l'indépendance de l'auditeur financier au travers des variables de nature psychosociologiques (Cette hypothèse ne sera pas testée en raison d'un facteur d'usure issu de la méthodologie utilisée)

³³³ **R.H. HARTLEY** et **T.L. ROSS**, « MAS and auditor independence: an image problem: an image problem », *Journal of Accountancy*, Novembre 1972, pp. 45-52.

³³⁴ **R.A. SHOCKLEY**, 1981, opus cité p. 211.

³³⁵ **R.P. MAGEE** et **M. TSENG**, 1990, opus cité p. 209.

2.3 – La crainte de sanctions professionnelles ou judiciaires et le contrôle de qualité

En raison du rôle de réducteur d'asymétrie informationnelle qu'ils assument, les auditeurs ont un taux de mise en cause judiciaire nettement plus fort que la moyenne des autres professionnels. Palmrose (1987)³³⁶ a montré que les auditeurs sont traduits en justice plus de deux fois plus souvent que d'autres professionnels dans des affaires qui impliquent la négligence professionnelle. Leur position centrale dans l'application d'un élément essentiel du système capitaliste (la transparence du marché) induit une responsabilité professionnelle, civile et pénale très importante.

Le facteur « litige » évoque un processus qui découle (à l'origine) de la découverte d'une faute et est donc perçu comme un moyen différentiateur de qualité entre les cabinets. En fait, l'étude de Palmrose démontre que les auditeurs qui subissent peu de litiges sont ceux qui réalisent des travaux de meilleure qualité et que, sur la période de 1960 à 1985, les cabinets d'audit qui ne sont pas un des « Big Eight » ont subi plus de litiges que ceux qui font partie des « Big Eight ».

Melumad et Thoman (1990)³³⁷ ont, d'ailleurs montré, en modélisant les interactions entre les auditeurs, les tribunaux, les entreprises et leurs créanciers, qu'aux Etats-Unis une augmentation de la taille des indemnités que les cabinets d'audit sont susceptibles de payer aboutit à une amélioration sensible pour les entreprises.

Ces éléments sont de nature à expliquer la tendance générale que connaissent les professions de l'audit à l'accroissement des mises en cause de leurs responsabilités mais aussi des peines encourues.

Un autre courant de recherche tend à démontrer que le choix d'un système de responsabilité plus limitée permet d'inciter davantage les auditeurs à faire des efforts. Narayanan (1995)³³⁸ a prouvé que le choix d'un système de responsabilité proportionnelle peut conduire à une amélioration de l'audit mais surtout que l'auditeur est davantage incité par un régime de « négligence » (l'auditeur n'est responsable que des pertes qui résultent de sa déviance par rapport à une norme prescrite)

³³⁶ **Z.V. PALMROSE**, « Litigation and independent auditors: The role of business failures and management fraud », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 1987, pp. 90-102.

³³⁷ **N. MELUMAD** et **L. THOMAN**, « On Auditors and the courts in an Adverse Selection Setting », *Journal of Accounting Research*, 28, Printemps 1990, pp. 77-120.

³³⁸ **V. G. NARAYANAN**, « An analysis of auditor liability rules », *Journal of Accounting Research*, 32, Supplement, 1995, pp. 39-60.

qu'avec un régime de responsabilité stricte (l'auditeur est responsable à chaque fois qu'il y a une perte). En effet, l'auditeur sait, dans le cadre d'un régime de « négligence » qu'un effort supplémentaire peut le décharger de toutes responsabilités.

Balachandran et Nagarayan (1980)³³⁹ ont mis en évidence qu'un système de négligence est préférable à une responsabilité stricte, celle-ci étant moins souhaitable à la fois en termes de partage de risques qu'en matière de coût informationnel.

Les sanctions représentent donc un moyen de garantir une qualité minimale d'audit pour les institutions professionnelles mais aussi pour le législateur.

Concernant l'audit interne financier, la responsabilité de l'auditeur interne ne peut être que de droit commun, soit civile soit pénale. Ainsi l'auditeur se trouvera pénalisé à différents niveaux :

- Sanction possible de l'I.I.A. L'exclusion de l'I.I.A. est la seule sanction souvent théorique mais dont l'existence même est la preuve d'une recherche de l'institution de refuser tout ce qui pourrait compromettre l'objectivité ;
- Sanctions professionnelles au sein de son organisation. Comme tout salarié, l'évolution de carrière et le crédit qui lui est accordé, sont corrélés avec la perception qu'à la direction de la qualité de son travail. Son rattachement à la direction n'engendre pas une absence de jugement sur sa compétence et son travail ;
- Sanctions civiles qui, même si elles n'ont encore jamais été engagées, pourraient apparaître à terme avec l'extension des codes de déontologie professionnelle et les codes d'éthique ;
- Sanctions pénales qui sont de plus en plus probables avec les condamnations des personnes morales accompagnées de condamnations de personnes physiques. Ces condamnations pourraient aussi se voir doublées, si l'auditeur a agi en connaissance de cause, d'une complicité de nature pénale. En effet, tout citoyen doit refuser de commettre un délit. Le lien de subordination, pierre

³³⁹ **B. BALACHADRAN** et **R. RAMAKRISHNAN**, « Internal control and external auditing for incentive compensation schedules », *Journal of Accounting Research*, Supplement, 1980, pp. 140-171.

angulaire du contrat de travail, n'exonère pas le salarié de sa responsabilité pénale. Même si la dénonciation n'est obligatoire que pour les crimes, l'auditeur financier salarié se doit d'être particulièrement attentif aux faits délictueux et doit alerter les organes internes compétents comme le conseil d'administration ou le directoire.

Ainsi, la crainte d'être sanctionné (vis à vis de normes de travail, de comportement ou en cas de dommage lié à une faute ou une négligence) engendre une attention accrue pour les règles déontologiques régissant les professions notamment pour les auditeurs conventionnels et les pré conventionnels qui représentent la majorité de la population.

Il apparaît donc que le risque de sanctions judiciaires ou professionnelles en cas de non-respect des normes de l'indépendance est un facteur favorable à cette même indépendance.

Toutefois pour mettre en œuvre les sanctions professionnelles adéquates des contrôles professionnels ont été mis en place dans les professions libérales de l'audit :

- Pour l'expert-comptable, lors du 38^{ième} Congrès du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables (décembre 1983) portant sur « le contrôle qualité », il a été décidé le principe d'un contrôle de qualité des membres de l'ordre. Puis lors de la session du 13 octobre 1993, le Conseil Supérieur a décidé que l'appellation Examen d'Activité Professionnel devrait être remplacée par « contrôle de Qualité ». Cette expression désigne le dispositif mis en place par l'Ordre des experts-comptables ayant pour but l'analyse des modalités de fonctionnement et d'organisation du cabinet ainsi que l'appréciation de l'application des normes professionnelles.

La mise en place des contrôles de qualité de nature confraternelle au sein de la profession répond à plusieurs objectifs :

- Donner au public une meilleure perception de la qualité des prestations offertes par la profession ;
- Harmoniser les comportements professionnels ;

- Contribuer à la bonne organisation des cabinets et au perfectionnement des méthodes de travail ;
- Apprécier l'application des règles et des normes professionnelles ;
- Développer la solidarité au sein de la profession en rapprochant les professionnels des instances de l'Ordre et en favorisant les contacts entre confrères.

Les sanctions de ce contrôle qualité prennent la forme d'avertissements, de convocations dans le bureau du président de l'ordre et de la réitération des contrôles année après année. Toutefois, en cas de nouveaux manquements constatés, la saisine de la chambre de discipline peut être envisagée.

- Le contrôle de qualité de la profession de Commissaire aux Comptes est une préoccupation ancienne et constante de ce corps de métier. L'obligation statutaire trouve son origine dans l'article 66 du décret du 12 août 1969 relatif à l'organisation de la profession de commissaire aux comptes qui le décrit en ces termes : « les Commissaires aux Comptes sont inspectés au moins une fois par an par le Conseil Régional et par le Conseil National dans les cas que celui-ci détermine et dont il fixe les modalités. Cet examen est effectué soit sur pièces soit sur place. »

La Commission des Opérations de Bourse (maintenant AMF) a reconnu sa valeur et son utilité en acceptant de signer avec la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes un premier accord cadre en 1985 portant sur les sociétés émettant des valeurs mobilières négociées sur un marché réglementé.

Les objectifs généraux du contrôle d'activité sont les suivants :

- Vérifier la correcte application des normes professionnelles et la cohérence de l'opinion délivrée avec les conclusions figurant dans le dossier de travail ;
- Contribuer ainsi à mieux faire face aux risques inhérents à l'accomplissement des missions ;
- Renforcer, grâce à une assurance de qualité suffisante, la crédibilité de la profession ;
- Avoir un caractère pédagogique et confraternel.

Ces objectifs généraux ont fait l'objet de précisions pour le contrôle des dossiers de sociétés cotées. Ils sont rappelées dans l'accord cadre CNCC / COB du 13 octobre 1994 : « assurer pour les sociétés faisant appel public à l'épargne :

- Le maintien au niveau le plus élevé de la qualité des diligences effectuées par les Commissaires aux Comptes ;
- La fiabilité des comptes et de l'information comptable publiés par ces sociétés. »

L'organisation du contrôle qualité est à deux niveaux : national par le CENA / CEPRA et régional par les Compagnies Régionales.

Les sanctions de ces contrôles peuvent être des observations, la réitération des contrôles, la convocation devant le Président du Conseil Régional, le retrait provisoire de l'agrément de maître de stage, l'obligation de suivre des actions de formation ou la saisine de la chambre de discipline.

Le législateur a, depuis 2003, profondément réformé la surveillance de la profession de Commissaires aux Comptes au travers de la loi sur la sécurité financière. Désormais, le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (comité non exclusivement confraternel) assure cette surveillance et veille au respect de la déontologie professionnelle. Il est notamment l'organe d'appel des Chambres Régionales en matière disciplinaire et d'inscription.

Il est, en outre, à noter que l'ordonnance relative au Commissariat aux Comptes, présentée en Conseil des ministres le 7 septembre 2005 par le ministre de la justice, augmente encore le rôle du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes afin de lui assurer une meilleure supervision du contrôle de la profession.

Grant, Bricker et Shiptsova (1996)³⁴⁰ ont mis en évidence l'incidence des réglementations et des sanctions professionnelles sur le niveau de qualité de l'audit. Par une série d'expérimentations réalisées en laboratoire, ils ont démontré la difficulté à obtenir un niveau élevé de qualité de l'audit en l'absence de

³⁴⁰ J. GRANT, R. BRICKER et R. SHIPTSOVA, « Audit quality and professional self-regulation: a social dilemma perspective and laboratory investigation », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol 15, n°1, Printemps 1996, pp. 142-156.

réglementation coercitive. Lorsque cette réglementation existe, le niveau moyen de qualité offerte ainsi que la qualité de l'audit fournie augmentent.

Parallèlement, certaines firmes, d'audit ou non, ont réalisé un effort éthique supplémentaire en vue de regagner la confiance des investisseurs. La plupart des organisations concernées ont réalisé alors un code éthique interne. Ces textes regroupent les valeurs et les principes forgeant des obligations morales pour l'ensemble de l'organisation.

Dès lors, l'indépendance peut être une valeur clé de l'organisation reprise dans le code de façon pratique ou théorique. L'utilisation réelle d'un code d'éthique permet à l'organisation de réduire les comportements non éthiques contraires à ses valeurs.

Bonczek (1992)³⁴¹ soutient l'idée que les codes d'éthique, qui reflètent le système de valeurs définies par l'organisation, sont un excellent moyen pour promouvoir la prise de décision éthique. Callan (1992)³⁴² suggère à partir d'une étude sur les valeurs éthiques que la mise en œuvre et l'application fréquente de codes d'éthique conduisent à beaucoup moins d'actions non éthiques. Gellerman (1989)³⁴³ a mis en évidence que les codes d'éthique servent à clarifier des préceptes sous-jacents susceptibles de guider une conduite.

L'utilisation fréquente d'un code d'éthique, ou au moins la connaissance de son existence et de son contenu, permet à une organisation de diminuer les comportements non éthiques et contraires à son système de valeurs.

Cependant, d'autres chercheurs se posent des questions sur l'efficacité des codes d'éthique. Holbrook et Meier (1993) attirent l'attention sur l'absence de réel consensus sur les actes qui sont éthiques et sur ceux qui ne le sont pas. Loverd (1989) considère, quant à lui, que les codes d'éthique ne sont pas suffisamment clairs et subtils pour être utilisés.

³⁴¹ **S.J. BONCZEK**, « Ethical division working: Challenge of the 1990's – a practical approach for local governments », *Public Personnel Management, Washington*, Vol 21, n°1, Printemps 1992, pp. 75-89.

³⁴² **V.J. CALLAN**, « Producing ethical values and training needs in ethics », *Journal of Business Ethics, Dordrecht*, Vol 22, Hiver 1992, pp. 761-770.

³⁴³ **J.W. GELLERMAN**, « Managing ethics from the top down », *Sloan Management Review, Cambridge*, Vol 30, Hiver 1989, pp. 73-80.

Pour Holmquist (1993)³⁴⁴, une question se pose sur l'efficacité des codes d'éthique et craint qu'ils soient uniquement des guides pour des personnes qui possèdent déjà un sens moral développé.

Fudge et Schlacter (1999)³⁴⁵ considèrent que les codes d'éthique ont une capacité limitée à motiver un comportement éthique. Pour Robin et Reidenbach (1987)³⁴⁶, les codes d'éthique ont également une portée limitée.

De plus, le respect de ces codes varie suivant la culture des organisations et des pays. Hofstede (1980)³⁴⁷ a dressé une typologie culturelle en observant les différences entre les pays. En utilisant cette référence théorique, Robin et Reidenbach (1987)³⁴⁸ ont mis en évidence qu'une multitude de codes d'éthique mis en place au sein d'organisations aux Etats-Unis ne semblent avoir eu aucun effet sur le comportement de ses membres. De même, Chonko et Hunt (1985)³⁴⁹ ont noté que des codes d'éthique étaient souvent mis en place puis abandonnés. Parfois, ils ne sont même pas introduits dans la culture de l'organisation. Par conséquent, leur simple existence, sans explications, est insuffisante pour avoir une influence sur le comportement éthique. En France, leurs impacts sont souvent considérés comme limités voir nuls sur les comportements des individus composant l'organisation ce qui conduit l'abandon de ces codes inefficients.

La crainte de sanctions quelles que soient leurs natures est un moyen efficace de lutter contre le risque de perte d'objectivité soit en raison de son intérêt personnel soit du désir de l'accroissement ou du maintien des honoraires.

L'existence d'un contrôle qualité et de sanctions sont de nature à renforcer l'indépendance des auditeurs en raison du respect des normes de comportement qu'ils induisent.

³⁴⁴ **C. HOLMQUIST**, « Ethics – How important is it in today's office? », *Public Personnel Management*, Washington, Vol 22, Hiver 1993, pp. 537-545.

³⁴⁵ **R.S. FUDGE** et **J.L. SCHLACTER**, « Motivating employees to act ethically: an expectancy theory approach », *Journal of Business Ethics*, 18, 1999, pp. 295-304.

³⁴⁶ **D.P. ROBIN** et **R.E. REIDENBACH**, « Social responsibility, ethics and marketing strategy: closing the gap between concept and application », *Journal of Marketing*, Vol 51, Janvier 1987, pp. 44-58.

³⁴⁷ **G. HOFSTEDE**, « Culture's consequence », *Beverly Hills*, CA: Sage, 1980.

³⁴⁸ **D.P. ROBIN** et **R.E. REIDENBACH**, 1987, opus cité p. 249.

³⁴⁹ **L.B. CHONKO** et **S.D. HUNT**, « Ethics and marketing management: an empirical examination », *Journal of Business Research*, 13, Août 1985, pp. 339-359.

Proposition → L'existence de sanctions a un impact positif sur l'indépendance de l'auditeur financier au travers des variables de nature psychosociologiques (Cette hypothèse ne sera pas testée en raison d'un facteur d'usure issu de la méthodologie utilisée)

En conséquence, afin d'établir la synthèse des éléments précédents, nous proposons le schéma suivant regroupant les facteurs externes d'impacts directs et indirects analysés précédemment.

Afin de résumer l'ensemble des hypothèses, il est possible de dresser le tableau synopsis suivant :

CONSEQUENCE	VARIABLES	Testée	SOUS-VARIABLES	Testée
Indépendance	Pouvoir de négociation	oui	Mission de conseil Pouvoir financier de l'audité Situation financière de l'audité	oui oui oui
	Rattachement	oui		
	Intensité concurrentielle	oui		
	Réputation	oui	Taille	non
	Poids de l'équipe	non		
	Procédures internes	non	Taille	non
	Poids de l'équipe	non		
	Procédures internes	non	Taille	non
	Force de l'égo	non		
	Champs de dépendance	non		
	Lieu de contrôle	non		
	Niveau de développement	non	Permissivité des normes Existence de sanctions Croyance en un juste monde Culture organisationnelle	non non non non

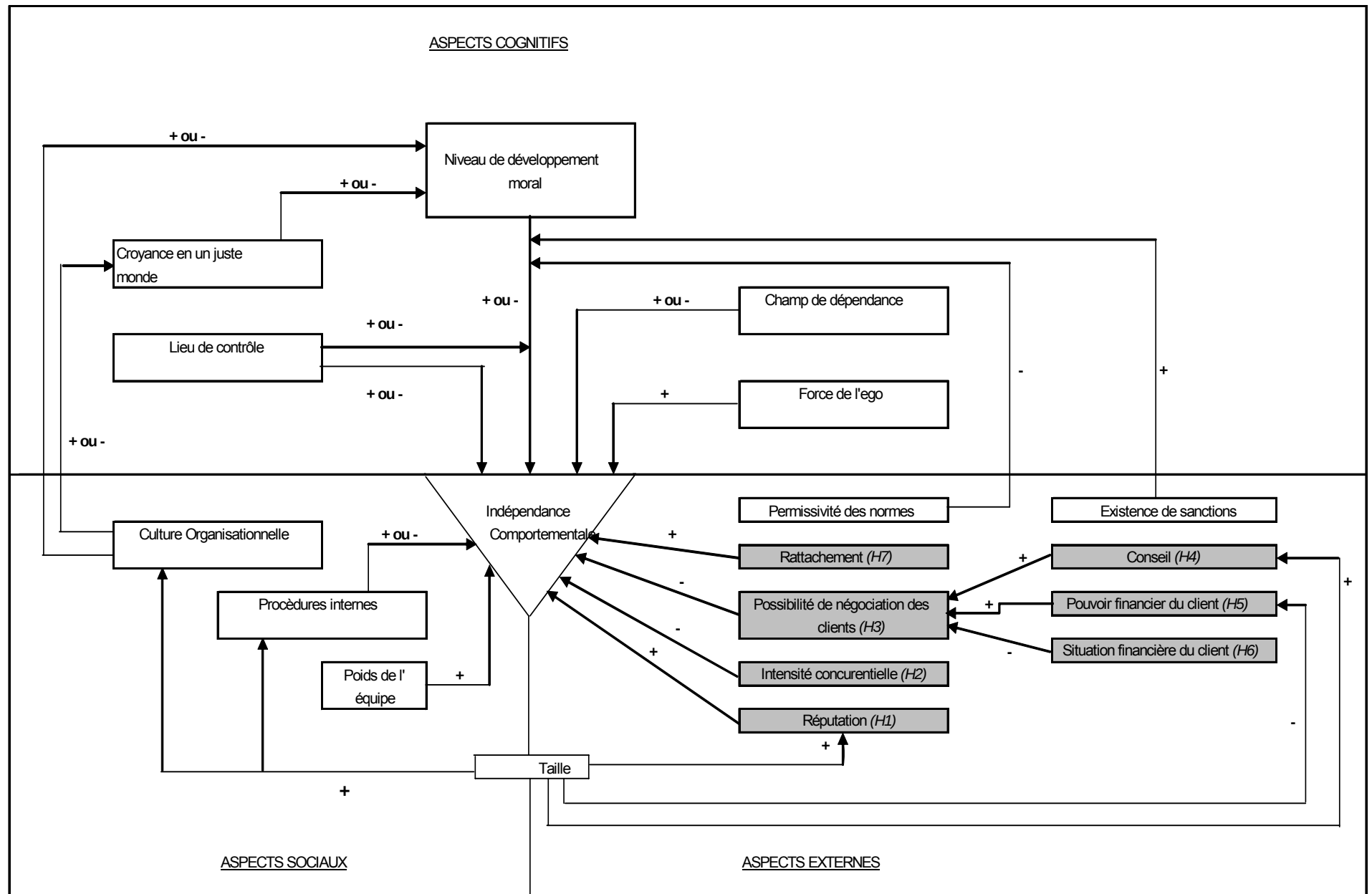
Tableau n°9 : Tableau synopsis des hypothèses

De plus, les variables de l'indépendance des auditeurs sont un enjeu politique et économique, ce qui explique les interventions répétées et stratégiques non seulement des institutions encadrant l'audit mais aussi des organismes de régulation boursiers. Ainsi, le gendarme de la bourse australienne a réalisé un questionnaire (100 questions) sur les liens entre la société et son auditeur même si ce lien n'a aucun rapport avec sa mission³⁵¹. Cet exemple illustre bien la difficulté d'analyser l'indépendance de l'auditeur en raison du contexte et des interactions multiples entre les variables (qu'elles soient de type juridiques, psychologiques, liées aux conditions d'exercice ou au contexte sociétal).

En conclusion, afin d'établir une synthèse des éléments précédents, nous proposons le modèle global des facteurs déterminants de l'indépendance des auditeurs financiers regroupant des facteurs psychologiques, sociologiques (tous ces facteurs ne seront pas expérimentés) et externes (dont certains seront expérimentés) présentés ci dessous.

Schéma n°21 : Présentation résumée du modèle et des hypothèses

³⁵¹ *International Accounting Bulletin*, n°291, 16/07/2001, p. 3 cité dans *Vues de Presse*, n°30, Août/Septembre 2001, p. 10.



**QUATRIEME CHAPITRE :
COLLECTE ET ANALYSE DES DONNEES
RELATIVES AU MODELE D'INDEPENDANCE
DE L'AUDITEUR FINANCIER PROPOSE**

Afin d'élaborer un processus scientifique de collecte et d'analyse des données nous avons suivi la démarche générale suivante.

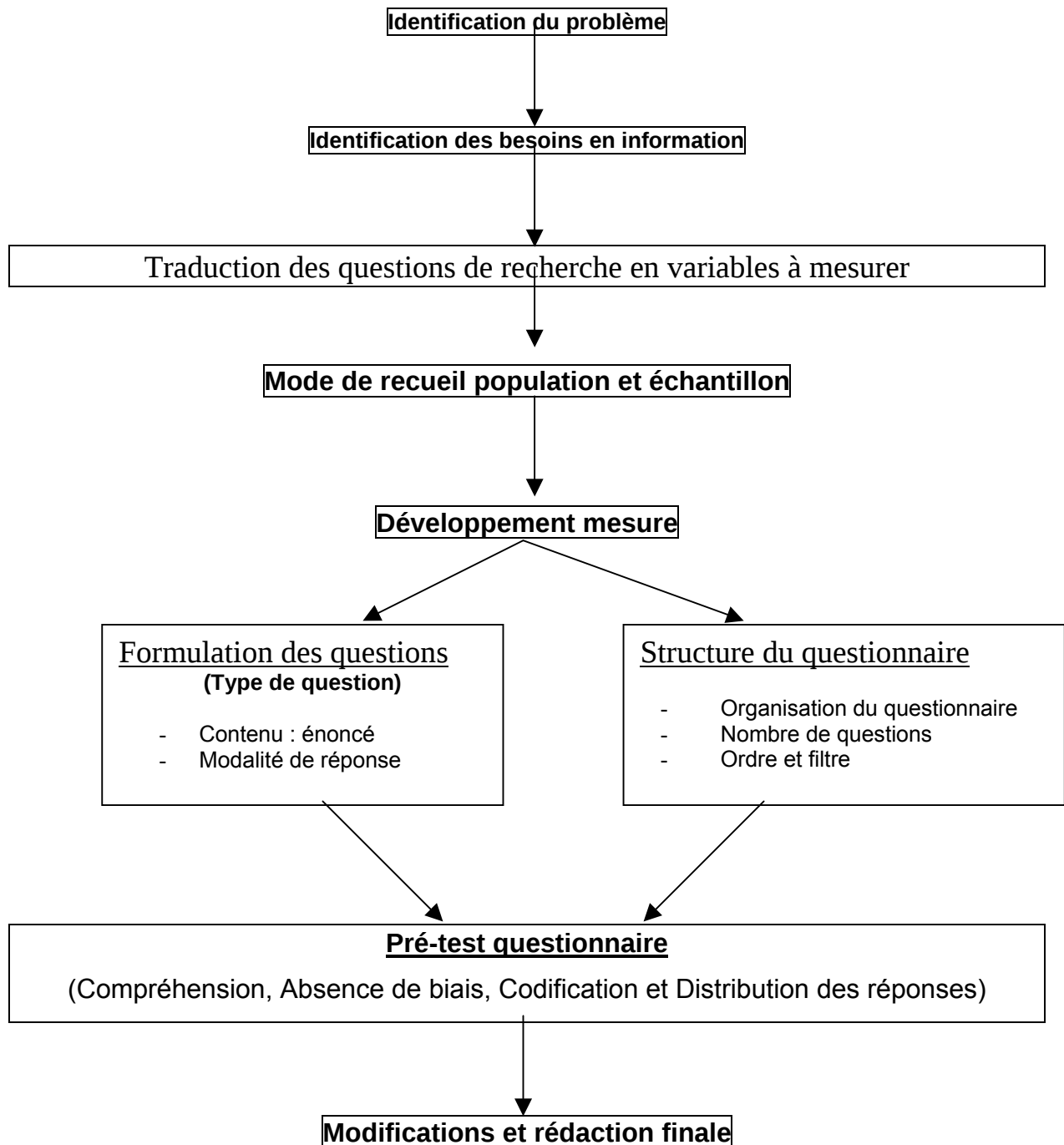


Schéma n°22 : Processus d'élaboration du questionnaire (Source : Y. Evrard, B. Pras et E. Roux, 2001)

Suivant ce processus, afin de parvenir au traitement statistique des données, il a fallu déterminer la population cible, déterminer la méthode statistique et sélectionner le mode de recueil des données afin d'établir le questionnaire.

SECTION 1 – Population étudiée, caractéristiques de l'échantillon et mode d'administration

La population étudiée est celle des experts-comptables et commissaires aux comptes du Nord Pas de Calais en activité et inscrits simultanément auprès des deux ordres professionnels (Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes de Douai et Conseil Régional de l'Ordre des experts-comptables de Lille). Leur nombre total avoisine 600 individus.

1 – Choix de l'échantillon et mode d'administration

L'exclusion des individus, étant uniquement experts-comptables ou commissaires aux comptes, est liée à la faiblesse de ces populations ne permettant pas une analyse séparée (inférieure à 100). Afin de conserver une parfaite homogénéité, il a été choisi de ne pas les inclure dans l'expérimentation.

L'ensemble des commissaires aux comptes / experts-comptables n'a pas été interrogé directement mais des questionnaires ont été laissés à disposition au siège des institutions régionales. Le questionnaire fut envoyé par voie postale à 150 individus de la population suite à un entretien avec les Présidents des ordres professionnels.

L'intérêt porté au sujet s'est traduit par un appui des institutions ordinales qui ont accordé leur soutien à la réalisation de l'expérimentation.

L'étude empirique s'est déroulée du 15 février au 30 juin 2004. Cette période est suffisamment longue pour permettre à l'ensemble des professionnels de répondre alors même que leur activité professionnelle est assez intense. De plus, après une année 2002 marquée par des scandales financiers impliquant des auditeurs (Enron, Worldcom, etc...) et une année 2003 ayant connu de profondes mutations normatives (Loi sur la Sécurité Financière, etc...), l'année 2004 marque un retour au calme et à la stabilité ce qui permet de limiter les réactions de circonstances sans toutefois pouvoir les exclure.

Le questionnaire a été pré testé (questionnaire envoyé par voie postale suivi d'un entretien individuel sur les difficultés rencontrés), sur une population de 8 auditeurs externes et n'a pas soulevé de difficultés particulières.

Le nombre de réponses exploitables a été de 91 soit 15,17% de la population totale. Trois réponses au questionnaire non fiables en raison d'une incompréhension totale ou partielle n'ont pas été exploitées.

Il convient également de signaler que sur les 91 répondants 58 soit 64% ont manifesté leur volonté de connaître le résultat de l'expérimentation.

La composition de personnes ayant répondu au questionnaire (par sexe et par âge) peut être synthétisée comme suit :

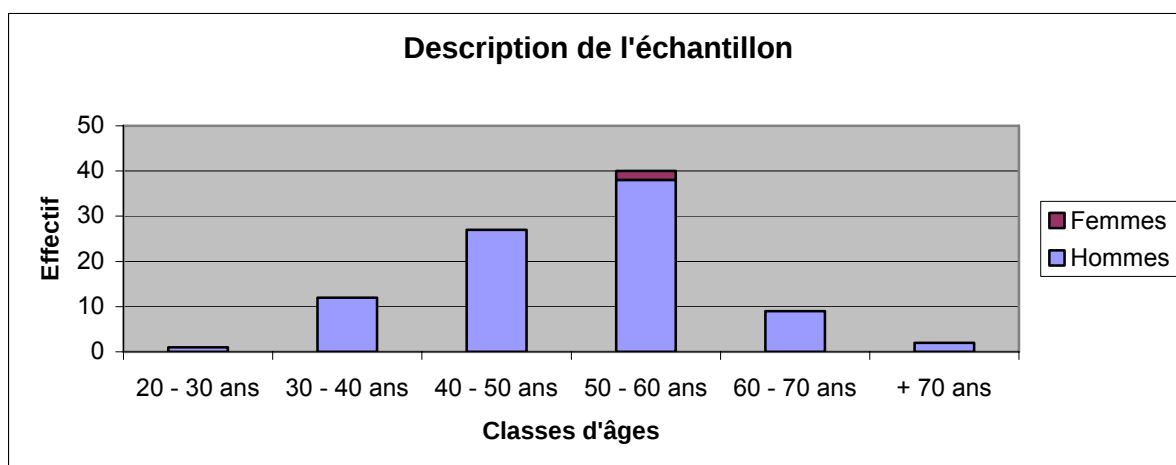


Schéma n°23 : Description de l'échantillon

Il apparaît, qu'en dépit d'une sous représentation de la population féminine et une moyenne d'âge légèrement plus élevée, les répondants sont représentatifs de la population étudiée.

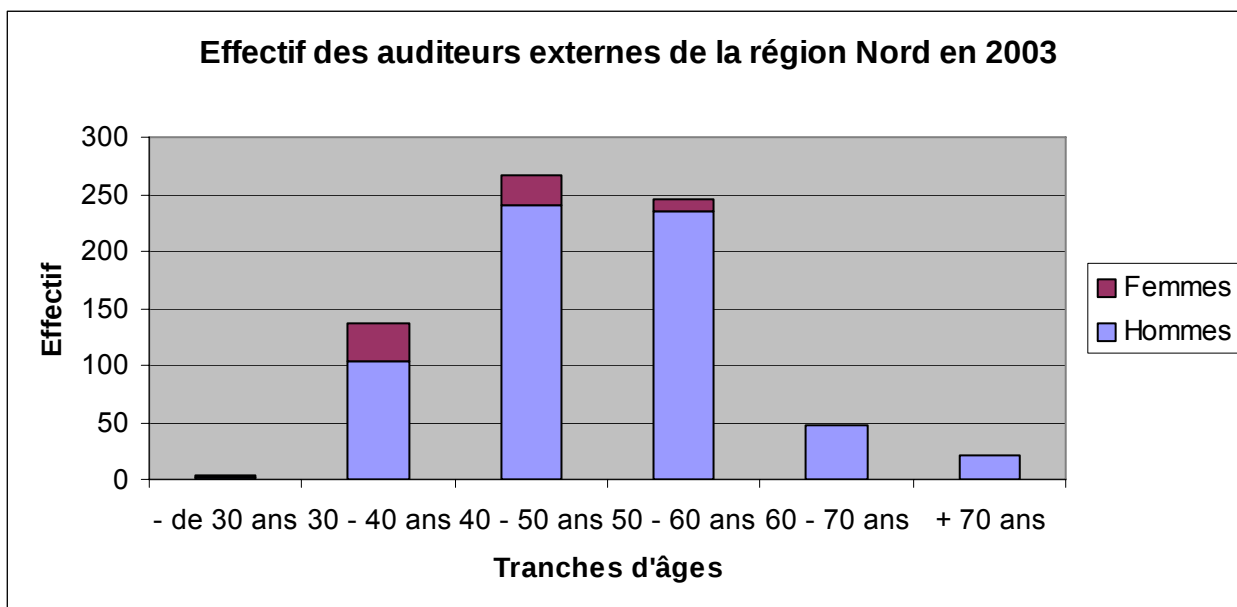


Schéma n°24: Effectif des auditeurs externes de la région Nord (Source : Assemblée Générale du Conseil Régional des Experts-comptables du Nord Pas de Calais, 17 Novembre 2003, Lens, p.22.)

Afin de compléter l'identification des personnes ayant répondu à l'expérimentation, les graphiques ci après indiquent la taille des cabinets (effectif et Chiffre d'Affaires) pour lesquels ces professionnels travaillent :

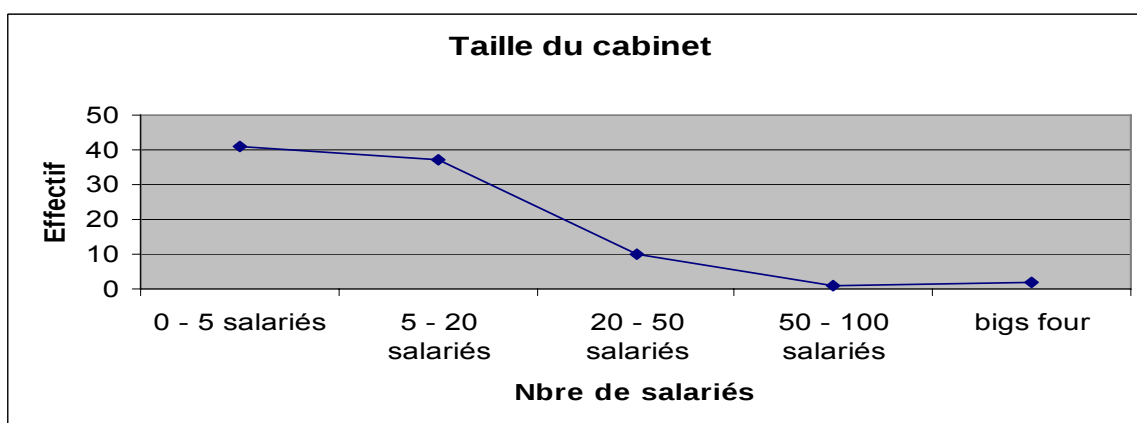


Schéma n°25 : Taille des cabinets des répondants (effectif)

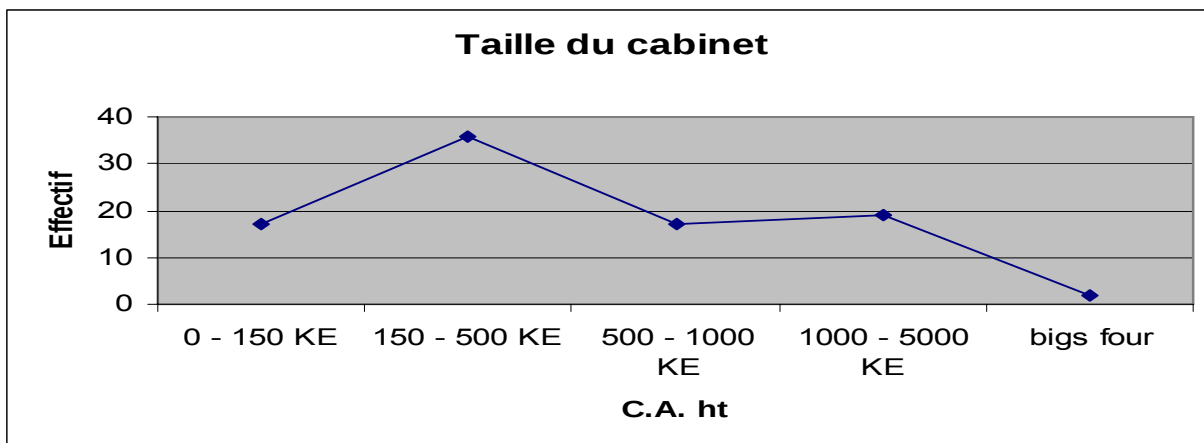


Schéma n°26 : Taille des cabinets des répondants (Chiffre d'affaires)

Toutefois, il est difficile, à partir de ces éléments, de pouvoir tirer des conclusions concernant des biais éventuels liées à l'identité des répondants (notamment une sous représentation des grands cabinets et plus particulièrement des « bigs four »). En effet, beaucoup de répondants ont connu au cours de leur carrière de multiples expériences dans des cabinets de taille différentes et l'image figée donnée par cette analyse ne peut que tenter d'approcher cette diversité.

Les contraintes et les choix en matière de population ayant été soumis à l'expérimentation engendrent de facto des limites quant aux résultats de ce test.

2 – Limites liées à l'échantillonnage

Ainsi, l'exclusion des auditeurs internes de l'étude (même s'il s'agit de la population où le besoin d'indépendance est le moins fort) et son caractère régional constituent de facto des réserves aux résultats obtenus par cette recherche. Ces limitations sont liées à des contraintes d'accès à une population plus élargie ou à un sous échantillon (auditeurs internes) trop restreint.

Toutefois, la principale critique sur l'échantillon émane du fait que la population interrogée est celle qui est l'objet de l'étude. Il s'agit donc pour certains auteurs (notamment Shockley) non de l'indépendance mais de l'indépendance perçue par les intéressés eux-mêmes. Hormis la distinction quasi-philosophie entre l'indépendance et l'apparence d'indépendance, il est évident qu'un risque de biais pour « self

interest » existe dans cette démarche. Toutefois, la revue de littérature n'a pas mis en exergue de « Proxy » susceptible d'être accepté comme approchant la variable étudiée (c'est-à-dire l'indépendance des auditeurs financiers externes) en raison de sa complexité et de sa nature partiellement psychologique.

De plus, Jamal et Tan (2000)³⁵² démontrent que les auditeurs ont la possibilité de prédire les choix de leurs collègues et confrères. Si les résultats de leurs expérimentations ne fournissent qu'un soutien limité aux modèles de comportement stratégique de l'auditeur, ils stigmatisent, tout de même, la capacité qu'ont ceux-ci de prédire les choix de leurs confrères. Il s'agit, d'ailleurs, d'une dimension de la compétence de ceux-ci.

Ainsi, l'approche retenue s'inscrit dans un courant d'expérimentation imparfait mais reconnu.

L'appui des institutions ordinales (par le caractère confraternel et confidentiel qu'elles confèrent) et le mode de diffusion du questionnaire constituent dès lors les moyens les plus efficaces de limitations de ce biais.

En outre, le caractère spontané des réponses aurait tendance à renforcer une autre dérive liée à la sensibilité éthique (supposée plus forte) des répondants. Ainsi, il apparaît comme évident que certaines personnes répondant à ce type de questionnaire ont une sensibilité ou un avis (voir un message) sur la question posée (d'où l'utilité de la concertation préalable avec les institutions ordinales).

Après avoir évoqué la population, il convient également d'analyser et d'évaluer le type de recherche proposé

³⁵² **K. JAMAL** et **H. TAN**, « Can auditors predict the choices made by other auditors », *Journal of Accounting Research*, Vol 39, n°3, 2000, pp. 583-595.

SECTION 2 – La méthode statistique

La méthode statistique utilisée est issue d'une conception épistémologique de type hypothético-déductive et a pour objectif d'analyser des associations de variables entre elles.

1 – La conception hypothético-déductive de l'étude

Lorsqu'une recherche en sciences veut améliorer la connaissance objective d'un problème ou d'un phénomène particulier, elle doit tout d'abord s'appuyer une théorie qui tente d'expliquer le problème en question. Elle doit donc émettre une conjecture explicative du problème qui prendra la forme d'un constat d'une certaine régularité. Dans un contexte authentiquement scientifique, cette approche du problème à résoudre, formulée, comme nous l'avons dit, en conjoncture d'une certaine régularité, dépendra fortement du « savoir acquis » déjà corroboré. Ce savoir participe à l'approche du problème dans la construction de la nouvelle conjoncture en permettant aux scientifiques de « voir » ce nouveau problème parce qu'ils peuvent formuler des hypothèses sur les conditions initiales de son apparition.

Il est donc impossible de produire une connaissance scientifique en ignorant ou en faisant table rase de la tradition de recherche qui a pu se pencher auparavant sur le problème que l'on se donne comme objet d'étude. La recherche scientifique impose au chercheur d'être avant tout un historien passionné et érudit de son objet de recherche, s'informant inlassablement des dernières évolutions en matière de test qu'il est possible de faire subir à ce sujet. De ce fait, une connaissance scientifique ne peut être une « révélation du Néant » ; Elle ne peut démarrer de zéro ou de l'observation passive puisque toute observation est forcément imprégnée de théorie, c'est à dire guidée par une théorie sélective sur le sujet à observer, théorie plus ou moins performante dont l'évolution est lisible par son histoire. Les « faits scientifiques » ne tombent pas dans notre esprit comme s'il s'agissait d'un sceau vide à remplir de connaissances, ils dépendent de théories sélectives consciemment formulées, qui après avoir été testées, permettent de les accepter ou de les rejeter.

Ainsi, pour Kant, il ne peut y avoir d'observation pure des faits : « Nous ne connaissons a priori des choses que ce que nous y mettons nous-mêmes ». Pour Popper dans « La connaissance objective », « les faits ne tombent pas en nous comme dans un sceau vide, et que de ce fait, le progrès de la connaissance suppose toujours la mise à l'épreuve des conjectures que nous pouvons formuler dans les problèmes ».

Afin de respecter ces obligations épistémologiques, nous procéderons d'une manière hypothético-déductive (qui a eu pour commencement la mise en place d'un modèle conjugué avec une revue de littérature) qui peut être résumée de la manière suivante :

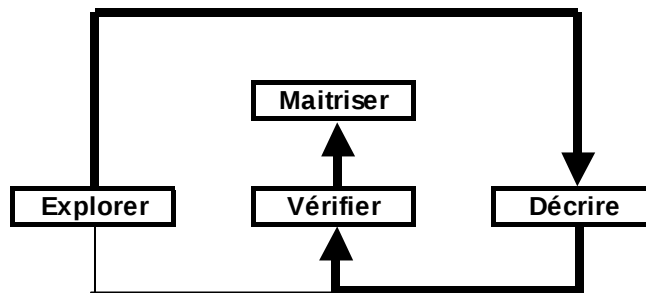


Schéma n°27 : Modèle de raisonnement hypothético-déductif (Source : Y. Evrard, B. Pras et E. Roux, 2001)

En l'espèce, après avoir réalisé les étapes d'exploration et de description dans les premières parties, nous abordons les dernières étapes : la vérification et la maîtrise. En effet, en fonction des hypothèses (ou attentes) retenues et confortées, on cherchera à déterminer si les facteurs explicatifs de l'indépendance des auditeurs financiers sont vérifiés (ou non) expérimentalement.

L'étude s'inscrit donc dans le cadre des recherches explicatives, prédictives et causales tendant à analyser l'impact de certaines variables sur un système global, appliqué à l'indépendance de l'auditeur financier.

2 – Les caractéristiques d’une étude causale

Les études causales ont des caractéristiques propres qui s’illustrent dans l’histoire des statistiques de gestion. Leur nature propre engendre de facto des forces et des faiblesses dans les résultats obtenus.

2.1 – La naissance de l’étude de causalité en sciences sociales

On peut attribuer à Francis Galton (1822 – 1911) le mérite d’avoir introduit la notion de corrélation et d’avoir imaginé les premières techniques de mesure des corrélations dans lesquelles les coordonnées estimées (ou variables dépendantes) sont des fonctions des mesures observées (ou variables indépendantes).

Toutefois, c’est Karl Pearson (1857 – 1936) qui a mis au point la notion de régression et la mesure de la régression d’une variable sur l’autre.

Au préalable, Francis Edgeworth (1845 – 1926) avait, le premier, milité pour l’usage des mathématiques dans l’analyse et les développements théoriques en économie. Il est également l’initiateur de la modélisation mathématique dans cette discipline.

Ainsi, au cours de travaux de psychométrie, F. Edgeworth a été amené à s’intéresser aux méthodes statistiques d’étude des relations entre variables. Les développements apportés par Edgeworth à l’œuvre de Galton, à laquelle il se réfère, portent sur la régression, la corrélation et la corrélation multiple. Il publie en 1892 un théorème général permettant d’obtenir la corrélation multiple et les régressions multiples entre trois ou quatre variables à partir des corrélations.

K. Pearson a permis un développement considérable dans la description et l’évaluation des relations entre variables. Toutefois, il est important de constater que Galton et Pearson se distinguent fondamentalement en ce qui concerne la signification scientifique qui s’attache au constat d’une liaison entre deux variables. Pour Galton, c’est l’indice d’une relation causale, l’une des variables étant considérée comme la cause, contrôlée par l’expérimentateur, des variations de l’autre dans la régression alors que dans la corrélation les deux variables sont supposées être en partie placées sous la dépendance des mêmes causes hypothétiques. Pour Pearson, les méthodes statistiques d’étude des liaisons entre

variables permettent seulement de faire des constats d'association ou de ressemblance. Ce positivisme intransigeant va jusqu'à interdire l'usage de toute hypothèse. Or, l'existence d'un processus par lequel la variable indépendante produit les variations de la variable dépendante n'est qu'une hypothèse. Pour lui, « toute science est description et non explication » et « le mot cause n'a qu'un sens purement descriptif ». (Reuchlin, 2003)³⁵³ En fait, la théorie de Pearson est accompagnée des déclarations de foi positiviste telles que « la mission de la science n'est pas d'expliquer, mais de placer toutes choses, autant qu'il nous est possible, sous la loi commune. La science ne donne pas de véritable explication, mais fournit une description générale. »

La démarche scientifique adoptée par Pearson l'empêchera d'accueillir la part de l'héritage, peut être la part essentielle, ébauchée par Galton dont le but consiste à utiliser les relations entre variables dans une recherche causale explicative.

Pour ces raisons, c'est Charles Spearman (1863 – 1945) qui va mettre en évidence la co-corrélation conséquence du fait que les variations de deux organes sont dues en partie à des causes communes. Pour Spearman, les variables dépendantes d'un modèle mathématique permettent de calculer et de mesurer les liaisons avec les variables indépendantes.

Une autre de ses contributions majeures est de corriger l'interprétation d'une corrélation observée pour tenir compte de l'atténuation que subit son estimation du fait des erreurs aléatoires qui entachent les mesures des variables entre lesquelles elle a été calculée. La corrélation « vraie » entre deux séries d'observations est nécessairement supérieure à la corrélation observée.

On peut situer l'apogée de l'influence de Spearman vers 1927. C'est à peu près le moment où apparaissent les premiers travaux de Louis Léon Thurstone (1887 - 1955) sur l'analyse factorielle. En effet, si l'analyse multi factorielle est utilisée avant lui, dès 1928, par Truman Kelley auquel Thurstone rend hommage, c'est bien ce

³⁵³ **M. REUHLIN**, « Contributions à l'histoire des méthodes statistiques employées en psychologie », *Psychologie et Histoire*, Vol 4, 2003.

dernier qui introduit la représentation de l'espace, l'usage du calcul matriciel, la notion de structure simple, les facteurs obliques et les facteurs de second ordre.

L'analyse factorielle fournit toujours le moyen de reconstituer de façon approchée un système de corrélations à partir d'un certain nombre de facteurs. Mais cette structure factorielle n'est jamais unique. Ce que l'analyse permet seulement de savoir, c'est si une structure factorielle hypothétique se trouve ou non au nombre des structures factorielles permettant de reconstituer les corrélations avec une approximation donnée. Autrement dit, l'analyse factorielle peut réfuter une hypothèse, elle ne peut pas la confirmer. En cela, elle a les mêmes propriétés logiques que l'épreuve d'une hypothèse expérimentale par interférence statistique ; L'inférence peut infirmer, à un seuil donné, l'hypothèse nulle mais elle ne peut pas la vérifier. C'est l'une des contributions importantes de Thurstone, d'avoir attiré l'attention sur cette propriété générale de l'analyse factorielle.

« C'est un problème épistémologique. Même s'il est possible qu'un ensemble de corrélations soit décrit en termes de facteur unique, il est possible, si vous le voulez, de décrire les mêmes corrélations en terme de deux, trois ou dix ou tout autre si les facteurs jouissent d'une certaine réalité, comme si les facteurs doivent être recherchés et étiquetés lorsqu'on les a trouvés, mais c'est la même illusion trompeuse qui apparaît ailleurs en science. » (Reuchlin, 2003)³⁵⁴

Pour dépasser le problème épistémologique, Thurstone fournit plusieurs méthodes permettant de passer d'une solution factorielle à une autre ayant les mêmes propriétés à l'égard des corrélations observées. Ce sont ses méthodes de « rotation » des facteurs.

Thurstone dénonce également la confusion entre description et explication : une description peut être « économique » sans pour autant suggérer une explication valide.

Les rotations « thurstoniennes » peuvent s'affranchir de cette détermination mécanique et tenir compte, si l'analyste a une raison de le faire (comme la découverte ou la vérification d'une ébauche d'explication), de la nature des variables choisies pour déterminer la position de chaque axe.

³⁵⁴ M. REUHLIN, 2003, opus cité p. 266.

La détection de groupes de variables revêt donc une grande importance. L'hypothèse, qui a régi l'expérience dont on analyse les résultats conduit souvent à attendre la présence de tels ou tels groupes. On introduit dans le matériel utilisé plusieurs variables qui, selon l'hypothèse, devraient être placées sous la dépendance des mêmes causes de variation, et d'autres variables qui, selon la même hypothèse, devraient ne pas en dépendre. L'analyse permet de savoir si cette attente se vérifie ou non.

Enfin, Cyril Burt (1883 – 1971) a mis en exergue l'importance du modèle factoriel hiérarchique c'est à dire que les facteurs de groupe peuvent, au moins en principe, s'ordonner eux-mêmes en plusieurs niveaux.

En effet, les modèles structuraux reprennent tout à fait l'idée que Spearman lançait en 1904 : former une équation (ici un système d'équation) dans laquelle figurent des variables observées (ou mesurables) et des facteurs hypothétiques (ou latents). De cette façon, les paramètres des variables latentes et les valeurs qu'elles prennent peuvent être calculés à partir des relations entre variables observées.

Ces relations entre variables observées étaient en analyse factorielle des corrélations ne traduisant qu'une simple association. Elles peuvent devenir aussi, dans les modèles structuraux, des relations causales à sens unique (ou récurrente) ou à double sens (ou non récurrente). Une variable observée peut contribuer causalement aux variations d'une autre variable observée ou même d'une variable latente (ce qui était exclu en analyse factorielle).

Dans les modèles structuraux, la formalisation de l'hypothèse peut conduire, dans l'écriture même du modèle, non seulement à postuler entre variables observées et variables latentes n'importe quel système de liaisons, mais encore à fixer la valeur de certains paramètres ou à imposer l'égalité de deux paramètres sans préciser leur valeur commune.

Dans les modèles structuraux, la valeur obtenue pour les paramètres n'est pas non plus toujours déterminée et des problèmes ayant la même signification sous forme différente peuvent se poser.

On remarque par ces développements sommaires que les modèles structuraux pourraient être compris comme un développement de l'analyse factorielle certes très important, mais sans rupture d'une continuité fondamentale.

En effet, le caractère causal attribué à certaines de ces variables ne fait que formaliser des hypothèses « substantielles » afin que l'on puisse constater que ces hypothèses sont compatibles ou non avec les observations. Il faut souligner en particulier que les modèles structuraux ne sont des « modèles causaux », comme appelés parfois, que dans la mesure où est causale l'hypothèse substantielle qu'ils mettent à l'épreuve.

A raison de cette histoire, l'analyse causale possède des caractéristiques propres qu'il convient de présenter pour des raisons épistémologiques.

2.2 – Le déroulement de l'analyse causale

Par la mise à l'épreuve de son contenu explicatif et prédictif, la recherche espère que la théorie sous-jacente sera corroborée (le sens commun aime dire, à tort, « confirmée », ce qui laisse souvent croire que les sciences recherchent activement des « confirmations » ou des « vérifications » plutôt que des réfutations). Pour les sciences, tenter de réfuter, est inévitable et nécessaire pour apprendre quelque chose de nouveau.

Ainsi, tester une théorie revient toujours à essayer de la réfuter pour la corroborer. Si l'attente est le plus souvent une corroboration, la réfutation revient à démontrer que la théorie testée est fausse ou incomplète. Ainsi, le succès de l'entreprise scientifique s'évalue par la capacité qu'ont les chercheurs de « déshistoriser » leurs descriptions, de les rendre indépendantes des vicissitudes individuelles, sociales, matérielles, climatiques, chronologiques, etc...., qui ont jalonné leur travail et ont précédé l'achèvement de celles-ci. (Bitbol, 2000)³⁵⁵

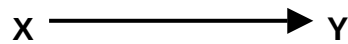
Comme nous l'avons vu précédemment, le concept de causalité est un phénomène complexe. Il présente les caractéristiques suivantes qui découlent des développements précédents :

- Un phénomène peut avoir une ou plusieurs causes ;
- Le phénomène est relié de façon causale à une autre ;
- Une relation de causalité ne peut jamais être prouvée mais seulement inférée.

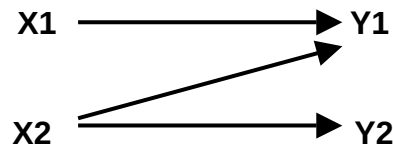
³⁵⁵ **M. BITBOL**, « Physique et philosophie de l'esprit », *Flammarion*, Paris, 2000.

Le concept de causalité est multiple et les relations causales peuvent donc être très différentes :

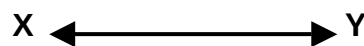
- Causalité simple



- Causalité complexe



- Causalité circulaire



L'intensité de la relation causale est d'autant plus importante que l'on observera notamment une variation concomitante des variables. (Evrard, Pras et Roux, 2001)³⁵⁶

Dans le cadre de notre recherche, l'analyse proposée cherche à déceler des associations entre deux variables. Cette analyse est la première étape d'une analyse de corrélation qui est composé de deux étapes successives :

- Mettre en évidence l'existence d'une association (étude de relation) ;
- Mesurer sa force (étude de causalité).

Ainsi, la recherche proposée entre dans le cadre des analyses de corrélation même si l'absence d'analyse d'intensité limite son application à un test d'association. Il convient de signaler que certaines recherches et notamment l'étude de Shockley sur le même sujet mais réalisée dans le contexte américain et avec un modèle différent s'était également limité à un test d'association et non de corrélation.

Ainsi, les choix théoriques, liés au concept de relation entre variables dépendantes et variables indépendantes, sont la clé de voûte de la méthodologie utilisée par cette

³⁵⁶ Y. EVRARD, B. PRAS et E. ROUX, « Market : Etudes et recherches en marketing », Dunod, Mai 2001

étude. Ce sont eux qui donnent du sens aux données collectées, permettant ainsi de confirmer ou d'infirmer le schéma conceptuel retenu.

De ces principes théoriques et des contingences liées à la population découlent le choix de la méthode statistique utilisée.

2.3 – Le choix d'une méthode statistique

Le processus statistique exploratoire choisi peut être synthétisé de la manière suivante :

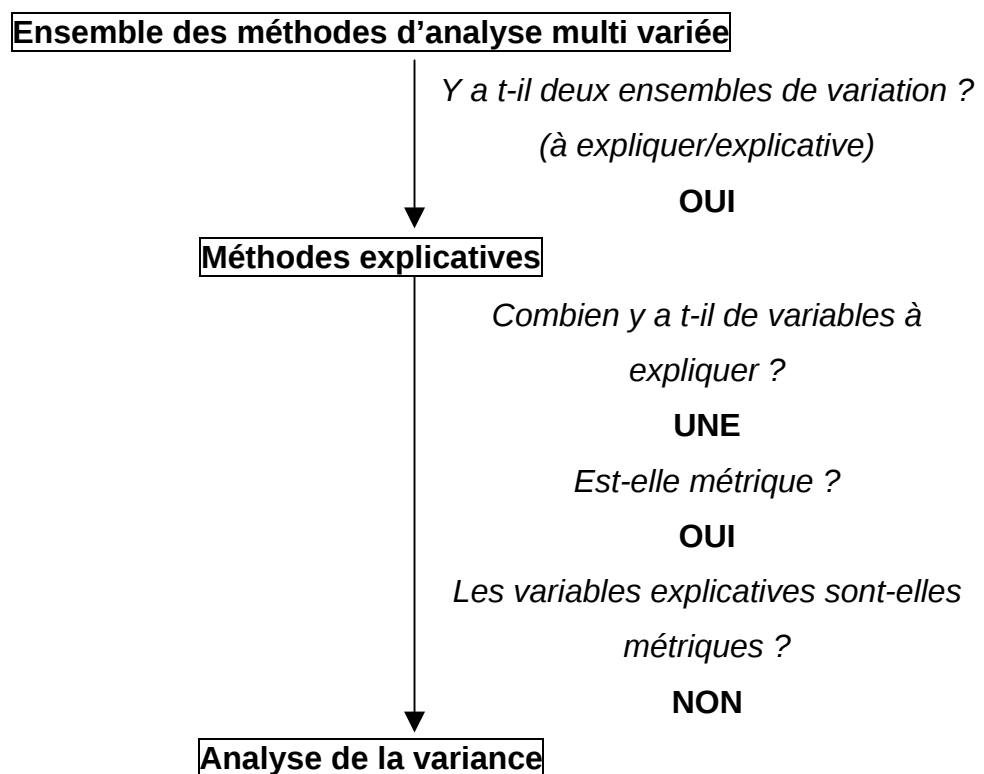


Schéma n°28 : Choix de la méthode statistique (Source : Y. Evrard, B. Pras et E. Roux, 2001)

Les analyses de variance ou analyses factorielles sont des techniques permettant de savoir si une ou plusieurs variables dépendantes (ou variables à expliquer) sont en relation avec une ou plusieurs variables dites indépendantes (ou variables explicatives) à condition que la variable à expliquer ait une distribution gaussienne.

Avec une seule variable dépendante, et une ou plusieurs variables explicatives discrètes dites aussi « catégorielles », qualitatives, nominales, de classification (c'est

à dire ne pouvant prendre qu'un nombre limité de valeur), on utilise l'analyse de la variance.

L'analyse de la variance (ANOVA) est une technique de statistique qui examine les différences entre au moins deux moyennes de groupes et de sujets afin de déterminer la pertinence et de rejeter l'hypothèse statistique pour laquelle ces différences ne sont pas significatives.

Si le résultat du test F est significatif, l'étape suivante est d'effectuer des comparaisons afin de déterminer quelle(s) paire(s) de moyennes sont significativement différentes.

L'ANOVA est ici utilisée de manière conjuguée avec le plan factoriel.

Le plan factoriel est utilisé lorsque l'on veut étudier simultanément deux ou plusieurs facteurs principaux. Cette méthode est très utilisée en expérimentation car elle permet :

- D'étudier les interactions entre facteurs principaux ;
- D'étudier l'effet de ces facteurs avec globalement moins d'unités expérimentales qu'il n'en faudrait si l'effet de ces facteurs était étudié au cours d'expérimentations séparées.

Un plan factoriel est donc indispensable si l'on veut tester non seulement l'influence de plusieurs facteurs principaux mais aussi l'influence de leurs interactions. Le principe est de définir les facteurs dont il paraît souhaitable de tester l'influence, et pour chacun de ces facteurs, de définir les niveaux qui seront introduits dans l'analyse.

Il faut cependant être conscient des limites de l'interprétation. L'application d'un test de type ANOVA engendre des limitations liées à la méthodologie du test lui-même.

3 – Limites liées à la méthode statistique retenue

L'application d'une méthode ANOVA engendre des caractéristiques d'ordre épistémologique et statistique qui constituent de facto des limites à la recherche proposée.

La science occidentale, en général, préconise l'approche héritée d'Aristote et rendue « opérationnelle » par Descartes. Ce dernier énonce ainsi les quatre préceptes observés dans son célèbre « discours de la méthode » :

- « Éviter soigneusement la précipitation ;
- Diviser chacune des difficultés que j'examinerais en autant de parcelles qu'il se pourrait et qu'il serait requis pour les mieux résoudre ;
- Conduire par ordre mes pensées en commençant par les objets les plus simples et les plus aisés à connaître, pour monter peu à peu comme par degrés jusqu'à la connaissance des plus composés ;
- Faire partout des dénombrements si entiers et des revues si générales que je fusse assuré de ne rien omettre ».

Cette approche a pour objectifs de connaître, d'expliquer, de comprendre, de prédire et de contrôler la réalité. Une caractéristique importante de cette méthode scientifique est sa prétention à l'universalité. Toutefois, cette méthode a une efficacité douteuse face à des problèmes qualifiés de complexes.

Checkland (1976)³⁵⁷ ajoute même « qu'étant aujourd'hui, conscient de l'incapacité manifeste, des pays les plus avancés sur le plan scientifique, à résoudre les problèmes du monde réel (par opposition aux problèmes artificiels de type laboratoire), on se demande si la fragmentation de la science en plusieurs disciplines isolées n'est pas une de ses principales faiblesses. »

Le phénomène de complexification des ensembles a fait ressortir, avec acuité, les limites de la méthode expérimentale. Ashby (1956)³⁵⁸ décrit la situation en ces termes : « Aujourd'hui la science se trouve en quelque sorte sur une ligne de partage. Pendant deux siècles, elle a étudié des systèmes intrinsèquement simples (...) Le fait qu'un dogme comme faire varier les facteurs un par un ait pu être admis pendant un siècle, montre que l'objet des recherches scientifiques était dans une large mesure les systèmes qu'autorisait justement cette méthode, car une telle méthode est souvent totalement impropre à l'étude des systèmes complexes (...) »

³⁵⁷ **P. CHECKLAND**, « Science and the systems paradigm », *International of General Systems*, Vol 3, 1976, pp. 127-134.

³⁵⁸ **W.R. ASHBY**, « An introduction to Cybernetics », *Chapman and Hall*, Londres, 1956.

Jusqu'à une époque récente, la science a eu tendance à concentrer son attention sur les systèmes simples et, notamment, sur les systèmes réductibles par l'analyse. »

Ainsi tant que la science a eu pour objet des relations causales, linéaires, univoques et progressives, des phénomènes fort importants sont restés à l'extérieur de l'immense territoire conquis par la science depuis les quatre derniers siècles.

Ce fait nous incite à explorer des méthodologies susceptibles de mieux composer avec la complexité des phénomènes qui nous entourent sans les isoler de l'environnement dans lequel ils naissent et évoluent.

Ces situations, dites complexes, sont caractérisées par un ou plusieurs des attributs suivants. Elles sont floues, changeantes et peu structurées. Elles peuvent être étudiées sous différentes perspectives, sous différents angles, en fonction de plusieurs structures cognitives et de divers systèmes de valeurs. Il existe des indices de situations considérées comme complexe :

- Il y a possibilité d'émergence d'effets pervers et de propriétés contre intuitives c'est à dire qu'on ne peut déduire des propriétés des sous-ensembles qui les constituent ;
- Elles nécessitent la participation de plusieurs acteurs ;
- Elles présupposent la présence simultanée de plusieurs critères de performances parfois difficiles à quantifier ;
- Les valeurs des divers acteurs sont déterminantes ;
- Elles sont caractérisées par une variété importante de sous-ensembles possédant des fonctions spécialisées et organisées en niveaux hiérarchiques internes.

Ces doutes sur l'efficacité du précepte réductionniste s'amplifient donc avec l'apparition récente d'un phénomène. Depuis une cinquantaine d'années, nous devons, pour résoudre les problèmes du monde réel, nous attaquer à l'étude d'ensembles de plus en plus complexes. Nous faisons face à une complexification progressive des ensembles avec lesquels nous devons composer.

Pour palier ces carences, les approches systémiques s'intègrent dans les conceptions holistes et globalisantes. Pour Ackoff (1972)³⁵⁹, la tendance actuelle peut être résumée de la manière suivante : « (...) les objets à expliquer sont considérés comme parties de plus grands tous, plutôt que comme des tous qu'il faut décomposer en parties ». De même, la connaissance de l'objet doit passer par l'étude des relations et des interactions qu'à cet objet ou cet sous ensemble avec son environnement.

C'est l'opposé du précepte réductionniste qui préconise la décomposition, la réduction et l'isolement de l'objet ou du phénomène de son environnement pour mieux l'étudier.

Cette approche est modélisée par Le Moigne (1977)³⁶⁰ de la manière suivante :

- Développer la théorie explicative de l'univers considéré comme système ;
- Modéliser la complexité ;
- Rechercher les concepts, les lois et les modèles.

Un « systémiste » serait tenté d'affirmer que la méthode scientifique est un système d'apprentissage doté d'un sous-système auto correctif qui lui permet de vérifier la véracité, la « transférabilité » et la validité des connaissances qu'il produit. Selon Checkland (1981)³⁶¹, cette méthode s'appuie sur certaines règles qu'il présente de la façon suivante « (...) la diversité et la complexité de la réalité peuvent se réduire par le biais des expériences dont les résultats seront validés par leur récurrence, et la connaissance peut s'obtenir par la réfutation d'hypothèses (...) la caractéristique essentielle de la science est sa méthode réductionniste ». Le moigne (1977)³⁶² renforce cette position en affirmant que « le précepte du réductionniste est devenu synonyme de méthode ». Ce précepte est basé sur une conception de la science selon laquelle « il serait impossible de parvenir à comprendre les systèmes complexes si l'on n'avait pas commencé au préalable par isoler les diverses parties qui les composent. » (Commoner, 1972)³⁶³

³⁵⁹ **R.L. ACKOFF** et **F.E. EMERY**, « On purposeful systems », *Tavistock Publications*, Londres, 1972.

³⁶⁰ **J.L. LE MOIGNE**, « La théorie du système général, théorie de la modélisation », *PUF, Collection Système – Décisions*, Paris, 1977.

³⁶¹ **P. CHECKLAND**, « Systems Thinking, Systems paradigm », *John Wiley and Son*, Londres, 1981.

³⁶² **J.L. LE MOIGNE**, 1977, opus cité p. 275.

³⁶³ **C. COMMONER**, « L'encerclement », *Edition du seuil*, Paris, 1972.

Ainsi l'étude proposée est par sa construction de nature principalement classique. Elle n'intègre pas d'aspects systémiques même si elle prend en compte les interactions entre variable par un plan factoriel mais surtout elle n'aborde pas l'intégralité des variables dans un test commun. Pour cette raison, elle ne peut pas être considérée comme une approche systémique et subit donc les griefs inhérents aux expérimentations classiques.

Une autre limitation de nature statistique est inhérente à cette étude. L'existence d'une liaison statistique entre deux variables ou le fait que deux variables soient associées (c'est à dire que les valeurs qu'elles prennent sur un certain nombre d'observations tendent à varier ensemble) ne signifie pas qu'il y ait une relation de causalité (c'est à dire que les variations de l'une sont directement provoquées par les variations de l'autre). La concomitance des variations de ces deux variables peut être due, par exemple, à leur commune association avec une troisième variable, extérieure à l'analyse. Il est donc impératif de repositionner également les résultats de cette analyse dans le débat épistémologique qui oppose Galton à Pearson.

En tout état de cause, un biais fondamental de cette méthode statistique doit être absolument évité. Il est, en effet, impératif d'éviter dans toutes les études de relation entre variables d'utiliser des variables explicatives corrélées entre elles. Les variables explicatives se doivent d'être indépendantes et non corrélées. En effet, les effets de ces variables doivent être additifs c'est à dire que l'effet global doit être la somme des effets individuels. Cette condition est absolument capitale pour que les calculs aient un sens. Il est, en effet, évident que si deux d'entre elles sont fortement corrélées, la deuxième ne peut pratiquement rien ajouter aux effets de la première. Dans l'étude proposée, il apparaît clairement que ce biais a été évité et que les variables explicatives choisies sont bien indépendantes les unes des autres.

La construction d'un questionnaire est un élément important dans la réalisation d'une étude de relation. La validité du traitement statistique et l'apport scientifique de l'étude découlent également de la pertinence de la lecture par la population concernée de la problématique étudiée. La compréhension du questionnaire a un impact fort et lourd sur l'étude proposée.

SECTION 3 – Rédaction du questionnaire

La rédaction du questionnaire est une phase délicate dans la mise en œuvre d'une enquête par sondage. Pour cela, il convient en particulier d'éviter le biais de formulation afin de ne pas fausser les résultats et de bien choisir le mode de recueil des données et l'échelle de mesure afin d'optimiser le nombre de répondants.

1 – Les principaux biais de formulation des questions

Le vocabulaire employé doit être celui utilisé par les personnes interrogées. Aussi, convient-il d'éviter les termes techniques ou peu employés. L'utilisation de termes vagues, imprécis, ambigus qui nécessitent une définition ou la formulation de questions trop longues et à la structure trop complexe doit également être évitée. Le pré-test (réalisé par voie postale suivi d'un entretien individuel) n'a pas révélé de biais de formulation qui aurait pu fausser les réponses ou induire des difficultés d'interprétation.

Les formulations sélectionnées pour les deux questions furent les suivantes :

Questionnaire N°1 :

Pouvez vous noter la force de négociation de l'entité auditée vis à vis de l'auditeur selon les situations proposées ?

Afin de pouvoir utiliser un plan factoriel, il a été choisi de moduler les variables dépendantes rédigées d'une manière simple et claire à l'aide d'adjectifs parfaitement antonymes.

Existence de mission de conseil au sein de l'entité auditée :.....Oui / Non

Pouvoir financier de l'audité vis à vis de l'auditeur :.....Fort / Faible

Situation financière de l'audité :.....Bonne / Mauvaise

Questionnaires N°2 et N°3 :

Pouvez vous noter le risque de perte d'indépendance de l'auditeur dans les situations suivantes ?

Dans ces questionnaires, là aussi, afin de pouvoir utiliser un plan factoriel, il a été choisi de faire varier les variables dépendantes rédigées d'une manière simple et claire à l'aide d'adjectifs parfaitement antonymes.

Possibilité de négociation de l'entité auditée :...Faible / Fort

Concurrence au sein du marché de l'auditFort / Faible

Notoriété de l'auditeur :.....Forte / Faible

La simplicité des mots et la clarté des concepts ont été privilégiées dans cette approche au risque de faciliter une tendance à un certain conformisme social (mimétisme). Toutefois, le nombre de combinaisons (huit par question) permet de minimiser ce risque.

Pour faciliter le traitement statistique des données, les combinaisons ont été codifiées de la manière suivante : Oui / Fort / Bonne sont désignés par le chiffre 1 et Non / Faible / Mauvaise sont désignés par le chiffre 0.

Le choix du mode de recueil des données est également un choix fondamental dans le taux de réponses au questionnaire mais également dans la rédaction du questionnaire.

2 – Le choix du mode de collecte des données

L'enquête a été réalisée par remise en main propre, par voie postale et par fax. Les réponses ont été réexpédiées par Internet, par voie postale, par fax ou par remise en main propre.

La longueur du questionnaire est de six pages.

Ces décisions ne laissent que peu de souplesse et d'interactions dans le questionnaire d'où l'importance du pré-test afin d'anticiper les difficultés d'interprétation et les biais induits par les tests.

Aucune maîtrise du dynamisme du questionnaire n'est possible et les seules informations supplémentaires collectées sont les annotations en marge du questionnaire que les répondants ont spontanément inscrites.

Il est, toutefois, à noter que de nombreuses indications manuscrites ont été faites sur les questionnaires. Celles-ci n'auront pas de traitement scientifique mais seront utilisées pour les commentaires des résultats.

L'échelle de mesure permet de normaliser les données. Son choix permet d'augmenter la compréhension du questionnaire et donc le taux de réponses.

3 – Le choix de l'échelle de mesure

L'échelle de mesure retenue est une échelle mixte c'est à dire un continuum codé numériquement avec des extrêmes verbalement ancrés.

L'échelle est codée de 1 à 7 avec aux extrémités deux adjectifs antonymes, à savoir très fort et très faible.

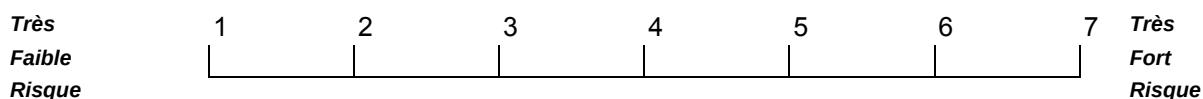


Schéma n°29 : Echelle mixte

Les avantages de cette technique sont la simplicité d'utilisation et la facilité d'interprétation. Si la simplicité de compréhension est l'intérêt majeur de ce choix, la diversité des modes de collecte que cette échelle tolère n'est pas non plus négligeable.

La principale difficulté réside dans le fait d'être certain que les énoncés associés sont bien antinomiques ce qui est le cas, sans conteste possible, entre les adjectifs « fort » et « faible » renforcés par le superlatif « très ».

Après avoir décrit le mode de recueil des données et leurs conséquences, la phase d'analyse des résultats permet d'infirmer ou de valider certaines hypothèses

sélectionnées du modèle théorique général de l'indépendance comportementale des auditeurs financiers.

SECTION 4 – Résultats de l'expérimentation

Les scénarii présentés aux auditeurs financiers ont eu pour but de mesurer leur niveau d'indépendance, c'est à dire leur capacité à résister aux pressions (ou de mesurer les variables explicatives de la possibilité de négociation des clients, elle-même, variable de l'indépendance comportementale des auditeurs financiers).

Les autres sous variables externes, tout comme les aspects sociaux et cognitifs ainsi que l'intégralité de l'indépendance informationnelle, ne seront pas traitées dans ces développements.

1 - L'impact des variables explicatives : présence de mission de conseil, pouvoir financier et situation financière sur la possibilité de négociation des clients

Le modèle théorique à valider concerne la possibilité de négociation des clients, telle qu'elle est présentée au questionnaire numéro 1 présenté ci-dessus

Les différentes variables explicatives (existence de mission de conseil, pouvoir financier de l'audité et situation financière de l'audité) sont supposées théoriquement être en relation positive ou négative avec la possibilité de négociation des tiers suivant le schéma décrit ci-dessous :

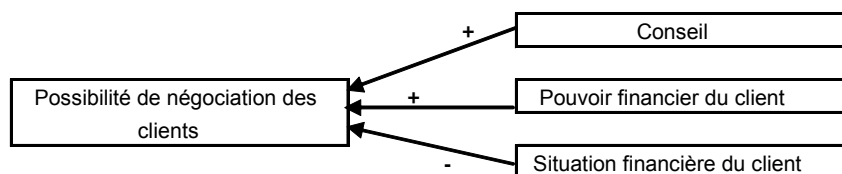


Schéma n°30 : Modèle testé au questionnaire 1

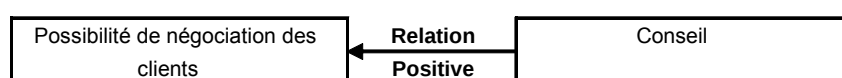
L'expérimentation a permis de tester individuellement l'influence de ces divers facteurs ainsi que leurs diverses interactions possibles.

1.1 - L'existence de mission de conseil et son effet sur le pouvoir de négociation

L'hypothèse d'un effet défavorable des missions de conseil sur l'indépendance a été testée indirectement par l'intermédiaire du pouvoir de négociation du client. Plus exactement, il est supposé que l'existence de mission de conseil augmente le pouvoir de négociation.

L'hypothèse retenue de manière théorique était la suivante :

Hypothèse d'origine :



Le test a été réalisé sur le logiciel « Rweb » mis en ligne sur le service du Claree (comme tous les tests décrits dans cette thèse).

Synthétiquement, les résultats peuvent être présentés de la manière suivante :

		Df	Sum Sq	Mean Sq	F value	Pr (>F)	
Variables							
Existence de mission de conseil		1	166,35	166,35	62,1826	1,16E-14	***
Intéractions	Conseil:Pouvoir	1	0,93	0,93	0,3471	0,5559	
	Conseil:Situation	1	0,09	0,09	0,0329	0,8562	
	Conseil:Pouvoir:Situation	1	3,43	3,43	1,2837	0,2576	
	Residual	720	1926,15	2,68	Moyenne		

Seuil de signification: 0 : *** 0,001 : ** 0,01 : * 0,05 : ` 0,1 : ' 1 : -

Tableau n°10 : Résultat Rweb sur l'existence des missions de conseil

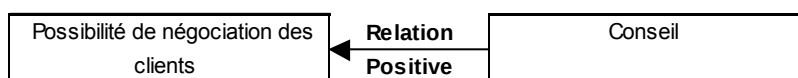
L'analyse de la variance (ou ANOVA) induit avec une forte probabilité (à plus de 99,99 %) de la présence de relation entre l'existence de mission de conseil et la possibilité de négociation des clients.

Au contraire, le résultat des tests infirme l'existence d'effets d'interaction entre les autres variables (pouvoir financier et situation financière) et le conseil sur la possibilité de négociation des clients. Autrement dit, peu importe le niveau des autres variables, l'effet du conseil sur la possibilité de négociation reste identique.

Le sens de la relation est déterminé ensuite. La moyenne des scores des scénarii présentant des missions de conseil est de 4,14 (59,2 %) contre 3,21 (45,8 %) pour les scénarii pour lesquels la situation ne présentait aucune mission de conseil. La relation entre ces deux variables est donc positive.

L'hypothèse testée est validé par l'expérimentation et peut être synthétisée comme suit :

Hypothèse retenue :



Ce résultat corrobore l'analyse de la doctrine dominante défendue notamment par Schulte (1966)³⁶⁴, Titard (1971)³⁶⁵ et Hartley et Ross (1972)³⁶⁶, au détriment de la thèse opposée soutenue principalement par Goldman et Barlev (1974)³⁶⁷ et Shockley (1981)³⁶⁸.

L'expérimentation conforte l'analyse d'un renforcement du pouvoir de négociation du client en cas de présence de missions de conseil. L'argument tiré d'un accroissement de la vulnérabilité de l'auditeur au risque de non renouvellement de son mandat et à l'existence d'une rémunération supplémentaire semble donc primer sur les arguments opposés fondés sur la minimisation supposée du risque d'interchangeabilité et à une amélioration du caractère non routinier de la mission de l'auditeur.

L'existence de mission de conseil auprès de l'entité auditée dégrade la situation de l'auditeur en renforçant le caractère commercial de la relation et en l'impliquant dans la gestion. On peut noter ici que l'existence de mission de conseil engendre des risques forts de « self interest » et « d'advocacy » (c'est à dire que l'auditeur

³⁶⁴ **A.A. SCHULTE**, 1966, opus cité p. 149.

³⁶⁵ **P.L. TITARD**, 1971, opus cité p. 149.

³⁶⁶ **R.H. HARTLEY** et **J.T. ROSS**, 1972, opus cité p. 242.

³⁶⁷ **A. GOLDMAN** et **B. BARLEV**, 1974, opus cité p. 216.

³⁶⁸ **R.A. SHOCKLEY**, 1981, opus cité p. 211.

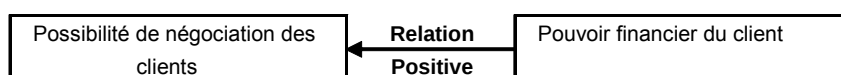
impliqué dans l'opération sera amené à juger ce qu'il a mis en place et qu'il aura tendance à se comporter en « avocat » des décisions prises).

1.2 - Le pouvoir financier du client et son effet sur le pouvoir de négociation

L'hypothèse d'une relation négative du pouvoir financier du client sur l'indépendance a été testée indirectement par l'intermédiaire du pouvoir de négociation du client. Plus exactement, il est supposé que le pouvoir financier augmente le pouvoir de négociation.

L'hypothèse retenue de manière théorique était la suivante :

Hypothèse d'origine :



Synthétiquement, les résultats peuvent être présentés de la manière suivante :

		Df	Sum Sq	Mean Sq	F value	Pr (>F)	
Variables	Pouvoir financier	1	265,93	265,93	99,4067	<2,2E-16	***
Intéractions	Conseil:Pouvoir	1	0,93	0,93	0,3471	0,5559	
	Pouvoir:Situation	1	1,08	1,08	0,4026	0,526	
	Conseil:Pouvoir:Situation	1	3,43	3,43	1,2837	0,2576	
	Residual	720	1926,15	2,68	← Moyenne		

Seuil de signification:

0 : *** 0,001 : ** 0,01 : * 0,05 : ` 0,1 : ' 1 : -

Tableau n°11 : Résultat Rweb sur le pouvoir financier

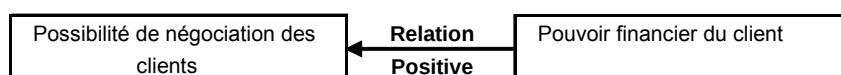
L'analyse de la variance (ou ANOVA) induit une forte probabilité (à plus de 99,99 %) de relation entre le pouvoir financier et la possibilité de négociation des clients.

Au contraire, le résultat des tests infirme l'existence d'effets d'interaction entre les autres variables (existence de mission de conseil et situation financière) et le pouvoir financier sur la possibilité de négociation des clients. Autrement dit, peu importe le niveau des autres variables, l'effet du pouvoir financier sur la possibilité de négociation reste identique.

Le sens de la relation est déterminé ensuite. La moyenne des scores des scénarii présentant un fort pouvoir financier du client est de 4,28 (61,1 %) contre 3,07 (43,8 %) pour les scénarii pour lesquels la situation est inverse. La relation entre ces deux variables est donc positive.

L'hypothèse proposée est vérifiée et peut être synthétisée comme suit :

Hypothèse retenue :



Ce résultat corrobore l'analyse unanime de la doctrine représentée notamment par Mautz et Sharaf (1961)³⁶⁹, Magee et Tseng (1990)³⁷⁰ et Gul (1991)³⁷¹.

Le montant des honoraires et la proportion de ceux-ci par rapport au chiffre d'affaires sont les éléments centraux du poids financier que représente l'audité pour l'auditeur. Leurs influences sont confirmées dans leurs impacts positifs sur le pouvoir de négociation des clients vis à vis de l'audité.

Toutefois, il est impossible dans cette étude (en raison de l'analyse par palier) de pouvoir confirmer l'analyse de Fortin et Martel (1992)³⁷² qui supposait que la maturité du marché (intensité de la concurrence) avait un impact aggravant sur l'effet négatif du poids financier du client vis à vis de l'indépendance des auditeurs financiers.

L'expérimentation ne montre pas la nécessité d'une pression forte du marché de l'audit pour que le poids financier du client soit défavorable à l'indépendance de l'auditeur même si, là encore, l'étude par paliers ne permet pas d'établir des conclusions directes.

L'affirmation d'un effet de synergie entre le poids financier et l'existence de mission de conseil (Magee et Tseng, 1990)³⁷³ augmentant le risque de perte d'indépendance de l'auditeur, ne peut pas être vérifiée expérimentalement. Toutefois, un tel effet

³⁶⁹ R.K. MAUTZ et H.A. SHARAF, 1961, opus cité p. 89.

³⁷⁰ R.P. MAGEE et M. TSENG, 1990, opus cité p. 209.

³⁷¹ F.A. GUL, 1991, opus cité p. 207.

³⁷² J. FORTIN et L. MARTEL, 1992, opus cité p. 224.

³⁷³ R.P. MAGEE et M. TSENG, 1990, opus cité p. 209.

semble probable par une approche (visuelle) totalement empirique des données. Ainsi, les résultats des quatre situations du questionnaire un, où le poids financier du client est fort, sont classés suivant l'existence (scénario 1 et 2) ou non (scénario 7 et 8) de mission de conseil dans le graphique ci-dessous :

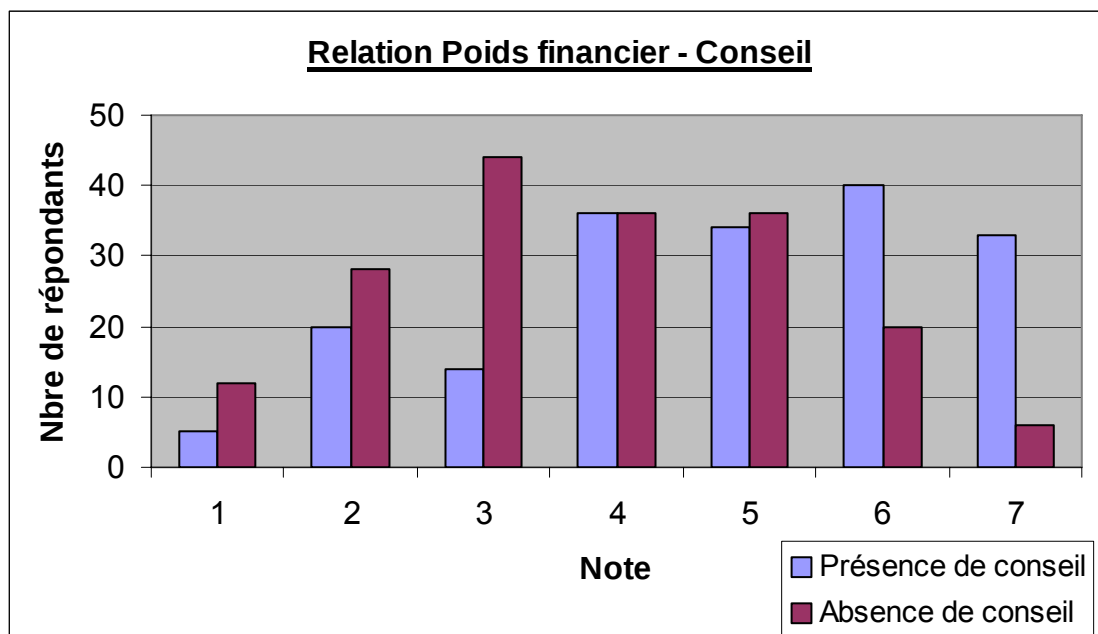


Schéma n°31 : Comparaison des réponses entre poids financier et conseil

La moyenne des scores des situations intégrant à la fois un poids financier fort et l'existence de mission de conseil est de 4,79 contre 3,77 pour les scénarii comprenant à la fois un poids financier fort et l'absence de mission de conseil.

Ainsi, l'expérience sous-tend donc (sans toutefois pouvoir le prouver par une méthode statistique validante) un effet de synergie entre l'importance du poids financier de l'audité sur l'auditeur et l'existence de mission de conseil dont l'impact est positif sur le pouvoir de négociation des clients.

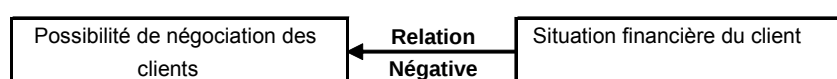
Le poids financier de l'audité vis à vis de l'auditeur est un élément positif, aussi bien théoriquement qu'expérimentalement, du pouvoir de négociation des clients en raison des pressions économiques engendrées par cette situation.

1.3 - La situation financière du client et son effet sur le pouvoir de négociation

L'hypothèse d'une relation positive de la situation financière du client sur l'indépendance a été testée indirectement par l'intermédiaire du pouvoir de négociation du client. Plus exactement, il est supposé que la situation financière du client diminue le pouvoir de négociation.

L'hypothèse retenue de manière théorique était la suivante :

Hypothèse d'origine :



Synthétiquement, les résultats peuvent être présentés de la manière suivante :

		Df	Sum Sq	Mean Sq	F value	Pr (>F)
Variables	Situation financière	1	1,59	1,59	0,5936	0,4413
Intéractions	Conseil:Situation	1	0,09	0,09	0,0329	0,8562
	Pouvoir:Situation	1	1,08	1,08	0,4026	0,526
	Conseil:Pouvoir:Situation	1	3,43	3,43	1,2837	0,2576
	Residual	720	1926,15	2,68	← Moyenne	

Seuil de signification:

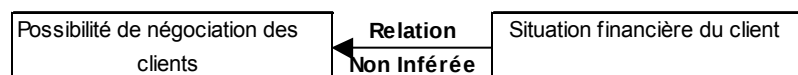
0 : *** 0,001 : ** 0,01 : * 0,05 : ` 0,1 : ' 1 : -

Tableau n°12 : Résultat Rweb sur la situation financière

L'analyse de la variance (ou ANOVA) infirme la relation entre la situation financière et la possibilité de négociation des clients. De même, le résultat des tests infirme l'existence d'effets d'interaction entre les autres variables (pouvoir financier et existence de mission de conseil) et la situation financière sur la possibilité de négociation des clients. Autrement dit, peu importe le niveau des autres variables, l'effet du pouvoir financier sur la possibilité de négociation reste identique.

L'hypothèse induite par l'expérimentation n'est pas celle retenue dans l'hypothèse. Ce résultat peut être synthétisée de la manière suivante :

Hypothèse non retenue :



La situation financière du client était considérée comme un facteur déterminant et négatif de la possibilité de négociation des clients.

La mauvaise santé financière de firme semblait, lors de l'analyse théorique, permettre à l'auditeur financier de s'extraire des risques d'intimidation résultant de pressions réelles ou supposées mais aussi d'éviter des situations où une auto révision est plus probable. Or, l'analyse ne montre pas de relation entre la situation financière du client et le pouvoir de négociation des clients.

L'idée de Knapp (1985)³⁷⁴, selon laquelle les auditeurs sont plus accommodants envers les entreprises en bonne santé financière en raison du risque limité de voir sa responsabilité engagée, est infirmée par l'expérimentation. Ainsi, si le risque de mise en cause de responsabilité est plus fort en cas de mauvaise situation financière du client, on ne peut en conclure à une perte d'indépendance corrélative. De même, si les auditeurs prennent des précautions supplémentaires avec les clients en mauvaise santé financière, il ne semble pas que cela induise une variation significative dans le pouvoir de négociation des clients.

Au vu de l'exploitation du test, aucune relation n'a pu être établie entre la situation financière du client et son pouvoir de négociation.

En résumé, l'analyse du pouvoir de négociation des clients, déduite par l'expérimentation, peut être schématisée de la manière suivante :

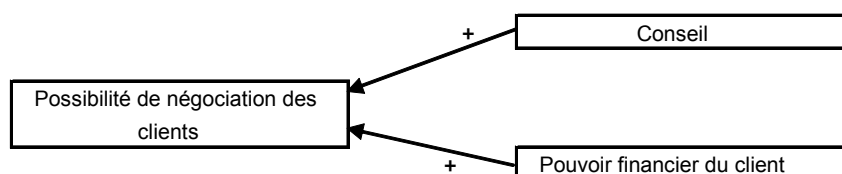


Schéma n°32 : Modèle inféré au questionnaire 1

³⁷⁴ M.C. KNAPP, 1985, opus cité p. 223.

Après avoir étudié la sous variable « possibilité de négociation des clients », nous traitons les questionnaires 2.1. et 2.2. traitant de l'indépendance et intégrant comme variable la possibilité de négociation des clients. Il s'agit là de critères ayant un impact direct sur la variable dépendante étudiée.

2 - L'impact des variables explicatives : possibilité de négociation des clients, intensité concurrentielle et réputation sur l'indépendance comportementale des auditeurs financiers

La suite du modèle théorique à valider concernant l'indépendance des auditeurs financiers était visée au questionnaire numéro 2.1. et 2.2. présentée ci-dessus

Les autres variables explicatives (possibilité de négociation des clients, intensité concurrentielle et réputation) sont supposées être relation positive ou négative avec l'indépendance comportementale des auditeurs financiers suivant le schéma décrit ci-dessous :

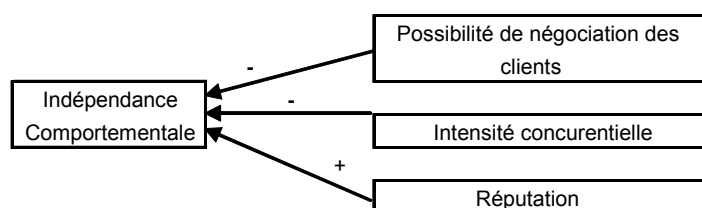


Schéma n°33 : Modèle testé aux questionnaires 2.1. et 2.2.

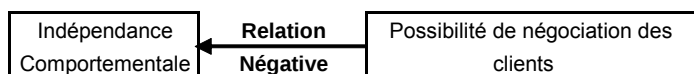
L'expérimentation a permis de tester individuellement l'influence de ces divers facteurs ainsi que leurs diverses interactions possibles.

2.1 - La possibilité de négociation des clients et son effet sur l'indépendance comportementale des auditeurs

La variable du pouvoir de négociation de l'entité auditée dépend, elle-même, de l'analyse qui a été faite dans le premier questionnaire.

La possibilité de négociation des clients a été considérée comme un facteur déterminant et défavorable pour l'indépendance comportementale des auditeurs financiers. L'hypothèse peut être schématisée de la manière suivant :

Hypothèse d'origine :



Un double traitement statistique a été réalisé pour prendre en compte la différence de rattachement proposé à l'auditeur.

Synthétiquement, les résultats peuvent être présentés de la manière suivante :

- En cas de rattachement à la direction générale (Questionnaire 2.1.)

		Df	Sum Sq	Mean Sq	F value	Pr (>F)	
Variables	Pouvoir de négociation	1	98,66	98,66	42,5056	1,33E-10	***
Intéractions	Négociation : Concurrence	1	0,05	0,05	0,0213	0,884	
	Négociation : Notoriété	1	2,66	2,66	1,1457	0,2848	
	Négociation : Concurrence : Notoriété	1	0,01	0,01	0,0024	0,9612	
	Residual	720	1671,19	2,32	← Mbyenne		

Seuil de signification: 0 : *** 0,001 : ** 0,01 : * 0,05 : ` 0,1 : ' 1 : -

Tableau n°13 : Résultat Rweb sur le pouvoir de négociation (rattachement à la direction générale)

- En cas de rattachement au comité d'audit (Questionnaire 2.2.)

		Df	Sum Sq	Mean Sq	F value	Pr (>F)	
Variables	Pouvoir de négociation	1	90,02	90,02	38,8098	7,94E-10	***
Intéractions	Négociation : Concurrence	1	2,66	2,66	1,1465	0,2846	
	Négociation : Notoriété	1	1,08	1,08	0,4643	0,4959	
	Négociation : Concurrence : Notoriété	1	0,02	0,02	0,0095	0,9225	
	Residual	720	1670,09	2,32	← Mbyenne		

Seuil de signification: 0 : *** 0,001 : ** 0,01 : * 0,05 : ` 0,1 : ' 1 : -

Tableau n°14 : Résultat Rweb sur le pouvoir de négociation (rattachement au comité d'audit)

L'analyse de la variance (ou ANOVA) induit une forte probabilité (à plus de 99,99 %) de relation entre la possibilité de négociation des clients et l'indépendance comportementale des auditeurs financiers.

Au contraire, le résultat des tests infirme l'existence d'effets d'interaction entre les autres variables (concurrence et notoriété) et la possibilité de négociation des clients sur l'indépendance comportementale des auditeurs financiers. Autrement dit, peu importe le niveau des autres variables, l'effet de la possibilité de négociation des clients sur l'indépendance comportementale des auditeurs financiers reste identique.

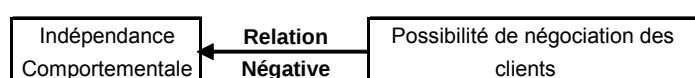
Dans l'hypothèse d'un rattachement à la direction générale, la moyenne des scénarii présentant une forte possibilité de négociation des clients est de 3,65 (52,2 %) contre 2,92 (41,8 %) pour les scénarii pour lesquels la situation est inverse.

Dans l'hypothèse d'un rattachement au comité d'audit, la moyenne des scénarii présentant une forte possibilité de négociation des clients est de 3,48 (49,7 %) contre 2,78 (39,7 %) pour les scénarii pour lesquels la situation est inverse.

Peu importe le rattachement, la relation entre ces deux variables est négative puisque le risque associé est moins élevé.

L'hypothèse retenue est vérifiée et peut être synthétisée comme suit :

Hypothèse retenue :



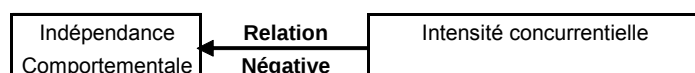
La possibilité de négociation des clients est un facteur qui synthétise les sous facteurs décrits précédemment : l'existence de missions de conseil et le poids financier.

Les résultats de l'expérimentation confirment l'existence d'une liaison négative entre la possibilité de négociation des clients et l'indépendance comportementale des auditeurs financiers.

2.2 - L'intensité concurrentielle et son impact sur l'indépendance comportementale des auditeurs

L'intensité concurrentielle est considérée comme un facteur déterminant et négatif de l'indépendance comportementale des auditeurs financiers. L'hypothèse peut être schématisée de la manière suivant :

Hypothèse d'origine :



Un double traitement statistique de type ANOVA réalisé sur le logiciel « Rweb » a été effectué pour prendre en compte la différence de rattachement proposé à l'auditeur. Synthétiquement, ceux-ci peuvent être présentés de la manière suivante :

- En cas de rattachement à la direction générale (Questionnaire 2.1.)

		Df	Sum Sq	Mean Sq	F value	Pr (>F)	
Variables	Concurrence	1	184,01	184,01	79,2754	<2,2E-16	***
Interactions	Négociation : Concurrence	1	0,05	0,05	0,0213	0,884	
	Concurrence : Notoriété	1	1,98	1,98	0,8546	0,3556	
	Négociation : Concurrence : Notoriété	1	0,01	0,01	0,0024	0,9612	
	Residual	720	1671,19	2,32	← Moyenne		
<u>Seuil de signification:</u>		0 : ***	0,001 : **	0,01 : *	0,05 : `	0,1 : ' 1 : -	

Tableau n°15 : Résultat Rweb sur la concurrence (rattachement à la direction générale)

- En cas de rattachement au comité d'audit (Questionnaire 2.2.)

		Df	Sum Sq	Mean Sq	F value	Pr (>F)	
Variables	Concurrence	1	64,09	64,09	27,6293	1,94E-07	***
Interactions	Négociation : Concurrence	1	2,66	2,66	1,1465	0,2846	
	Concurrence : Notoriété	1	0,79	0,79	0,3411	0,5594	
	Négociation : Concurrence : Notoriété	1	0,02	0,02	0,0095	0,9225	
	Residual	720	1670,09	2,32	← Moyenne		
<u>Seuil de signification:</u>		0 : ***	0,001 : **	0,01 : *	0,05 : `	0,1 : ' 1 : -	

Tableau n°16 : Résultat Rweb sur la concurrence (rattachement au comité d'audit)

L'analyse de la variance (ou ANOVA) prouve avec une forte probabilité (à plus de 99,99 %) l'existence de relation entre l'intensité concurrentielle et l'indépendance comportementale des auditeurs financiers.

Au contraire, le résultat des tests infirme l'existence d'effets d'interaction entre les autres variables (possibilité de négociation et notoriété) et la concurrence au sein du secteur de l'audit sur l'indépendance comportementale des auditeurs financiers. Autrement dit, peu importe le niveau des autres variables, l'effet de la concurrence sur l'indépendance comportementale des auditeurs financiers reste identique.

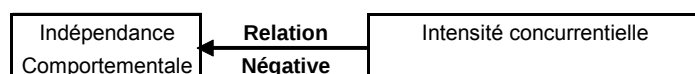
Dans l'hypothèse d'un rattachement à la direction générale, la moyenne des scénarii dans laquelle la concurrence est supposée forte est de 3,80 (54,2 %) contre 2,78 (32,7 %) pour les scénarii pour lesquels la situation est inverse.

Dans l'hypothèse d'un rattachement au comité d'audit, la moyenne des scénarii dans laquelle la concurrence est supposée forte est de 3,43 (48,9 %) contre 2,83 (40,5 %) pour les scénarii pour lesquels la situation est inverse.

Ainsi, peu importe le rattachement, la relation entre ces deux variables est négative puisque le risque associé est moins élevé.

L'hypothèse testée est vérifiée et peut être synthétisée comme suit :

Hypothèse retenue :



L'impact de la forte concurrence du marché de l'audit sur l'indépendance est un débat complexe sur lequel aucun consensus doctrinal ne se dégage sur son effet soit négatif (recherche d'un auditeur plus conciliant), soit positif (éviter les quasi rentes) ou neutre.

Toutefois, les résultats enregistrés corroborent l'analyse d'une indépendance menacée par un marché de l'audit hautement concurrentiel notamment en raison d'une recherche d'un auditeur plus conciliant. De même, l'argument de Farmer,

Rittenberg et Trompeter (1987)³⁷⁵ concernant l'accroissement des anticipations des récompenses commerciales dans un milieu très concurrentiel semble vérifié expérimentalement. Ainsi, une intensité concurrentielle forte est favorable aux auditeurs accommodants et propices aux compromis.

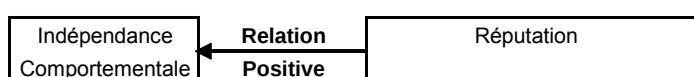
L'hypothèse Fortin et Martel (qui supposait que la maturité du marché avait un impact défavorable sur l'effet déjà négatif du poids financier du client vis à vis de l'indépendance des auditeurs financiers), si elle ne peut être vérifiée par cette expérimentation se situe bien au creuset de deux facteurs défavorables pour l'indépendance de l'auditeur.

Au vu de l'exploitation du test, une relation négative existe entre l'intensité concurrentielle et l'indépendance comportementale de l'auditeur vis à vis de son client.

2.3 - La réputation et son effet sur l'indépendance comportementale des auditeurs

La réputation est considérée comme un facteur déterminant et favorable de l'indépendance comportementale des auditeurs financiers. L'hypothèse peut être schématisée de la manière suivante :

Hypothèse d'origine :



Un double traitement statistique a été réalisé pour prendre en compte la différence de rattachement proposé à l'auditeur.

Synthétiquement, ceux-ci peuvent être présentés de la manière suivante :

³⁷⁵ T. FARMER, L.E. RITTENBERG et G.M. TROMPETER, 1987,opus cité p. 212.

- En cas de rattachement à la direction générale (Questionnaire 2.1.)

		Df	Sum Sq	Mean Sq	F value	Pr (>F)	
Variables	Notoriété	1	133,71	133,71	57,6083	9,93E-14	***
Intéractions	Négociation : Notoriété	1	2,66	2,66	1,1457	0,2848	
	Concurrence : Notoriété	1	1,98	1,98	0,8546	0,3556	
	Négociation : Concurrence : Notoriété	1	0,01	0,01	0,0024	0,9612	
	Residual	720	1671,19	2,32	← Mbyenne		

Seuil de signification: 0 : *** 0,001 : ** 0,01 : * 0,05 : ` 0,1 : ' 1 : -

Tableau n°17 : Résultat Rweb sur la notoriété (rattachement à la direction générale)

- En cas de rattachement au comité d'audit (Questionnaire 2.2.)

		Df	Sum Sq	Mean Sq	F value	Pr (>F)	
Variables	Notoriété	1	101,63	101,63	43,8127	7,06E-11	***
Intéractions	Négociation : Notoriété	1	1,08	1,08	0,4643	0,4959	
	Concurrence : Notoriété	1	0,79	0,79	0,3411	0,5594	
	Négociation : Concurrence : Notoriété	1	0,02	0,02	0,0095	0,9225	
	Residual	720	1670,09	2,32	← Mbyenne		

Seuil de signification: 0 : *** 0,001 : ** 0,01 : * 0,05 : ` 0,1 : ' 1 : -

Tableau n°18 : Résultat Rweb sur la notoriété (rattachement au comité d'audit)

L'analyse de la variance (ou ANOVA) indique avec une forte probabilité (à plus de 99,99 %) la présence d'une relation entre la notoriété des auditeurs financiers et l'indépendance comportementale de ceux-ci.

Au contraire, le résultat des tests infirme l'existence d'effets d'interaction entre les autres variables (possibilité de négociation et concurrence) et la notoriété de l'auditeur de l'audit sur l'indépendance comportementale de celui-ci. Autrement dit, peu importe le niveau des autres variables, l'effet de la notoriété sur l'indépendance comportementale des auditeurs financiers reste identique.

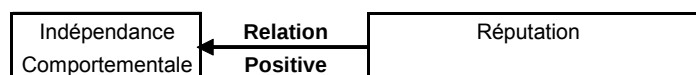
Dans l'hypothèse d'un rattachement à la direction générale, la moyenne des scénarii mettant en scène un auditeur de bonne réputation est de 2,86 (40,8 %) contre 3,72 (53,1 %) pour les scénarii pour lesquels la situation est inverse.

Dans l'hypothèse d'un rattachement au comité d'audit, la moyenne des scénarii dans laquelle la concurrence est supposée forte est de 2,75 (39,2 %) contre 3,51 (50,2 %) pour les scénarii pour lesquels la situation est inverse.

La relation entre ces deux variables est donc positive quelque soit le rattachement de l'auditeur.

L'hypothèse proposée est vérifiée et peut être synthétisée comme suit :

Hypothèse retenue :



L'expérimentation confirme que la réputation est un moyen important dans l'audit de permettre de différencier les produits et constitue ainsi une barrière à l'entrée efficace.

La réputation s'analyse donc comme un véritable actif incorporel de la firme, une sur valeur associée au nom de l'auditeur. Sa gestion est donc un élément important de l'indépendance des auditeurs financiers. La réputation est une variable stratégique pour l'auditeur et l'indépendance comportementale va dépendre de ce choix.

Cette expérimentation confirme que la réputation est, en effet, le mode le plus spontané pour une économie de marché de s'autoréguler. Le marché de « l'audit » n'échappe donc pas à cette règle conforme aux positions de Wilson (1983)³⁷⁶ et de Watts et Zimmerman (1983)³⁷⁷. L'auditeur réalise donc un arbitrage entre les gains résultant d'une relation cordiale avec son client et les risques de perte de crédibilité vis à vis des « stakeholders ».

L'étude de Simunic et Stein (1987)³⁷⁸ (qui ont ainsi plaidé pour que les cabinets choisissent délibérément leurs niveaux de crédibilité et sachant que ce choix a un coût important rendant très difficile les changements de niveaux) semble confirmée.

³⁷⁶ R. WILSON, 1983, opus cité p. 203.

³⁷⁷ R.L. WATTS et J.L. ZIMMERMAN, 1983, opus cité p. 203.

³⁷⁸ D. SIMUNIC et M. STEIN, 1987, opus cité p. 204.

Ainsi chaque auditeur pré sélectionnerait un niveau voulu d'indépendance pour s'assurer d'un équilibre entre une relation privilégiée avec la direction et la perte de crédibilité vis à vis des tiers en vue de s'assurer d'un optimum.

La notoriété est un actif incorporel d'une extrême importance et fort coûteux à reconstituer. L'auditeur financier cherchera au maximum à conserver son niveau de notoriété préservant ainsi son indépendance. L'expérimentation conforte cette analyse en indiquant clairement une relation positive entre la réputation et l'indépendance comportementale. Cependant l'expérimentation n'apporte aucune précision sur l'existence d'une différenciation entre les auditeurs pratiquant la profession depuis un délai assez important et ceux qui sont en train de constituer leur notoriété.

L'analyse de la notion d'indépendance comportementale de l'auditeur financier engendrée par l'expérimentation peut être schématisée de la manière suivante :

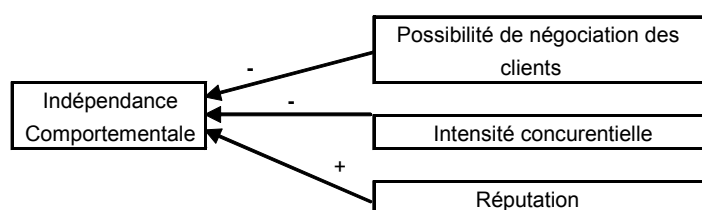


Schéma n°34 : Modèle inféré aux questionnaires 2

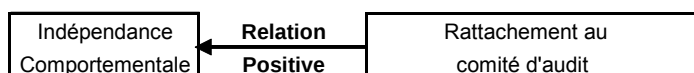
Après avoir étudié trois variables de l'indépendance comportementale (possibilité de négociation des clients, l'intensité concurrentielle et la réputation), nous analyserons l'impact d'une quatrième variable explicative sur l'indépendance comportementale des auditeurs financiers : le rattachement.

3 - L'impact du rattachement sur l'indépendance comportementale des auditeurs financiers

Le modèle théorique à valider concernant le rattachement de l'auditeur a été analysé à partir de la combinaison (agrégation) des questionnaires n° 2.1. et 2.2.

Le rattachement au comité d'audit est considéré comme un facteur déterminant et positif de l'indépendance comportementale des auditeurs financiers. L'hypothèse peut être schématisée de la manière suivant :

Hypothèse d'origine :



Au cours des analyses réalisées séparément sur les questionnaires n°2 et n°3, les différentes variables explicatives retenues (possibilité de négociation, intensité concurrentielle et réputation) ont été validées quelque soit le type de rattachement.

Il convient de déterminer à présent, en combinant les résultats des deux questionnaires la relation existante entre le rattachement et l'indépendance comportementale des auditeurs financiers. Cette analyse revient à étudier la variance avec quatre facteurs déterminants (ANOVA à quatre variables).

Le test a été réalisé sur le logiciel « Rweb » mis en ligne sur le service du Claree.

Synthétiquement, les résultats peuvent être présentés de la manière suivante :

		Df	Sum Sq	Mean Sq	F value	Pr (>F)
Variables	Rattachement	1	9,9	9,9	4,2624	3,91E-02 *
Intéractions	Négociation : Rattachement	1	0,1	0,1	0,0426	0,836465
	Concurrence : Rattachement	1	1,1	1,1	0,4736	0,491448
	Notoriété : Rattachement	1	15,5	15,5	6,66	9,96E-03 **
	Négociation : Concurrence : Rattachement	1	0,2	0,2	0,0758	0,783146
	Négociation : Notoriété : Rattachement	1	1,7	1,7	0,74	0,389806
	Concurrence : Notoriété : Rattachement	1	0,1	0,1	0,058	0,809695
	Négociation : Concurrence : Notoriété : rattachement	1	0,002747	0,002747	0,0012	0,972556
	Residual	1440	3341,3	2,3		

Seuil de signification:

0 : *** 0,001 : ** 0,01 : * 0,05 : ` 0,1 : ' 1 : -

Tableau n°19 : Résultat Rweb sur le rattachement

L'analyse de la variance (ou ANOVA) indique avec une probabilité importante (à plus de 96 %) l'existence de relation entre le rattachement et l'indépendance comportementale des auditeurs financiers.

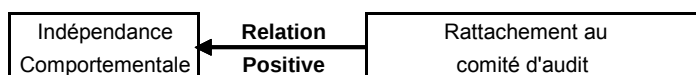
Le sens de la relation est déterminé ensuite. La moyenne des scénarii présentant un rattachement au comité d'audit est de 3,13 (44,7 %) contre 3,29 (47,0 %) pour le rattachement à la direction générale ce qui suppose que le rattachement à un comité d'audit est une solution permettant d'accroître l'indépendance comportementale des auditeurs financiers par rapport au rattachement à la direction générale.

Toutefois, les problèmes d'indépendance des comités d'audit, eux-mêmes, demeurent entiers. De plus, le nombre d'entités qui disposent réellement d'un comité d'audit est relativement faible. En effet, il est apparu, au cours des analyses réalisées et notamment grâce aux annotations des professionnels, que beaucoup d'entre eux n'avaient qu'une connaissance théorique de ce type de comité. Il est cependant à indiquer qu'aucun répondant n'a attribué les mêmes notes pour des rattachements différents.

L'expérimentation n'apporte aucun élément sur la conjugaison du critère du rattachement de l'auditeur avec les autres variables suivantes : rotation fréquente des associés en charge de l'audit et obligation pour les comités d'audit d'expliquer les cas où les revenus tirés d'autres missions que d'audit sont supérieurs aux honoraires d'audit.

L'hypothèse est donc vérifiée et peut être synthétisée comme suit :

Hypothèse retenue :



De plus, le résultat des tests montre avec une forte probabilité (à plus de 99 %) la présence d'un effet d'interaction entre le rattachement et la notoriété. Autrement dit, l'effet de la variable rattachement sur l'indépendance des auditeurs est significativement lié à sa notoriété.

Les autres variables (concurrence et possibilité de négociation) et le rattachement des auditeurs ne présentent pas d'effets d'interaction. Autrement dit, peu importe le niveau des autres variables, l'effet du rattachement sur l'indépendance comportementale des auditeurs financiers reste identique.

L'effet de la notoriété sur le rattachement est perceptible à travers les graphiques suivants :

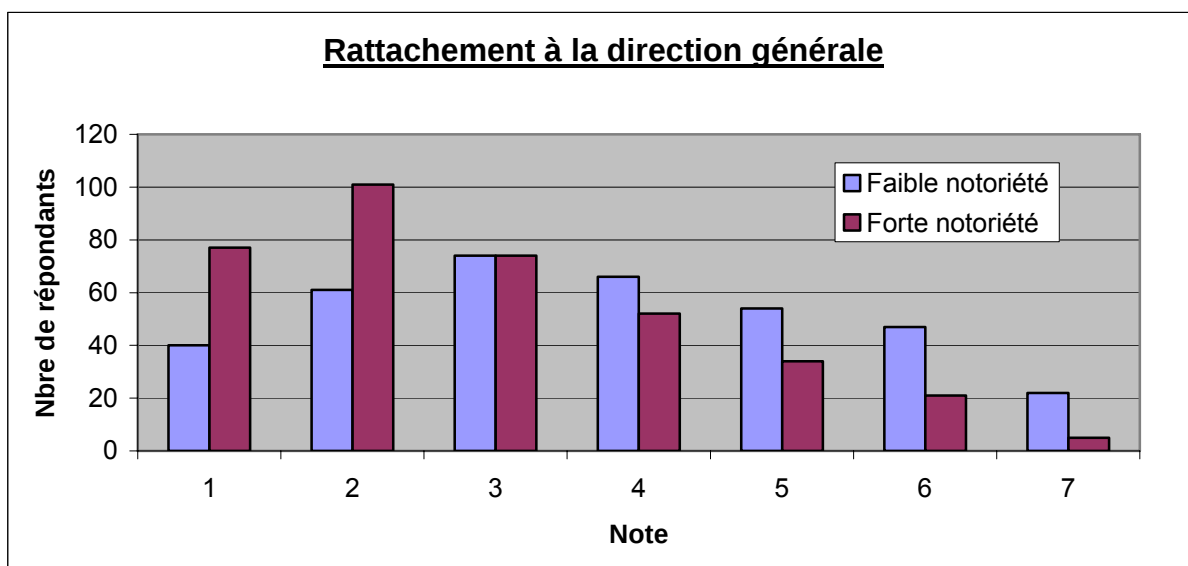


Schéma n°35 : Comparaison des réponses entre rattachement à la direction générale et notoriété

La moyenne des scénarii présentant un rattachement à la direction générale et une faible notoriété est de 3,72 (53,1 %) contre 2,86 (40,8 %) pour ceux combinant un rattachement à la direction générale et une forte notoriété.

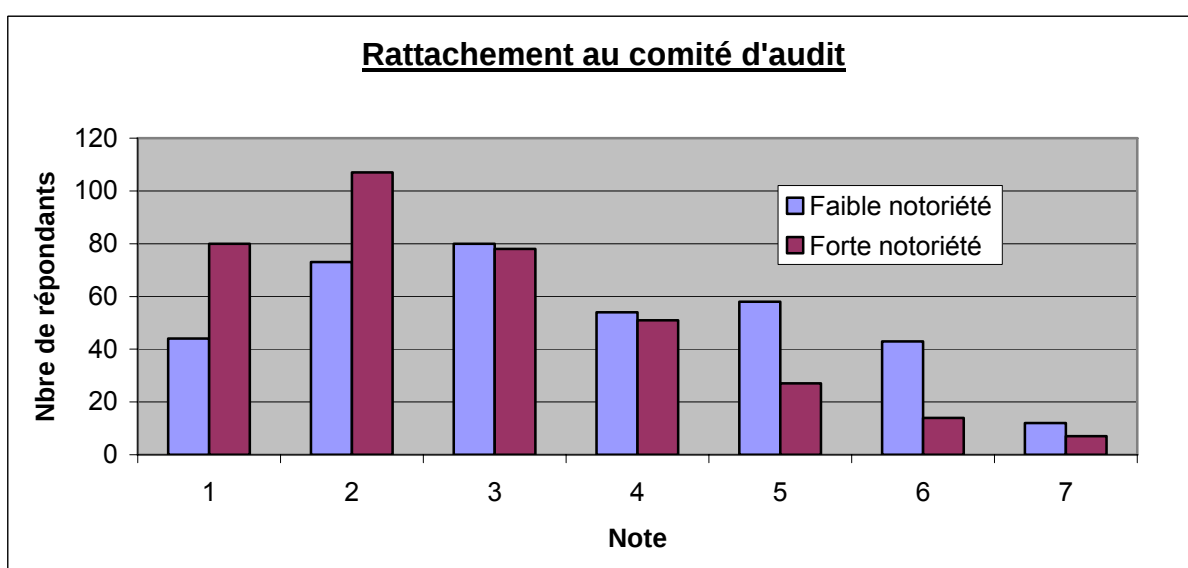


Schéma n°36 : Comparaison des réponses entre rattachement au comité d'audit et notoriété

La moyenne des scores des scénarii associant un rattachement au comité d'audit et une faible notoriété est de 3,51 (50,1 %) contre 2,75 (39,2 %) pour ceux combinant un rattachement au comité d'audit et une forte notoriété.

Il apparaît donc que l'association de la notoriété et du rattachement au comité d'audit a un effet positif sur l'indépendance comportementale des auditeurs financiers. Autrement dit, l'impact de la notion de notoriété prend un sens accru en cas de rattachement de l'auditeur à un comité d'audit.

Toutefois, il convient cependant de signaler, à nouveau, que si les répondants ont tous répondu à cette grille, un nombre important de ceux-ci (sept) ont tenu à signaler qu'il n'avait aucune expérience de ce type de rattachement.

Les différentes expérimentations réalisées ci-dessus permettent également de dégager des analyses complémentaires notamment en raison de la liberté de commentaires laissée dans le questionnaire.

4 - Les analyses annexes

Les résultats obtenus permettent de réaliser des analyses complémentaires sur l'indépendance comportementale des auditeurs financiers.

Toutes les hypothèses proposées sont vérifiées, sauf la situation financière du client. Le modèle proposé (concernant les aspects externes de l'indépendance comportementale) est composé de quatre variables : le rattachement, la réputation, l'intensité concurrentielle et la possibilité de négociation des clients elle-même composée de deux variables explicatives (le poids du client vis à vis de l'auditeur et l'existence de mission de conseil).

Des enseignements sont aussi à tirer des annotations portées sur les questionnaires rendus. Ainsi, il convient de signaler qu'un répondant a exprimé l'opinion suivante : « l'indépendance est une éthique, un état d'esprit et ne doit donc pas être liée à la

situation concurrentielle ». L'idée d'une indépendance, simple état d'esprit, existe donc toujours même sous une forme minoritaire au sein de la population.

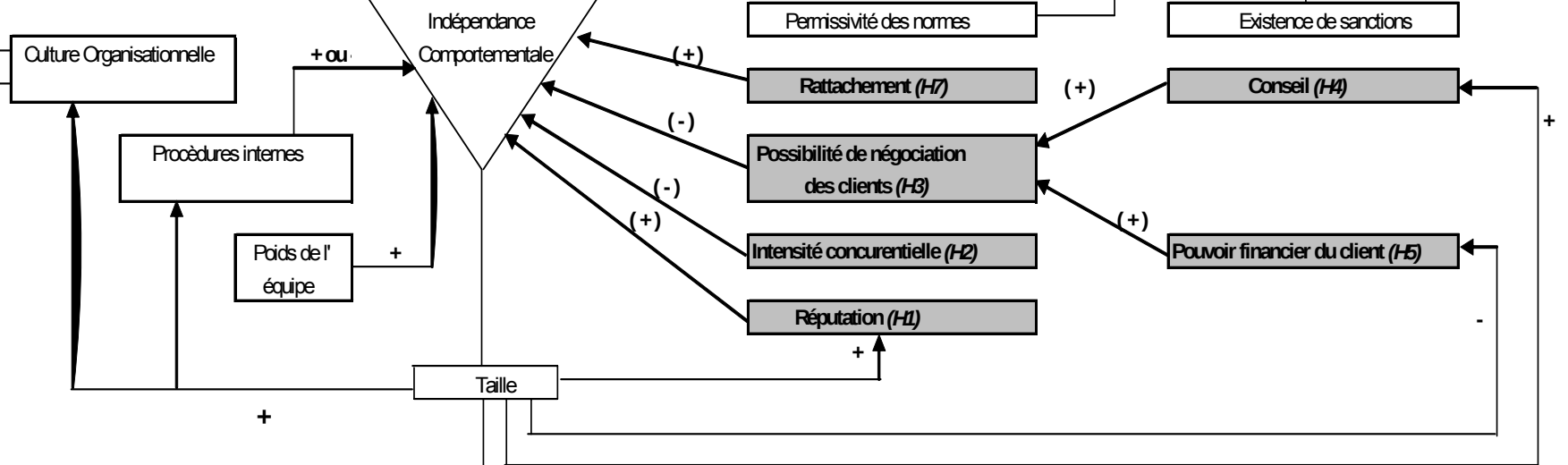
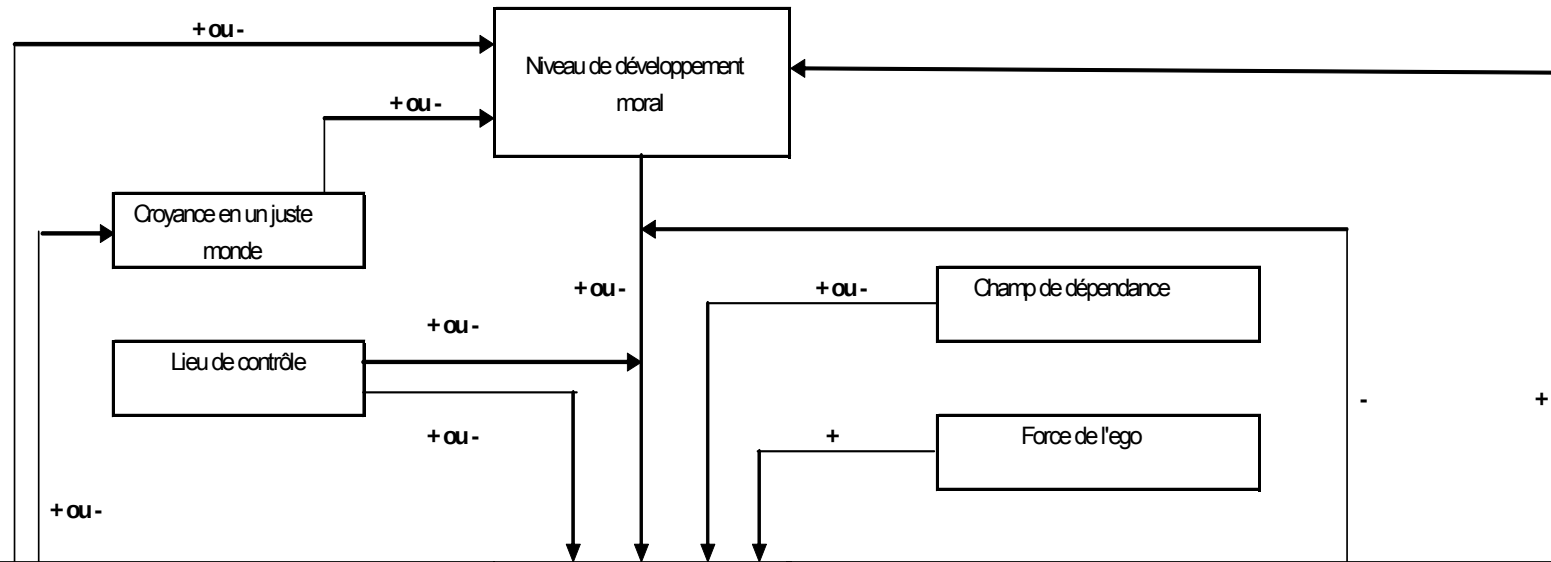
Dans le même esprit, il est intéressant de noter que trois répondants ont inscrit une note équivalente lors de chaque question (dont le répondant précité) traduisant la position d'une indépendance comme un état d'esprit totalement déconnecté des circonstances. Un répondant a, quant à lui, attribué à toutes les situations de la troisième question (portant sur le rattachement de l'auditeur financier) la même note, manifestant soit un effet de lassitude concernant le questionnaire soit son absence de pratique en raison du caractère inconnu de ce type de rattachement.

Il est également à noter que, par cette étude, les firmes d'audit de grande taille semblent plus aptes à résister aux pressions de l'environnement. Toutefois, comme le prouve l'actualité récente (Enron, Worldcom, etc....) la taille ne semble qu'un élément favorable à l'indépendance comportementale et non un facteur de cette dernière. De plus, beaucoup d'autres éléments rentrent en ligne de compte et notamment les aspects psychologiques et sociaux qui sont eux aussi primordiaux.

En conclusion, il est convient également de noter qu'un répondant a inscrit la mention suivante : « Tant que l'auditeur sera payé par son client, tant que la nomination relèvera du pouvoir du client, tant qu'il n'y aura pas de séparation, de cloison étanche, le loup (le client) sera dans la bergerie (influence sur les comptes) ».

Schéma n°37 : Présentation résumée du modèle et des hypothèses confirmés par l'expérimentation

ASPECTS COGNITIFS



ASPECTS SOCIAUX

ASPECTS EXTERNES

SECTION 5 – Apports et prolongements

Les développements précédents ont permis de réaliser et de vérifier un modèle d'analyse de l'indépendance de l'auditeur financier. Ce modèle permet de tirer des conclusions sur les éléments extérieurs favorables ou défavorables à l'indépendance des auditeurs financiers externes. Il est toutefois nécessaire de s'interroger également sur la dichotomie entre indépendance et apparence d'indépendance et sur les liens entre l'indépendance, la qualité et la satisfaction dans le cadre d'un audit financier afin d'inscrire ces préoccupations essentielles dans le cadre de cette recherche.

1 – Apports de la recherche

L'apport de cette thèse est de contribuer à l'analyse de l'indépendance de l'auditeur financier en proposant un modèle global dont certains aspects (externes) sont expérimentés.

Toutefois, au préalable, certaines limites doivent être imputées à cette étude et notamment :

- L'analyse est incomplète, car seuls certains éléments sont testés. Les éléments non expérimentés constituent des limitations (possibilité de variables modératrices et de variables déclenchantes ou annihilantes) aux résultats de l'expérimentation. Toutefois, en raison du nombre important de facteurs et du caractère multidisciplinaire du modèle proposé, toute autre solution paraît non-envisageable ;
- L'analyse conserve les bases d'une étude réductionniste. Si le modèle proposé intègre des éléments de différentes disciplines, la méthode d'analyse est trop classique (de type Cartésienne) pour être considérée comme une approche systémique ;
- L'analyse par paliers ne permet pas une analyse complémentaire sur d'éventuelles relations croisées entre facteurs directs et sous facteurs de l'indépendance. Toutefois, là encore, le nombre de facteurs ne permet pas d'imaginer d'autres solutions ;

- L'analyse par association (et non par corrélation pure) ne permet pas de mesurer l'intensité de la relation c'est-à-dire de réaliser un classement entre les différents facteurs déterminants de la variable expliquée (c'est-à-dire « l'indépendance des auditeurs financiers ») ;
- L'indépendance et l'apparence d'indépendance sont deux construits distincts. L'étude, par son expérimentation, porte sur la perception qu'ont les auditeurs de leur propre indépendance et non sur l'indépendance elle-même. Cette limitation est réelle. Toutefois, il est difficile d'imaginer une population plus apte à pouvoir juger des risques de perte d'indépendance que les concernés eux-mêmes.

L'étude réalisée ci-dessus permet également d'effectuer des propositions et de mettre en perspective les dernières évolutions du « marché et de la réglementation de l'audit ».

Les propositions, qui sont réalisées ci après, sont valables sous réserve des remarques précédentes et n'ont pas pour objectif d'être des « assurances d'indépendance » mais sont plutôt des éléments susceptibles d'améliorer l'indépendance des auditeurs financiers externes (en quelque sorte une analyse des meilleures pratiques).

En synthèse, il ressort de l'étude réalisée les points essentiels qui peuvent être résumés de la manière suivante :

- L'indépendance est un équilibre influencé non seulement par des éléments de nature sociologique et psychologique (qui sont certes fondamentaux) mais également par des éléments externes qu'ils soient légaux ou de type « concurrentiel ». Il s'agit d'une combinaison cognitive de facteurs internes et externes ;
- L'indépendance se décompose en deux strates successives (ayant cependant des critères communs) : indépendance dans le traitement de l'information et indépendance dans le comportement ;
- Les limitations à la concurrence dans le marché de l'audit sont de nature à renforcer l'indépendance des auditeurs financiers externes (notamment les examens d'aptitude qui en plus permettent de jauger de la compétence). Une

concurrence forte semble également un terreau favorable à des compromissions et de « l'opinion shopping ». Toutefois, les répondants du test étant les professionnels, impliqués dans l'exercice du métier d'audit, un risque de biais pour « self-interest » existe ;

- Le rattachement au comité d'audit est préférable au rattachement à la direction générale. Cependant, l'étude n'a pas pris en compte l'impact potentiel de ce critère sur l'indépendance informationnelle qui pourrait être de nature à remettre en cause cette proposition. De plus, il est à noter que certains répondants n'avaient pas d'expérience de ce type de rattachement et que l'efficacité de ce rattachement dépend largement de l'indépendance des comités d'audit eux-mêmes ;
- Les règles déontologiques limitant les missions de conseil (sans pour autant les interdire) et les déséquilibres financiers sont de nature à renforcer l'indépendance des auditeurs financiers externes. Ce résultat confirme donc l'intérêt porté à la recherche constante d'équilibre (par définition jamais entièrement et définitivement réalisée) par les institutions en charge de l'encadrement de l'audit. Ce délicat équilibre doit tenir compte du caractère libéral (donc concurrentiel) de cette activité, des compétences et connaissances nécessaires à l'auditeur ainsi que des risques de pressions résultant du déséquilibre structurel de la firme d'audit en terme de dépendance ressource vis-à-vis de la firme qu'elle audite.

L'étude proposée permet d'avancer des hypothèses sur des « meilleures pratiques » en la matière qui sont, certes limitées, mais s'inscrivent dans un courant de recherche fortement controversé, notamment en raison non seulement des enjeux financiers mais également du rôle imparti à l'auditeur financier dans les sociétés capitalistes (qui ne se limite donc pas aux seules sociétés cotées mais s'applique à l'ensemble du tissu économique).

Ainsi, à l'issu des tests proposés, les auditeurs financiers considèrent comme déterminants externes de leurs indépendances les critères suivants : la notoriété, la réputation, le rattachement auxquels ils sont soumis et le pouvoir financier de l'audité (comprenant lui-même le poids financier et l'existence de missions de conseil). Autrement dit, la pleine réalisation de la mission d'auditeur est corrélée à l'existence

de certaines situations qui lui sont favorables et à l'inexistence d'autres situations qui lui sont défavorables.

Ce travail nous a permis de mettre en évidence la justesse des dernières évolutions des codes de déontologie professionnels et notamment celui des Commissaires aux Comptes (même si son application risque d'engendrer des problèmes pratiques à surmonter).

Ainsi, les deux des aspects considérés comme déterminants par l'expérimentation (le poids financier du client et l'existence de mission) sont restreints par des mesures prohibitives nouvelles, renforcées ou précisées.

Premièrement, le poids financier du client (élément dont l'impact est négatif sur l'indépendance et expérimentalement validé) est nettement limité par :

- La fixation de seuils clairs et chiffrables ;
- L'importance donnée aux obligations avant, au cours et à l'issue de sa mission d'évaluer la possibilité de réaliser celle-ci en raison de l'importance (du poids) de l'audité sur l'activité de l'auditeur. (article 25, article 26, article 31 et 32 du projet de code de déontologie du Commissaire aux Comptes) ;
- La formalisation des diligences du Commissaire aux Comptes.

Deuxièmement, l'existence de missions de conseil (autre élément défavorable testé expérimentalement) est limitée par :

- La liste (non exhaustive) réactualisée des missions interdites (article 10) et ce même en réseau ;
- La fixation de seuils clairs et chiffrables ;
- La mise en place d'une information du co-contractant (le cas échéant).

Les autres facteurs déterminants externes de l'indépendance des auditeurs financiers (à savoir : la notoriété, le rattachement et la concurrence) ne sont pas traités par les nouvelles règles.

Concernant la notoriété, le fait que la notoriété s'acquière sur le marché, limite la possibilité pour les ordres professionnels de réglementer en la matière. En effet, l'arbitrage lié à la réputation se réalise de manière spontanée et naturelle dans un contexte capitalistique.

Concernant le rattachement de l'auditeur au comité d'audit, le caractère dual liant l'indépendance informationnelle et l'indépendance comportementale engendre la possibilité pour ce critère d'avoir un impact double et antynomique. De plus, le rattachement de l'auditeur au comité d'audit qui vise une meilleure gouvernance des entreprises n'est pas encore établi comme une solution réellement efficace notamment en raison des doutes qui existent sur la compétence et l'indépendance des membres de ces comités. Pour ces raisons, des analyses complémentaires plus précises sont nécessaires tout comme la généralisation de ces comités à une part importante des entités audités.

Enfin, concernant la concurrence, l'expérimentation induit que son intensité est un élément négatif pour l'indépendance des auditeurs. Toutefois, il est à noter que l'étude ne va pas jusqu'à considérer qu'une concurrence faible (voir un marché oligopolistique) soit favorable à l'indépendance de l'auditeur. Cette analyse rejoint les normes professionnelles qui proscrivent les formes les plus agressives de la concurrence tels que les honoraires sous conditions, la publicité comparative, etc... De même, la promotion et la valorisation des professions de l'audit réalisées par les instances ordinales ont pour effet de combattre l'idée que celui-ci soit un produit d'appel pour d'autres missions plus « nobles ». L'étude ne permet pas non plus d'émettre une opinion sur l'impact des appels d'offre.

L'étude peut être élargie sur l'importance de l'examen d'aptitude de nature à renforcer à la fois l'indépendance (via la limitation de la concurrence) et la compétence.

Il est également à noter qu'au regard du principe d'indépendance, si les institutions ordinales continuent à distinguer l'indépendance et l'apparence d'indépendance, la nuance entre ces deux notions tend à s'effacer. Cet indice laisse à penser que cette distinction ne semble avoir que peu d'importance en pratique. En effet, l'auditeur, facteur important du gouvernement d'entreprise, ne peut se réfugier derrière une quelconque nuance sémantique. Ainsi, l'article six du projet de code de déontologie prévoit que : « Le Commissaire aux Comptes doit être indépendant. L'indépendance pour le Commissaire aux Comptes se caractérise par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi. » Ce projet d'article n'est pas le seul à fusionner les notions d'apparence et de réalité. Les autres articles principaux concernent l'indépendance (article sept : « Le

Commissaire aux comptes doit éviter toute situation de conflits d'intérêts. Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le Commissaire aux Comptes évite de se placer dans une situation qui pourrait compromettre son indépendance ou qui pourrait être raisonnablement perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission. ») ou d'intégrité (article quatre : « Dans l'exercice de ses missions, le Commissaire aux Comptes conserve en toutes circonstances une attitude impartiale. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris. Il évite toute situation qui pourrait l'exposer à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité. ») font obligation au Commissaire aux Comptes d'éviter les situations ou les influences pouvant porter atteinte à son indépendance ou à son apparence d'indépendance.

Ainsi, cette dichotomie est moins mise en exergue qu'auparavant. Dans les nouvelles normes, la formulation et l'articulation des règles donnent une impression de solidarité entre les notions d'indépendance et d'apparence d'indépendance alors que précédemment ces termes semblaient s'opposer.

Cette nuance sémantique permet aux règles déontologiques de mieux se conformer à la réalité en intégrant la difficulté de distinguer la réalité du sens.

Afin de mieux cerner l'impact de l'indépendance des auditeurs financiers externes, il convient également d'incorporer à l'analyse sur leur indépendance, des prolongements concernant l'indépendance et l'apparence d'indépendance. L'apparence et la réalité d'un raisonnement, étant des notions très imbriquées et difficiles à discerner, il est impératif dans le cadre de la thèse d'évoquer cette controverse qui dépasse de loin le cadre de la sémantique et constitue une vraie nuance.

2 – Indépendance et apparence d'indépendance

Depuis les travaux de Mautz et Sharaf (1961), il est classique de distinguer deux types d'indépendance :

- L'indépendance réelle ;
- L'apparence d'indépendance.

Ainsi, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes différencie clairement le devoir d'indépendance de celui de paraître indépendant. En effet, le commissaire aux comptes doit non seulement avoir une attitude démontrant une indépendance d'esprit mais aussi être « libre de tout lien pouvant être interprétée comme constituant une entrave à cette intégrité et objectivité »³⁷⁹

La nécessité d'être et de paraître indépendant est aussi présente dans le contexte international de l'audit et notamment dans le code éthique de l'IFAC. Toutefois, il est toujours difficile de distinguer l'indépendance réelle de l'indépendance perçue.

Shockley a réalisé différentes études sur le thème de la perception de l'indépendance de l'auditeur. Il a bâti successivement plusieurs systèmes explicatifs au fur et mesure de l'avancée de ses recherches.

2.1 – Le premier modèle de Shockley sur l'indépendance perçue des auditeurs financiers

Réalisant la synthèse des études antérieures, notamment les modèles de Goldman - Barlev (1974)³⁸⁰ et Nichols - Price (1976)³⁸¹, associés à variables nouvelles, Shockley construit le système présenté ci dessous :

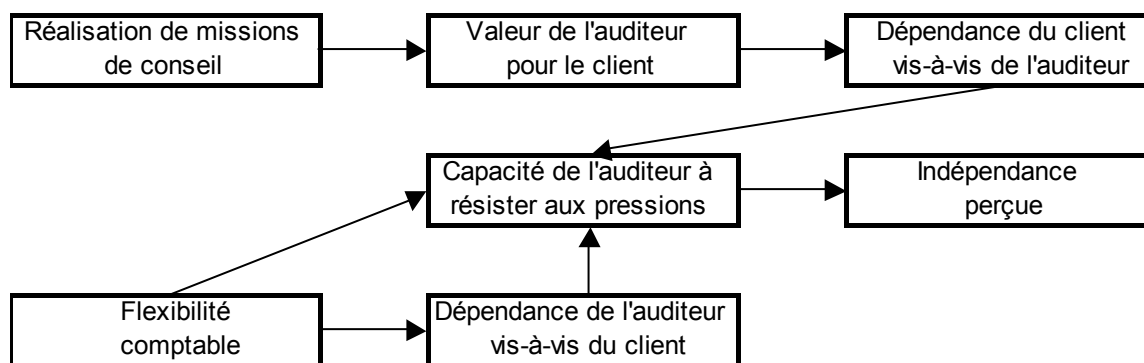


Schéma n°38 : Premier modèle de Shockley (Source : R.A. Shockley, 1981)

³⁷⁹ **Collection notes d'information**, « Le commissaire aux comptes et l'indépendance », CNCC édition, Décembre 1994.

³⁸⁰ **A. GOLDMAN** et **B. BARLEV**, 1974, opus cité p. 216.

³⁸¹ **D.R. NICHOLS** et **K.H. PRICE**, 1976, opus cité p. 89.

Les éléments repris par Shockley sont proches de ceux proposés pour l'indépendance des auditeurs financiers. On note ainsi la présence de la réalisation de missions de conseil et la valeur de l'auditeur pour le client proche du pouvoir financier de l'entité auditée.

Toutefois, de nombreuses différences sont à signaler comme l'absence de la notion d'indépendance informationnelle, la construction du modèle avec deux notions pivots antinomiques (dépendance de l'auditeur vis à vis du client et dépendance du client vis à vis de l'auditeur) mais surtout sa grande simplicité.

Dans une seconde étude, Shockley a bâti un nouveau modèle en affinant certains facteurs et en intégrant de nouveaux.

2.2 – Le second modèle de Shockley sur l'indépendance perçue des auditeurs financiers

Suite à la construction du premier modèle présenté ci dessus, Shockley (1982)³⁸² a bâti un nouveau modèle sur l'indépendance perçue de l'auditeur.

Réalisant une analyse plus approfondie de ce thème, Shockley intègre de nombreuses variables liées à l'environnement de la mission d'audit financier telles que :

- La réalisation de missions de conseil ;
- La taille du cabinet d'audit ;
- La concurrence entre cabinets ;
- La durée du mandat de révision légale ;
- L'intégrité professionnelle ;
- Les sanctions professionnelles ;
- La peur de perdre sa réputation et sa clientèle ;
- L'action de la justice.

Le second modèle de Shockley, bien plus complet et détaillé que le premier, se présente de la manière suivante :

³⁸² R. A. SHOCKLEY, « Perceptions of audit independence : a conceptual model », *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Hiver 1982, pp126-143.

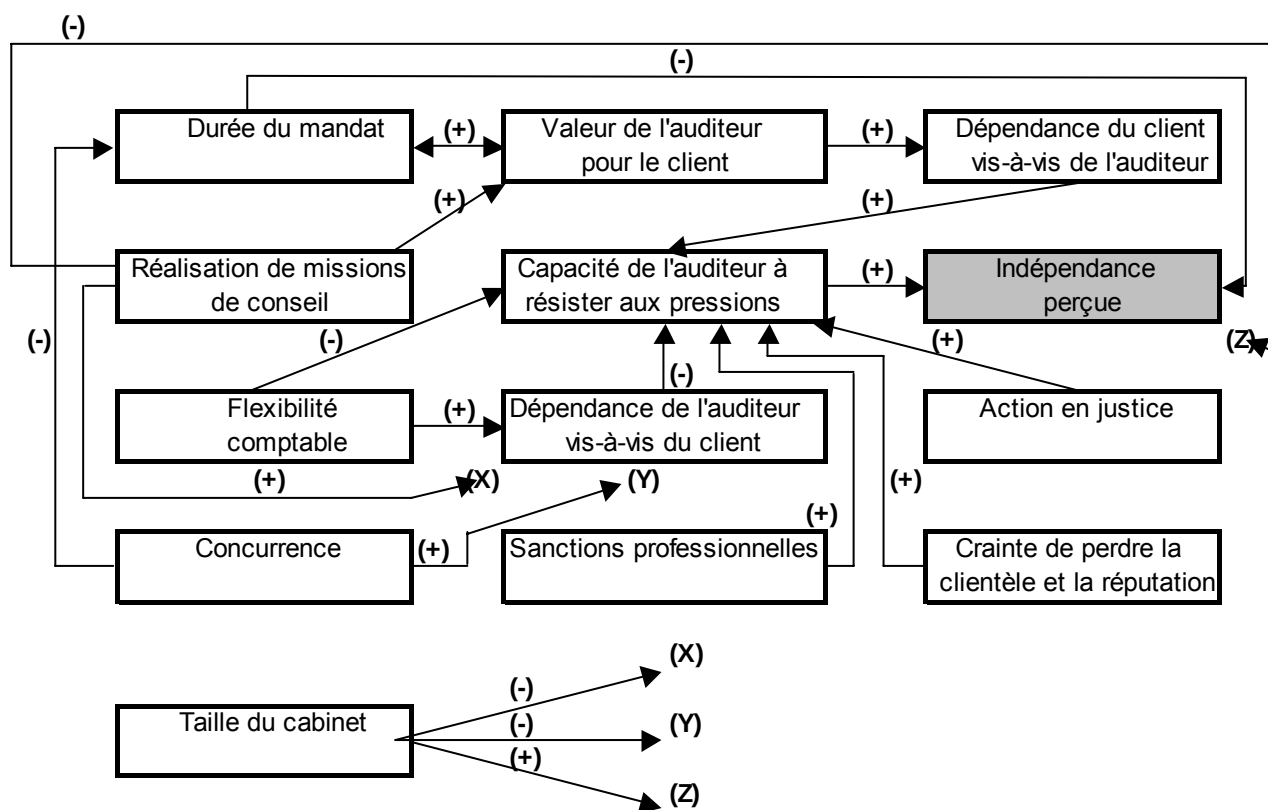


Schéma n°39 : Second modèle de Shockley (Source : R.A. Shockley, 1982)

Ce schéma a pour vocation d'expliquer les mécanismes à l'origine de l'apparence d'indépendance des auditeurs financiers. Ce système, plus complet que le premier conçu par Shockley, présente de nombreuses caractéristiques communes avec le modèle soutenu dans le cadre de la thèse.

Les critères de l'indépendance perçue des auditeurs financiers sont quasi-intégralement les mêmes que ceux retenus pour les aspects externes de l'indépendance comportementale des auditeurs financiers.

Cette analogie n'a rien de surprenante ; elle illustre le fait qu'il est particulièrement difficile de distinguer les deux notions.

2.3 – Le modèle de Prat Dit Hauret sur l'indépendance perçue des auditeurs financiers

Diagramme de médiation montrant l'impact de divers facteurs sur l'indépendance perçue.

Facteurs influençant l'indépendance perçue :

- Situation financière du Client (-) → Missions de conseil (-) → Indépendance perçue
- Taille du cabinet (+) → Réputation (+) → Indépendance perçue
- Expérience de l'auditeur (+) → Compétence (+) → Indépendance perçue
- Sensibilité éthique de l'auditeur (+) → Indépendance perçue
- Contrôle de qualité externe (+) → Indépendance perçue
- Mise en place de comités d'audit (+) → Indépendance perçue
- Mode de rémunération (+) → Engagement (+) → Indépendance perçue
- Appel d'offres (-) → Concurrence (+) → Indépendance perçue
- Concurrence (+) → Engagement (+) → Indépendance perçue
- Concurrence (+) → Durée du mandat (-) → Indépendance perçue
- Montant des honoraires (+) → Durée du mandat (-) → Indépendance perçue
- Revue du dossier par un co-associé (+) → Indépendance perçue
- Rotation des associés sur le dossier (+) → Indépendance perçue
- Chartre éthique du cabinet (+) → Indépendance perçue
- Sanctions judiciaires (+) → Indépendance perçue
- Sanctions professionnelles (-) → Indépendance perçue
- Flexibilité des normes comptables (+) → Indépendance perçue

Au regard de ces différents modèles et du modèle proposé, il apparaît que la différence entre la réalité et l'apparence puisse être tenue.

2.4 – Indépendance ou perception d'indépendance

Il est déjà difficile de faire la différence entre la réalité et la perception de celle-ci pour des éléments physiques presque tangibles. Il n'est donc pas surprenant que la situation se complexifie plus encore quand il s'agit de dissocier l'apparence de la réalité dans un comportement engendré par un phénomène cognitif.

Platon est le premier à avoir formulé de façon savante que le réel n'est pas ce qui apparaît et que l'être est au-dessus des apparences. Le dialogue entre Socrate et Hippias sur la beauté n'étant pas très éloigné des débats conceptuels sur l'indépendance et l'apparence d'indépendance.

Dans ce cadre, il est évident que la recherche mise ici en œuvre et qui consiste en la collecte d'avis de professionnels sur l'altération de leur indépendance dans des scénarii précis relève de leur propre perception de l'indépendance.

Cependant, à l'instar de Descartes qui avait éprouvé que ses sens fussent trompeurs, et qu'il est de la prudence de ne se fier jamais entièrement à ceux qui nous ont une fois trompés.

Il convient de « considérer que je suis homme, et par conséquent que j'ai coutume de dormir et de me présenter en mes songes les mêmes choses, ou quelquefois de moins vraisemblables, que ces insensés lorsqu'ils veillent ».

En effet, il semble évident que les personnes les plus à même de pouvoir jauger des situations à risque pesant sur leurs indépendances lors de leurs activités professionnelles sont ces mêmes professionnels et que l'inférence statique liée aux probabilités peut seul nous faire parvenir à connaître la « réalité statistique » des choses.

Ainsi, tandis que la perception est une saisie individuelle, souvent illusoire, la connaissance scientifique établit la vérité comme une adéquation de la pensée et de l'objet : la science représente l'objet tel qu'il est.

La science n'est pas la connaissance du réel mais un ensemble de propositions hypothétiques. La vérité scientifique ne peut être pensée qu'en terme de probabilité ; la science ne nous fait pas connaître la réalité.

Par cette technique, la science dépouille l'objet de son apparence, elle le pense dans son être.

La science est le monde « phénomènes » où se sont impliquées notre sensibilité et nos croyances. La science dépasse pourtant le perspectivisme de la perception ; la perception ne donnant qu'une esquisse de la réalité.

Toutefois, il convient de ne pas nier qu'une telle démarche comporte des risques de biais de réponses de type « acceptabilité sociale ». En effet, les auditeurs financiers peuvent par anticipation tenter d'induire les résultats du questionnaire. C'est pour cette raison également que la population n'a pas été circularisée entièrement mais que les destinataires ont été choisis parmi des personnes ayant une sensibilité avec le sujet en question ou ont choisi spontanément de répondre au questionnaire.

Ainsi, le travail théorique sur le concept de contexte ou de situation, et sur les capacités « inférentielles » qu'il autorise, a une pertinence directe pour la compréhension de la mentalisation, c'est à dire du processus d'attribution à soi-même et à autrui de croyances, désirs et intentions permettant l'explication et la prédiction des comportements.

Après ces développements sur l'indépendance et l'apparence d'indépendance, il est nécessaire de s'interroger sur les liens entre qualité de l'audit, satisfaction du « client » et indépendance.

3 – Qualité, satisfaction et indépendance

Si l'indépendance est une caractéristique centrale et prépondérante de la profession d'auditeur, ceux-ci doivent s'interroger aussi sur ce qu'est un bon service en matière d'audit. Il s'agit d'analyser si l'indépendance est un facteur d'un audit réussi et si ce critère rentre en considération pour la satisfaction des destinataires de l'audit.

Cette notion recouvre au moins deux idées distinctes, celle de la qualité du service et celle de l'avantage du service par rapport aux concurrents.

Il s'agit d'analyser les facteurs qui font d'un audit un acte de qualité, puis les déterminants qualitatifs qui font qu'une mission satisfait ses commanditaires et de les intégrer dans la réflexion sur l'indépendance des auditeurs financiers.

De même qu'en contrôle de gestion nous pouvons analyser les inducteurs de coûts, il s'agit d'analyser les inducteurs de qualité et de satisfaction.

3.1 – Qualité, audit et indépendance

Des recherches antérieures, réalisées dans le contexte anglo-saxon et principalement américain, se sont attachées à analyser les attributs de la qualité des missions d'audit. Ces études avaient pour objectif d'identifier les facteurs clés d'un audit de qualité.

Ainsi, Mock et Samet (1982)³⁸³ identifient cinq caractéristiques : la planification, les procédures employées, le déroulement, la supervision et l'évaluation.

Shroeder (1986)³⁸⁴ met, lui-aussi, en évidence cinq caractéristiques : les relations avec le comité d'audit, l'implication des associés dans la gestion de l'audit, la communication entre les auditeurs et la société auditée, l'indépendance des auditeurs et l'aide apportée par la société auditée aux auditeurs.

Carcello (1992)³⁸⁵, quant à lui, s'appuie sur quatre caractéristiques différentes : l'expérience antérieure du cabinet d'audit avec le client, la connaissance du secteur, la réactivité de la société d'audit aux besoins des clients et le respect des normes d'audit.

A ce niveau, on remarque que l'indépendance est une valeur forte de ces différentes études. L'indépendance est un critère évoqué directement par Shroeder et entre soit

³⁸³ **T. J. MOCK** et **M. SAMET**, « A multi-attribute model for audit evaluation », *Actes du 6ième congrès sur l'audit de l'université du Kansas*, 1982.

³⁸⁴ **M. SCHROEDER**, **I. SOLOMON** et **D. VICKREY**, « Audit quality: the perceptions of audit-committee chairpersons and audit partners », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Été 1986, pp. 86-94.

³⁸⁵ **J. CARCELLO**, **R. HARMANSON** et **N. MC GRATH**, « Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol 11, Avril 1992, pp. 1-15.

dans le respect des normes d'audit soit dans les procédures pour les deux autres auteurs.

L'indépendance apparaît donc comme un facteur essentiel, un rouage fondamental de la qualité d'un audit financier. Sans l'indépendance, il n'est pas possible d'atteindre le niveau de qualité attendu de la part d'un professionnel de l'audit. Citron et Taffer (1992)³⁸⁶ précisent même qu'un rapport d'audit sera de qualité s'il est le résultat d'un processus d'audit techniquement compétent et indépendant.

De nombreux chercheurs (Knapp, 1991³⁸⁷ et Flint, 1988³⁸⁸) ont retenu cette double approche pour définir la qualité d'un audit en distinguant la compétence technique (qualité de détection) de l'indépendance (qualité de révélation) de l'auditeur.

Dans le contexte français, l'étude de référence (Tondeur, 2003)³⁸⁹ a conclu que les auditeurs (commissaires aux comptes) et les directeurs administratifs et financiers privilégient la qualité de la détection à la qualité de révélation. De manière moins schématique, il apparaît que les auditeurs privilégient, par ordre croissant, le diplôme et l'expérience des auditeurs, l'appréciation du contrôle interne, la documentation des travaux, le déroulement de la mission et la formation des auditeurs. Les préparateurs de l'information financière privilégient, quant à eux, comme critère de qualité d'un audit (par ordre d'importance) : l'expérience des auditeurs, l'appréciation du contrôle interne, la formation des auditeurs, le déroulement des missions, l'appréciation du risque managérial et l'indépendance des auditeurs.

Mais ces travaux, même s'ils permettent d'illustrer l'importance de l'indépendance sur les facteurs qui font d'une mission d'audit qu'elle pourra être qualifiée « de qualité », ne font pas le lien avec la satisfaction des entreprises. En effet, qualité n'est pas synonyme de satisfaction.

³⁸⁶ **D. CITRON** et **R. TAFFER**, 1992, opus cité p. 208.

³⁸⁷ **M.C. KNAPP**, « Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 10, n°1, Été 1991, p. 35-53.

³⁸⁸ **D. FLINT**, 1988, opus cité p. 142.

³⁸⁹ **H. TONDEUR**, « Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes », *Les Cahiers de la Recherche*, CLAREE, 2003, p. 27.

3.2 – Satisfaction, audit et indépendance

La forte distinction sémantique entre qualité et satisfaction est acquise dans le domaine du marketing depuis fort longtemps. La qualité peut en effet être totalement déconnectée de la satisfaction des clients ; la qualité ne signifie pas automatiquement une création de valeur supplémentaire pour le client.

Concernant la recherche en matière de satisfaction des clients dans l'audit, si quelques travaux non académiques ont vu le jour, le thème semble délaissé par la recherche fondamentale.

Les travaux existants, émanant souvent des grandes firmes d'audit internationales, mettent en avant la satisfaction des entreprises faisant appel aux Big Four sans toutefois permettre de dissocier ce qui relève d'une mission réalisée par ces cabinets pour l'entreprise enquêtée de ce qui relève de l'effet de réputation.

Ces travaux se contentent de classer les grandes firmes d'audit en fonction de la satisfaction des entreprises face à leurs interventions. Mais les dimensions retenues pour caractériser la satisfaction des firmes ne sont pas très claires, de plus statistiquement le degré de signification des différences n'est jamais appréhendé de même que les caractéristiques (des entreprises clientes et des firmes d'audit) qui peuvent influencer la satisfaction. (il s'agirait de variables modératrices)

Seul le travail de Behn, Carcello, Hermanson et Hermanson (1997)³⁹⁰ fait le point sur les déterminants de la satisfaction des entreprises faisant appel aux cabinets d'audit internationaux (les anciens big six). Il s'agit d'une étude réalisée à partir de l'analyse de 434 questionnaires. Les critères qualitatifs sont au nombre de douze : l'indépendance, l'engagement, l'expérience avec le client, l'éthique, la compétence technique, la réactivité, la qualité de jugement, l'obligation de prudence et de diligence, la relation avec le comité d'audit, l'expertise du secteur, le déroulement de la mission et l'attitude face à la direction. La satisfaction est appréciée tant globalement (satisfaction totale), que partiellement par rapport à l'intervention de

³⁹⁰ **B. BEHN, J. CARCELLO, D. HERMANSON et R. HERMANSON**, « The determinants of audit client satisfaction among clients of big 6 firms », *Accounting Horizons*, Vol 11, Mars 1997, pp. 7-24.

l'équipe et de la firme d'audit. Des variables de contrôle telles que le changement d'auditeur, l'expérience professionnelle du directeur financier au sein de la firme d'audit, la taille de l'entreprise ont été retenues.

Les résultats mettent en évidence six attributs qualitatifs positivement associés à la satisfaction. Il s'agit de la réactivité aux besoins des clients, l'implication des associés dans le déroulement de la mission, l'interaction avec le comité d'audit, le déroulement de la mission, la connaissance du secteur et l'expérience antérieure des intervenants avec l'entreprise questionnée.

Par ailleurs, les résultats mettent en évidence une relation positive entre le changement d'auditeur et la satisfaction du client. Il en est de même pour l'expérience antérieure du directeur financier qui est positivement associée à la satisfaction lorsqu'il exerçait cet emploi chez l'auditeur actuel de la firme.

Par contre, la taille de l'entreprise n'est pas associée positivement à la satisfaction.

Il apparaît donc, dans les recherches citées, que le critère d'indépendance n'est pas retenu comme un inducteur de la satisfaction du client d'une mission d'audit. Certes, certaines variables sont communes avec celles apparaissant dans le modèle théorique proposé, mais uniquement comme variables distinctes et concernent d'ailleurs plus l'indépendance informationnelle que l'indépendance comportementale.

Ainsi, la conjugaison des études sur la qualité et la satisfaction d'une mission d'audit laisse suggérer que si l'indépendance est un attribut fondamental de la qualité d'une telle mission, elle n'entre en rien dans la satisfaction du client.

Si l'on se réfère à Cronin et Raylor (1994)³⁹¹, il n'est pas certain qu'il y ait un lien entre les attributs d'une démarche qualitative et la satisfaction des clients, si la qualité du service et la satisfaction du client sont deux construits distincts.

Allant même plus loin, Taylor et Baker (1998) considèrent qu'il « existe un consensus relatif chez les chercheurs en marketing qui consiste à dire que la qualité du service et la satisfaction du client sont deux construits séparés. »

³⁹¹ J. CRONIN et S.A. TAYLOR, « SERVPERF versus SERVQUAL: reconciling performance-based and perceptions-minus-expectations measurement of service quality », *Journal of marketing*, Vol. 58, Janvier 1994, pp. 125-131.

Cela ne veut pas nécessairement dire qu'il n'y a pas de relation entre les deux notions mais plutôt que ce n'est pas nécessairement la réalisation d'une démarche selon les critères qualitatifs qui entraîne la satisfaction du client.

3.3 – Vers la notion de relation de pair : un conflit entre indépendance et satisfaction ?

La relation de pair s'explique par le désir d'appartenance à une même communauté. Des personnes travaillant pour la même réalisation, possédant des cursus similaires et entretenant des rapports professionnels fréquents sont susceptibles de développer entre elles une relation de pairs.

Ce sentiment d'appartenance à une même communauté sous-tend une confiance entre les différentes parties de l'audit, incompatible avec la réalisation indépendante de l'audit financier.

Toutefois, le dualisme de la relation d'audit et de la confiance « hydride », qui peut naître entre l'auditeur et l'audité, pourrait engendrer une relation de pair.

Cette conception de la parité induit une lecture nouvelle des fondements de la qualité et de la satisfaction dans l'audit à travers deux facteurs : l'indépendance et la compétence de l'auditeur.

La qualité d'un audit apparaît comme un équilibre entre ces deux déterminants. (Richard et Reix, 2002)³⁹². L'équilibre entre l'indépendance et la compétence s'inscrit alors dans une figure graphique de type hyperbole avec une position optimale comme définie ci dessous.

³⁹² **C. RICHARD** et **R. REIX**, « Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Vol 1, Mai 2002, p. 151.

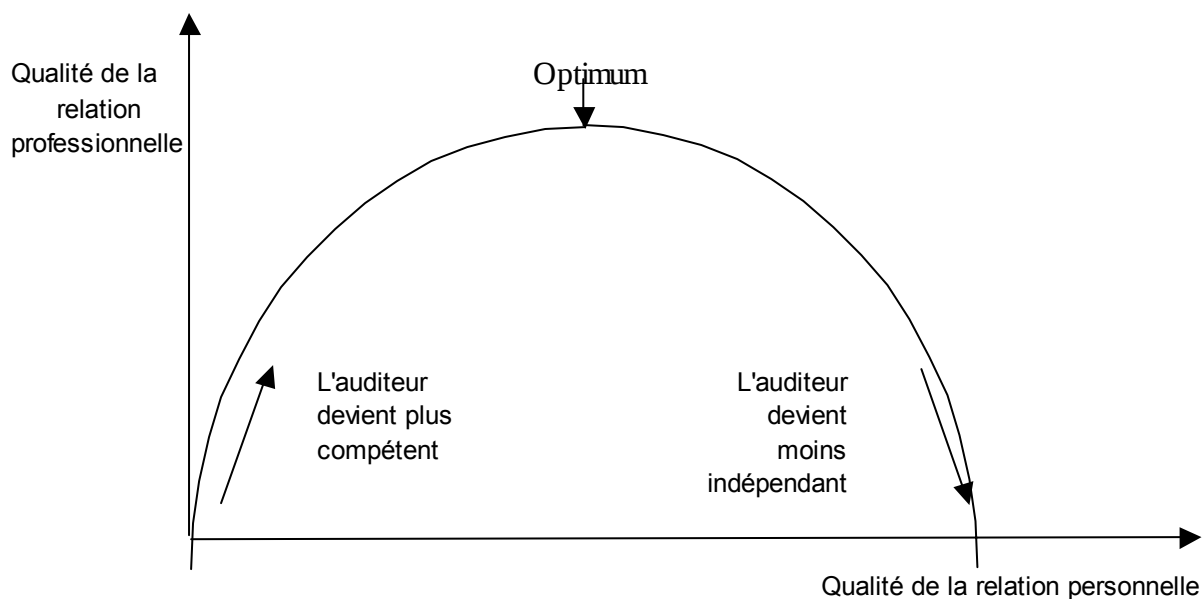


Schéma n°41 : Optimum mix relation professionnelle / personnelle

On trouve dans cette analyse l'éventualité d'un dilemme compétence / indépendance. La notion de relation de pair met ainsi en évidence la possibilité d'un dilemme entre indépendance comportementale et informationnelle.

Ainsi, la dichotomie possible entre indépendance et compétence (ou indépendance informationnelle) ressurgit. Pour Watts et Zimmerman (1986)³⁹³, l'auditeur peut avoir exercé ses compétences de détection et développé un comportement opportuniste en marge des normes pour entrer dans une coopération avec le dirigeant qui va lui faire perdre de vue les obligations auxquelles il est soumis.

L'existence de missions de conseil pourrait même être une notion pivot. En effet, ce facteur pourrait être, à la fois, négatif pour l'indépendance comportementale (ce qui n'est pourtant pas inféré par l'expérimentation) et positif pour l'indépendance informationnelle. L'équilibre entre indépendance informationnelle et indépendance comportementale induira un seuil au deçà duquel l'indépendance globale diminuera. Toutefois, cette théorie n'a pas été validée ni testée au cours de cette étude.

³⁹³ R.L. WATTS et J.L. ZIMMERMAN, 1986, opus cité p. 67.

Il est certain, qu'au regard de cette analyse, l'indépendance de l'auditeur financier ne semble pas un critère de la satisfaction du client. A l'inverse même, il semble que l'indépendance puisse avoir un impact négatif sur la satisfaction du client.

CONCLUSION

L'audit a pour vocation d'accroître la confiance accordée à l'information comptable et financière pour certains acteurs économiques, sinon pour l'ensemble de ceux-ci. Les pressions qui pèsent sur l'auditeur sont nombreuses et afin de garder une crédibilité vis à vis des tiers, le professionnel de l'audit a l'obligation de paraître et d'être indépendant.

L'indépendance a été définie comme la capacité de l'auditeur à résister aux pressions de toute nature pour prendre des dispositions en conformité avec sa mission.

1 – Les contributions de la recherche sur le plan théorique

Cette recherche contribue à l'élaboration d'une vision globale de l'indépendance des auditeurs financiers en privilégiant les aspects externes sans négliger les aspects informationnels, sociaux et psychologiques.

Les conditions dans lesquelles s'exerce le métier d'auditeur, imposées par l'environnement, ont été appréhendées. Les considérations d'ordre micro-économiques et macro-économiques se conjuguent pour créer des situations différentes et réelles dans lesquelles se déroule un audit financier.

S'il est fondamental et primordial d'apprécier le concept d'indépendance par « l'être » et « le paraître », il est impératif de rappeler que l'indépendance est un construit. C'est l'auditeur financier qui détermine son niveau d'indépendance.

Toutefois, le contexte et les circonstances de différentes natures : sociales, externes, légales, etc... ne sont pas neutres.

Sans schématiser à l'excès et se laisser gagner par un déterminisme total, il convient d'abandonner les thèses purement volontaristes et de prendre en compte l'impact de l'environnement sur les raisonnements éthiques afin d'enrichir le concept en y intégrant des éléments de nature à produire des effets de contingence.

Le débat entre théoriciens de la contingence et ceux de « l'actionnisme » est, en fait, l'application aux sciences de gestion d'un clivage transversal des disciplines scientifiques : le volontarisme et le déterminisme.

Le dépassement de ces clivages, par l'intégration d'éléments issus de ces deux courants, est pourtant nécessaire afin de théoriser la réalité des faits de la manière la plus « réelle » possible.

Ainsi, la vertu « indépendance » s'acquiert par un processus d'entraînement : on ne naît pas indépendant, mais on le devient. La formation, l'expérience et l'habitude permettent notamment de construire l'indépendance et d'éviter les situations à risque tout au long de la carrière professionnelle de l'auditeur.

Une étude menée auprès de 500 cadres d'entreprise dans les domaines du marketing, de la finance et de la production montre qu'ils bafouaient leurs valeurs personnelles pour réussir dans leurs organisations. (Lincoln, Pressley et Little, 1982)³⁹⁴

Pour cette raison, il convient de déterminer les situations à risque afin d'éviter au maximum que les auditeurs financiers se retrouvent confrontés à un tel dilemme.

Les éléments externes sont extrêmement importants.

La thèse proposée, s'inscrivant dans ce cadre, cherche à mesurer l'impact de certains paramètres externes comme la possibilité de négociation, l'intensité concurrentielle ou la notoriété,

Toutefois, il s'agit d'éléments explicatifs parmi d'autres au sein d'un schéma bien plus complexe.

La citation de Doise s'applique en la matière : « Le savoir produit des outils pour atteindre la vérité mais n'atteint pas la vérité elle-même. Notre savoir est provisoire par humilité. On sait que l'on ne sait ni ne saura jamais tout. »

2 – Les contributions de la recherche sur le plan empirique

Sur le plan empirique, différents résultats ont été obtenus.

³⁹⁴ D.J. LINCOLN, M.M. PRESSLEY et T. LITTLE, « Ethical beliefs and personal values of top level executives », *Journal of business*, Vol 10, Décembre 1982, pp. 475-487.

En ce qui concerne le cadre conceptuel relatif à l'indépendance des auditeurs, quatre facteurs et trois sous - facteurs ont été étudiés par l'intermédiaire de scénarii adressés aux professions de l'audit externe.

Les résultats ont montré que quatre facteurs influent sur l'indépendance : la notoriété, le rattachement, l'intensité concurrentielle et la possibilité de négociation du client elle-même influencée par le pouvoir financier du client et l'existence de missions de conseil.

Toutefois, ces analyses doivent être relativisées pour prendre en compte l'influence d'un autre niveau d'indépendance : l'indépendance informationnelle comprenant certains critères communs avec l'indépendance comportementale (existence de missions de conseil) pouvant jouer avec une corrélation plus importante mais d'effet inverse.

De même, l'indépendance comportementale se subdivise en trois « sections » : psychologiques, sociales et externes avec de nombreuses interactions entre elles qui n'ont pas pu être étudiées et dont l'impact peut être considérable.

La multiplicité des situations envisagées engendre deux types de problèmes.

- Premièrement, les situations sont trop nombreuses pour pouvoir être toutes envisagées même alternativement alors qu'une étude globale serait la seule solution pour valider l'ensemble du système ;
- En deuxième lieu, la richesse et la complexité du modèle proposé engendrent aussi des difficultés de nature empirique pour percevoir les différentes situations visées. En outre, la présence de variables de nature totalement différente et de compréhension ardue, rendrait toute méthode de validation scientifique difficile voire impossible.

De plus, il convient d'aborder ici la différence entre la perception et l'action.

La différence entre la perception et l'action se justifie amplement même si l'une et l'autre conditionnent la rationalité des agents.

Une question commune aux chercheurs impliqués dans cet axe concerne l'objectivité, c'est à dire la capacité de distinguer, comme le dit Strawson, « le chemin subjectif de l'expérience et le monde objectif où ce chemin est tracé ». Les conditions

non conceptuelles qui pourraient suffire à établir la dimension objective du rapport au monde sont également une limite sur le plan empirique puisque reste en suspens la question de l'indépendance réelle ou perçue.

Cette limitation se retrouve d'ailleurs de manière accrue lors de la mise en œuvre du processus de recherche.

3 – Les contributions de la recherche sur le plan pratique

Les contributions de la recherche sur un plan pratique existent au niveau de l'auditeur et de la profession.

Au niveau de l'auditeur comme de la profession, l'ébauche d'une typologie des facteurs externes permet de déterminer les situations à risque. Cette analyse des situations externes de type « Porter » a pour but de renforcer la connaissance de facteurs sous-jacents à l'indépendance, à l'exclusion des éléments de nature psychologique, sociale et légale sans pour autant nier leurs importances, leurs impacts et même leurs interactions.

L'apport pratique de l'étude permet, ainsi, de déterminer des situations à éviter pour l'auditeur et notamment les déséquilibres financiers entre celui-ci et son client en faveur de ce dernier, l'existence de mission de conseil (sous réserve de l'indépendance informationnelle), les situations de forte concurrence dans les métiers de l'audit et dans une mesure moindre (autant en raison de validité statistique de l'expérimentation que de la connaissance même de ce type de rattachement par les auditeurs eux-mêmes) le rattachement à la direction générale. Elle permet également de juger des évolutions réglementaires ou concurrentielles du marché de l'audit.

Toutefois, la science découvre les rapports des objets entre eux, les lois d'organisation du monde. Mais ces théories sont vérifiées expérimentalement. Il n'y a pas de vérités expérimentales qui soient décisives pour établir la véracité d'une hypothèse. Celle-ci naît, vit et meurt.

De plus, la représentation totale est idéale, jamais complètement donnée. La simplicité des lois recouvre des réalités très complexes ; la loi donnée n'a de valeur que statistique.

La science peut valider deux hypothèses contradictoires alors qu'elle devait nous permettre de réaliser un choix définitif.

Il est, de plus, quasi-impossible de vérifier une hypothèse par recours à des expériences répétées dans des conditions identiques.

L'objectivité des « sciences humaines », pour autant qu'objectivité il puisse y avoir, semble donc condamnée à ne jamais satisfaire aux très hautes exigences d'objectivité requises et mises en œuvre par les sciences naturelles ; sans même mentionner les mathématiques et la logique symbolique.

Finalement, l'objectivité ne peut pas se définir autrement par ce qu'elle n'est pas. L'objectivité scientifique est donc très différente de l'indépendance et peut s'analyser comme l'attitude de l'esprit du chercheur qui se manifeste dans ses actes, par une fidélité à des maximes qui sont les qualités de l'esprit lui-même. Ces qualités sont les suivantes :

- L'esprit d'observation ;
- L'esprit critique ;
- L'impartialité ;
- La rigueur.

Sans cette objectivité définie comme un état d'esprit bordé par des pratiques généralement acceptées et même indispensables en matière scientifique, toute recherche est vouée à une partialité incompatible à toute démarche cherchant à apporter même humblement de la connaissance sur un sujet donné.

4 – Les limites et les voies de prolongement de la recherche

Les limites de la recherche sont de nature théorique, empirique et méthodologique comme présentées lors des différents développements.

Au plan théorique, la principale limitation vient de l'incomplétude de tout modèle visant à décrire un processus cognitif comme l'indépendance du comportement de l'auditeur.

Au niveau de l'échantillonnage, la méthode, qui a consisté à sélectionner 150 individus supposés intéressés par la question sur une population de 600 à partir d'indications données par les ordres professionnels, est contestable. De plus la structure des auditeurs externes de la région Nord n'est pas obligatoirement celle de l'ensemble des auditeurs français.

Concernant l'étude empirique sur l'indépendance, le nombre de réponses obtenu est relativement faible pour un traitement statistique totalement fiable. De même, l'exclusion de l'audit interne de l'étude statistique pour des raisons de faiblesse de la population et d'adaptation demandée du questionnaire représente une carence de l'étude.

Enfin, concernant les méthodes d'investigation, l'étude combinatoire de plus de facteurs permettrait une analyse plus riche notamment dans les interactions et l'explication globale du modèle. Des études complémentaires pourront être menées ultérieurement notamment sur les effets combinés de variables externes, sociales et psychologiques. De telles études, sans remettre en cause les conclusions de la thèse proposée, pourraient permettre l'analyse de nouveaux facteurs et de nouvelles configurations concernant l'indépendance des auditeurs financiers.

L'indépendance de l'auditeur est donc une construction intégrant, à la fois, des facteurs de nature non seulement psychologique, sociale et légale mais également concurrentielle. Les firmes d'audit existent dans un environnement capitaliste et sont soumises à la loi du marché. L'indépendance est donc soumise à des pressions liées à l'environnement concurrentiel. Les forces dites de « Porter » ont donc un impact sur la situation économique de l'auditeur et, par ricochet, sur son indépendance. Mais si la réglementation des professions de l'audit a un rôle fort sur l'indépendance de celles-ci, les éléments de marché (tel que la notoriété) ont également un rôle prépondérant.

En conclusion, nous soutenons la thèse que l'indépendance existe et que les événements externes exercent sur elle une influence notable. L'indépendance est la conscience de l'auditeur mais également le fruit d'un certain équilibre dans l'environnement d'une mission d'audit financier. L'indépendance est un combiné de

variables de nature différente comprenant des facteurs issus de la personnalité de l'auditeur et d'autres issus de l'environnement.

BIBLIOGRAPHIE

- ABDEL KHALIK A.R.**, « The jointness on audit fees and demand for MAS: A self-selection analysis », *Contemporary Accounting Research*, Printemps 1990, pp. 295-322.
- ABDOLMOHAMMADI M.** et **WRIGHT A.**, « An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgements », *The Accounting Review*, Vol. 62, n°1, Janvier 1987, pp. 1-13.
- ACKOFF R.L.** et **EMERY F.E.**, « On purposeful systems », *Tavistock Publications*, Londres, 1972.
- AKERLOF G.**, « The market for lemons: qualitative uncertainty and the market mechanism », *Quarterly journal of economics*, Août 1970, pp. 89-93.
- ANDERSON G.D.** et **ELLYSON R.C.**, « Restructuring professional standart: The Anderton Report », *Journal of Accountancy*, Mars 1992, pp. 33-59.
- ANDRIEUX M.** et **RIBEYRE S.**, « La comptabilité, à l'origine de l'écriture ! », *Ouverture*, n°43, Novembre 2000, p. 37
- ANONYME**, « P CAJOLLE, sa vie, Son oeuvre », *O.E.C.*, 1955.
- ANONYME**, « L'auditeur est de plus en plus sollicité dans le conseil comptable », *MTF l'agefi*, 01/06/1999, p. 24.
- ANONYME**, « Le blues de l'auditeur interne », *La Tribune*, 15/03/2000, p. 22.
- ANONYME**, « Audit, conseil : combien de division ? », *L'expansion*, 31/08/2000, pp. 76-77.
- ANTLE R.**, « The auditor as an economic agent », *Journal of Accounting Research*, automne 1982, pp. 503-527.
- ANTLE R.**, « Auditor independence », *Journal of Accounting Research*, Printemps 1984, pp. 679-702.
- ANTLE R.** et **NALELUFF B.**, « Conservatism and auditor-client negotiations », *Journal of accounting research*, Automne 1991, pp. 31-54.
- ANTONOFF A.**, « Les commissaires aux comptes devraient s'abstenir de faire du conseil », *Die Welt*, 18/05/2000, p. 5.
- ARMSTRONG M.B.**, « Moral development and accounting education », *Journal of Accounting Education*, Printemps 1987, pp. 27-43.
- ASHBAUGH H.**, **LAFOND R.** et **MAYHEW R.H.**, « Do nonaudit services compromise auditor independence? Further Evidence », *The Accounting Review*, Vol 78, n°3, 2003, pp. 611-639.
- ASHBY W.R.**, « An introduction to Cybernetics », *Chapman and Hall*, Londres, 1956.
- ASTLEY W.G.** et **VAN DE VEN A.H.**, « Central perspectives and debates in organization theory », *Administrative Science quaterly*, Vol 28, 1983, pp. 245-275.
- BA N.**, « La SEC demande aux big five de mieux cloisonner l'audit et le conseil », *Les échos*, 11/05/2000, p. 11.
- BALACHANDRAN B.** et **RAMAKRISHNAN R.**, « Internal control and external auditing for incentive compensation schedules », *Journal of Accounting Research*, supplement 1980, pp. 140-171.
- BAMBER E.** et **BYLINSKI J.H.**, « The audit team and the audit review process: an organizational approach », *Journal of Accounting Literature 1*, 1982, pp. 33-58.
- BAMBER E.M.** et **TUBBS R.M.**, « Audit structure and its relation to role conflict and role ambiguity », *The Accounting Review*, 64, 1982, pp. 285-299.
- BARBIERI J.F.**, « La nomination et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes », *Etudes juridiques*, CNCC édition, Décembre 1998.

- BARTON M.F.**, « Audit clients' perceptions of the independence of their CPA », *Mid-South Business Journal*, 1985, pp. 20-22.
- BAZERMAN M.H., MORGAN K.P. et LOEWENSTEIN G.F.**, « The impossibility of auditor independence », *Sloan Management Review*, Été 1997, pp. 89-94.
- BEATTY R.**, « Auditor reputation and the pricing of initial public offering », *The Accounting Review*, n°64, 1989, pp. 693-709.
- BECK P.J., FRECKA T.J. et SOLOMON I.**, « A model for the market of MAS and audit services : Knowledge spillovers and auditor-auditee bonding », *Journal of Accounting Literature*, 1988, pp. 50-64.
- BECOUR J.C. et BOUQUIN H.**, « Audit opérationnel: Efficacité, Efficience ou Sécurité », *Economica* 2, Septembre 1996.
- BEHN B., CARCELLO J., HERMANSON D. et HERMANSON R.**, « The determinants of audit client satisfaction among clients of big 6 firms », *Accounting Horizons*, Vol 11, Mars 1997, pp. 7-24.
- BEMBARON E.**, « La COB favorable à la séparation de l'audit et du conseil », *Le figaro économie*, 25/10/2000, p. 5.
- BERLE A. et MEANS G.**, « The modern corporation and private », New York, Macmillan.
- BERTIN E.**, « La valeur informationnelle de l'avis du commissaire aux comptes sur la continuité de l'exploitation », *Thèse en sciences de gestion*, 1999, 423 p.
- BITBOL M.**, « Physique et philosophie de l'esprit », *Flammarion*, Paris, 2000.
- BLASI A.**, « Bridging moral cognition and moral action: a critical review of the litterature », *Psychological Bulletin*, 88, 1980, pp.1-45.
- BONCZEK S.J.**, « Ethical division working: Challenge of the 1990's – a practical approach for local governments », *Public Personnal Management*, Washington, Vol 21, n°1, Printemps 1992, pp. 75-89.
- BOUTERON J.**, « Origines et évolution du contrôle exercé par les commissaires de sociétés », *Revue de la Compagnie des commissaires de sociétés agréées par la Cour d'Appel de Peris*, Août – Décembre 1953, p. 15.
- BOUTON D.**, « Pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées », *MEDEF AFEP-AGREF*, 23/09/2002.
- BRETON G. et CHENAIL J.P.**, « Une étude empirique du lissage des bénéfices dans les entreprises canadiennes », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 3, Vol. 1, 1997, pp. 53-68.
- BROUSSARD D.**, « La modélisation comptable en question(s) », *Economica*, 1997.
- BROWNELL P.**, « A field study examination of budgetary participation and locus control », *The Accounting Review*, 1982, pp. 766-777.
- BUFFLELAN J.P.**, « Etude de déontologie comparée dans les professions organisées en Ordre », *La semaine juridique*, n°20, 16/05/1962, p. 12.
- BURLAUD A.**, « Coûts et contrôles », *Encyclopédie du Management*, Tome 1, 1991, pp. 113-119.
- CALLAN V.J.**, « Producing ethical values and training needs in ethics », *Journal of Business Ethics*, Dordrecht, Vol 22, Hiver 1992, pp. 761-770.
- CARCELLO J., HARMANSON R. et MC GRATH N.**, « Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users », *Auditing: A Journal of Prattice and Theory*, Vol 11, Avril 1992, pp. 1-15.
- CARMICHAEL D.R. et SWIERINGA R.J.**, « The comptability of auditing indépendence and management services: an identification of issues », *The Accounting Review*, Octobre 1968, pp. 697-705.
- CASTA J.F.**, « Théorie positive de la comptabilité », *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, *Economica*, 2000, pp. 1223-1232.

- CAZES C.**, « L'excessive concentration dans l'audit, vrai risque systémique », *Les Echos*, 15-16/03/2002, p. 12.
- CHALAYER S.**, « Le lissage des résultats : éléments explicatifs avancés dans la littérature », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 1, Vol. 2, Septembre 1995, pp. 83-104.
- CHALOT C.**, « La croyance dans un monde juste comme variable intermédiaire des réactions au sort d'autrui et à son propre sort », *Psychologie Française*, Tome 25, n°1, 1980, pp. 1-26.
- CHANEY P.K.** et **PHILIPICH L.K.**, « Shredded reputation: The cost of audit failure », *Journal of Accounting Research*, Vol40, n°4, Septembre 2002, pp. 1221-1244.
- CHARREAUX G.**, « Le gouvernement des entreprises : Corporate Governance, Theories et Faits », *Economica*, Janvier 1997.
- CHARREAUX G.**, « Théorie positive de l'agence : une synthèse de la littérature », *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise*, CEDAG, *Economica*, 1987.
- CHARREAUX G.**, « Gouvernance d'entreprise et comptabilité », *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit sous la direction de B. COLASSE*, *Economica*, 2000, pp. 743-756.
- CHEVILLEY P.** et **HENISSE P.**, « L'organisation des réseaux d'audit et conseil sous surveillance », *Les échos*, 15/07/1999, p. 18.
- CHECKLAND P.**, « Science and the systems paradigm », *International of General Systems*, Vol 3, 1976, pp. 127-134.
- CHECKLAND P.**, « Systems Thinking, Systems paradigm », *John Wiley and Son*, Londres, 1981.
- CHONKO L.K.** et **HUNT S.D.**, « Ethics and marketing management: an empirical examination », *Journal of Business Research*, 13, Août 1985, pp. 339-359.
- CHOW C.W.** et **RICE S.J.**, « Qualified audit opinions and auditor switching », *The Accounting Review*, 1982, pp. 326-335.
- CHUNG H.** et **KALLAPUR S.**, « Client importance, nonaudit services, and abnormal accruals », *The accounting review*, Vol 78, n°4, 2003, pp. 931-951.
- CITRON D.** et **TAFFLER R.**, « The audit report under going concern uncertainties: an empirical analysis », *Accounting and Business Research*, Automne 1992, pp. 337-345.
- CLARKSON M.B.E.**, « A stakeholder framework for analyzing corporate social performance », *Academy of Management*, Hiver 1995, pp. 128-140.
- Collection notes d'information**, « Le commissaire aux comptes et l'indépendance », *CNCC édition*, Décembre 1994.
- COLBY A.** et **KOHLBERG L.**, « The measurement of moral judgement », *Cambridge University Press*.
- COLASSE B.**, « Qu'est-ce que la comptabilité ? », *Encyclopédie de Gestion*, *Economica*, 1997, pp. 2715-2729.
- COLLINS L.** et **VALLIN G.**, « Audit et contrôle interne », *Dalloz gestion*, 1974.
- COMMONER C.**, « L'encerclement », *Edition du seuil*, Paris, 1972.
- COOK E.** et **KELLEY T.**, « An international comparaison of audit time budget pressure: the United States and New Zealand », *The Woman CPA*, Printemps 1988, pp. 25-30.
- CORNIER D.** et **MAGNAN M.E.**, « La gestion stratégique des résultats : le cas des firmes publiant des prévisions lors d'un premier appel public à l'épargne », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 1, Vol. 1, Mars 1995, pp. 45-61.
- CORNIER D.**, **MAGNAN M.E.** et **MORARD B.**, « La gestion stratégique des résultats : le modèle anglo-saxon convient-il au contexte suisse », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 4, Vol. 1, Mars 1998, pp. 25-48.

- COURTRIGHT J.A., FAIRHURST G.T. et ROGERS L.E.**, « Interaction patterns in organic and mechanistic systems », *Academy of Management Journal*, 32, 1989, pp. 285-299.
- CRASWELL A.T.**, « Auditing pricing in Australia 1980-1989 », *Australian Accounting Review*, 1992, pp. 28-33.
- CRONIN J. et TAYLOR S.A.**, « SERVPERF versus SERVQUAL: reconciling performance-based and perceptions-minus-expectations measurement of service quality », *Journal of marketing*, Vol. 58, Janvier 1994, pp. 125-131.
- CUSHING B.E.**, « Discussion of auditor independence judgements: A cognitive developmental model and experimental evidence », *Contemporary accounting research*, 1990, pp. 252-260.
- CUSHING B. et LOEBBECKE J.**, « Comparaison of audit methodologies of large accounting firms », *Accounting Research Study*, n°26, 1986, pp. 1-26.
- DATAR S. et ALLES M.**, « The formation and role of reputation and litigation in the auditor-manager relationship », *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 1999, pp. 401-428.
- DE ANGELO L.E.**, « Auditor size and audit quality », *Journal of accounting and economics* 2, 1981, pp. 184-199.
- DE ANGELO L.E.**, « Auditors independence, low bailing, and disclosure regulation », *Journal of accounting and economics* 3, 1981, pp. 113-127.
- DE ANGELO L.E.**, « Accounting numbers as market valuation substitutes: a study of management buyouts of public stakeholders », *The Accounting Review*, 61, Juillet 1986, pp. 400-420.
- DE BERG C.L., KAPLAN S.E. et PANY K.**, « An examination of some relationship between non-audit services and auditor change », *Accounting Horizons*, Mars 1991, pp. 17-28.
- DEGOS J.G.**, « Histoire de la comptabilité », Presse Universitaire de France, 1998, p. 127.
- DEFOND M.L., RAGHUNANDAN K. et SUBRAMANYAM K.R.**, « Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions », *Journal of Accounting Research*, Vol 40, n°4, Septembre 2002, pp.1247-1272.
- DEIS D. et GIROUX G.**, « Determinants of audit quality in the public sector », *The Accounting review*, Juin 1992, pp. 462-479.
- DELANNOY P.**, « Réflexions éthiques sur la pratique de l'Expertise Comptable », *Editions Comptables*, Septembre 1993, p. 31.
- DESHPANDE R. et WEBSTER F.E.**, « Culture d'organisation et marketing: une liste des priorités pour la recherche », *Recherche et Applications en Marketing*, Vol IV, n°4, 1989, pp. 25-49.
- DEVINE C.**, « The rule of conservatism reexamined », *Journal of Accounting Research*, Automne 1963, pp. 127-138.
- DI MAGGIO P. et POWELL W.**, « The iron cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields », *American Sociological Review*, 1983, pp. 113-123.
- DIRSMITH M.W. et MC ALLISTER J.P.**, « The organic vs the mechanistic audit », *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 5, 1982, pp. 214-228.
- DUBOIS N.**, « Le locus of control », *Des attitudes et des attributions, chapitre 9 bis*, Presses universitaires de Grenoble, pp. 227-236.
- DURKEIM E.**, « The division of labour in society », *New York, Free Press*, 1933.
- EMMERSON R.M.**, « Power-dependence relations », *Américan Sociological review*, Février 1962, pp. 32-33.

- ENGLE T.J.** et **SINCICH T.L.**, « The loss of auditor independence: perceptions of staff auditors, audit seniors, and audit managers », *Research on Accounting Ethics*, Vol 4, 1998, pp. 167-184.
- ERICKSON M.**, **MAYHEW B.W.** et **FELIX W.R.**, « Why do audits fail?: Evidence from Lincoln Salvings and loan », *Working paper, University of Chicago*, 1998.
- Etudes I.F.A.C.I.**, « Résultats de l'enquête sur la pratique de l'audit interne en France en 2002 », Février 2003.
- Etudes KPMG**, « Le gouvernement d'entreprise : bilan français et international », 3^{ième} enquête, Juillet - Août 1998.
- EVRAERT S.**, « Confiance, management et comptabilité », *Economies et Sociétés, Sciences de Gestion*, n°8-9, 1998, pp. 251-262.
- EVRAERT Y.**, **PRAS B.** et **ROUX E.**, « Market : Etudes et recherches en marketing », *Dunod*, Mai 2001.
- FAMA E.F.**, « Agency problems and the theory of the firm », *Journal of Political Economy*, Vol 88, N°2, 1980, pp. 288-307.
- FARMER T.**, **RITTENBERG L.E.** et **TROMPETER G.M.**, « An investigation of impact of economic and organisational factors on auditors independence », *Auditing: A Journal of Practice and theory*, 1987, pp. 1-14.
- FLINT D.**, « The philosophy and principes of auditing », *Macmillan*, 1988
- FLORY S.M.**, **PHILIPS T.J.**, **REIDENBACH R.E.** et **ROBIN D.P.**, « A multidimensional analysis of selected ethical issues in accounting », *The accounting review*, Vol 67, n°2, Avril 1992, pp. 264-302.
- FOGARTY T.J.**, « Organizational socialization in accounting firms: a theoretical framework and agenda for future research », *Accounting, organizations and society*, Vol 17, n°2, 1992, pp. 129-149.
- FORTIN J.** et **MARTEL L.**, « Enjeux éthiques de la réalité environnementale dans un contexte d'audit financier : une étude empirique », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 3, Vol 2, Septembre 1992, pp. 59-76.
- FREEMAN R.E.**, « Strategic Management : A stakeholder approach », *Pitman – Ballinger*, Boston, 1984.
- FRUCOT V.** et **SHEARON W.T.**, « Budgetary participation, locus of control, and mexican managerial performance and job satisfaction », *The Accounting Review*, 1991, pp. 80-99.
- FUDGE R.S.** et **SCHLACTER J.L.**, « Motivating employees to act ethically: an expectancy theory approach », *Journal of Business Ethics*, 18, 1999, pp. 295-304.
- GAA J.C.**, « The ethical foundations of public accounting », *Research monograph*, n°22, *British Colombia*, 1994.
- GALET G.**, « L'élargissement de la mission d'audit correspond aux attentes du marché », *L'agefi*, 03/08/2000, p. 26.
- GATTY J.**, « Les big five et la SEC », *L'agefi*, 11/04/2000, p. 12.
- GAUTHIER D.**, « Morale et contrat : recherche sur les fondements de la morale ou morals by agreement », *Mardaga*, 1986.
- GELINIER O.**, « L'éthique des affaires. Halte à la dérive ! », *Edition du Seuil, Paris*, 1991, p. 14.
- GELLERMAN J.W.**, « Managing ethics from the top down », *Sloan Management Review*, *Cambridge*, Vol 30, Hiver 1989, pp. 73-80.
- GIGLER F.** et **PENNO M.**, « Imperfect competition in audit markets and its effects on the demand for audit-related services », *The Accounting Review*, Vol 70, 1995, pp. 217-336.
- GILLET P.**, « Comptabilité créative : le résultat comptable n'est plus ce qu'il était », *Revue Française de Gestion*, Novembre - Décembre 1998, pp. 83-94.

- GOLMAN A.** et **BARLEV B.**, « The auditor-firm conflict of interests: its implications for independence », *The Accounting Review*, Octobre 1974, pp. 707-718.
- GOMEZ P.Y.**, « Le gouvernement d'entreprise », *Inter-éditions*, 1996.
- GONTHIER-BESACIER N.**, « Les responsables financiers des grandes entreprises françaises et leur cabinet d'audit », *Revue Française de Comptabilité*, n°343, Avril 2002, p. 22.
- GRANT J.**, **BRICKER R.** et **SHIPTSOVA R.**, « Audit quality and professional self-regulation: a social dilemma perspective and laboratory investigation », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol 15, n°1, Printemps 1996, pp. 142-156.
- GREGORY K.L.**, « Native-view paradigms: multiple cultures and conflicts in organizations », *Administrative Science Quarterly*, 28, Septembre 1986, pp. 359-376.
- GUL F.A.**, « Size of audit fees and perceptions of auditors' ability to resist management pressure in audit conflict situations », *Abacus*, Vol 27, n°2, 1991, pp. 162-211.
- GUYON Y.** et **COQUEREAU G.**, « Le Commissariat aux Comptes, aspects juridiques et techniques », *Revue de la Compagnie*, 1971.
- HACKENBRACK K.** et **NELSON M.W.**, « Auditors'incentives and theirs applications of financial accounting standart », *The Accounting review*, Vol 71, Janvier 1996, pp. 43-59.
- HART O.** et **HOLMSTROM B.**, « The theory of contracts », *présenté au congrés mondial de la société d'économétrie*, Cambridge, Massachussets, 1985.
- HARTLEY R.H.** et **ROSS T.L.**, « MAS and auditor independence: an image problem: an image problem », *Journal of Accountancy*, Novembre 1972, pp. 45-52.
- HERMANSON R.H.**, **DYKES L.M.** et **TURNER D.H.**, « Enforced competition in the accounting professn-does it make sense? », *Accounting Horizons*, 1, Issue 4, 1987, pp. 13-19.
- HILLAIRE J.**, « La formation du Commissariat aux Comptes », *Sayag A. Edition, Le Commissaire aux Comptes : renforcement ou dérive ?*, Litec, 1989.
- HILLISON W.** et **KENNELLY M.**, « The economics of non audit services », *Accounting Horizons*, Septembre 1988, pp. 32-40.
- HOBGOOD G.** et **SCIARRINO J.**, « Management looks at audit serices », *Financial Executive*, Avril 1972, pp. 26-32.
- HOFSTEDE G.** Culture's consequence », *Beverly Hills, CA: Sage*, 1980.
- HOLMQUIST C.**, « Ethics – How important is it in today's office? », *Public Personnal Management*, Washington, Vol 22, Hiver 1993, pp. 537-545.
- JAMAL K.** et **TAN H.**, « Can auditors predict the choices made by other auditors », *Journal of Accounting Research*, Vol 39, n°3, 2000, pp. 583-595.
- JENSEN M.** et **MECKLING W.**, « Theory of the firm: Managerial behavioral, agency costs and ownership structure », *Journal of financial economic*, n°3, 1976, pp. 305-360.
- JETER D.C.** et **SHAW P.E.**, « Sollicitation and auditor reporting decisions », *The Accounting review*, Vol 70, n°2, Avril 1995, pp. 293-315.
- JOHNSON P.E.**, **JAMAL K.** et **BERRYMAN R.G.**, « Audit judgement research », *Accounting, Organizations and Society*, 1989, pp. 83-99.
- Journée technique du stage d'expertise comptable et de commissariat aux comptes**, Missions spécifiques, « Découvrir les normes de l'I.A.S.C. », *CFPC*, Edition 2004 – 2005, pp. 4 et suivantes.
- KATO T.**; « Une interprétation de l'indépendance des auditeurs » ; *Revue Française de Comptabilité* ; 1989 ; pp. 98-102.
- KELLEY T.** et **SEILER R.E.**, « Audit stress and time budgets », *The CPA Journal*, Décembre 1982, pp. 24-34.

- KELLER T.** et **MARGHEIM L.**, « The effect of audit bulling arrangement on underreporting of time and audit quality reduction acts », *Advances in accounting*, Vol 5, 1987, pp. 221-233.
- KHURANA I.K.** et **RAMAN K.K.**, « Litigation risk and the financial reporting crediblity of big 4 versus non big 4 audits: Evidence from Anglo-American countries », *The Accounting Review*, Vol 79, n°2, 2004, pp. 473-495.
- KINNEY W.R.** et **MC DANIEL L.S.**, « Characteristic of firms correcting previously reported quarterly earnings », *Journal of Accounting and Economics*, Février 1989, pp. 71-93.
- KNAPP M.C.**, « Audit conflict: an empirical study on the perceived ability of auditors to resist management pressure », *The Accounting Review*, 1985, pp. 202-211.
- KNAPP M.C.**, « An empirical study of audit committee support for auditors involved in technical disputes with client management », *The Accounting Review*, Vol 62, n°3, Juillet 1987, pp. 578-588.
- KNAPP M.C.**, « Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality », *Auditing: A Journal of Prattice and Theory*, Vol. 10, n°1, Été 1991, p. 35-53.
- KOHLBERG L.**, « Stage and sequence: the cognitive développement approach to socialization », *Handbook of socialization theory and research*, Chicago: Rand McNally, 1969, pp. 347-480.
- KRISHNAN J.**, **KRISHNAN J.** et **STEPHENS R.**, « simultaneous relation between auditor switching and audit opinion: an empirical analysis », *Accounting and Business Research*, Vol 26, n°3, Été 1996, p. 224-237.
- KUNITAKE W.K.** et **WHITE C.E.**, « Ethics for independant auditors », *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Été 1986, pp. 222-231.
- LACOUR J.P.**, « Les banques divergent pour choisir leurs auditeurs », *La Tribune*, 27/03/2000, p. 7.
- LACOUR J.P.**, « La COB prône un audit plus indépendant », *La tribune*, 24/10/2000, p. 33.
- LAMPE J.C.** et **FINN D.W.**, « A model of auditors'ethical decision processes », *Auditing: A journal of Practice and Theory*, Vol 11, 1992, pp. 33-59.
- LANGENDERFER H.Q.** et **ROCKNESS J.W.**, « Integrating ethics into the accounting curriculum : issues, problems, and solutions », *Issues in Accounting Education*, Vol 4, n°1, Printemps 1989, pp58-69.
- LASSEGUE P.**, « Les conditions de la connaissance et l'image fidèle », *Labourdette édition, Mélanges en l'honneur du professeur J.G. Mériqot*, Economica, Paris, 1991, pp. 83-109.
- LEDOUBLE D.**, « Ne pas subir », *Les cahiers de l'audit*, n°15, CNCC édition, 2^{ième} Trimestre 2002, p. 32.
- LEE T.** et **STONE M.**, « Competence and independaence: the congenial twins of auditing », *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol 22, Décembre 1995, pp. 1169-1177.
- LE MOIGNE J.L.**, « La théorie du système général, théorie de la modélisation », *PUF, Collection Système – Décisions*, Paris, 1977.
- LENTZ R.T.**, « Determinants of organizational performance : an interdisciplinary rewiev », *Strategic Management Journal*, 2/2, Avril - Juin 1981.
- LENNOX C.**, « Are larger auditors more accurate than small auditors », *Accounting and business research*; Vol 29; n°3; 1999; pp. 217-227.
- LERNER M.J.**, « The belief in a just word », *Ontario, Canada, University of Waterloo*, 1980.
- LERNER M.J.**, « Le thème de la justice ou le besoin de se justifier », *Bulletin de psychologie*, Tome 39, n°34, 1985, pp.23-37.

- LERNER M.J.**, « The belief in a just world and heroic motive: searching for constants in the psychology of religious ideology », *The International Journal for the Psychology of Religion*, 1991, pp. 27-32.
- LERNER M.J.** et **MILLER D.T.**, « Just word research and attribution process: looking back and ahead », *Psychological Bulletin*, 85, 1978, pp. 1030-1051.
- LIGHTNER S.M.**, **ADAMS S.J.** et **LIGHTNER K.M.**, « The influence of situational, ethical and expectancy theory variables on accountants underreporting behavior », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol 2, n°1, 1982, pp. 1-12.
- LINCOLN D.J.**, **PRESSLEY M.M.** et **LITTLE T.**, « Ethical beliefs and personal values of top level executives », *Journal of business*, Vol 10, Décembre 1982, pp. 475-487.
- LISBONNE E.**, « Les commissaires de Surveillance dans les sociétés anonymes », *Thèse de doctorat*, 1936, p. 11.
- MAGEE R.P.** et **TSENG M.**, « audit pricing and independence », *The Accounting review*, Avril 1990, pp. 315-336.
- MALO J.L.** et **GIOT H.**, « L'élasticité du résultat selon les dimensions temps et espace », *Cahier de recherche du CEREGE, IAE de Poitiers*, n°147, Juin 1995.
- MARINI P.**, « La modernisation du droit des sociétés », *Collection des rapports officiels*, 1996.
- MATSUMURA E.M.** et **TUCKER R.R.**, « Second partner review revisited », *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Hiver 1995, pp. 173-200.
- MAUTZ R.K.** et **SHARAF H.A.**, « The philosophie of auditing », *American Accounting Association*, 1961.
- MAYHEW B.W.** et **PIKE J.**, « Does investor selection of auditors enhance auditor independence? », *The Accounting Review*, Vol 79, n°3, 2004, pp. 797-822.
- MELUMAD N.** et **THOMAN L.**, « On Auditors and the courts in an Adverse Selection Setting », *Journal of Accounting Research*, 28, Printemps 1990, pp. 77-120.
- MENON K.** et **WILLIAMS D.**, « Auditor credibility and initial public offerings », *The Accounting Review*, n°66, 1989, pp. 313-332.
- MILLER D.** et **FRIESEN P.H.**, « Momentum and revolution in organisational adaptation », *Academy of Management Journal*, 23/4, Décembre 1980, pp. 55-65.
- MOCK T.J.** et **SAMET M.**, « A multi-attribute model for audit evaluation », *Actes du 6ième congrès sur l'audit de l'université du Kansas*, 1982.
- NARAYANAN V.G.**, « An analysis of auditor liability rules », *Journal of Accounting Research*, 32, Supplement, 1995, pp. 39-60.
- NICHOLS D.R.** et **PRICE K.H.**, « The auditor-firm conflict: an anaysis using the concepts of exanche théory », *The Accounting Review*, Avril 1976, pp. 335-346.
- Normes Commentaires Déontologie**, CNCC édition, 1998.
- Note d'information**, CNCC édition, n°12, Tome 1, Septembre 1988.
- PALMROSE Z.V.**, « Litigation and independent auditors: The role of business failures and management fraud », *Auditing: A Journal of Prattice and Theory*, 1987, pp. 90-102.
- PANY K.** et **RECKERS M.J.**, « Audit performance of MAS: a study of its effects on decisions and perceptions », *Accounting Horizons*, Juin 1988, pp. 31-38.
- PARK S.H.**, « Compétition, indépendence and audit quality: the Korean expérience », *The International Journal of Accounting*, 25, 1990, pp. 71-86.
- PENTLAND B.T.**, « Getting comfortable with the numbers: auditing and the micro-production of macro-order », *Accounting, Organizations and society*, Vol 18, n°7/8, 1993, pp. 605-620.
- PFLEFFER T.**, **JEFFREY Y.** et **SALANCIK P.**, « The external control of organizations: a ressource dependance theory », *New York, Harper and Row Publishers Inc*, 1978.

- PIGE B.**, « Performance, audit et gouvernement d'entreprise », *Actes du XIXième congrès annuel de l'Association Française de comptabilité*, 1998, pp. 228-241.
- POCHET J.**, « Inefficacité des mécanismes du contrôle managerial: le rôle de l'information comptable dans le gouvernement d'entreprise », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Septembre 1998, pp. 82-88.
- PONEMON L.A.**, « Ethical judgement in accounting: a cognitive developmental perspective », *Critical Perspectives On Accounting*, 1, 1990, pp. 191-215.
- PONEMON L.A.**, « Auditor underreporting of time and moral reasoning: an experimental lab study auditing », *A Journal of Practice and Theory*, Vol 9, n°1, 1992, pp. 171-189.
- PONEMON L.A.**, « Ethical reasoning and selection socialisation in accounting », *Accounting, Organisation and Society*, Vol 17, n°3, 1992, pp. 239-258.
- PONEMON L.A.** et **GABHART D.R.**, « Auditor independence judgements: a cognitive developmental model and experimental evidence », *Contemporary Accounting Research*, 1990, pp. 227-251.
- PORTER M.**, « L'avantage concurrentiel », *Dunod*, 1986.
- POSNER R.A.**, « Theories of economic regulation », *Bell Journal of Economics and Management Science*, n°5, pp. 335-358.
- POWER M.**, « The audit society: rituals of verification », *Oxford University Press*, 1997.
- PRAT DIT HAURET C.**, « L'indépendance du commissaire aux comptes : cadre conceptuel et analyse empirique », *Thèse*, 18/10/2000, p. 624.
- PRATT J.W.** et **ZECKHAUSER R.J.**, « Principals and agents : An overview, principals, agents : The structure of business », *Cambridge University Press*, 1985.
- RAFFOURNIER B.**, « La théorie positive de la comptabilité: une revue de littérature », *Economie et Sociétés, Série Sciences de Gestion*, n°16, Novembre 1990, pp. 137-166.
- Rapport du groupe de travail CNCC/COB** intitulé « Recommandation du groupe de travail sur l'indépendance et l'objectivité des commissaires aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne », 02/12/97.
- RAYBAUD-TURRILLO B.** et **TELLER R.**, « Comptabilité créative », *Encyclopédie de Gestion, Tome 1, 2ième édition, Economica, Paris*, 1997, pp. 508-527.
- RAWLS J.**, « Théorie de la justice », *Seuil*, 1987.
- Recommandations et avis du Conseil National**, *Bulletin du Conseil National des Commissaires aux Comptes*, n°39, Septembre 1980.
- RENARD J.**, « Théorie et pratique de l'audit interne », *Editions d'organisation*, Février 2000.
- REST J.R.**, « Moral development: advances in research and theory », *New York, Praeger Publisher*, 1986.
- REUHLIN M.**, « Contributions à l'histoire des méthodes statistiques employées en psychologie », *Psychologie et histoire*, Vol 4, 2003, p. 13.
- REVERCHON A.**, « Auditeur, audité : le lien social plus fort que les techniques comptables », *Le Monde*, 22/10/2002, p. 2.
- RICHARD C.** et **REIX R.**, « Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Vol 1, Mai 2002, p. 151.
- RITTENBERG L.**, « Auditor independence and systems design », *Institute of Internal Auditors New-York*, 1977.
- ROBIN D.P.** et **REIDENBACH R.E.**, « Social responsibility, ethics and marketing strategy: closing the gap between concept and application », *Journal of Marketing*, Vol 51, Janvier 1987, pp. 44-58.
- ROSS S.**, « The economic theory of agency: the principal problem », *American Economic Review*, LXII, Mai 1973.

- RUBIN Z.** et **PEPLAU A.**, « Belief in a just word and reaction to another's lot : a study of participants in a national draft lottery », *Journal of Social Issues*, n°29, 1973, pp. 73-93.
- RUDOLPH H.R.** et **WELKER R.B.**, « The effects of organizational structure on communication within audit teams », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol 17, n°2, pp. 1-14.
- RULLIERE J.L.**, « Le Nobel 2002 consacre l'économie expérimentale », *Le Monde*, 15/10/2002, p. 8.
- SAYWER L.B.**, « La pratique de l'audit interne », *Economica*, 1999.
- SCHEID S.** et **STANDISH S.**, « La normalisation comptable : sa perception dans le monde anglophone et en France », *Revue Française de Comptabilité*, n°201, Mai 1989, pp. 90-99.
- SCHEIN E.H.**, « Organizational culture and leadership », *San Francisco, Jossey-bass*.
- SCHIPPER K.**, « Commentary on earnings management », *Accounting Horizons*, 15, Décembre 1989, pp. 91-102.
- SCHROEDER M.**, **SOLOMON I.** et **VICKREY D.**, « Audit quality: the perceptions of audit-committee chairpersons and audit partners », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Été 1986, pp. 86-94.
- SCHULTE A.A.**, « Management services: a challenge to audit independence? », *The accounting Review*, Octobre 1966, pp. 785-800.
- SCHULTZ J.J.** et **GUSTAVSON S.D.**, « Actuaries' perceptions of variables affecting the independent auditor's legal liability », *The Accounting Review*, Juillet 1978, pp. 626-641.
- SCHWARTZ K.** et **MENON K.**, « Auditor switches by failing firms », *The Accounting Review*, 60, Avril 1985, pp. 248-261.
- SE A.**, « Le rôle du comité de déontologie en France », *Le figaro économique*, 10/10/2000, p. 10.
- SERES A.**, « Jim Wadia contre la scission », *Le figaro économique*, 15/10/2000, p. 10.
- SHAND C.W.**, « Theory of auditing », *Scholars Book Co.*, 1978.
- SHAPIRO C.**, « Premiums for high quality products as returns to reputations », *Quarterly Journal of Economics*, Novembre 1983, pp. 659-667.
- SHOCKLEY R.A.**, « Perceptions of auditors' independence: an empirical analysis », *The Accounting review*, Octobre 1981, pp. 785-800.
- SHOCKLEY R.A.**, « Perceptions of audit independence: a conceptual model », *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Hiver 1982, pp. 126-143.
- SIEGEL H.**, « The LPA :never underestimate the value of a good reputation », *The CPA Journal*, New York, Vol 69, n°9, Septembre 1999, p. 18.
- SIK O.**, « La troisième voie », *N.R.F. Gallimard, Paris*, 1974.
- SIMON H.**, « The new science of management », *Harper and Row*, 1960.
- SIMUNIC D.** et **STEIN M.**, « Product differentiation in auditing: a study of auditor choice in the market for new issues », *Canadian Certified General Accountants' Research Foundation*, 1987.
- SMIRCICH L.**, « Concepts of culture and organizational analysis », *Administrative Science Quarterly*, Vol 28, Septembre 1983, pp. 339-358.
- SMITH A.**, « Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations », *Les économistes classiques, Hatier*, 1988.
- SNOWBALL D.**, « Effects of accounting expertise and information load: an empirical study », *Accounting, Organizations and Society*, Vol 5, 1980, pp. 323-338.
- SOLOMON I.**, « Multi-auditor judgment/decision making research », *Journal of Accounting Literature* 6, 1987, pp. 1-25.

- SOMMER A.A.**, « The public oversight board », *Journal of Accountancy*, New York, Vol 19, Septembre 2000, pp. 84-86.
- STOLOWY H.**, « Comptabilité créative », *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, sous la direction de **B. COLASSE**, *Economica*, Paris, 2000, pp. 157-178.
- SWEENEY J.T.** et **ROBERTS R.W.**, « Cognitive moral development and auditor independence », *Accounting organisations and society*, Vol 22, n°3/4, 1997, pp. 337-352.
- TECH S.H.**, « Auditor independence, dismissal threats, and the market reaction to auditor switches », *Journal of Accounting Research*, Vol 30, n°1, Printemps 1992, pp. 1-23
- TITARD P.L.**, « Independence and MAS – Opinions of financial statement user », *Journal of Accountancy*, Juillet 1971, pp. 47-52.
- TITMAN S.** et **TRUEMAN B.**, « Information quality and the valuation of new issues », *Journal of accounting and economics*, Juin 1986, pp. 159-172.
- TONDEUR H.**, « Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes », *Les Cahiers de la Recherche, CLAREE*, 2003, p. 27.
- TREVINO L.K.**, « Ethical decision making in organizations: a person-situation interactionist model », *Academy of Management Review*, Vol 11, n°3, 1986, pp. 601-617.
- TSUI J.S.L.** et **GUL F.A.**, « Auditors' behaviour in an audit conflict situation: a research note on the role of locus of control and ethical reasoning », *Accounting organisation and society*, Vol 21, n°1, 1996, pp. 41-51.
- VERBEKE W.**, **OUWERKERK C.** et **PEELEN E.**, « Exploring the contextual and individual factors on ethical decision making of salespeople », *Journal of Business Ethics*, Vol. 15, 1996, pp. 1175-1187.
- VIENOT M.**, « Pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées », *MEDEF AFEP-AGREF*, Juillet 1995 et Juillet 1999.
- VLAEMMINCK J.H.**, « Histoire et doctrines de la comptabilité », *Edition de Treurenberg, Dunod*, 1956.
- WATSON D.**, « The structure of project teams facing differentiated environments: an exploratory study in public accounting firms », *The Accounting Review*, Vol 50, 1975, pp. 259-273.
- WATTS R.L.** et **ZIMMERMAN J.L.**, « Towards a positive theory of the determination of accounting standards », *The Accounting Review*, Vol 52, n°1, Janvier 1978, pp. 112-134.
- WATTS R.L.** et **ZIMMERMAN J.L.**, « Auditors and determination of accounting standards », *Working Paper, University of Rochester*, Août 1981.
- WATTS R.L.** et **ZIMMERMAN J.L.**, « Agency problems, auditing, and the theory of the firm : some evidence », *Journal of Law and Economics*, Vol26, 1983, pp. 613-633.
- WATTS R.L.** et **ZIMMERMAN J.L.**, « Positive Accounting Theory », *New-York: Prentice Hall, Englewoods Cliffs*, 1986.
- WHISENANT S.**, **SANKARAGURUSWAMY S.** et **RAGHUNANDAN K.**, « Evidence on the joint determination of audit and non-audit fees », *Journal of Accounting Review*, Vol 41, n°4, Septembre 2003, pp. 721-742.
- WILLIAMSON O.**, « The economics institution of capitalism : firms, markets and relational contracting », *Macmillan, The Free Press, Les institutions du capitalisme, Interditions*, 1994.
- WILSON R.**, « Auditing: Perspectives from multi-person decision theory », *The Accounting Review*, Vol 58, n°2, Avril 1983, pp. 305-318.
- WINDSOR C.A.** et **ASHKANASY N.M.**, « The effect of client management bargaining power, moral reasoning development, and belief in a just world on auditor

- independence », *Accounting organisations and society*, Vol 20, n°7/8, 1995, pp. 701-720.
- WINES G.**, « Auditor independence, audit qualifications and provision of non-audit services: a note », *Accounting and Finance*, 1994, pp. 75-86.
- WOTRUBA T.R.**, « A comprehensive framework for analysis of ethical behaviour, with a focus on sales organizations », *Journal of Personal Selling and Sales Management*, 10, 1990, pp. 29-42.
- YOST J.A.**, « Auditor independence as a unique equilibrium response », *Journal of Accounting Research*, Printemps 1991, pp. 81-102.
- ZEFF S.**, « The rise of economic consequences », *The journal of accounting*, Decembre 1978, pp. 56-73.
- ZEFF S.**, « Does the CPA belong to a profession? », *Accounting Horizons*, Mars 1987, pp. 65-68.

LISTE DES ANNEXES

Annexe 1 : Tableau synopsis de l'évolution historique	343
Annexe 2 : Trame du questionnaire	344
Annexe 3 : Réponses au questionnaire 1	352
Annexe 4 : Réponses au questionnaire 2.1	367
Annexe 5 : Réponses au questionnaire 2.2	382
Annexe 6 : Résultat RWeb du questionnaire 1	397
Annexe 7 : Résultat RWeb du questionnaire 2.1	400
Annexe 8 : Résultat RWeb du questionnaire 2.2	403
Annexe 9 : Résultat RWeb conjugués des questionnaires 2.1 et 2.2	406
Annexe 10 : Résultat des questionnaires en format tableau	412
Annexe 11 : Résultat détaillé du questionnaire 1 ventilé par associations de variables	413
Annexe 12 : Analyse du questionnaire 1 par variable explicative	413
Annexe 13 : Résultat détaillé du questionnaire 2.1 ventilé par associations de variables.....	413
Annexe 14 : Analyse du questionnaire 2.1 par variable explicative.....	413
Annexe 15 : Résultat détaillé du questionnaire 2.2 ventilé par associations de variables.....	414
Annexe 16 : Analyse du questionnaire 2.2 par variable explicative.....	414
Annexe 17 : Résultats synthétiques du questionnaire 1 (présentation des scénarii).....	415
Annexe 18 : Résultats du questionnaire 1 (scénario par scénario)	416
Annexe 19 : Résultats synthétiques du questionnaire 2.1 (présentation des scénarii)	420
Annexe 20 : Résultats du questionnaire 2.1 (scénario par scénario)	421
Annexe 21 : Résultats synthétiques du questionnaire 2.2 (présentation des scénarii)	425
Annexe 22 : Résultats du questionnaire 2.2 (scénario par scénario)	426

Annexe n°1: Tableau synopsis de l'évolution historique de l'audit

Période	Auditeurs	Prescripteurs de l'audit	Objectifs de l'audit	événements
<i>Jusqu'en 1700</i>	Clercs Ecrivains	Rois Empereurs Eglises Etats	Punir les voleurs pour détournement de fonds et protéger le patrimoine	Libéralisme économique Prise en compte de l'activité commerciale
<i>1700 à 1850</i>	Comptables	Etats Tribunaux Commerciaux Actionnaires	Réprimer les fraudes et punir les fraudeurs. Protéger le patrimoine	Période de capitalisme populaire et faillites scandaleuses: South Sea Bubble (1720) Création de la Cour des Comptes (1807)
<i>1850 à 1900</i>	Comptables Juristes	Etats Actionnaires	Eviter fraudes et erreurs Attester la fiabilité des états financiers	Apparition de lois commerciales protégeant les actionnaires (Companies Act 1844, loi sur les sociétés commerciales 1867) et naissance du contrôle indépendant: commissaire aux comptes
<i>1900 à 1940</i>	Comptables Auditeurs	Etats Actionnaires	Eviter fraudes et erreurs Attester la fiabilité des états financiers	Publication des premiers traités d'audit (Dicksee 1895; Savigny 1901)
<i>1940 à 1970</i>	Auditeurs Comptables	Etats Banques Actionnaires	Attester la régularité et la sincérité des comptes	Création de la SEC (1934) et de la COB (1967)
<i>1970 à 1990</i>	Auditeurs Conseils Comptables	Etats Tiers Actionnaires	Attester la qualité du contrôle interne et le respect des normes d'audit et comptables	CNCC (1969) Foreign Corrupt Practice Act (1978) IASB (1973) IAPC (1977)
<i>Depuis 1990</i>	Auditeurs Conseils	Etats Tiers Actionnaires	Attester l'image fidèle des comptes et la qualité du contrôle interne dans le respect des normes lutte contre la fraude internationale	Relation audit-conseil en débat Scandales BCCI; Crédit Lyonnais; Enron

Annexe n°2: Trame du questionnaire

Pierre LOYER
44 allée des Ormes
59700 Marcq-en-baroeul
Email : pierreloyer@caramail.com

Lille, le 14 Février 2004

Madame, Monsieur,

L'indépendance est au centre des préoccupations de l'auditeur interne ou externe. Les récents débats autour de cette problématique soulèvent des interrogations que seul le concours des professionnels permet d'appréhender correctement. La contribution de l'ensemble de la profession à l'approfondissement des questions déontologiques est primordiale et bien souvent sous-évaluée.

C'est pourquoi, dans le cadre d'une recherche doctorale visant à évaluer les situations à risques pouvant altérer votre indépendance, votre concours nous est nécessaire.

Les questionnaires, qui suivent, sont basés sur le même principe :

- Une question présentant la problématique étudiée
- 8 scénarios combinant les relations « auditeur – audité »
- Une grille de notation (allant de 1 à 7) permettant d'évaluer la situation de l'auditeur dans le scénario proposé et pour laquelle il convient d'entourer la note choisie.

Le traitement statistique des données garantit la confidentialité des réponses. La communication des principaux résultats sera faite sur demande.

Vous remerciant d'avance pour votre précieux concours,

Nous vous prions d'agréer, Madame, Monsieur, l'expression de mes sentiments distingués.

Pierre LOYER

QUESTIONNAIRE SUR L'INDEPENDANCE DE
L'AUDITEUR

NOM :

SOCIETE :

ADRESSE :

A RETOURNER A L'ADRESSE SUIVANTE :

PIERRE LOYER

44 ALLEE DES ORMES
59 700 MARCQ-EN-BAROEUL
Pierreloyer@caramail.com

☐ Cochez la case afin d'obtenir communication des principaux résultats de l'étude

QUESTIONNAIRE N°1:

POUVEZ VOUS NOTER LA FORCE DE NEGOCIATION DE L'ENTITE AUDITEE VIS A VIS DE L'AUDITEUR SELON LES SITUATIONS SUIVANTES :

EXEMPLE

Existence de mission de conseil au sein de l'entité auditée :....*Oui*
Pouvoir financier de l'audité vis à vis de l'auditeur :.....*Fort*
Situation financière de l'audité :.....*Bonne*



SCENARIO 1

Existence de mission de conseil au sein de l'entité auditée :....*Oui*
Pouvoir financier de l'audité vis à vis de l'auditeur :.....*Fort*
Situation financière de l'audité :.....*Bonne*



SCENARIO 2

Existence de mission de conseil au sein de l'entité auditée :....*Oui*
Pouvoir financier de l'audité vis à vis de l'auditeur :.....*Fort*
Situation financière de l'audité :.....*Mauvaise*



SCENARIO 3

Existence de mission de conseil au sein de l'entité auditée :....*Oui*
Pouvoir financier de l'audité vis à vis de l'auditeur :.....*Faible*
Situation financière de l'audité :.....*Bonne*



Expert-Comptable
Commissaire aux Comptes
Auditeur interne

☒
☒
☐

SCENARIO 4

Existence de mission de conseil au sein de l'entité auditée:....*Oui*

Pouvoir financier de l'audité vis à vis de l'auditeur :.....*Faible*

Situation financière de l'audité :.....*Mauvaise*



SCENARIO 5

Existence de mission de conseil au sein de l'entité auditée:....*Non*

Pouvoir financier de l'audité vis à vis de l'auditeur :.....*Faible*

Situation financière de l'audité :.....*Mauvaise*



SCENARIO 6

Existence de mission de conseil au sein de l'entité auditée:....*Non*

Pouvoir financier de l'audité vis à vis de l'auditeur :.....*Faible*

Situation financière de l'audité :.....*Bonne*



SCENARIO 7

Existence de mission de conseil au sein de l'entité auditée :....*Non*

Pouvoir financier de l'audité vis à vis de l'auditeur :.....*Fort*

Situation financière de l'audité :.....*Mauvaise*



SCENARIO 8

Existence de mission de conseil au sein de l'entité auditée:....*Non*

Pouvoir financier de l'audité vis à vis de l'auditeur :.....*Fort*

Situation financière de l'audité :.....*Bonne*



Expert-Comptable
Commissaire aux Comptes
Auditeur interne

☒
☒
☐

QUESTIONNAIRE N°2:

POUEZ VOUS NOTER LE RISQUE DE PERTE D'INDEPENDANCE DE L'AUDITEUR DANS LES SITUATIONS SUIVANTES

Deux hypothèses sont ici envisagées :

1. Travail en liaison avec la direction
2. Travail en liaison avec le comité d'audit

Il ne s'agit pas d'un choix alternatif. Pour un meilleur traitement du questionnaire, il convient que chaque auditeur réponde à l'ensemble des cas proposés (8 cas + 8 cas = 16 cas)

1. En cas de travail en relation avec la direction générale

SCENARIO 1

Possibilité de négociation de l'entité auditée :..*Faible*
Concurrence au sein du marché de l'audit :.....*Fort*
Notoriété de l'auditeur :.....*Forte*

Trés	1	2	3	4	5	6	7	Trés
Faible								Fort
Risque								Risque

SCENARIO 2

Possibilité de négociation de l'entité auditée :....*Faible*
Concurrence au sein du marché de l'audit :.....*Fort*
Notoriété de l'auditeur :.....*Faible*

Trés	1	2	3	4	5	6	7	Trés
Faible								Fort
Risque								Risque

SCENARIO 3

Possibilité de négociation de l'entité auditée :..*Faible*
Concurrence au sein du marché de l'audit :.....*Faible*
Notoriété de l'auditeur :.....*Forte*

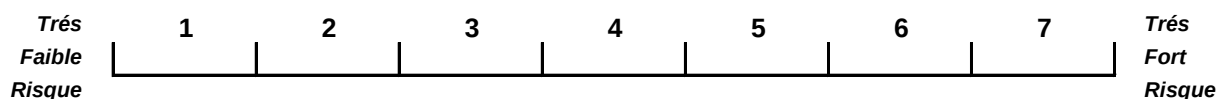
Trés	1	2	3	4	5	6	7	Trés
Faible								Fort
Risque								Risque

Expert-Comptable
Commissaire aux Comptes
Auditeur interne

☒
☒
☐

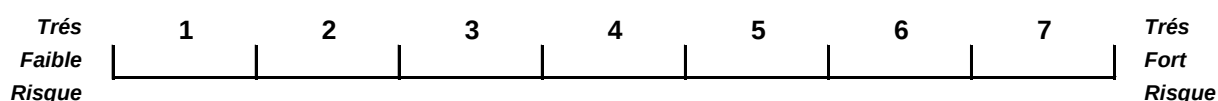
SCENARIO 4

Possibilité de négociation de l'entité auditée :...*Faible*
Concurrence au sein du marché de l'audit :.....*Faible*
Notoriété de l'auditeur :.....*Faible*



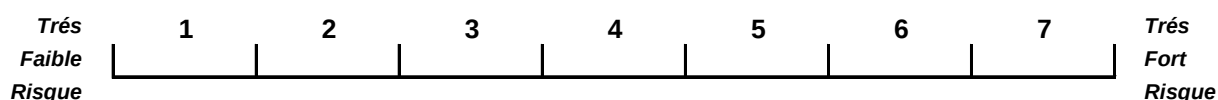
SCENARIO 5

Possibilité de négociation de l'entité auditée :.....*Fort*
Concurrence au sein du marché de l'audit :.....*Faible*
Notoriété de l'auditeur :.....*Faible*



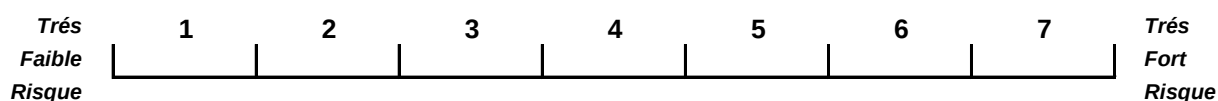
SCENARIO 6

Possibilité de négociation de l'entité auditée :.....*Fort*
Concurrence au sein du marché de l'audit :.....*Faible*
Notoriété de l'auditeur :.....*Forte*



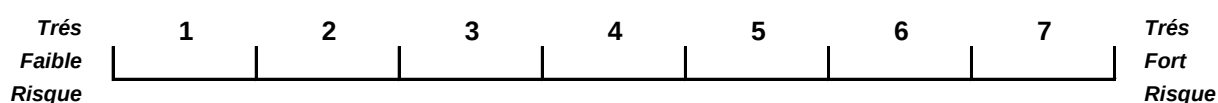
SCENARIO 7

Possibilité de négociation de l'entité auditée :...*Fort*
Concurrence au sein du marché de l'audit :.....*Forte*
Notoriété de l'auditeur :.....*Faible*



SCENARIO 8

Possibilité de négociation de l'entité auditée :...*Fort*
Concurrence au sein du marché de l'audit :.....*Forte*
Notoriété de l'auditeur :.....*Forte*



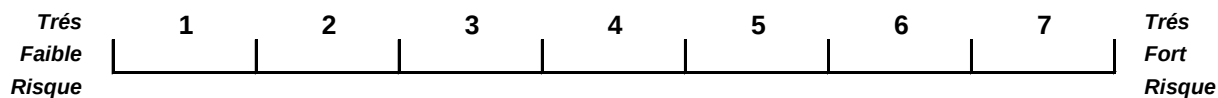
Expert-Comptable
Commissaire aux Comptes
Auditeur interne

☒
☒
☐

2. En cas de travail en relation avec le comité d'audit

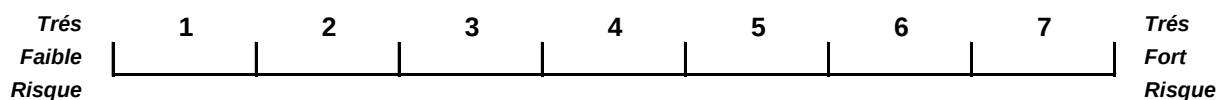
SCENARIO 1

Possibilité de négociation de l'entité auditée :..*Fort*
Concurrence au sein du marché de l'audit :.....*Forte*
Notoriété de l'auditeur :.....*Forte*



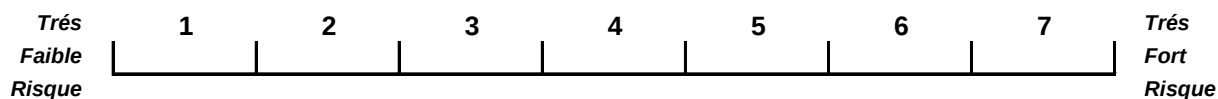
SCENARIO 2

Possibilité de négociation de l'entité auditée :...*Fort*
Concurrence au sein du marché de l'audit :.....*Forte*
Notoriété de l'auditeur :.....*Faible*



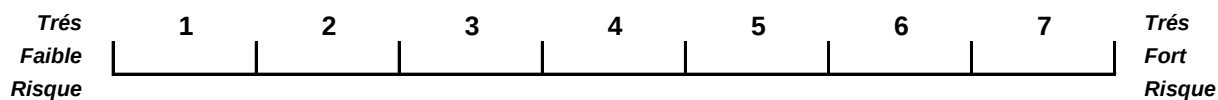
SCENARIO 3

Possibilité de négociation de l'entité auditée :.....*Fort*
Concurrence au sein du marché de l'audit :.....*Faible*
Notoriété de l'auditeur :.....*Forte*



SCENARIO 4

Possibilité de négociation de l'auditée :.....*Fort*
Concurrence au sein du marché de l'audit :...*Faible*
Notoriété de l'auditeur :.....:.....*Faible*



Expert-Comptable
Commissaire aux Comptes
Auditeur interne

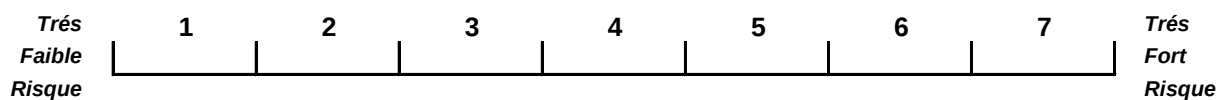
☒
☒
☐

SCENARIO 5

Possibilité de négociation de l'entité auditée :...*Faible*

Concurrence au sein du marché de l'audit :.....*Faible*

Notoriété de l'auditeur :.....*Faible*

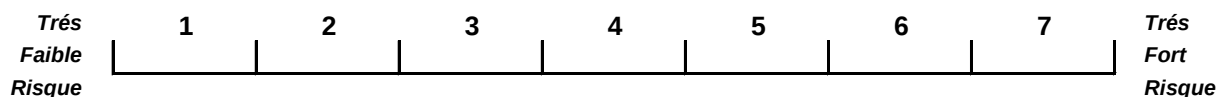


SCENARIO 6

Possibilité de négociation de l'entité auditée :.....*Faible*

Concurrence au sein du marché de l'audit :.....*Faible*

Notoriété de l'auditeur :.....*Forte*

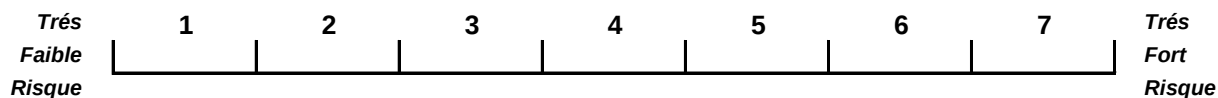


SCENARIO 7

Possibilité de négociation de l'entité auditée :.*Faible*

Concurrence au sein du marché de l'audit :.....*Fort*

Notoriété de l'auditeur :.....*Faible*

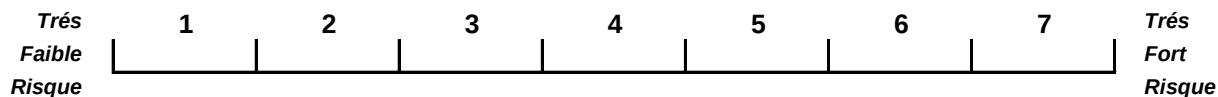


SCENARIO 8

Possibilité de négociation de l'entité auditée :.*Faible*

Concurrence au sein du marché de l'audit :.....*Forte*

Notoriété de l'auditeur :.....*Forte*



Encore merci pour votre précieux concours,

Expert-Comptable
Commissaire aux Comptes
Auditeur interne

☒
☒
☐

Annexe n°3: Réponses au questionnaire 1

REP.	MAS	Pv Financier	Situation Fi	Note
1	1	1	1	7
	1	1	0	5
	1	0	1	4
	1	0	0	2
	0	0	0	1
	0	0	1	3
	0	1	0	3
	0	1	1	5
2	1	1	1	2
	1	1	0	6
	1	0	1	1
	1	0	0	7
	0	0	0	4
	0	0	1	2
	0	1	0	6
	0	1	1	4
3	1	1	1	6
	1	1	0	3
	1	0	1	4
	1	0	0	4
	0	0	0	5
	0	0	1	6
	0	1	0	4
	0	1	1	7
4	1	1	1	4
	1	1	0	6
	1	0	1	3
	1	0	0	5
	0	0	0	2
	0	0	1	1
	0	1	0	2
	0	1	1	1
5	1	1	1	5
	1	1	0	6
	1	0	1	4
	1	0	0	3
	0	0	0	2
	0	0	1	1
	0	1	0	1
	0	1	1	1
6	1	1	1	3
	1	1	0	2
	1	0	1	5
	1	0	0	4
	0	0	0	3
	0	0	1	5

	0	1	0	2
	0	1	1	3
7	1	1	1	5
	1	1	0	1
	1	0	1	5
	1	0	0	4
	0	0	0	2
	0	0	1	3
	0	1	0	4
	0	1	1	4
8	1	1	1	2
	1	1	0	4
	1	0	1	4
	1	0	0	5
	0	0	0	7
	0	0	1	5
	0	1	0	6
	0	1	1	4
9	1	1	1	6
	1	1	0	5
	1	0	1	2
	1	0	0	1
	0	0	0	1
	0	0	1	1
	0	1	0	2
	0	1	1	3
10	1	1	1	5
	1	1	0	2
	1	0	1	1
	1	0	0	2
	0	0	0	4
	0	0	1	6
	0	1	0	2
	0	1	1	5
11	1	1	1	5
	1	1	0	5
	1	0	1	4
	1	0	0	4
	0	0	0	1
	0	0	1	1
	0	1	0	3
	0	1	1	3
12	1	1	1	5
	1	1	0	6
	1	0	1	4
	1	0	0	3
	0	0	0	5
	0	0	1	3
	0	1	0	4
	0	1	1	5

13		1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	6 4 2 1 1 3 5 6
14		1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	2 2 4 4 4 5 4 6
15		1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	5 4 4 5 2 3 4 6
16		1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	5 5 5 4 1 1 1 1
17		1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	1 2 4 4 7 6 5 5
18		1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	6 2 4 1 6 5 1 2
19		1 1	1 1	1 0	7 7

	1 1 0 0 0 0 0	0 0 0 0 1 1	1 0 0 1 0 1	1 1 1 1 1 5 3
20	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	7 7 6 5 1 1 5 3
21	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	7 6 4 3 1 2 2 3
22	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	5 6 4 4 2 2 6 5
23	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	6 4 5 3 2 5 3 5
24	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	3 1 2 1 1 2 2 3
25	1 1 1 1	1 1 0 0	1 0 1 0	2 3 4 6

		0	0	0	7
		0	0	1	5
		0	1	0	6
		0	1	1	5
26		1	1	1	7
		1	1	0	5
		1	0	1	4
		1	0	0	1
		0	0	0	1
		0	0	1	3
		0	1	0	4
		0	1	1	6
27		1	1	1	7
		1	1	0	7
		1	0	1	7
		1	0	0	1
		0	0	0	1
		0	0	1	1
		0	1	0	1
		0	1	1	4
28		1	1	1	7
		1	1	0	6
		1	0	1	5
		1	0	0	3
		0	0	0	1
		0	0	1	1
		0	1	0	3
		0	1	1	2
29		1	1	1	7
		1	1	0	6
		1	0	1	4
		1	0	0	3
		0	0	0	1
		0	0	1	2
		0	1	0	4
		0	1	1	5
30		1	1	1	6
		1	1	0	7
		1	0	1	5
		1	0	0	4
		0	0	0	3
		0	0	1	3
		0	1	0	2
		0	1	1	2
31		1	1	1	2
		1	1	0	4
		1	0	1	2
		1	0	0	5
		0	0	0	5
		0	0	1	2

	0	1	0	5
	0	1	1	5
32	1	1	1	4
	1	1	0	3
	1	0	1	3
	1	0	0	1
	0	0	0	1
	0	0	1	3
	0	1	0	3
	0	1	1	4
33	1	1	1	4
	1	1	0	6
	1	0	1	3
	1	0	0	4
	0	0	0	2
	0	0	1	1
	0	1	0	3
	0	1	1	3
34	1	1	1	7
	1	1	0	7
	1	0	1	5
	1	0	0	4
	0	0	0	1
	0	0	1	1
	0	1	0	3
	0	1	1	3
35	1	1	1	5
	1	1	0	3
	1	0	1	3
	1	0	0	2
	0	0	0	2
	0	0	1	4
	0	1	0	3
	0	1	1	5
36	1	1	1	6
	1	1	0	3
	1	0	1	3
	1	0	0	1
	0	0	0	1
	0	0	1	2
	0	1	0	2
	0	1	1	4
37	1	1	1	3
	1	1	0	1
	1	0	1	4
	1	0	0	1
	0	0	0	1
	0	0	1	4
	0	1	0	2
	0	1	1	4

38	1	1	1	5
	1	1	0	6
	1	0	1	4
	1	0	0	5
	0	0	0	1
	0	0	1	1
	0	1	0	3
	0	1	1	2
39	1	1	1	6
	1	1	0	7
	1	0	1	3
	1	0	0	3
	0	0	0	3
	0	0	1	1
	0	1	0	5
	0	1	1	5
40	1	1	1	7
	1	1	0	5
	1	0	1	5
	1	0	0	5
	0	0	0	2
	0	0	1	2
	0	1	0	4
	0	1	1	4
41	1	1	1	3
	1	1	0	3
	1	0	1	3
	1	0	0	3
	0	0	0	3
	0	0	1	3
	0	1	0	2
	0	1	1	2
42	1	1	1	2
	1	1	0	6
	1	0	1	3
	1	0	0	6
	0	0	0	7
	0	0	1	6
	0	1	0	4
	0	1	1	5
43	1	1	1	5
	1	1	0	4
	1	0	1	4
	1	0	0	1
	0	0	0	1
	0	0	1	1
	0	1	0	2
	0	1	1	2
44	1	1	1	7
	1	1	0	7

	1 1 0 0 0 0 0	0 0 0 0 1 1	1 0 0 1 0 1	6 6 2 2 5 5
45	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	4 6 2 1 1 2 3 4
46	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	5 4 3 4 3 1 2 3
47	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	4 2 2 1 1 3 3 6
48	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	2 5 3 6 7 4 7 6
49	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	4 7 3 1 1 3 1 3
50	1 1 1 1	1 1 0 0	1 0 1 0	6 5 4 5

		0	0	0	4
		0	0	1	2
		0	1	0	3
		0	1	1	4
51		1	1	1	4
		1	1	0	6
		1	0	1	2
		1	0	0	5
		0	0	0	5
		0	0	1	3
		0	1	0	7
		0	1	1	5
52		1	1	1	7
		1	1	0	6
		1	0	1	5
		1	0	0	4
		0	0	0	1
		0	0	1	2
		0	1	0	3
		0	1	1	4
53		1	1	1	7
		1	1	0	7
		1	0	1	5
		1	0	0	5
		0	0	0	1
		0	0	1	2
		0	1	0	4
		0	1	1	4
54		1	1	1	6
		1	1	0	4
		1	0	1	2
		1	0	0	1
		0	0	0	1
		0	0	1	1
		0	1	0	2
		0	1	1	4
55		1	1	1	6
		1	1	0	2
		1	0	1	2
		1	0	0	2
		0	0	0	1
		0	0	1	1
		0	1	0	3
		0	1	1	3
56		1	1	1	5
		1	1	0	4
		1	0	1	3
		1	0	0	2
		0	0	0	1
		0	0	1	1

	0	1	0	2
	0	1	1	3
57	1	1	1	4
	1	1	0	2
	1	0	1	2
	1	0	0	1
	0	0	0	2
	0	0	1	3
	0	1	0	5
	0	1	1	6
58	1	1	1	2
	1	1	0	5
	1	0	1	1
	1	0	0	2
	0	0	0	2
	0	0	1	2
	0	1	0	5
	0	1	1	2
59	1	1	1	2
	1	1	0	4
	1	0	1	2
	1	0	0	2
	0	0	0	2
	0	0	1	2
	0	1	0	4
	0	1	1	3
60	1	1	1	5
	1	1	0	7
	1	0	1	4
	1	0	0	5
	0	0	0	3
	0	0	1	1
	0	1	0	6
	0	1	1	5
61	1	1	1	5
	1	1	0	4
	1	0	1	3
	1	0	0	3
	0	0	0	3
	0	0	1	2
	0	1	0	4
	0	1	1	3
62	1	1	1	4
	1	1	0	6
	1	0	1	6
	1	0	0	7
	0	0	0	1
	0	0	1	2
	0	1	0	3
	0	1	1	4

63	1	1	1	4
	1	1	0	6
	1	0	1	5
	1	0	0	7
	0	0	0	6
	0	0	1	5
	0	1	0	4
	0	1	1	2
64	1	1	1	7
	1	1	0	6
	1	0	1	4
	1	0	0	3
	0	0	0	2
	0	0	1	2
	0	1	0	6
	0	1	1	7
65	1	1	1	4
	1	1	0	5
	1	0	1	2
	1	0	0	3
	0	0	0	3
	0	0	1	2
	0	1	0	5
	0	1	1	4
66	1	1	1	2
	1	1	0	4
	1	0	1	1
	1	0	0	3
	0	0	0	5
	0	0	1	4
	0	1	0	6
	0	1	1	5
67	1	1	1	4
	1	1	0	6
	1	0	1	1
	1	0	0	3
	0	0	0	3
	0	0	1	2
	0	1	0	7
	0	1	1	5
68	1	1	1	7
	1	1	0	3
	1	0	1	6
	1	0	0	1
	0	0	0	1
	0	0	1	4
	0	1	0	3
	0	1	1	7
69	1	1	1	6
	1	1	0	5

	1 1 0 0 0 0 0	0 0 0 0 1 1	1 0 0 1 0 1	5 4 3 3 4 5
70	1 1 1 1 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	4 2 2 1 1 1 1 1
71	1 1 1 1 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	6 5 2 4 3 1 4 5
72	1 1 1 1 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	7 4 3 2 4 2 3 5
73	1 1 1 1 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	4 4 3 3 2 2 3 3
74	1 1 1 1 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	4 6 3 4 2 1 3 2
75	1 1 1 1	1 1 0 0	1 0 1 0	4 5 3 6

		0	0	0	7
		0	0	1	4
		0	1	0	5
		0	1	1	3
76		1	1	1	7
		1	1	0	5
		1	0	1	4
		1	0	0	3
		0	0	0	1
		0	0	1	2
		0	1	0	3
		0	1	1	3
77		1	1	1	3
		1	1	0	6
		1	0	1	4
		1	0	0	4
		0	0	0	6
		0	0	1	3
		0	1	0	6
		0	1	1	3
78		1	1	1	5
		1	1	0	7
		1	0	1	4
		1	0	0	6
		0	0	0	6
		0	0	1	1
		0	1	0	6
		0	1	1	6
79		1	1	1	6
		1	1	0	7
		1	0	1	5
		1	0	0	5
		0	0	0	4
		0	0	1	2
		0	1	0	6
		0	1	1	5
80		1	1	1	6
		1	1	0	4
		1	0	1	4
		1	0	0	3
		0	0	0	2
		0	0	1	3
		0	1	0	2
		0	1	1	3
81		1	1	1	5
		1	1	0	7
		1	0	1	3
		1	0	0	4
		0	0	0	2
		0	0	1	1

	0	1	0	5
	0	1	1	4
82	1	1	1	3
	1	1	0	4
	1	0	1	6
	1	0	0	6
	0	0	0	5
	0	0	1	6
	0	1	0	3
	0	1	1	6
83	1	1	1	4
	1	1	0	6
	1	0	1	3
	1	0	0	4
	0	0	0	2
	0	0	1	3
	0	1	0	5
	0	1	1	3
84	1	1	1	6
	1	1	0	4
	1	0	1	5
	1	0	0	2
	0	0	0	1
	0	0	1	3
	0	1	0	2
	0	1	1	5
85	1	1	1	5
	1	1	0	6
	1	0	1	5
	1	0	0	6
	0	0	0	2
	0	0	0	2
	0	1	1	2
	0	1	1	2
86	1	1	1	2
	1	1	0	4
	1	0	1	3
	1	0	0	5
	0	0	0	6
	0	0	1	5
	0	1	0	5
	0	1	1	4
87	1	1	1	5
	1	1	0	7
	1	0	1	3
	1	0	0	6
	0	0	0	1
	0	0	1	1
	0	1	0	2
	0	1	1	2

88	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	6 4 2 2 2 4 6 4
89	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	1 2 2 3 6 6 4 4
90	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	5 6 3 2 2 1 3 2
91	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	7 7 7 6 1 2 4 5

Annexe n°4: Réponses au questionnaire 2.1

REP.	Pv de nég	Concurrence	Notoriété	Note
1	0	1	1	2
	0	1	0	2
	0	0	1	1
	0	0	0	2
	1	0	0	3
	1	0	1	3
	1	1	0	4
	1	1	1	3
2	0	1	1	1
	0	1	0	4
	0	0	1	1
	0	0	0	4
	1	0	0	6
	1	0	1	3
	1	1	0	6
	1	1	1	4
3	0	1	1	3
	0	1	0	4
	0	0	1	2
	0	0	0	4
	1	0	0	5
	1	0	1	3
	1	1	0	6
	1	1	1	5
4	0	1	1	1
	0	1	0	1
	0	0	1	1
	0	0	0	1
	1	0	0	3
	1	0	1	2
	1	1	0	4
	1	1	1	2
5	0	1	1	2
	0	1	0	3
	0	0	1	1
	0	0	0	3
	1	0	0	4
	1	0	1	2
	1	1	0	5
	1	1	1	3
6	0	1	1	3
	0	1	0	4
	0	0	1	1
	0	0	0	1
	1	0	0	3
	1	0	1	2

		1	1	0	5
		1	1	1	4
7		0	1	1	1
		0	1	0	1
		0	0	1	1
		0	0	0	3
		1	0	0	2
		1	0	1	1
		1	1	0	4
		1	1	1	3
8		0	1	1	3
		0	1	0	5
		0	0	1	2
		0	0	0	3
		1	0	0	5
		1	0	1	3
		1	1	0	4
		1	1	1	5
9		0	1	1	3
		0	1	0	4
		0	0	1	1
		0	0	0	1
		1	0	0	4
		1	0	1	2
		1	1	0	6
		1	1	1	4
10		0	1	1	2
		0	1	0	5
		0	0	1	1
		0	0	0	4
		1	0	0	6
		1	0	1	3
		1	1	0	7
		1	1	1	3
11		0	1	1	1
		0	1	0	1
		0	0	1	1
		0	0	0	1
		1	0	0	7
		1	0	1	7
		1	1	0	7
		1	1	1	7
12		0	1	1	3
		0	1	0	5
		0	0	1	2
		0	0	0	4
		1	0	0	6
		1	0	1	4
		1	1	0	7
		1	1	1	5

13	0	1	1	2
	0	1	0	6
	0	0	1	1
	0	0	0	1
	1	0	0	6
	1	0	1	3
	1	1	0	7
	1	1	1	4
14	0	1	1	3
	0	1	0	4
	0	0	1	2
	0	0	0	2
	1	0	0	3
	1	0	1	2
	1	1	0	5
	1	1	1	3
15	0	1	1	6
	0	1	0	6
	0	0	1	7
	0	0	0	4
	1	0	0	2
	1	0	1	5
	1	1	0	4
	1	1	1	4
16	0	1	1	3
	0	1	0	3
	0	0	1	3
	0	0	0	1
	1	0	0	2
	1	0	1	3
	1	1	0	1
	1	1	1	2
17	0	1	1	3
	0	1	0	4
	0	0	1	1
	0	0	0	4
	1	0	0	4
	1	0	1	5
	1	1	0	7
	1	1	1	5
18	0	1	1	4
	0	1	0	5
	0	0	1	5
	0	0	0	1
	1	0	0	6
	1	0	1	4
	1	1	0	7
	1	1	1	2
19	0	1	1	1
	0	1	0	1

		0	0	1	1
		0	0	0	1
		1	0	0	1
		1	0	1	1
		1	1	0	1
		1	1	1	1
20		0	1	1	3
		0	1	0	3
		0	0	1	5
		0	0	0	6
		1	0	0	5
		1	0	1	5
		1	1	0	6
		1	1	1	6
21		0	1	1	2
		0	1	0	3
		0	0	1	1
		0	0	0	2
		1	0	0	5
		1	0	1	3
		1	1	0	7
		1	1	1	6
22		0	1	1	6
		0	1	0	6
		0	0	1	1
		0	0	0	1
		1	0	0	1
		1	0	1	1
		1	1	0	5
		1	1	1	5
23		0	1	1	3
		0	1	0	3
		0	0	1	2
		0	0	0	2
		1	0	0	3
		1	0	1	3
		1	1	0	4
		1	1	1	3
24		0	1	1	2
		0	1	0	2
		0	0	1	2
		0	0	0	2
		1	0	0	2
		1	0	1	2
		1	1	0	2
		1	1	1	2
25		0	1	1	6
		0	1	0	6
		0	0	1	6
		0	0	0	6

		1	0	0	6
		1	0	1	3
		1	1	0	4
		1	1	1	2
26		0	1	1	2
		0	1	0	3
		0	0	1	1
		0	0	0	2
		1	0	0	4
		1	0	1	3
		1	1	0	5
		1	1	1	4
27		0	1	1	1
		0	1	0	1
		0	0	1	1
		0	0	0	4
		1	0	0	7
		1	0	1	4
		1	1	0	7
		1	1	1	4
28		0	1	1	2
		0	1	0	4
		0	0	1	1
		0	0	0	1
		1	0	0	2
		1	0	1	2
		1	1	0	6
		1	1	1	3
29		0	1	1	3
		0	1	0	5
		0	0	1	1
		0	0	0	2
		1	0	0	4
		1	0	1	1
		1	1	0	7
		1	1	1	5
30		0	1	1	7
		0	1	0	7
		0	0	1	2
		0	0	0	3
		1	0	0	3
		1	0	1	2
		1	1	0	3
		1	1	1	5
31		0	1	1	6
		0	1	0	6
		0	0	1	2
		0	0	0	4
		1	0	0	2
		1	0	1	1

		1	1	0	6
		1	1	1	4
32		0	1	1	2
		0	1	0	3
		0	0	1	1
		0	0	0	3
		1	0	0	3
		1	0	1	2
		1	1	0	5
		1	1	1	4
33		0	1	1	4
		0	1	0	5
		0	0	1	3
		0	0	0	4
		1	0	0	2
		1	0	1	1
		1	1	0	3
		1	1	1	3
34		0	1	1	1
		0	1	0	3
		0	0	1	1
		0	0	0	2
		1	0	0	6
		1	0	1	3
		1	1	0	7
		1	1	1	6
35		0	1	1	5
		0	1	0	5
		0	0	1	2
		0	0	0	2
		1	0	0	4
		1	0	1	4
		1	1	0	5
		1	1	1	5
36		0	1	1	1
		0	1	0	2
		0	0	1	1
		0	0	0	2
		1	0	0	1
		1	0	1	1
		1	1	0	2
		1	1	1	2
37		0	1	1	2
		0	1	0	5
		0	0	1	3
		0	0	0	1
		1	0	0	2
		1	0	1	2
		1	1	0	5
		1	1	1	3

38	0	1	1	2
	0	1	0	3
	0	0	1	1
	0	0	0	3
	1	0	0	3
	1	0	1	2
	1	1	0	5
	1	1	1	3
39	0	1	1	2
	0	1	0	2
	0	0	1	2
	0	0	0	2
	1	0	0	2
	1	0	1	2
	1	1	0	2
	1	1	1	2
40	0	1	1	3
	0	1	0	3
	0	0	1	2
	0	0	0	2
	1	0	0	3
	1	0	1	2
	1	1	0	3
	1	1	1	2
41	0	1	1	2
	0	1	0	2
	0	0	1	2
	0	0	0	2
	1	0	0	2
	1	0	1	2
	1	1	0	3
	1	1	1	3
42	0	1	1	3
	0	1	0	6
	0	0	1	1
	0	0	0	4
	1	0	0	4
	1	0	1	1
	1	1	0	6
	1	1	1	1
43	0	1	1	2
	0	1	0	2
	0	0	1	3
	0	0	0	1
	1	0	0	3
	1	0	1	3
	1	1	0	3
	1	1	1	3
44	0	1	1	5
	0	1	0	5

		0	0	1	2
		0	0	0	2
		1	0	0	5
		1	0	1	5
		1	1	0	7
		1	1	1	7
45		0	1	1	3
		0	1	0	5
		0	0	1	2
		0	0	0	2
		1	0	0	3
		1	0	1	1
		1	1	0	4
		1	1	1	3
46		0	1	1	2
		0	1	0	4
		0	0	1	3
		0	0	0	3
		1	0	0	4
		1	0	1	4
		1	1	0	5
		1	1	1	5
47		0	1	1	2
		0	1	0	3
		0	0	1	1
		0	0	0	1
		1	0	0	3
		1	0	1	1
		1	1	0	2
		1	1	1	1
48		0	1	1	2
		0	1	0	6
		0	0	1	3
		0	0	0	7
		1	0	0	6
		1	0	1	3
		1	1	0	5
		1	1	1	1
49		0	1	1	1
		0	1	0	2
		0	0	1	1
		0	0	0	1
		1	0	0	1
		1	0	1	2
		1	1	0	2
		1	1	1	2
50		0	1	1	3
		0	1	0	6
		0	0	1	1
		0	0	0	3

		1	0	0	6
		1	0	1	4
		1	1	0	7
		1	1	1	5
51		0	1	1	3
		0	1	0	6
		0	0	1	2
		0	0	0	4
		1	0	0	5
		1	0	1	3
		1	1	0	6
		1	1	1	4
52		0	1	1	2
		0	1	0	4
		0	0	1	1
		0	0	0	3
		1	0	0	3
		1	0	1	3
		1	1	0	5
		1	1	1	4
53		0	1	1	3
		0	1	0	1
		0	0	1	1
		0	0	0	1
		1	0	0	1
		1	0	1	1
		1	1	0	1
		1	1	1	1
54		0	1	1	2
		0	1	0	3
		0	0	1	4
		0	0	0	5
		1	0	0	5
		1	0	1	4
		1	1	0	6
		1	1	1	4
55		0	1	1	2
		0	1	0	6
		0	0	1	1
		0	0	0	1
		1	0	0	1
		1	0	1	1
		1	1	0	5
		1	1	1	6
56		0	1	1	2
		0	1	0	2
		0	0	1	1
		0	0	0	1
		1	0	0	2
		1	0	1	2

		1	1	0	3
		1	1	1	3
57		0	1	1	1
		0	1	0	3
		0	0	1	1
		0	0	0	3
		1	0	0	4
		1	0	1	4
		1	1	0	6
		1	1	1	4
58		0	1	1	2
		0	1	0	6
		0	0	1	1
		0	0	0	2
		1	0	0	2
		1	0	1	1
		1	1	0	4
		1	1	1	1
59		0	1	1	4
		0	1	0	3
		0	0	1	2
		0	0	0	2
		1	0	0	2
		1	0	1	2
		1	1	0	4
		1	1	1	3
60		0	1	1	6
		0	1	0	7
		0	0	1	5
		0	0	0	4
		1	0	0	2
		1	0	1	1
		1	1	0	3
		1	1	1	3
61		0	1	1	6
		0	1	0	5
		0	0	1	2
		0	0	0	4
		1	0	0	5
		1	0	1	4
		1	1	0	6
		1	1	1	4
62		0	1	1	4
		0	1	0	3
		0	0	1	2
		0	0	0	1
		1	0	0	3
		1	0	1	4
		1	1	0	5
		1	1	1	6

63	0	1	1	3
	0	1	0	3
	0	0	1	5
	0	0	0	5
	1	0	0	3
	1	0	1	2
	1	1	0	3
	1	1	1	5
64	0	1	1	2
	0	1	0	2
	0	0	1	1
	0	0	0	2
	1	0	0	3
	1	0	1	2
	1	1	0	3
	1	1	1	2
65	0	1	1	2
	0	1	0	2
	0	0	1	2
	0	0	0	2
	1	0	0	4
	1	0	1	3
	1	1	0	4
	1	1	1	4
66	0	1	1	2
	0	1	0	3
	0	0	1	1
	0	0	0	2
	1	0	0	2
	1	0	1	2
	1	1	0	3
	1	1	1	2
67	0	1	1	4
	0	1	0	6
	0	0	1	2
	0	0	0	3
	1	0	0	5
	1	0	1	2
	1	1	0	6
	1	1	1	4
68	0	1	1	5
	0	1	0	7
	0	0	1	1
	0	0	0	3
	1	0	0	5
	1	0	1	2
	1	1	0	6
	1	1	1	4
69	0	1	1	2
	0	1	0	5

		0	0	1	1
		0	0	0	3
		1	0	0	6
		1	0	1	2
		1	1	0	6
		1	1	1	3
70		0	1	1	1
		0	1	0	1
		0	0	1	1
		0	0	0	1
		1	0	0	1
		1	0	0	1
		1	1	0	2
		1	1	1	1
71		0	1	1	2
		0	1	0	4
		0	0	1	1
		0	0	0	2
		1	0	0	3
		1	0	1	2
		1	1	0	7
		1	1	1	4
72		0	1	1	6
		0	1	0	4
		0	0	1	3
		0	0	0	5
		1	0	0	1
		1	0	1	5
		1	1	0	4
		1	1	1	6
73		0	1	1	3
		0	1	0	4
		0	0	1	2
		0	0	0	3
		1	0	0	3
		1	0	1	3
		1	1	0	4
		1	1	1	3
74		0	1	1	4
		0	1	0	5
		0	0	1	3
		0	0	0	4
		1	0	0	5
		1	0	1	4
		1	1	0	6
		1	1	1	5
75		0	1	1	4
		0	1	0	5
		0	0	1	6
		0	0	0	7

		1	0	0	6
		1	0	1	5
		1	1	0	4
		1	1	1	3
76		0	1	1	4
		0	1	0	5
		0	0	1	2
		0	0	0	6
		1	0	0	3
		1	0	1	2
		1	1	0	6
		1	1	1	5
77		0	1	1	4
		0	1	0	3
		0	0	1	3
		0	0	0	2
		1	0	0	3
		1	0	1	3
		1	1	0	4
		1	1	1	2
78		0	1	1	3
		0	1	0	5
		0	0	1	2
		0	0	0	3
		1	0	0	4
		1	0	1	2
		1	1	0	2
		1	1	1	2
79		0	1	1	4
		0	1	0	4
		0	0	1	3
		0	0	0	3
		1	0	0	3
		1	0	1	2
		1	1	0	3
		1	1	1	3
80		0	1	1	5
		0	1	0	4
		0	0	1	5
		0	0	0	2
		1	0	0	3
		1	0	1	2
		1	1	0	4
		1	1	1	2
81		0	1	1	3
		0	1	0	4
		0	0	1	4
		0	0	0	4
		1	0	0	5
		1	0	1	4

		1	1	0	5
		1	1	1	4
82		0	1	1	6
		0	1	0	1
		0	0	1	6
		0	0	0	4
		1	0	0	1
		1	0	1	5
		1	1	0	1
		1	1	1	4
83		0	1	1	3
		0	1	0	6
		0	0	1	2
		0	0	0	3
		1	0	0	4
		1	0	1	2
		1	1	0	5
		1	1	1	4
84		0	1	1	5
		0	1	0	5
		0	0	1	2
		0	0	0	2
		1	0	0	4
		1	0	1	4
		1	1	0	6
		1	1	1	6
85		0	1	1	2
		0	1	0	3
		0	0	1	1
		0	0	0	1
		1	0	0	4
		1	0	1	4
		1	1	0	6
		1	1	1	1
86		0	1	1	2
		0	1	0	3
		0	0	1	3
		0	0	0	5
		1	0	0	4
		1	0	1	3
		1	1	0	5
		1	1	1	4
87		0	1	1	3
		0	1	0	2
		0	0	1	1
		0	0	0	2
		1	0	0	2
		1	0	1	1
		1	1	0	5
		1	1	1	5

88	0	1	1	2
	0	1	0	2
	0	0	1	1
	0	0	0	3
	1	0	0	4
	1	0	1	2
	1	1	0	7
	1	1	1	4
89	0	1	1	6
	0	1	0	6
	0	0	1	5
	0	0	0	4
	1	0	0	6
	1	0	1	5
	1	1	0	6
	1	1	1	6
90	0	1	1	5
	0	1	0	4
	0	0	1	3
	0	0	0	2
	1	0	0	3
	1	0	1	4
	1	1	0	5
	1	1	1	4
91	0	1	1	2
	0	1	0	3
	0	0	1	2
	0	0	0	4
	1	0	0	6
	1	0	1	4
	1	1	0	7
	1	1	1	6

Annexe n°5: Réponses au questionnaire 2.2

REP.	Pv de nég	Concurrence	Notoriété	Note
1	1	1	1	1
	1	1	0	1
	1	0	1	1
	1	0	0	1
	0	0	0	1
	0	0	1	2
	0	1	0	2
	0	1	1	2
	0	1	1	2
2	1	1	1	4
	1	1	0	6
	1	0	1	3
	1	0	0	6
	0	0	0	4
	0	0	1	1
	0	1	0	4
	0	1	1	1
	0	1	1	1
3	1	1	1	3
	1	1	0	4
	1	0	1	2
	1	0	0	2
	0	0	0	5
	0	0	0	4
	0	0	1	2
	0	1	0	5
	0	1	1	3
4	1	1	1	2
	1	1	0	3
	1	0	1	2
	1	0	0	3
	0	0	0	1
	0	0	1	1
	0	1	0	2
	0	1	1	1
	0	1	1	1
5	1	1	1	3
	1	1	0	5
	1	0	1	2
	1	0	0	4
	0	0	0	4
	0	0	0	3
	0	0	1	2
	0	1	0	3
	0	1	1	2
6	1	1	1	5
	1	1	0	6
	1	0	1	5
	1	0	0	2
	0	0	0	2
	0	0	0	3
	0	0	1	2

		0	1	0	3
		0	1	1	2
7		1	1	1	1
		1	1	0	1
		1	0	1	1
		1	0	0	4
		0	0	0	2
		0	0	1	3
		0	1	0	4
		0	1	1	4
8		1	1	1	4
		1	1	0	7
		1	0	1	3
		1	0	0	6
		0	0	0	3
		0	0	1	1
		0	1	0	3
		0	1	1	2
9		1	1	1	2
		1	1	0	3
		1	0	1	1
		1	0	0	3
		0	0	0	1
		0	0	1	3
		0	1	0	3
		0	1	1	1
10		1	1	1	3
		1	1	0	5
		1	0	1	3
		1	0	0	6
		0	0	0	5
		0	0	1	2
		0	1	0	6
		0	1	1	4
11		1	1	1	7
		1	1	0	7
		1	0	1	7
		1	0	0	7
		0	0	0	1
		0	0	1	1
		0	1	0	1
		0	1	1	1
12		1	1	1	4
		1	1	0	5
		1	0	1	3
		1	0	0	5
		0	0	0	3
		0	0	1	1
		0	1	0	3
		0	1	1	3

13	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	1 7 5 2 4 2 5 2
14	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	3 5 2 2 1 1 2 3
15	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	4 3 4 3 2 4 3 5
16	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	2 2 2 1 2 1 3 2
17	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	4 6 4 3 3 1 3 2
18	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	3 6 3 5 2 2 3 3
19	1 1	1 1	1 0	1 1

		1	0	1	1
		1	0	0	1
		0	0	0	1
		0	0	1	1
		0	1	0	1
		0	1	1	1
20		1	1	1	6
		1	1	0	6
		1	0	1	6
		1	0	0	5
		0	0	0	3
		0	0	1	3
		0	1	0	2
		0	1	1	2
21		1	1	1	1
		1	1	0	2
		1	0	1	2
		1	0	0	2
		0	0	0	4
		0	0	0	2
		0	0	1	1
		0	1	0	2
		0	1	1	2
22		1	1	1	6
		1	1	0	5
		1	0	1	5
		1	0	0	3
		0	0	0	1
		0	0	1	4
		0	1	0	6
		0	1	1	7
23		1	1	1	4
		1	1	0	5
		1	0	1	3
		1	0	0	4
		0	0	0	2
		0	0	1	2
		0	1	0	3
		0	1	1	2
24		1	1	1	3
		1	1	0	3
		1	0	1	3
		1	0	0	3
		0	0	0	3
		0	0	1	3
		0	1	0	3
		0	1	1	3
25		1	1	1	2
		1	1	0	3
		1	0	1	3
		1	0	0	5

		0	0	0	6
		0	0	1	6
		0	1	0	5
		0	1	1	6
26		1	1	1	2
		1	1	0	3
		1	0	1	1
		1	0	0	2
		0	0	0	1
		0	0	1	1
		0	1	0	2
		0	1	1	1
27		1	1	1	4
		1	1	0	7
		1	0	1	4
		1	0	0	7
		0	0	0	4
		0	0	1	1
		0	1	0	1
		0	1	1	1
28		1	1	1	2
		1	1	0	4
		1	0	1	1
		1	0	0	2
		0	0	0	2
		0	0	1	1
		0	1	0	3
		0	1	1	2
29		1	1	1	3
		1	1	0	6
		1	0	1	1
		1	0	0	2
		0	0	0	1
		0	0	1	1
		0	1	0	4
		0	1	1	4
30		1	1	1	5
		1	1	0	3
		1	0	1	2
		1	0	0	3
		0	0	0	3
		0	0	1	2
		0	1	0	7
		0	1	1	7
31		1	1	1	2
		1	1	0	4
		1	0	1	3
		1	0	0	2
		0	0	0	4
		0	0	1	2

		0	1	0	6
		0	1	1	2
32		1	1	1	2
		1	1	0	2
		1	0	1	2
		1	0	0	2
		0	0	0	3
		0	0	0	2
		0	0	1	1
		0	1	0	3
		0	1	1	2
33		1	1	1	3
		1	1	0	4
		1	0	1	2
		1	0	0	3
		0	0	0	5
		0	0	1	4
		0	1	0	2
		0	1	1	3
		0	1	1	3
34		1	1	1	6
		1	1	0	5
		1	0	1	2
		1	0	0	5
		0	0	0	2
		0	0	1	1
		0	1	0	3
		0	1	1	2
		0	1	1	2
35		1	1	1	6
		1	1	0	6
		1	0	1	4
		1	0	0	4
		0	0	0	2
		0	0	1	2
		0	1	0	5
		0	1	1	5
		0	1	1	5
36		1	1	1	2
		1	1	0	2
		1	0	1	1
		1	0	0	2
		0	0	0	1
		0	0	1	1
		0	1	0	1
		0	1	1	1
		0	1	1	1
37		1	1	1	4
		1	1	0	3
		1	0	1	3
		1	0	0	5
		0	0	0	1
		0	0	1	1
		0	1	0	2
		0	1	1	2
		0	1	1	4

38	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1 1	2 4 2 4 3 1 3 2
39	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1 1	2 2 2 2 2 2 2 2 2
40	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1 1	3 3 2 2 2 2 3 2
41	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1 1	2 2 2 2 1 1 2 2
42	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1 1	2 5 1 5 3 1 6 1
43	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1 1	2 2 3 1 3 3 3 3
44	1 1	1 1	1 0	6 6

	1	0	1	5
	1	0	0	5
	0	0	0	2
	0	1	1	2
	0	1	0	5
	0	1	1	5
45	1	1	1	3
	1	1	0	4
	1	0	1	2
	1	0	0	2
	0	0	0	2
	0	0	1	1
	0	1	0	4
	0	1	1	2
46	1	1	1	5
	1	1	0	6
	1	0	1	4
	1	0	0	5
	0	0	0	4
	0	0	1	3
	0	1	0	4
	0	1	1	5
47	1	1	1	2
	1	1	0	3
	1	0	1	1
	1	0	0	1
	0	0	0	2
	0	0	1	1
	0	1	0	2
	0	1	1	1
48	1	1	1	1
	1	1	0	5
	1	0	1	3
	1	0	0	6
	0	0	0	7
	0	0	1	3
	0	1	0	6
	0	1	1	2
49	1	1	1	2
	1	1	0	2
	1	0	1	2
	1	0	0	1
	0	0	0	1
	0	1	0	1
	0	1	1	2
	0	1	1	1
50	1	1	1	4
	1	1	0	6
	1	0	1	3
	1	0	0	6

		0	0	0	3
		0	0	1	1
		0	1	0	5
		0	1	1	4
51		1	1	1	3
		1	1	0	6
		1	0	1	3
		1	0	0	4
		0	0	0	4
		0	0	1	3
		0	1	0	5
		0	1	1	3
52		1	1	1	3
		1	1	0	4
		1	0	1	2
		1	0	0	2
		0	0	0	2
		0	0	1	1
		0	1	0	3
		0	1	1	2
53		1	1	1	2
		1	1	0	3
		1	0	1	2
		1	0	0	2
		0	0	0	2
		0	0	1	2
		0	1	0	2
		0	1	1	2
54		1	1	1	3
		1	1	0	4
		1	0	1	5
		1	0	0	6
		0	0	0	5
		0	0	1	5
		0	1	0	2
		0	1	1	3
55		1	1	1	4
		1	1	0	4
		1	0	1	4
		1	0	0	4
		0	0	0	4
		0	0	1	4
		0	1	0	4
		0	1	1	4
56		1	1	1	2
		1	1	0	2
		1	0	1	1
		1	0	0	1
		0	0	0	1
		0	0	1	1

		0	1	0	1
57		0	1	1	1
		1	1	1	4
		1	1	0	6
		1	0	1	3
		1	0	0	3
		0	0	0	4
		0	0	1	1
		0	1	0	3
		0	1	1	2
58		1	1	1	1
		1	1	0	4
		1	0	1	1
		1	0	0	2
		0	0	0	2
		0	0	1	2
		0	1	0	6
		0	1	1	2
59		1	1	1	3
		1	1	0	4
		1	0	1	3
		1	0	0	3
		0	0	0	2
		0	0	1	2
		0	1	0	2
		0	1	1	2
60		1	1	1	2
		1	1	0	2
		1	0	1	1
		1	0	0	1
		0	0	0	3
		0	0	1	4
		0	1	0	6
		0	1	1	5
61		1	1	1	4
		1	1	0	6
		1	0	1	3
		1	0	0	5
		0	0	0	4
		0	0	1	2
		0	1	0	6
		0	1	1	3
62		1	1	1	6
		1	1	0	5
		1	0	1	4
		1	0	0	3
		0	0	0	1
		0	0	1	2
		0	1	0	3
		0	1	1	4

63	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	5 4 5 5 5 6 5 4
64	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	1 2 1 2 1 1 1 1
65	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	3 3 3 3 2 2 2 2
66	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	2 4 2 3 2 1 3 2
67	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	3 6 2 5 4 3 6 4
68	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	3 1 6 1 1 1 5 1
69	1 1	1 1	1 0	3 6

	1 1 0 0 0 0 0	0 0 0 0 1 1	1 0 0 1 0 1	2 6 3 1 5 2
70	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	1 2 1 1 1 1 1 1
71	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	3 6 1 2 1 1 3 1
72	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	7 5 4 4 2 6 5 7
73	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	3 4 3 4 2 2 4 3
74	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	4 5 3 4 3 2 4 3
75	1 1 1 1	1 1 0 0	1 0 1 0	3 4 4 5

		0	0	0	6
		0	0	1	5
		0	1	0	5
		0	1	1	2
76		1	1	1	3
		1	1	0	5
		1	0	1	4
		1	0	0	6
		0	0	0	3
		0	0	1	2
		0	1	0	3
		0	1	1	4
77		1	1	1	6
		1	1	0	3
		1	0	1	5
		1	0	0	3
		0	0	0	6
		0	0	1	3
		0	1	0	6
		0	1	1	4
78		1	1	1	2
		1	1	0	4
		1	0	1	2
		1	0	0	5
		0	0	0	2
		0	0	1	3
		0	1	0	3
		0	1	1	3
79		1	1	1	3
		1	1	0	3
		1	0	1	2
		1	0	0	3
		0	0	0	3
		0	0	1	3
		0	1	0	4
		0	1	1	4
80		1	1	1	3
		1	1	0	2
		1	0	1	3
		1	0	0	5
		0	0	0	6
		0	0	1	4
		0	1	0	5
		0	1	1	5
81		1	1	1	4
		1	1	0	5
		1	0	1	4
		1	0	0	5
		0	0	0	4
		0	0	1	2

		0	1	0	3
		0	1	1	2
82		1	1	1	5
		1	1	0	1
		1	0	1	6
		1	0	0	2
		0	0	0	2
		0	0	1	5
		0	1	0	1
		0	1	1	4
83		1	1	1	5
		1	1	0	6
		1	0	1	3
		1	0	0	5
		0	0	0	6
		0	0	1	4
		0	1	0	7
		0	1	1	4
84		1	1	1	7
		1	1	0	7
		1	0	1	5
		1	0	0	5
		0	0	0	2
		0	0	1	1
		0	1	0	2
		0	1	1	4
85		1	1	1	1
		1	1	0	3
		1	0	1	1
		1	0	0	4
		0	0	0	1
		0	0	1	1
		0	1	0	3
		0	1	1	3
86		1	1	1	5
		1	1	0	6
		1	0	1	4
		1	0	0	6
		0	0	0	5
		0	0	1	3
		0	1	0	4
		0	1	1	3
87		1	1	1	3
		1	1	0	5
		1	0	1	3
		1	0	0	4
		0	0	0	1
		0	0	1	1
		0	1	0	2
		0	1	1	2

88	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	2 3 2 3 4 2 5 3
89	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	5 6 5 5 3 3 4 3
90	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	4 5 4 5 3 2 3 4
91	1 1 1 1 0 0 0 0 0	1 1 0 0 0 0 1 1	1 0 1 0 0 1 0 1	5 7 5 7 4 2 5 2

Annexe n°6: Résultat RWeb du questionnaire 1

Results from Rweb

You are using Rweb1.03 on the server at claree.univ-lille1.fr

R : Copyright 2004, The R Foundation for Statistical Computing
Version 1.9.0 (2004-04-12), ISBN 3-900051-00-3

R is free software and comes with ABSOLUTELY NO WARRANTY.
You are welcome to redistribute it under certain conditions.
Type 'license()' or 'licence()' for distribution details.

R is a collaborative project with many contributors.
Type 'contributors()' for more information and
'citation()' on how to cite R in publications.

Type 'demo()' for some demos, 'help()' for on-line help, or
'help.start()' for a HTML browser interface to help.
Type 'q()' to quit R.

```
Rweb:> postscript(file= "/tmp/Rout.26310.ps", height = 8, width = 8)
Rweb:> X <- read.table("/tmp/Rdata.26310.data", header=T)
Rweb:> attach(X)
Rweb:> names(X)
[1] "conseil" "pouvoir" "situation" "score"
Rweb:>
Rweb:>
Rweb:> # ANOVA Multi Way
Rweb:> aov.object<-(lm(score ~ conseil*pouvoir*situation, data=X))
Rweb:> anova(aov.object)
Analysis of Variance Table
```

Response: score

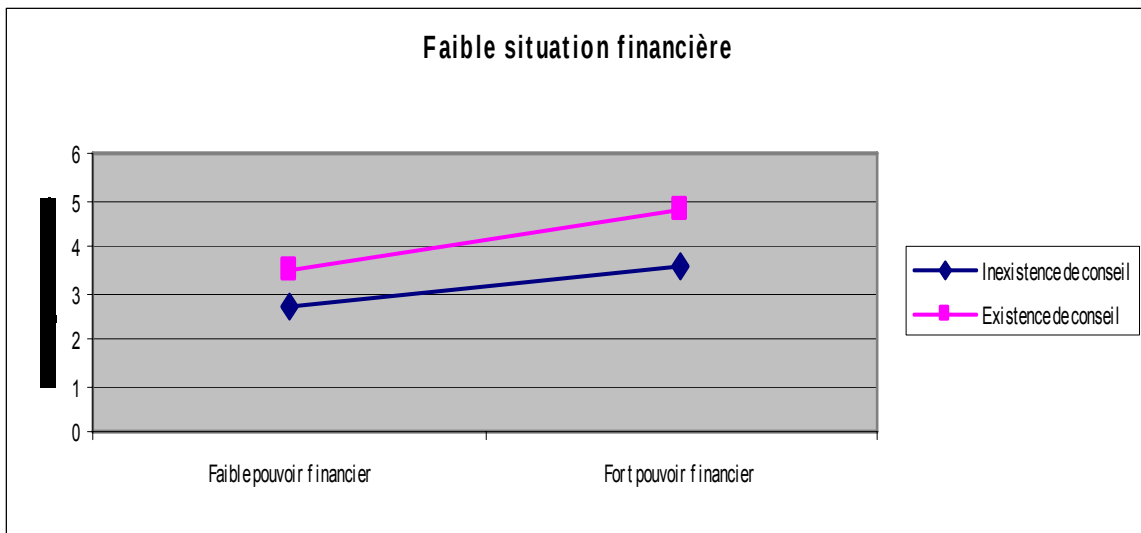
	Df	Sum Sq	Mean Sq	F value	Pr(>F)	
conseil	1	166.35	166.35	62.1826	1.161e-14	***
pouvoir	1	265.93	265.93	99.4067	< 2.2e-16	***
situation	1	1.59	1.59	0.5936	0.4413	
conseil:pouvoir	1	0.93	0.93	0.3471	0.5559	
conseil:situation	1	0.09	0.09	0.0329	0.8562	
pouvoir:situation	1	1.08	1.08	0.4026	0.5260	
conseil:pouvoir:situation	1	3.43	3.43	1.2837	0.2576	
Residuals	720	1926.15	2.68			

Signif. codes: 0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

```
Rweb:> tapply(X$score, list(conseil=X$conseil, pouvoir=X$pouvoir,
situation=X$situation), mean, na.rm=TRUE) # means
```

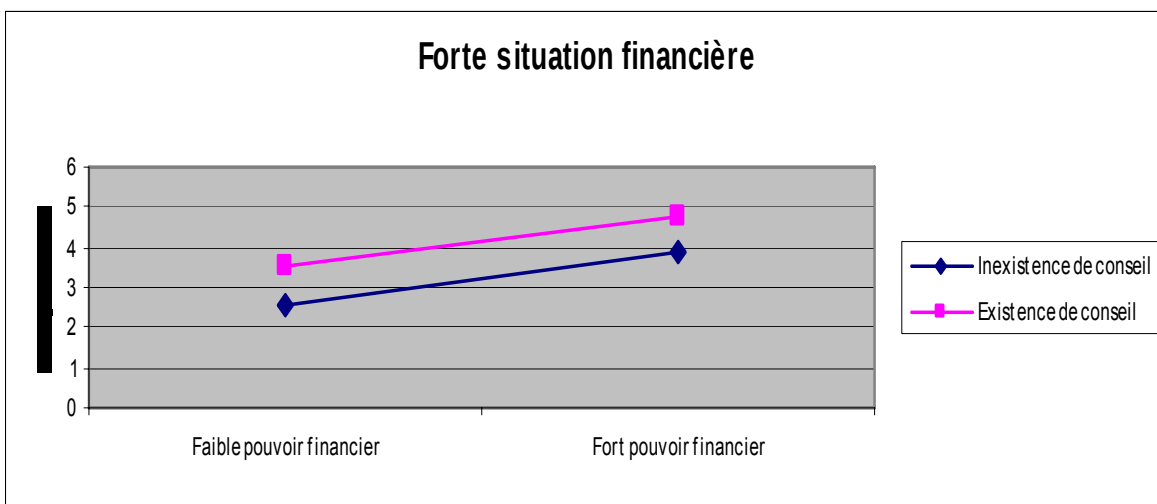
```
, , situation = 0
```

```
      pouvoir
conseil    0      1
  0 2.670330 3.593407
  1 3.439560 4.780220
```



, , situation = 1

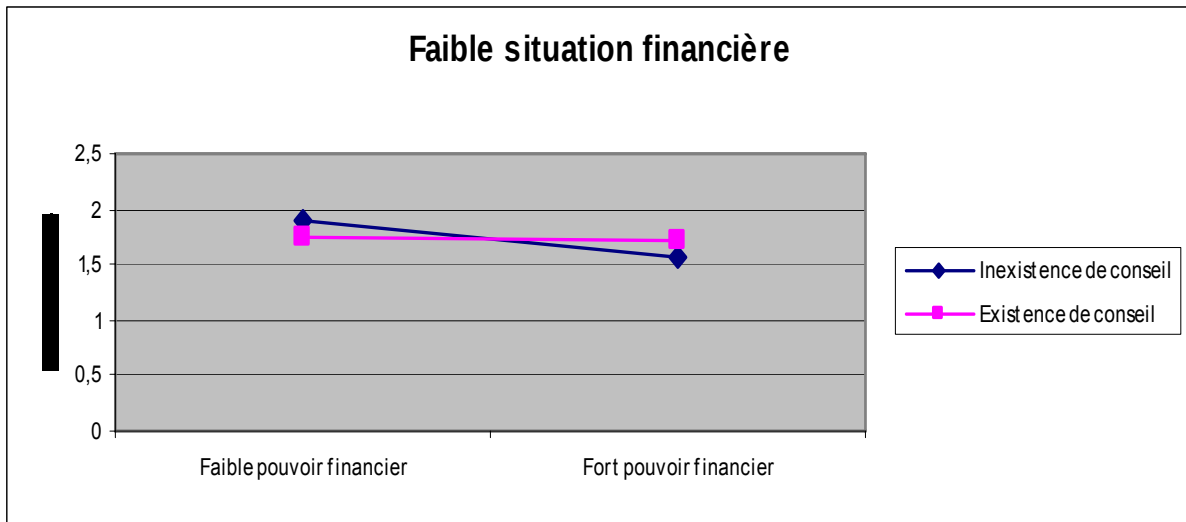
		pouvoir	
conseil	0	1	
0	2.571429	3.923077	
1	3.571429	4.791209	



```
Rweb:> tapply(X$score, list(conseil=X$conseil, pouvoir=X$pouvoir,
situation=X$situation), sd, na.rm=TRUE) # std. deviations
```

, , situation = 0

		pouvoir	
conseil	0	1	
0	1.909363	1.570407	
1	1.746163	1.711414	

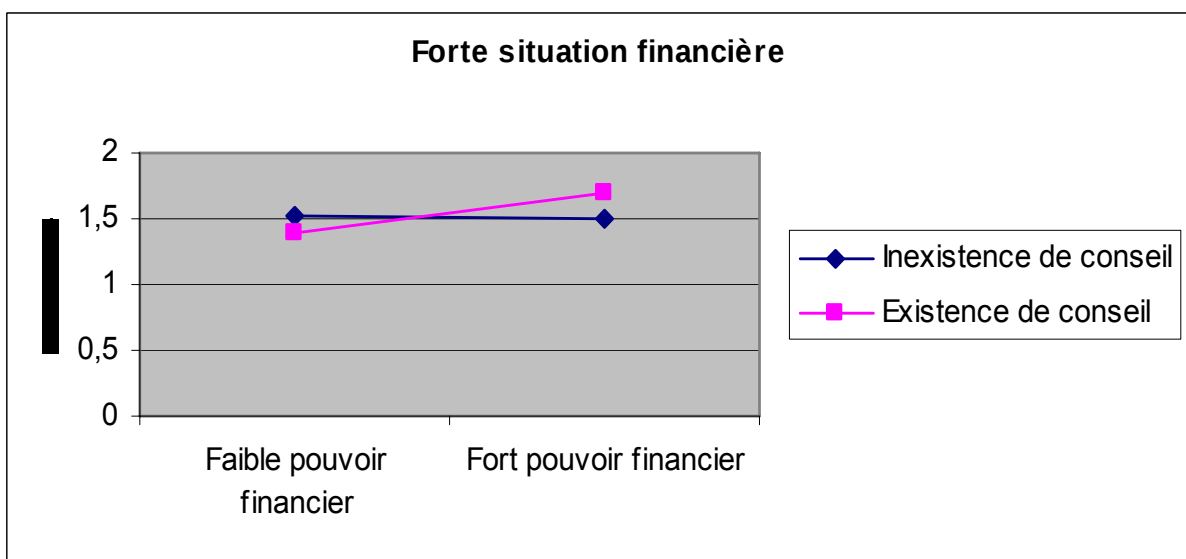


```
, , situation = 1
```

```

      pouvoir
conseil  0      1
0 1.513956 1.499858
1 1.383577 1.689947

```



```
Rweb:> tapply(X$score, list(conseil=X$conseil, pouvoir=X$pouvoir,
situation=X$situation), function(x) sum(!is.na(x))) # counts
```

```
, , situation = 0
```

```

      pouvoir
conseil  0  1
0  91  91
1  91  91

```

```
, , situation = 1
```

```

      pouvoir
conseil  0  1
0  91  91
1  91  91

```

```
Rweb:>
```

Annexe n°7: Résultat RWeb du questionnaire 2.1

Results from Rweb

You are using Rweb1.03 on the server at claree.univ-lille1.fr

R : Copyright 2004, The R Foundation for Statistical Computing
Version 1.9.0 (2004-04-12), ISBN 3-900051-00-3

R is free software and comes with ABSOLUTELY NO WARRANTY.
You are welcome to redistribute it under certain conditions.
Type 'license()' or 'licence()' for distribution details.

R is a collaborative project with many contributors.
Type 'contributors()' for more information and
'citation()' on how to cite R in publications.

Type 'demo()' for some demos, 'help()' for on-line help, or
'help.start()' for a HTML browser interface to help.
Type 'q()' to quit R.

```
Rweb:> postscript(file= "/tmp/Rout.26674.ps", height = 8, width = 8)
Rweb:> X <- read.table("/tmp/Rdata.26674.data", header=T)
Rweb:> attach(X)
Rweb:> names(X)
[1] "negociation" "concurrence" "notoriete" "score"
Rweb:>
Rweb:>
Rweb:> # ANOVA Multi Way
Rweb:> aov.object<-(lm(score ~ negociation*concurrence*notoriete, data=X))
Rweb:> anova(aov.object)
Analysis of Variance Table
```

Response: score

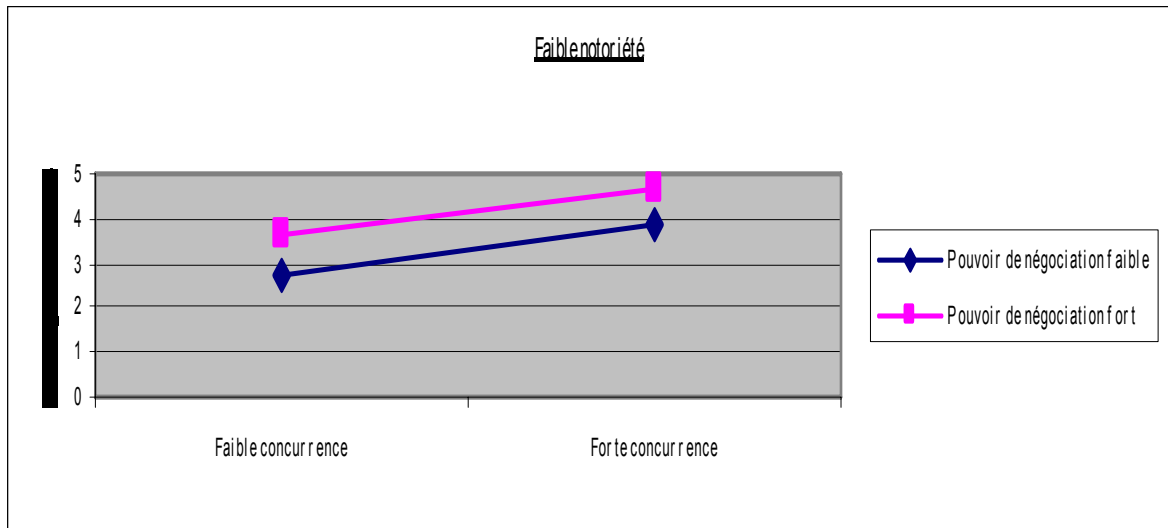
	Df	Sum Sq	Mean Sq	F value	Pr(>F)	
negociation	1	98.66	98.66	42.5056	1.326e-10	***
concurrence	1	184.01	184.01	79.2754	< 2.2e-16	***
notoriete	1	133.71	133.71	57.6083	9.927e-14	***
negociation:concurrence	1	0.05	0.05	0.0213	0.8840	
negociation:notoriete	1	2.66	2.66	1.1457	0.2848	
concurrence:notoriete	1	1.98	1.98	0.8546	0.3556	
negociation:concurrence:notoriete	1	0.01	0.01	0.0024	0.9612	
Residuals	720	1671.19	2.32			

Signif. codes: 0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

```
Rweb:> tapply(X$score, list(negociation=X$negociation,
concurrence=X$concurrence, notoriete=X$notoriete), mean, na.rm=TRUE) #
means
```

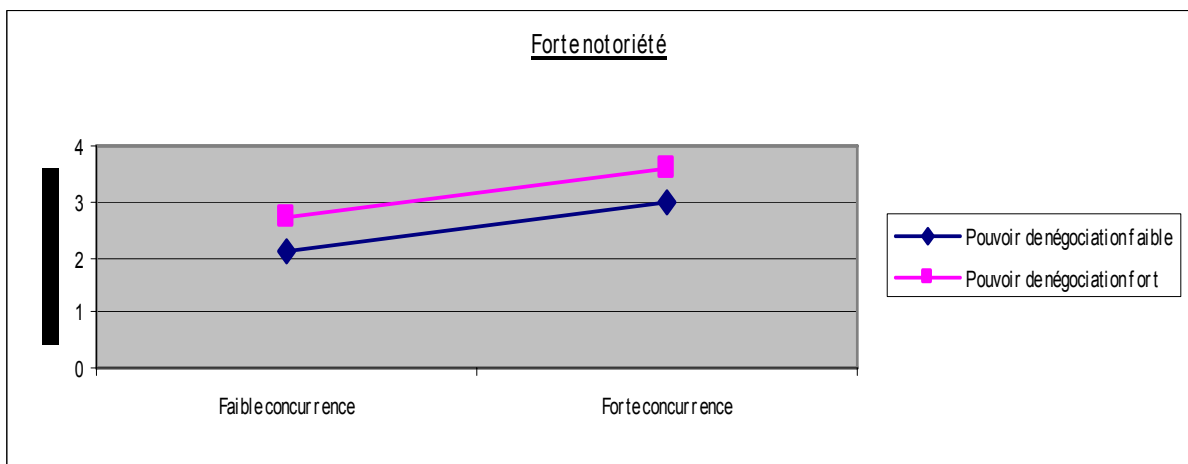
```
, , notoriete = 0
```

```
      concurrence
negociation 0      1
            0 2.747253 3.835165
            1 3.582418 4.714286
```



, , notoriété = 1

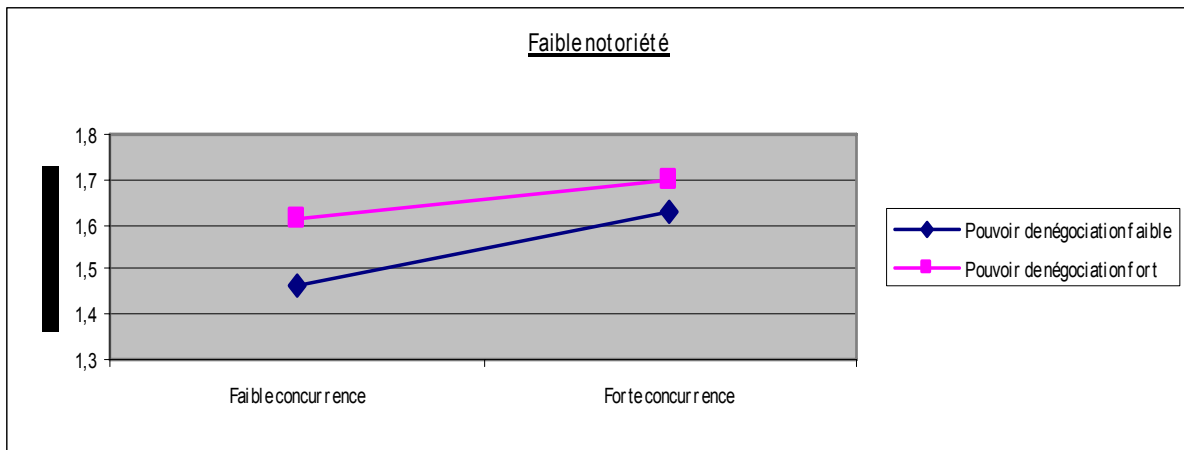
	concurrence	
negociation	0	1
0	2.109890	3.000000
1	2.714286	3.626374



```
Rweb> tapply(X$score, list(negociation=X$negociation,
concurrence=X$concurrence, notoriété=X$notoriété), sd, na.rm=TRUE) # std.
deviations
```

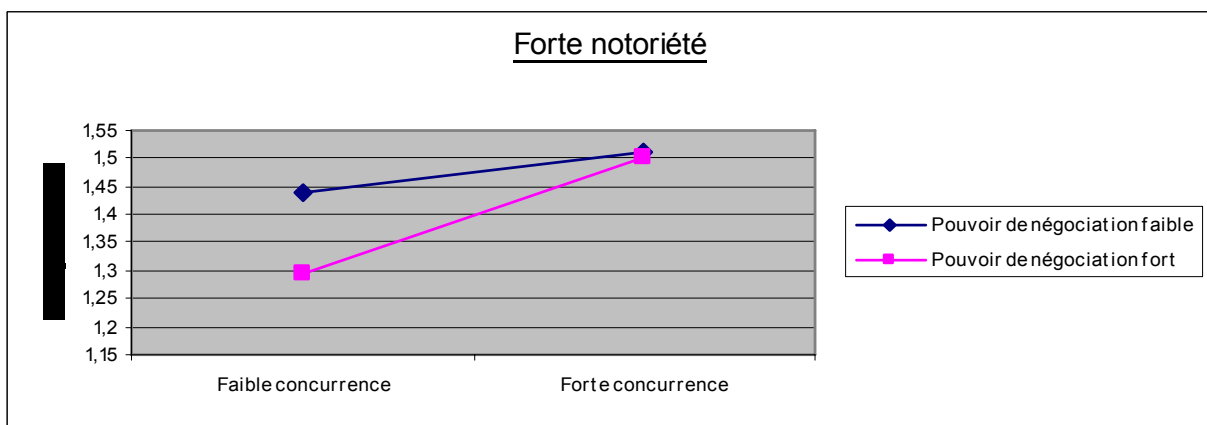
, , notoriété = 0

	concurrence	
negociation	0	1
0	1.465101	1.627976
1	1.612906	1.694997



```
, , notoriété = 1
```

```
      concurrence
negociation  0      1
0  1.441069  1.512907
1  1.293451  1.502948
```



```
Rweb:> tapply(X$score, list(negociation=X$negociation,
concurrence=X$concurrence, notoriété=X$notoriété), function(x)
sum(!is.na(x))) # counts
```

```
, , notoriété = 0
```

```
      concurrence
negociation  0  1
0  91  91
1  91  91
```

```
, , notoriété = 1
```

```
      concurrence
negociation  0  1
0  91  91
1  91  91
```

```
Rweb:>
```

Annexe n°8: Résultat RWeb du questionnaire 2.2

Results from Rweb

You are using Rweb1.03 on the server at claree.univ-lille1.fr

R : Copyright 2004, The R Foundation for Statistical Computing
Version 1.9.0 (2004-04-12), ISBN 3-900051-00-3

R is free software and comes with ABSOLUTELY NO WARRANTY.
You are welcome to redistribute it under certain conditions.
Type 'license()' or 'licence()' for distribution details.

R is a collaborative project with many contributors.
Type 'contributors()' for more information and
'citation()' on how to cite R in publications.

Type 'demo()' for some demos, 'help()' for on-line help, or
'help.start()' for a HTML browser interface to help.
Type 'q()' to quit R.

```
Rweb:> postscript(file= "/tmp/Rout.26637.ps", height = 8, width = 8)
Rweb:> X <- read.table("/tmp/Rdata.26637.data", header=T)
Rweb:> attach(X)
Rweb:> names(X)
[1] "negociation" "concurrence" "notoriete" "score"
Rweb:>
Rweb:>
Rweb:> # ANOVA Multi Way
Rweb:> aov.object<-(lm(score ~ negociation*concurrence*notoriete, data=X))
Rweb:> anova(aov.object)
Analysis of Variance Table
```

Response: score

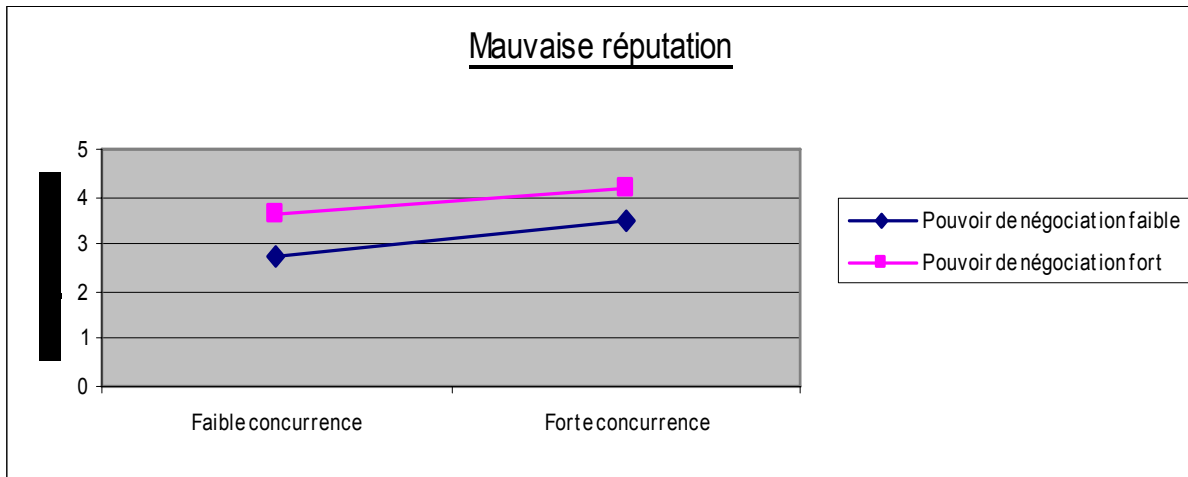
	Df	Sum Sq	Mean Sq	F value	Pr(>F)	
negociation	1	90.02	90.02	38.8098	7.944e-10	***
concurrence	1	64.09	64.09	27.6293	1.938e-07	***
notoriete	1	101.63	101.63	43.8127	7.061e-11	***
negociation:concurrence	1	2.66	2.66	1.1465	0.2846	
negociation:notoriete	1	1.08	1.08	0.4643	0.4959	
concurrence:notoriete	1	0.79	0.79	0.3411	0.5594	
negociation:concurrence:notoriete	1	0.02	0.02	0.0095	0.9225	
Residuals	720	1670.09	2.32			

Signif. codes: 0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

```
Rweb:> tapply(X$score, list(negociation=X$negociation,
concurrence=X$concurrence, notoriete=X$notoriete), mean, na.rm=TRUE) #
means
```

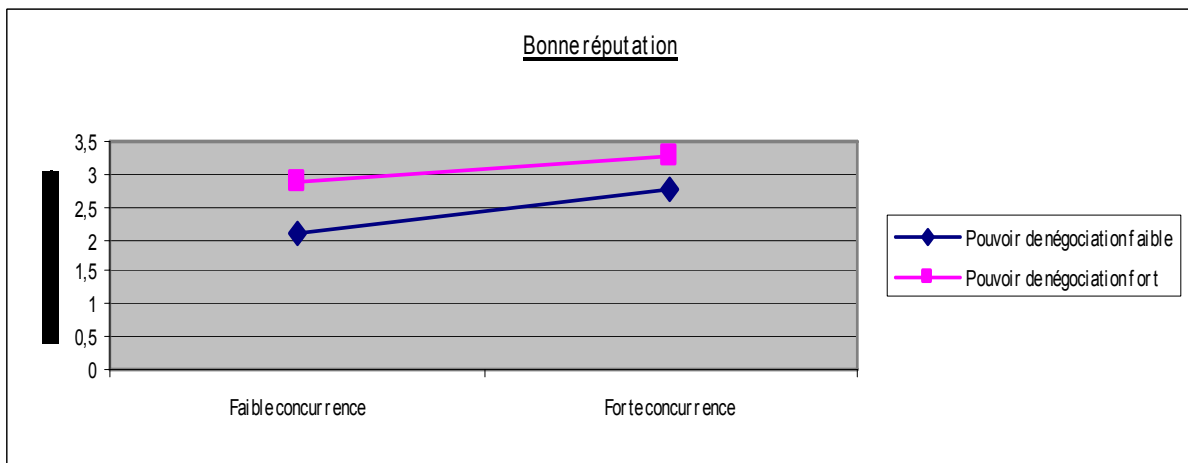
, , notoriete = 0

	concurrence	
negociation	0	1
	0 2.725275 3.494505	
	1 3.615385 4.164835	



, , notoriété = 1

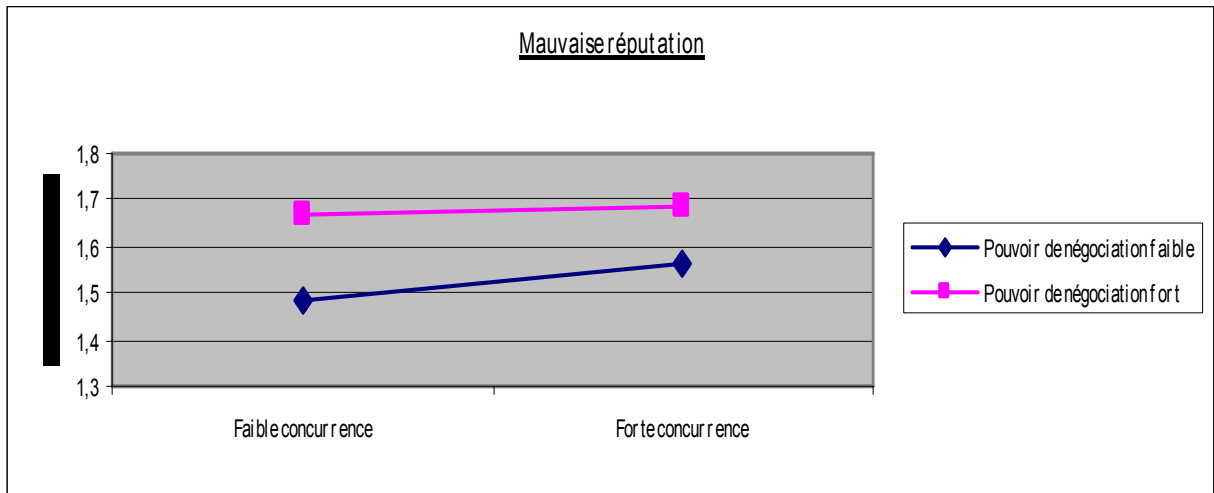
	concurrence	
negociation	0	1
0	2.109890	2.769231
1	2.868132	3.263736



```
Rweb> tapply(X$score, list(negociation=X$negociation,
concurrence=X$concurrence, notoriété=X$notoriété), sd, na.rm=TRUE) # std.
deviations
```

, , notoriété = 0

	concurrence	
negociation	0	1
0	1.483734	1.566125
1	1.665127	1.688285

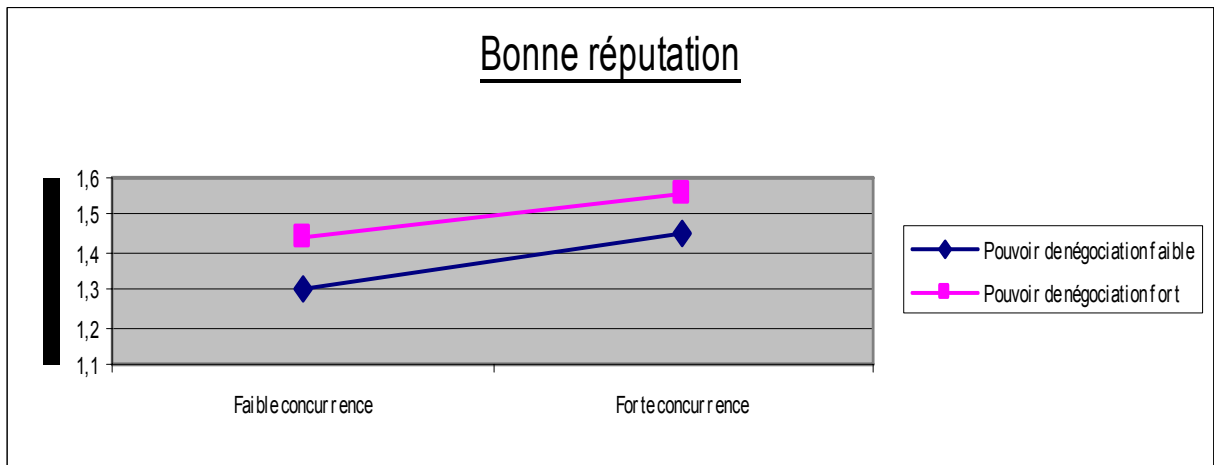


```
, , notoriété = 1
```

```

      concurrence
negociation  0      1
0  1.303419  1.445890
1  1.439203  1.555172

```



```
Rweb:> tapply(X$score, list(negociation=X$negociation,
concurrency=X$concurrency, notoriété=X$notoriété), function(x)
sum(!is.na(x))) # counts
```

```
, , notoriété = 0
```

```

      concurrence
negociation  0  1
0  91  91
1  91  91

```

```
, , notoriété = 1
```

```

      concurrence
negociation  0  1
0  91  91
1  91  91

```

```
Rweb:>
```

Annexe n°9: Résultat RWeb conjugués des questionnaires 2.1 et 2.2

Results from Rweb

You are using Rweb1.03 on the server at claree.univ-lille1.fr

R : Copyright 2004, The R Foundation for Statistical Computing
Version 1.9.0 (2004-04-12), ISBN 3-900051-00-3

R is free software and comes with ABSOLUTELY NO WARRANTY.
You are welcome to redistribute it under certain conditions.
Type 'license()' or 'licence()' for distribution details.

R is a collaborative project with many contributors.
Type 'contributors()' for more information and
'citation()' on how to cite R in publications.

Type 'demo()' for some demos, 'help()' for on-line help, or
'help.start()' for a HTML browser interface to help.
Type 'q()' to quit R.

```
Rweb:> postscript(file= "/tmp/Rout.7282.ps", height = 8, width = 8)
Rweb:> X <- read.table("/tmp/Rdata.7282.data", header=T)
Rweb:> attach(X)
Rweb:> names(X)
[1] "négociation"      "concurrence"      "notoriété"        "rattachement"
"score"
Rweb:>
Rweb:>
Rweb:> # ANOVA Multi Way
Rweb:> # modif 21.09.2004 (facteur rattachement rajouté)
Rweb:> aov.object<-(lm(score ~
négociation*concurrence*notoriété*rattachement, data=X))
Rweb:> anova(aov.object)
Analysis of Variance Table
```

Response: score

	Df	Sum Sq	Mean Sq	F value
négociation	1	188.6	188.6	81.2740
concurrence	1	234.2	234.2	100.9519
notoriété	1	232.6	232.6	100.2617
rattachement	1	9.9	9.9	4.2624
négociation:concurrence	1	3.6	3.6	1.5345
négociation:notoriété	1	1.0	1.0	0.4274
concurrence:notoriété	1	2.6	2.6	1.1378
négociation:rattachement	1	0.1	0.1	0.0426
concurrence:rattachement	1	1.1	1.1	0.4736
notoriété:rattachement	1	15.5	15.5	6.6600
négociation:concurrence:notoriété	1	0.024725	0.024725	0.0107
négociation:concurrence:rattachement	1	0.2	0.2	0.0758
négociation:notoriété:rattachement	1	1.7	1.7	0.7400
concurrence:notoriété:rattachement	1	0.1	0.1	0.0580
négociation:concurrence:notoriété:rattachement	1	0.002747	0.002747	0.0012
Residuals	1440	3341.3	2.3	

Pr(>F)

négociation	< 2.2e-16 ***
concurrence	< 2.2e-16 ***
notoriété	< 2.2e-16 ***
rattachement	0.039144 *
négociation:concurrence	0.215647

```

négociation:notoriété      0.513361
concurrence:notoriété      0.286293
négociation:rattachement   0.836465
concurrence:rattachement   0.491448
notoriété:rattachement     0.009959 **
négociation:concurrence:notoriété 0.917797
négociation:concurrence:rattachement 0.783146
négociation:notoriété:rattachement 0.389806
concurrence:notoriété:rattachement 0.809695
négociation:concurrence:notoriété:rattachement 0.972556
Residuals
---
```

Signif. codes: 0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

```

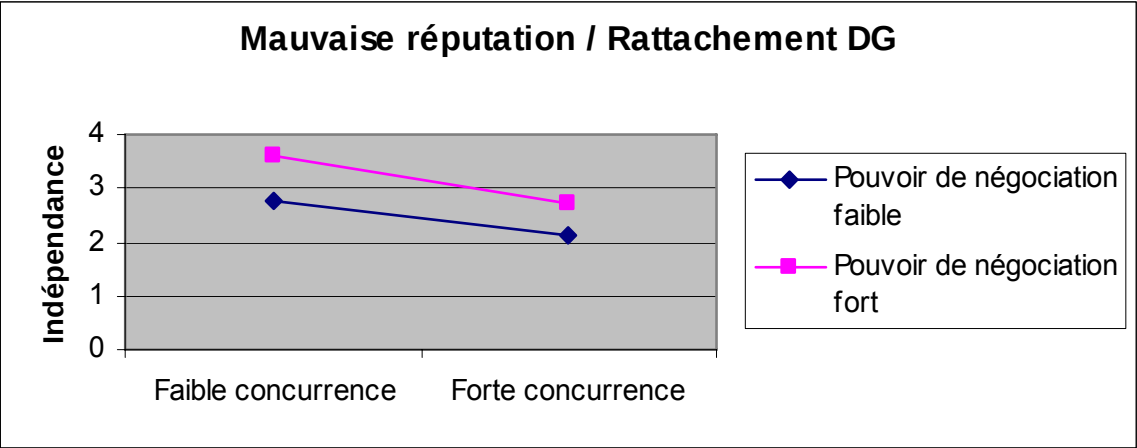
Rweb:> tapply(X$score, list(négociation=X$négociation,
concurrence=X$concurrence, notoriété=X$notoriété,
rattachement=X$rattachement), mean, na.rm=TRUE) # means
```

```

, , notoriété = 0, rattachement = 0
```

```

      concurrence
négociation      0      1
      0 2.747253 2.109890
      1 3.582418 2.714286
```

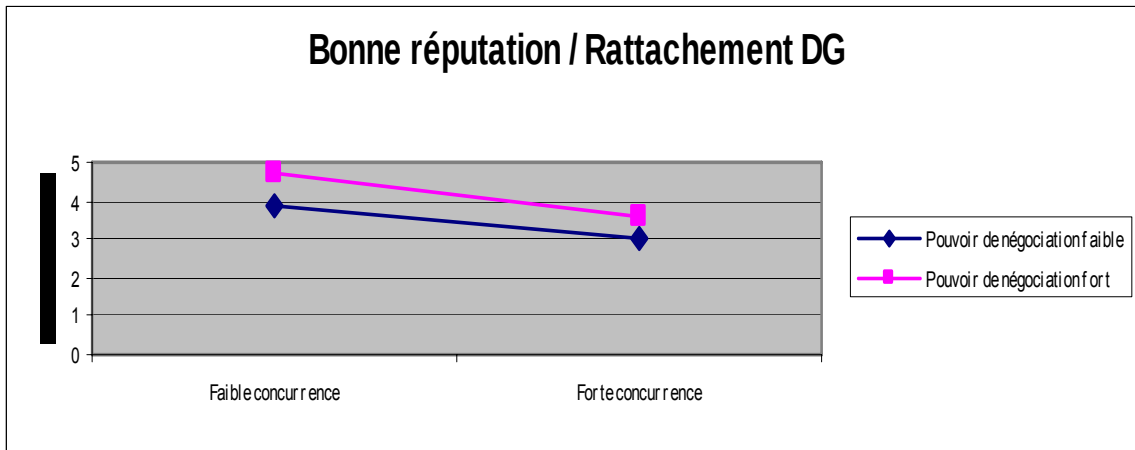


```

, , notoriété = 1, rattachement = 0
```

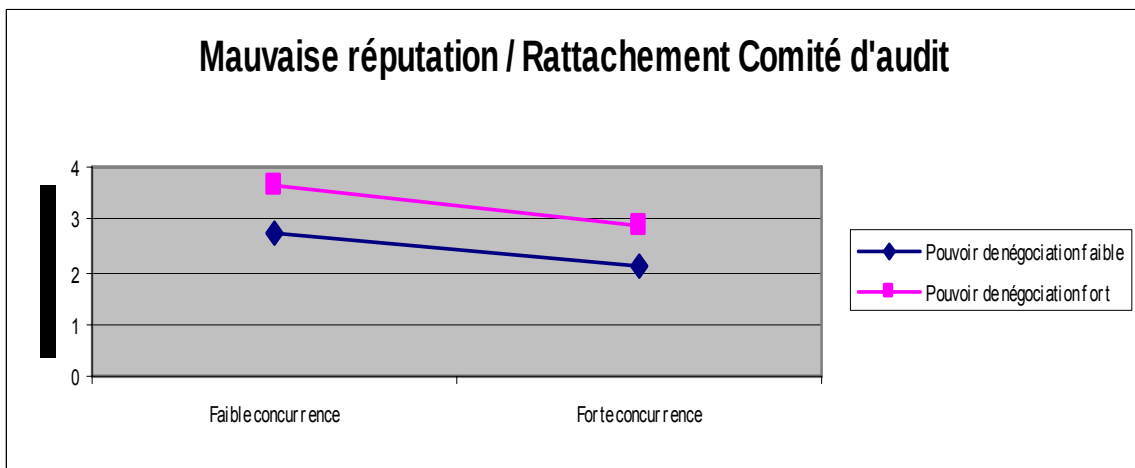
```

      concurrence
négociation      0      1
      0 3.835165 3.000000
      1 4.714286 3.626374
```



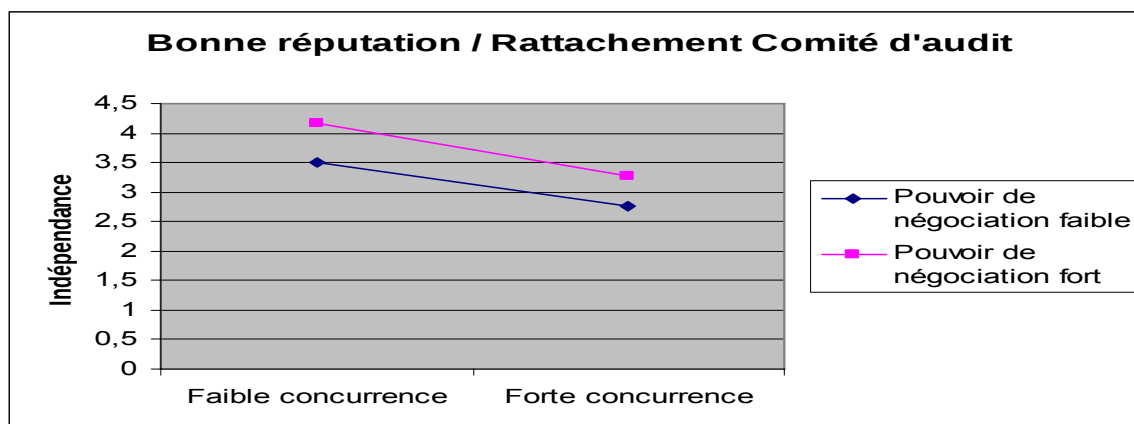
, , notoriété = 0, rattachement = 1

concurrence			
négociation	0		1
	0	2.725275	2.109890
	1	3.615385	2.868132



, , notoriété = 1, rattachement = 1

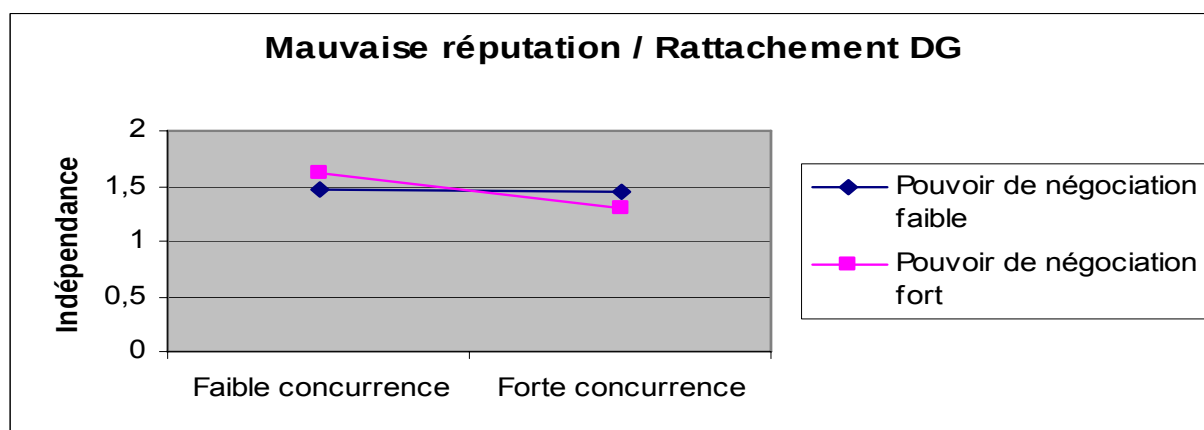
concurrence			
négociation	0		1
	0	3.494505	2.769231
	1	4.164835	3.263736



```
Rweb:> tapply(X$score, list(négociation=X$négociation,
concurrence=X$concurrence, notoriété=X$notoriété,
rattachement=X$rattachement), sd, na.rm=TRUE) # std. deviations
```

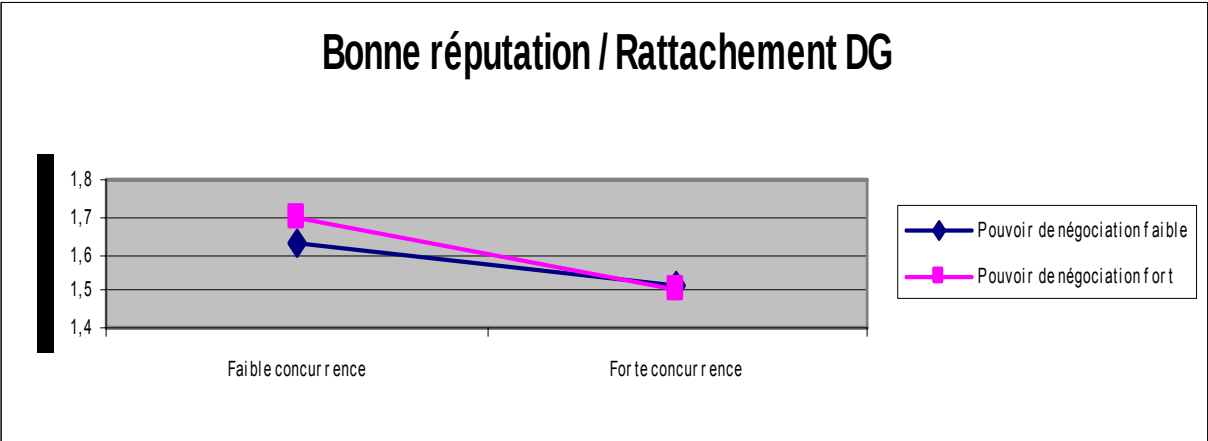
```
, notoriété = 0, rattachement = 0
```

```
      concurrence
négociation      0      1
      0 1.465101 1.441069
      1 1.612906 1.293451
```



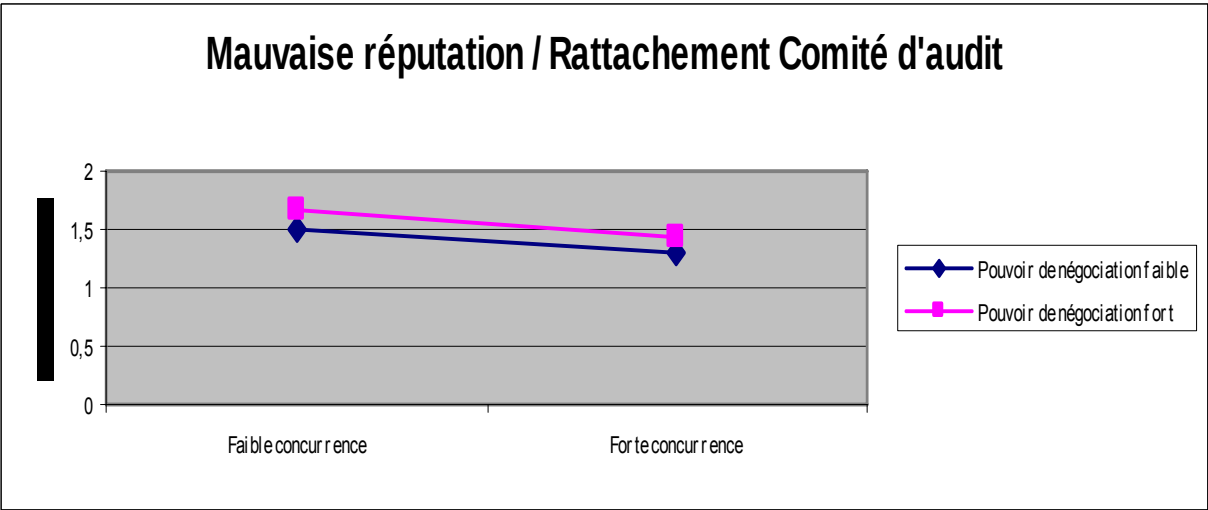
```
, , notoriété = 1, rattachement = 0
```

```
      concurrence
négociation      0      1
      0 1.627976 1.512907
      1 1.694997 1.502948
```



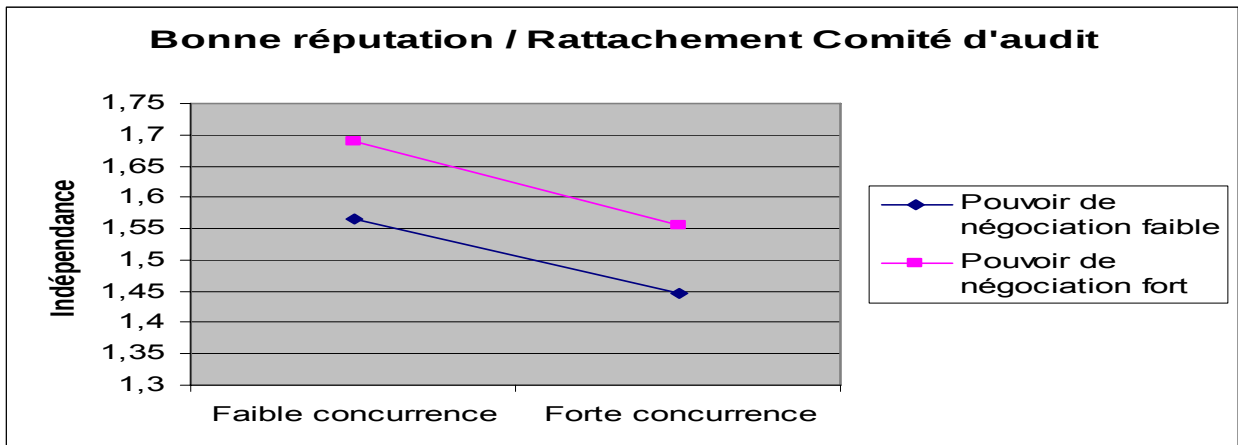
, , notoriété = 0, rattachement = 1

		concurrence	
négociation		0	1
		0 1.483734 1.303419	
	1	1 1.665127 1.439203	



, , notoriété = 1, rattachement = 1

		concurrence	
négociation		0	1
		0 1.566125 1.445890	
	1	1 1.688285 1.555172	



```
Rweb:> tapply(X$score, list(négociation=X$négociation,
concurrence=X$concurrence, notoriété=X$notoriété,
rattachement=X$rattachement), function(x) sum(!is.na(x))) # counts
```

```
, , notoriété = 0, rattachement = 0
```

```
      concurrence
négociation 0  1
           0 91 91
           1 91 91
```

```
, , notoriété = 1, rattachement = 0
```

```
      concurrence
négociation 0  1
           0 91 91
           1 91 91
```

```
, , notoriété = 0, rattachement = 1
```

```
      concurrence
négociation 0  1
           0 91 91
           1 91 91
```

```
, , notoriété = 1, rattachement = 1
```

```
      concurrence
négociation 0  1
           0 91 91
           1 91 91
```

```
Rweb:>
```

```
Rweb:>
```

Annexe n°10: Résultat des questionnaires en format tableau

REONDANT N°: Nbre : 91

A	1	2	3	4	5	6	7
1	2	10	7	17	20	17	18
2	3	10	7	19	14	23	15
3	6	16	22	25	15	5	2
4	18	11	17	19	13	10	3
5	34	21	12	5	6	7	6
6	26	25	19	8	8	5	0
7	7	17	23	17	13	11	3
8	5	11	21	19	23	9	3
B	1	2	3	4	5	6	7
1	11	31	23	10	6	9	1
2	8	12	21	16	17	14	3
3	41	26	12	2	6	3	1
4	20	26	18	18	4	3	2
5	9	16	23	16	13	12	2
6	17	30	19	16	8	0	1
7	3	7	12	16	20	18	15
8	8	14	20	24	14	9	2
C	1	2	3	4	5	6	7
1	10	22	25	15	9	7	3
2	5	13	16	16	16	19	6
3	17	25	23	13	9	3	1
4	10	17	17	13	22	9	3
5	21	25	20	14	5	5	1
6	38	27	13	7	3	3	0
7	8	18	27	11	15	10	2
8	15	33	17	16	6	1	3

Annexe n°11: Résultat détaillé du questionnaire 1 ventilé par associations de variables

MAS	Pv Financier	Situation Fi	Moyenne	MAS	Pv Financier	Situation Fi
1	1	1	4,82	oui	fort	bonne
1	1	0	4,76	oui	fort	mauvaise
0	1	1	3,91	non	fort	bonne
0	1	0	3,63	non	fort	mauvaise
1	0	1	3,55	oui	faible	bonne
1	0	0	3,44	oui	faible	mauvaise
0	0	0	2,70	non	faible	mauvaise
0	0	1	2,58	non	faible	bonne
			3,67			

Annexe n°12: Analyse du questionnaire 1 par variable explicative

	MAS	Pv Financier	Situation Fi
Oui / Fort / Bonne	4,14	4,28	3,72
Non / Faible / Mauvaise	3,21	3,07	3,63

Annexe n°13: Résultat détaillé du questionnaire 2.1 ventilé par associations de variables

Pv de nég	Concurrence	Notoriété	Moyenne	Pv de nég	Concurrence	Notoriété
1	1	0	4,73	forte	forte	faible
0	1	0	3,84	faible	forte	faible
1	1	1	3,63	forte	forte	forte
1	0	0	3,57	forte	faible	faible
0	1	1	3,00	faible	forte	forte
0	0	0	2,75	faible	faible	faible
1	0	1	2,69	forte	faible	forte
0	0	1	2,11	faible	faible	forte
			3,29			

Annexe n°14: Analyse du questionnaire 2.1 par variable explicative

	Pv de nég	Concurrence	Notoriété
Forte / Forte / Forte	3,65	3,80	2,86
Faible / Faible / Faible	2,92	2,78	3,72

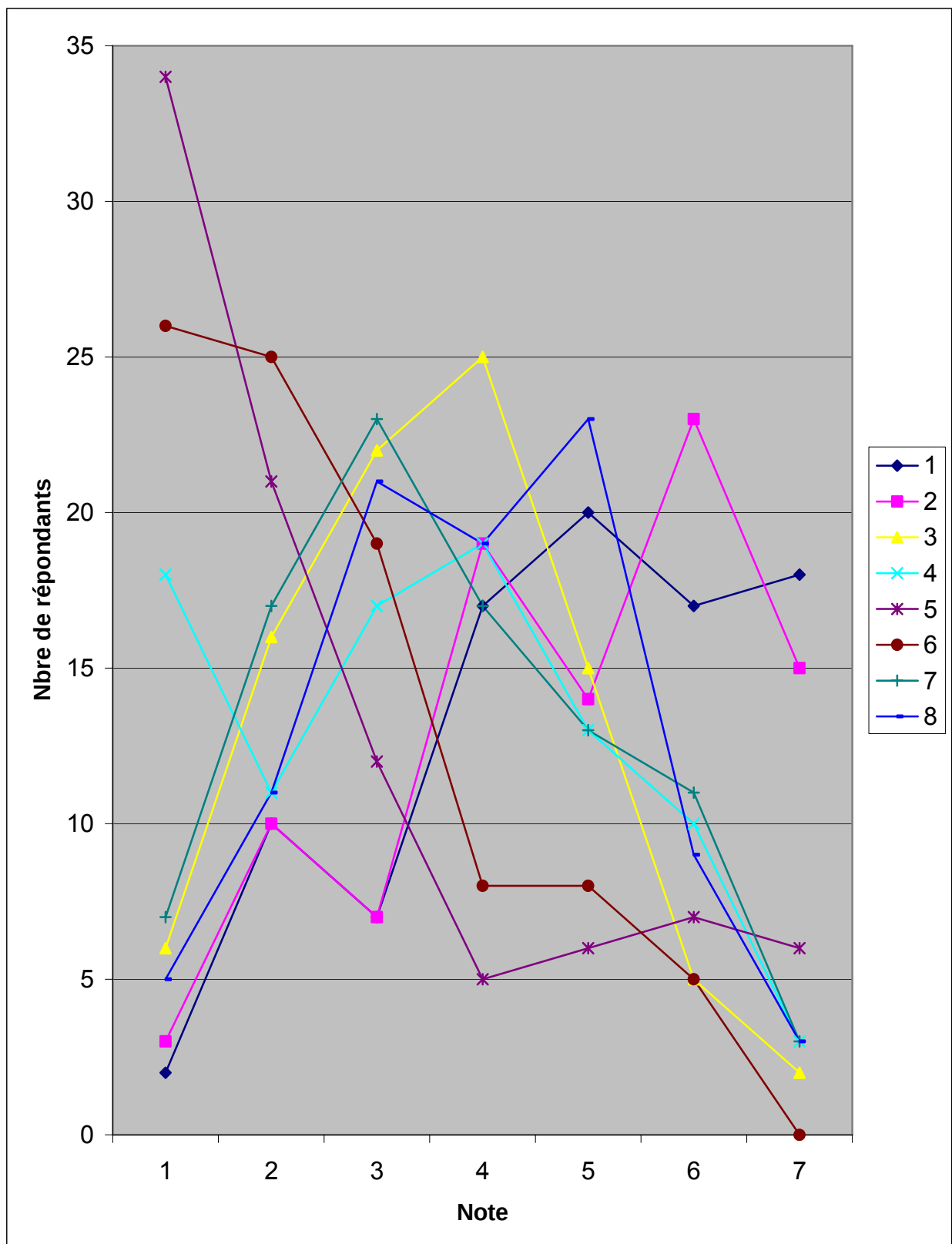
Annexe n°15: Résultat détaillé du questionnaire 2.2 ventilé par associations de variables

Pv de nég	Concurrence	Notoriété	Moyenne	Pv de nég	Concurrence	Notoriété
1	1	0	4,16	fort	fort	faible
1	0	0	3,65	fort	faible	faible
0	1	0	3,49	faible	fort	faible
1	1	1	3,26	fort	fort	forte
1	0	1	2,84	fort	faible	forte
0	1	1	2,78	faible	fort	forte
0	0	0	2,74	faible	faible	faible
0	0	1	2,11	faible	faible	forte
			3,13			

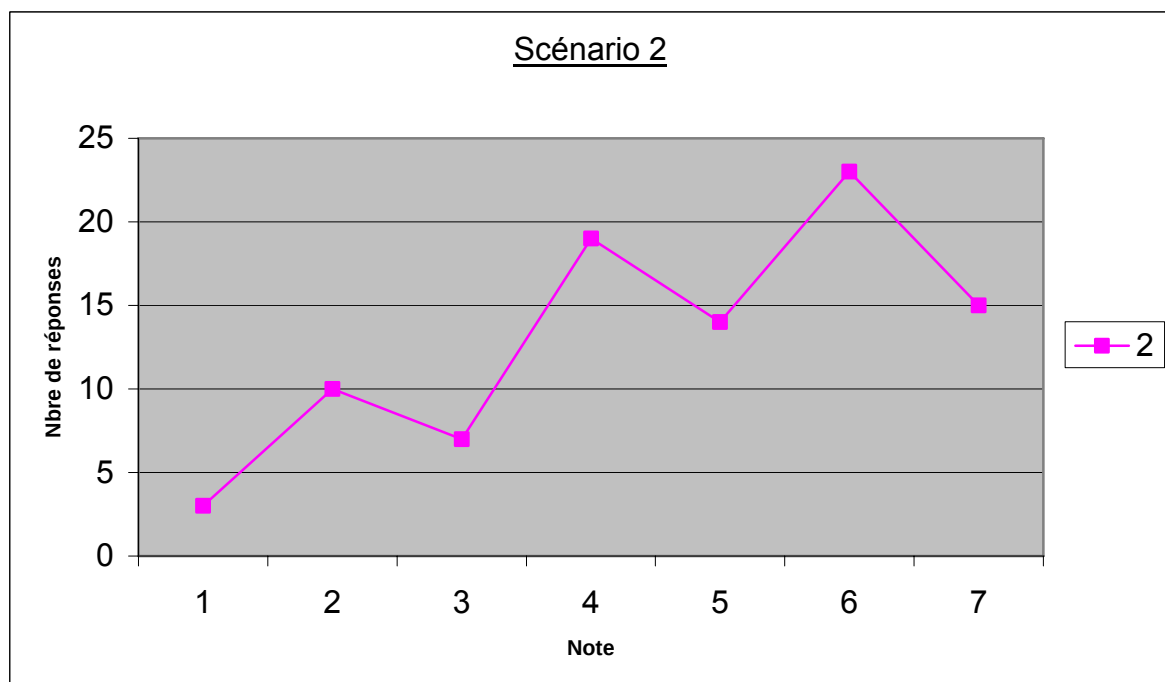
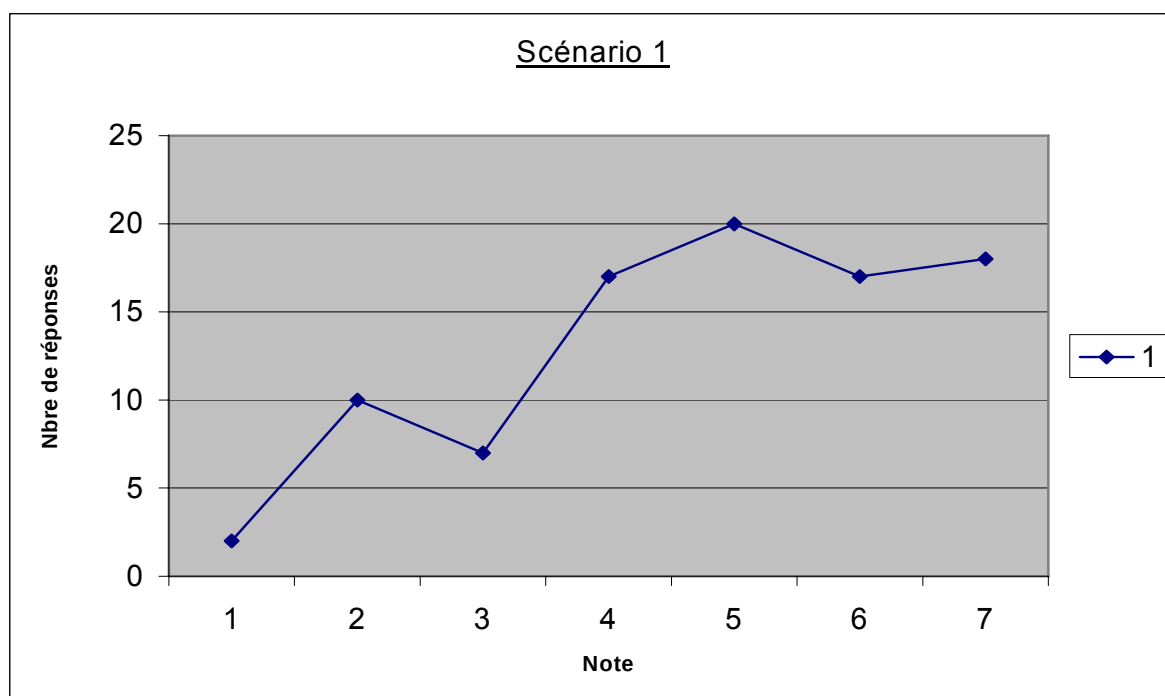
Annexe n°16: Analyse du questionnaire 2.2 par variable explicative

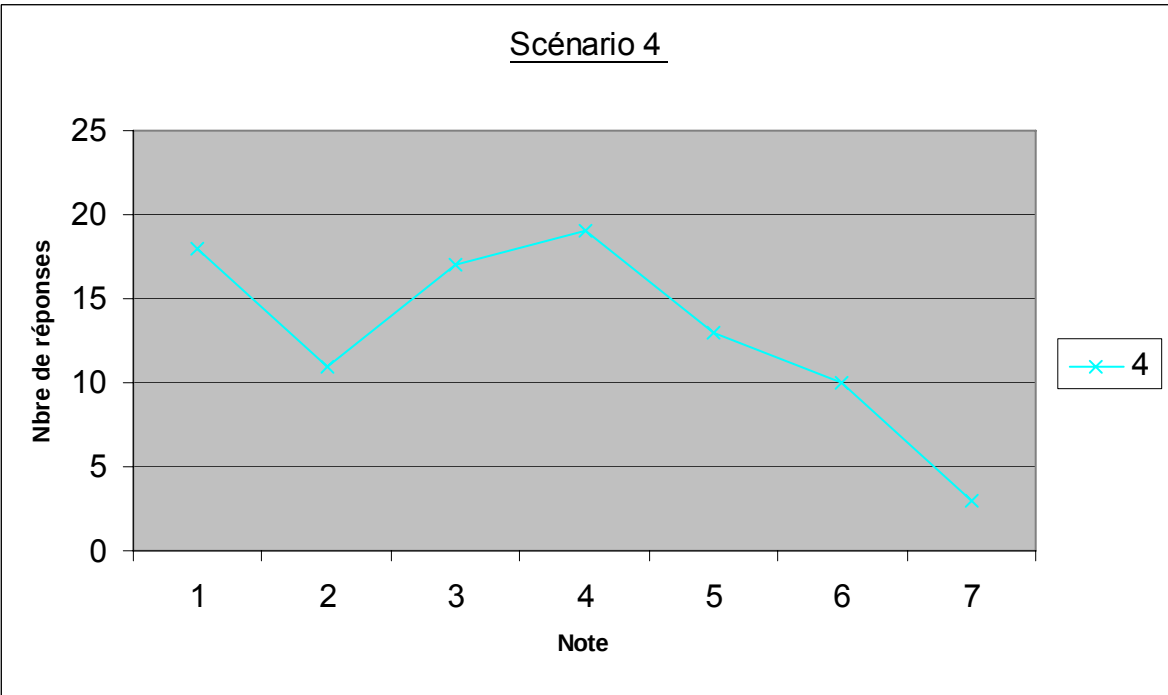
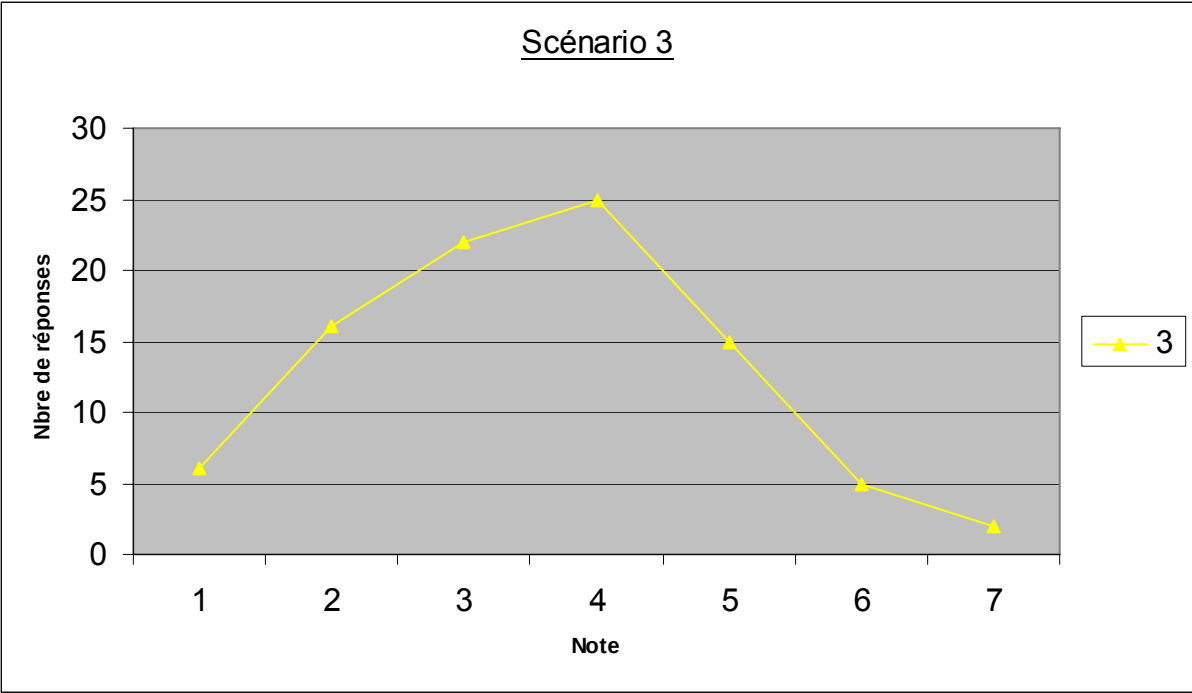
	Pv de nég	Concurrence	Notoriété
Forte / Forte / Forte	3,48	3,43	2,75
Faible / Faible / Faible	2,78	2,83	3,51

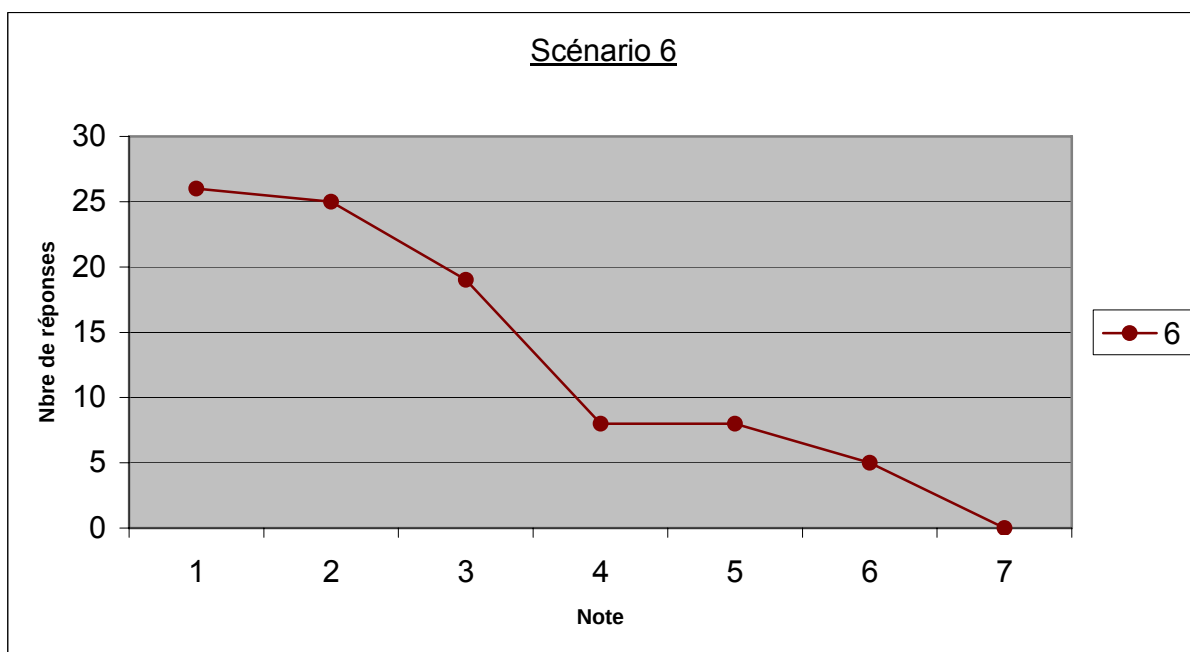
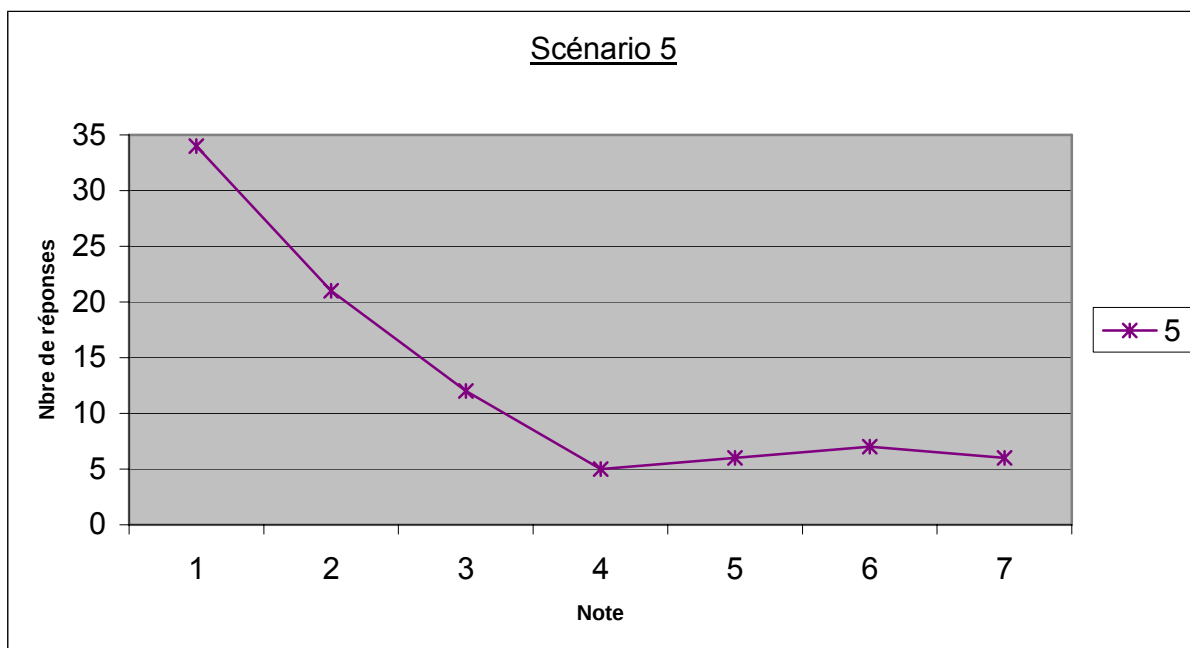
Annexe n°17: Résultats synthétiques du questionnaire 1 (présentation des scénarii)

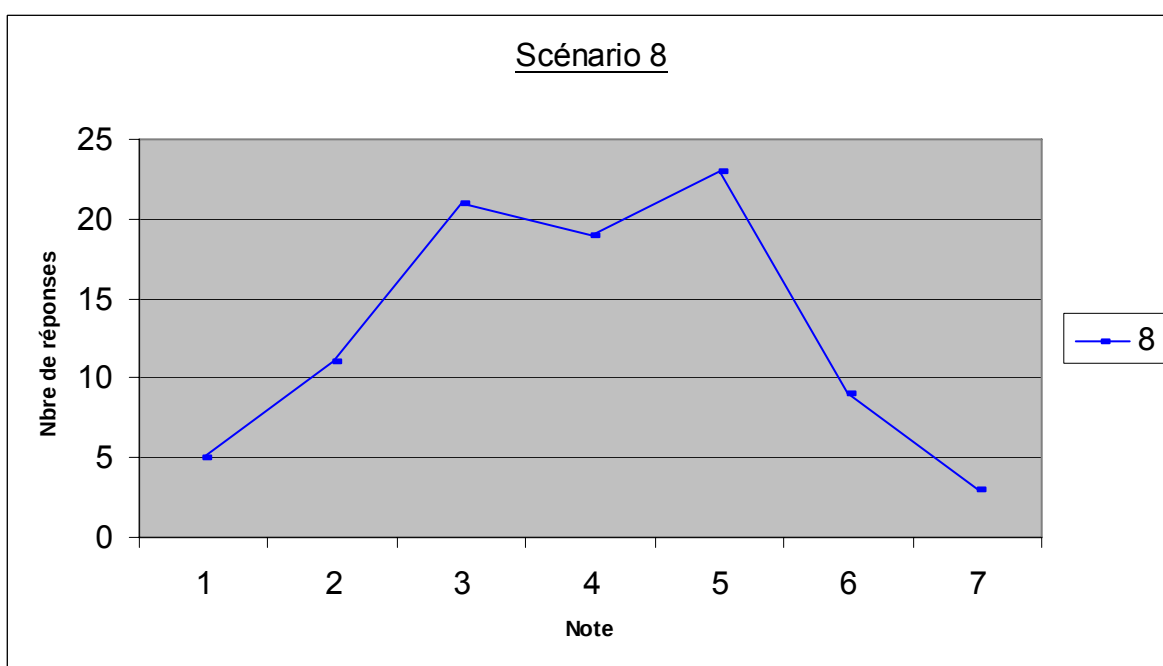
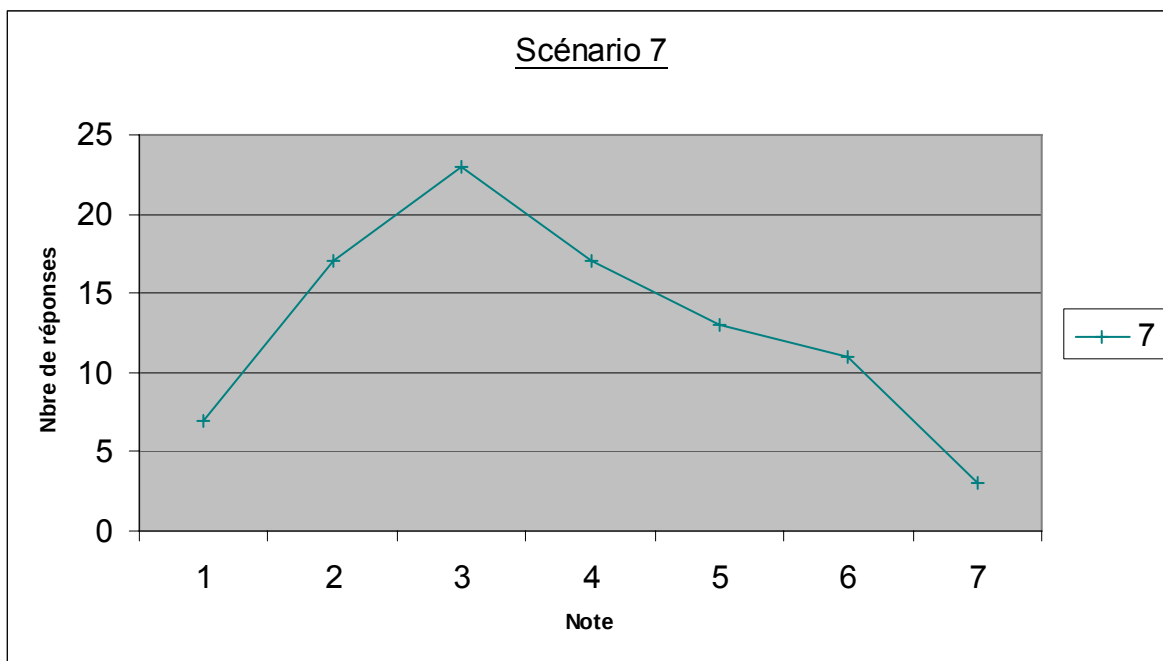


Annexe n°18: Résultats du questionnaire 1 (scénario par scénario)

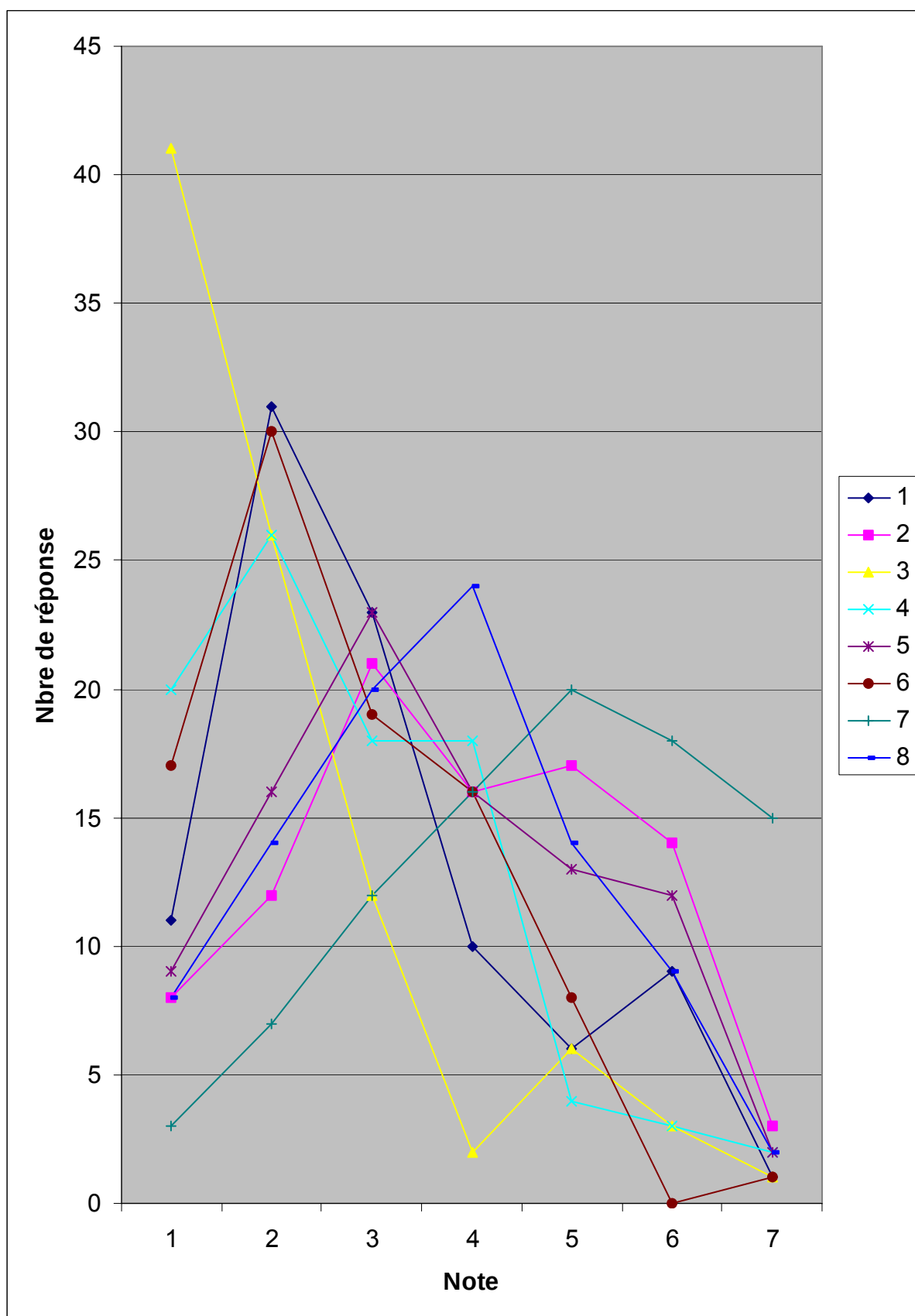




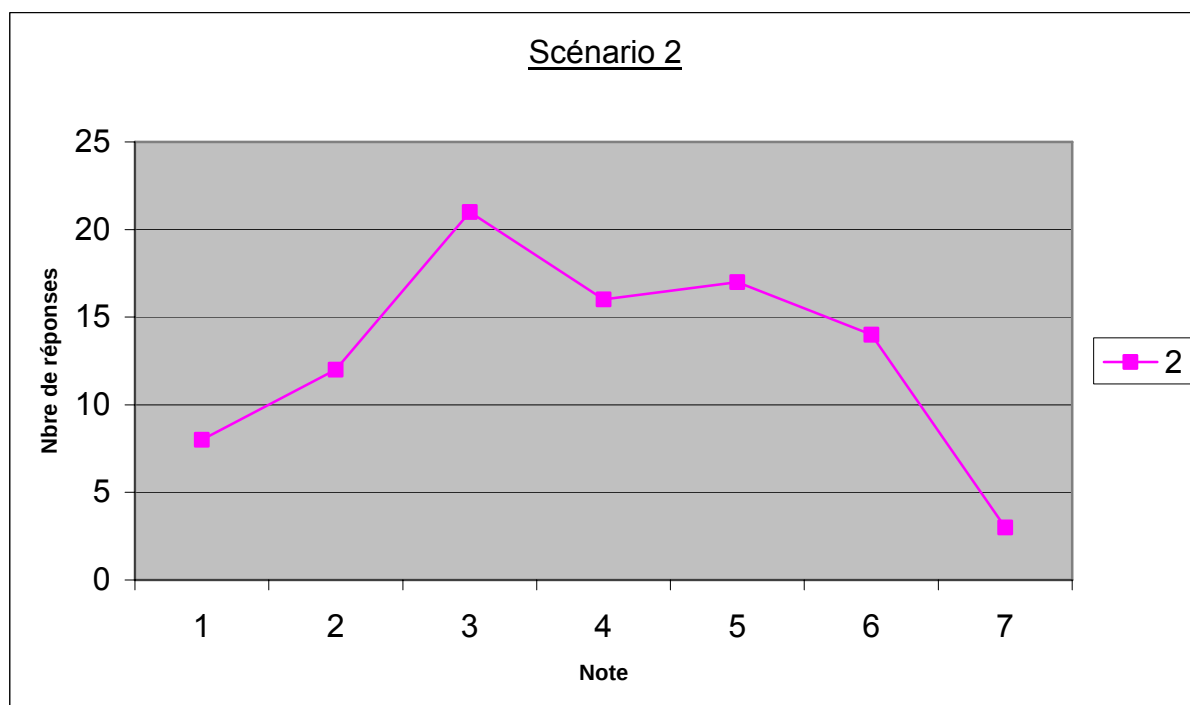
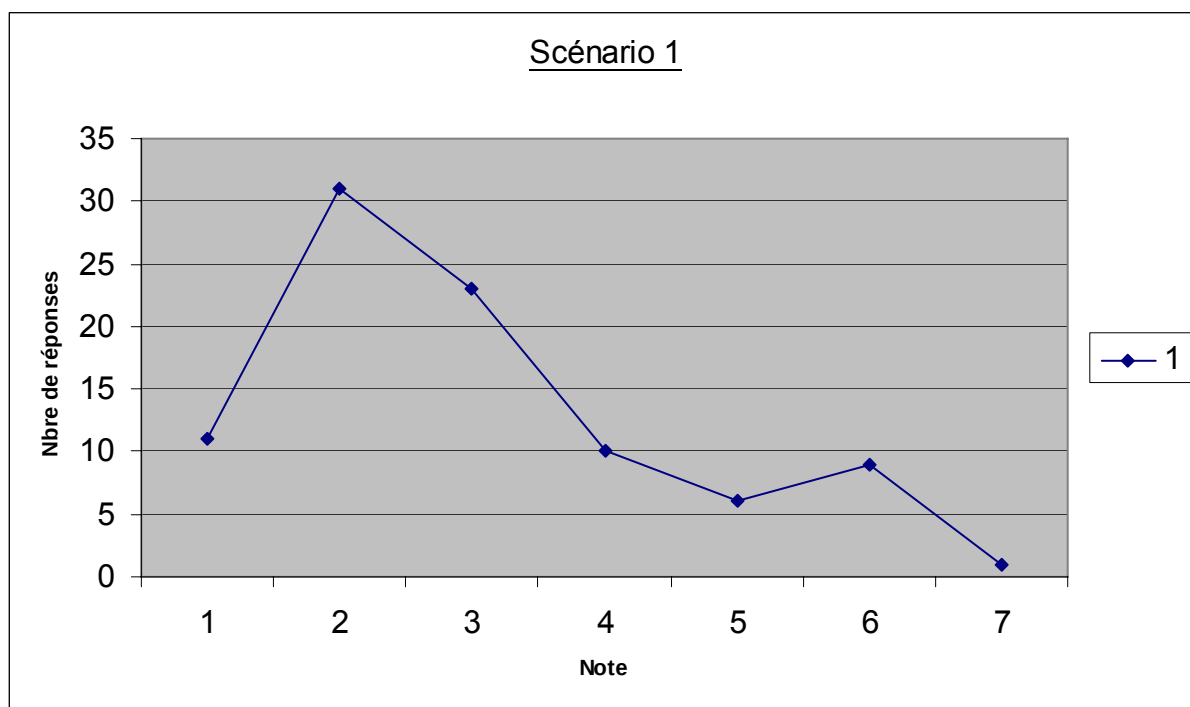


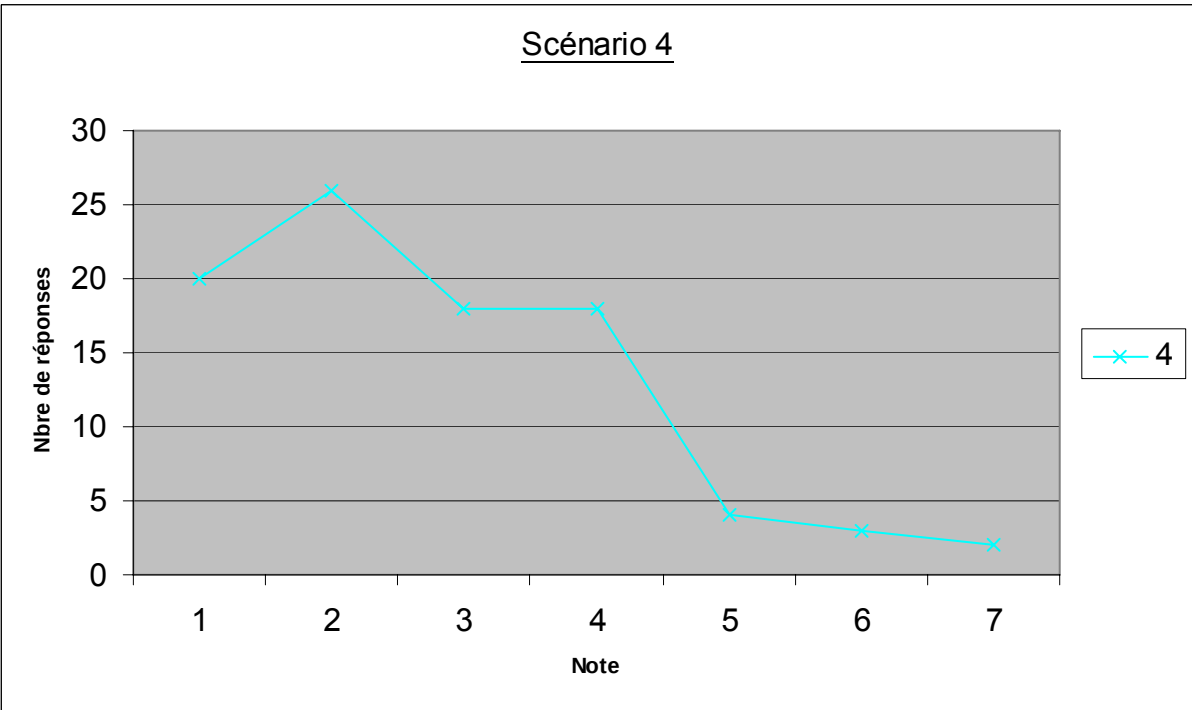
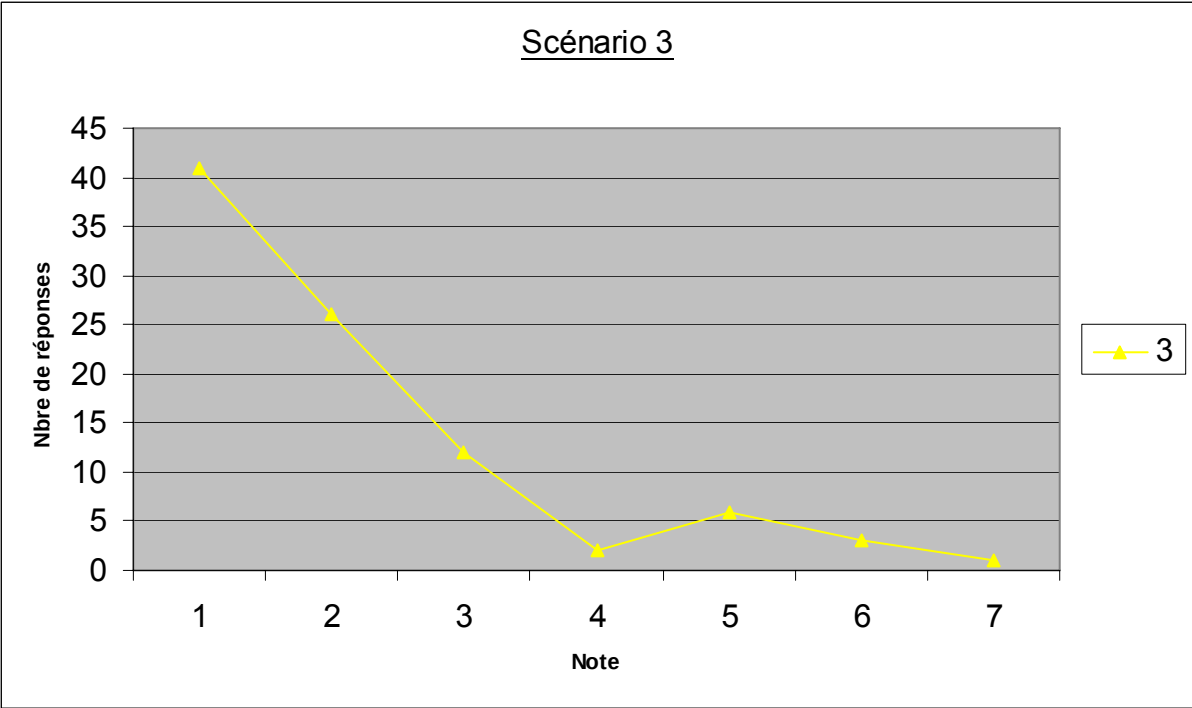


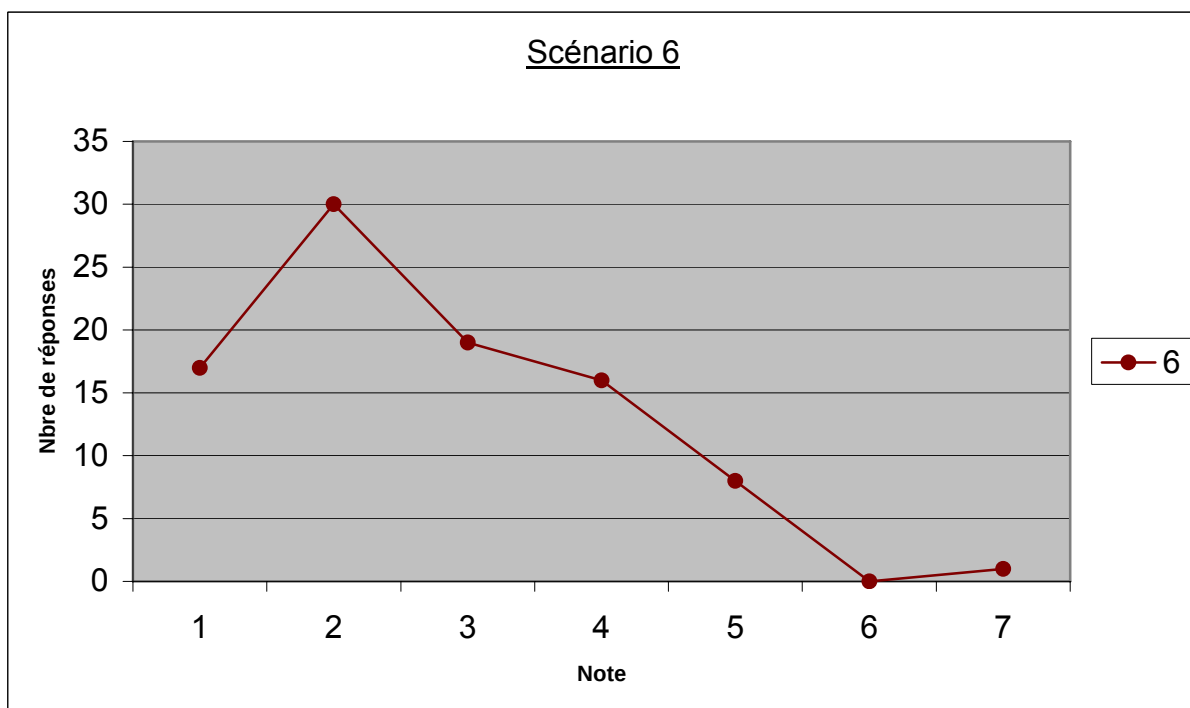
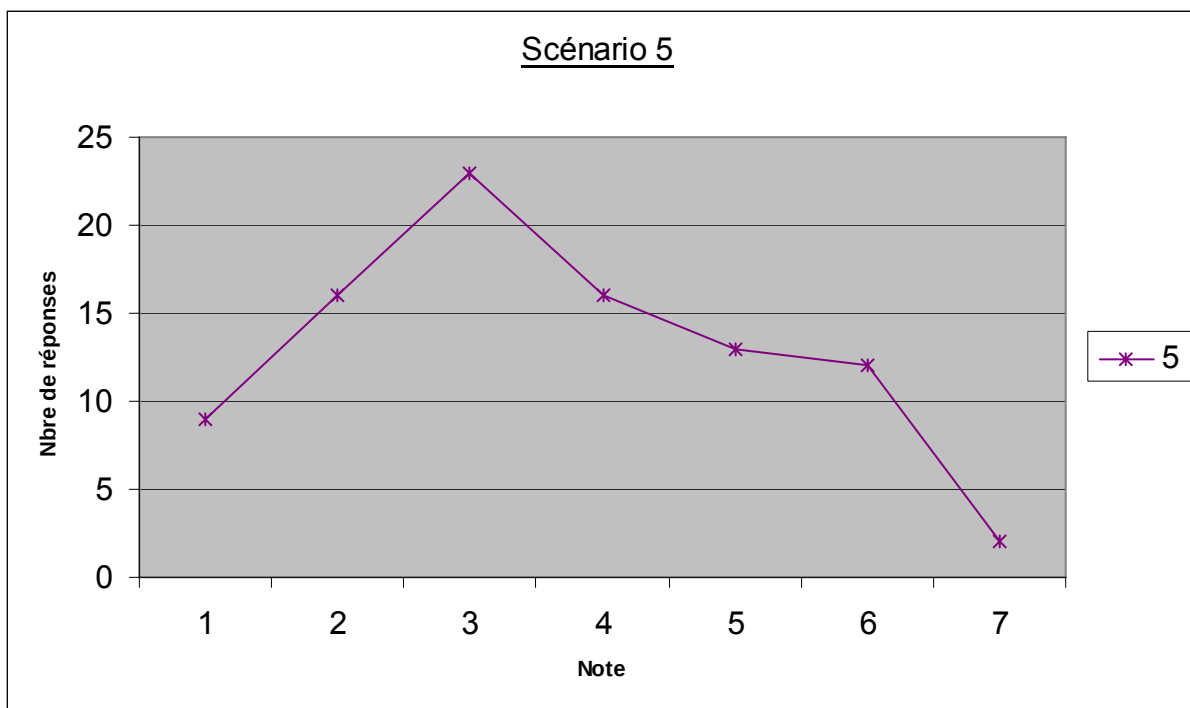
Annexe n°19: Résultats synthétiques du questionnaire 2.1 (présentation des scénarii)

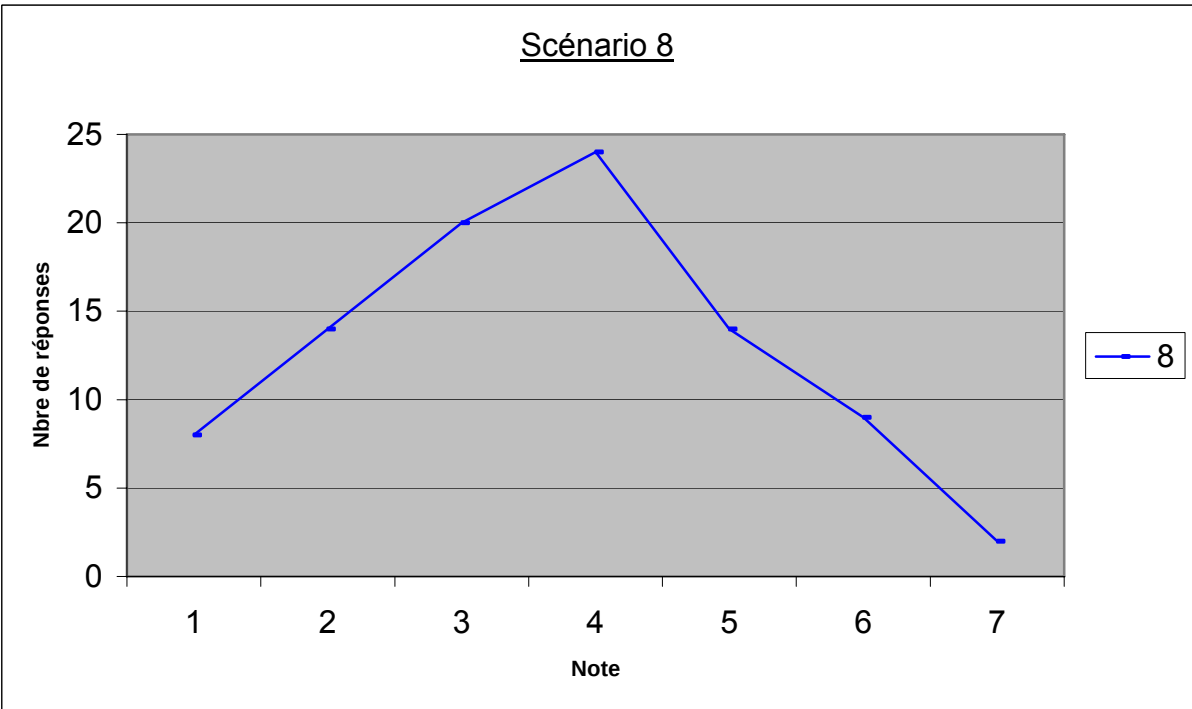
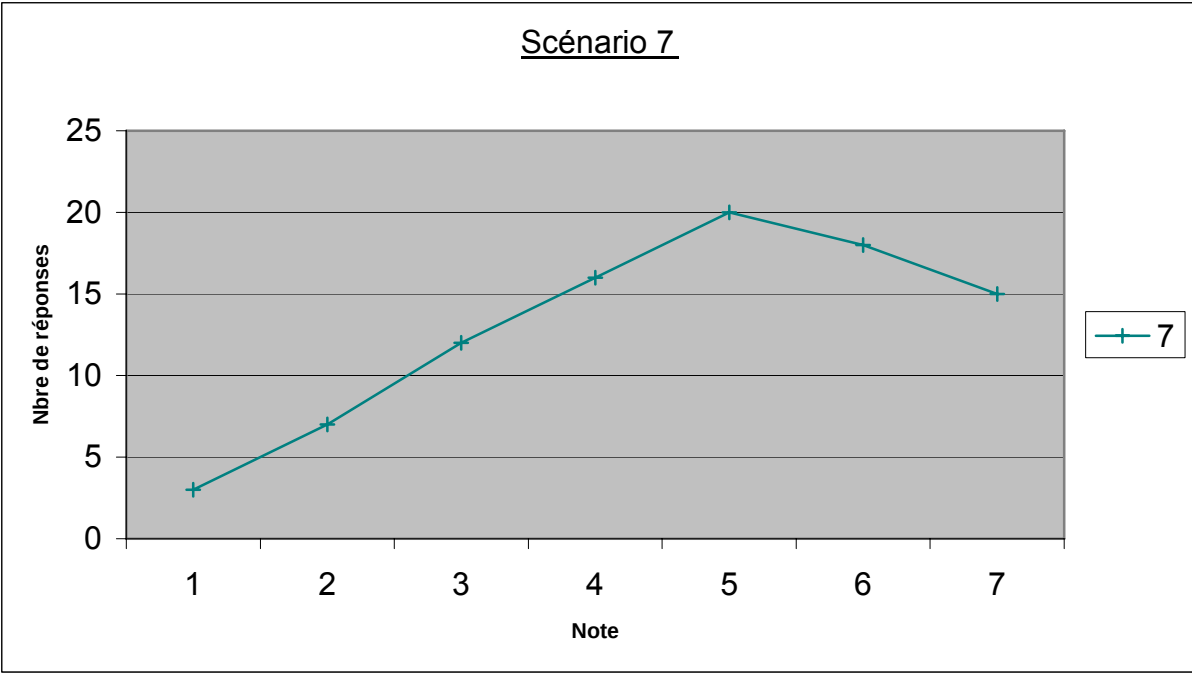


Annexe n°20: Résultats du questionnaire 2.1 (scénario par scénario)

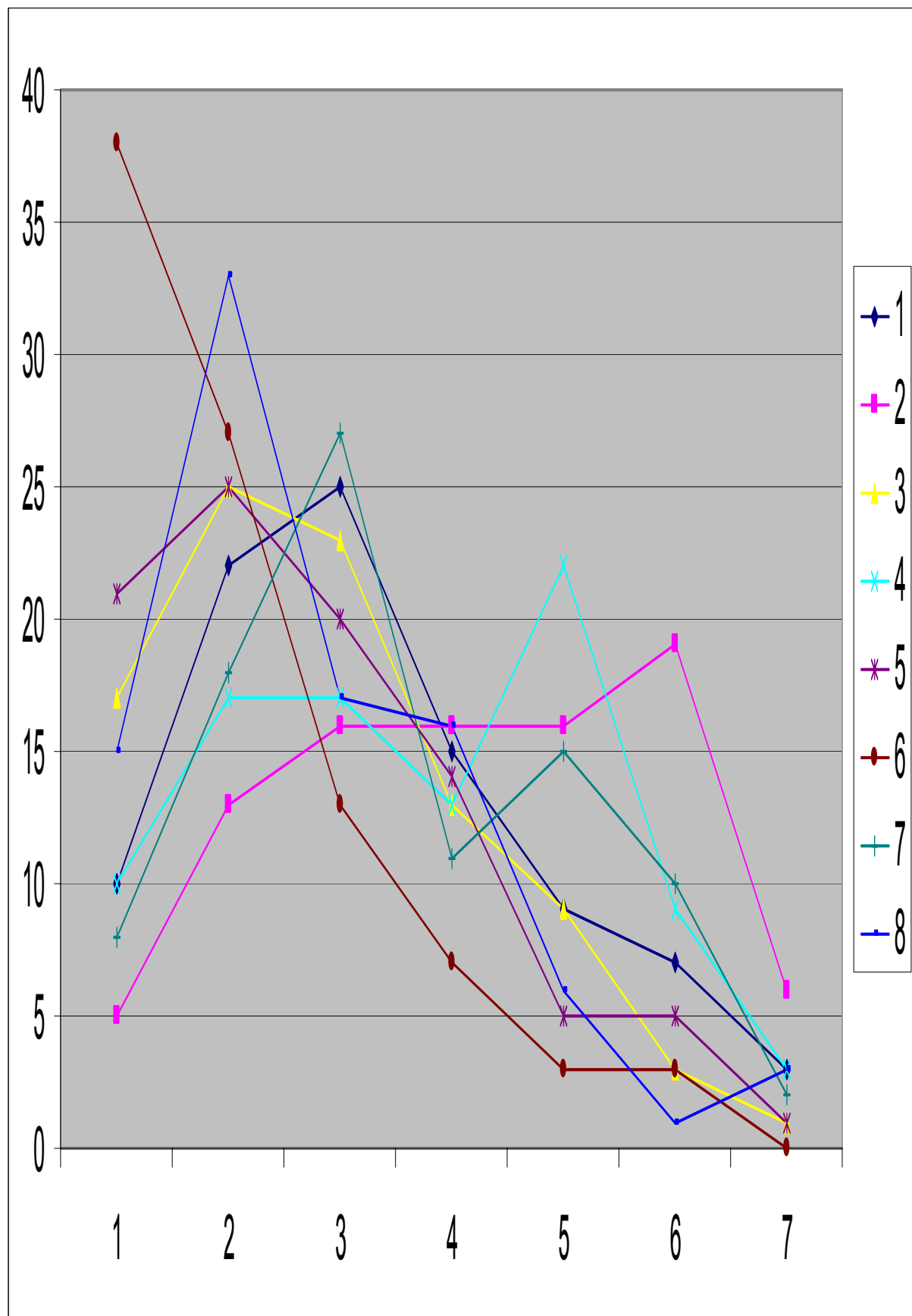








Annexe n°21: Résultats synthétiques du questionnaire 2.2 (présentation des scénarii)



Annexe n°22: Résultats du questionnaire 2.2 (scénario par scénario)

