



HAL
open science

LES FACTEURS OBJECTIFS DE LA COMPLEXITÉ DE LA TÂCHE EN AUDIT LÉGAL

Patrick Ifergan, Pierre-Laurent Bescos

► **To cite this version:**

Patrick Ifergan, Pierre-Laurent Bescos. LES FACTEURS OBJECTIFS DE LA COMPLEXITÉ DE LA TÂCHE EN AUDIT LÉGAL. Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France. pp.CD-ROM. hal-00477398

HAL Id: hal-00477398

<https://hal.science/hal-00477398>

Submitted on 29 Apr 2010

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

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

LES FACTEURS OBJECTIFS DE LA COMPLEXITÉ DE LA TÂCHE EN AUDIT

LÉGAL

OBJECTIVE PARAMETERS OF TASK COMPLEXITY IN AUDIT

Auteurs (*) : Patrick IFERGAN (IAE de Nice) et Pierre-Laurent BESCOS (Edhec Business School, campus de Nice)

(*) Adresse du correspondant :

Patrick IFERGAN
IAE de Nice
Pôle Universitaire Saint-Jean d'Angely
24 avenue des Diabes Bleus
06357 Nice cedex 4
Tél: 04 93 71 26 60
Fax: 04 93 71 31 98
Courriel : patrick.ifergan@unice.fr

<p>Résumé :</p> <p>Les recherches sur les erreurs de jugement en audit légal se sont surtout concentrées sur les causes provenant du manque d'indépendance de l'auditeur. Mais les travaux actuels s'accordent à avancer que ces erreurs sont également liées à la complexité de la tâche en audit (<i>task complexity</i>), cette complexité résultant des caractéristiques de l'auditeur (les facteurs subjectifs) ou de paramètres liés à la mission elle-même (les facteurs objectifs). Aussi, cette communication propose-t-elle de démontrer que les facteurs objectifs expliquant la complexité de la tâche en audit légal ne sont pas à négliger, car ils provoquent aussi des erreurs de certification inévitables du fait de risques difficiles à évaluer, de l'instabilité du droit, de l'absence, de l'abondance ou de l'imprécision de règles comptables ou fiscales.</p> <p>Mots clefs : audit légal, complexité, complexité de la tâche, facteurs subjectifs, facteurs objectifs.</p>	<p>Abstract :</p> <p>Previous researches on judgmental errors during legal audit were focus on causes derived from the auditor's lack of independence. But current works hold with the fact that these errors are also linked to task complexity audit, this complexity coming from auditor's characteristics (subjective factors) or from the engagement's parameters (objective factors). Thus, this communication aims to demonstrate that objective factors explaining task complexity audit should not be neglected, as they also cause inevitable certification errors due to some risks hard to valuate, the instability of law, lack, abundance or imprecision of accounting or tax rules.</p> <p>Keys words: Audit, Complexity, Task Complexity, Subjective Factors, Objective Factors</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

INTRODUCTION

Les différents scandales ayant entraîné la crise de l'information financière de ces dernières années ont trouvé leurs sources dans des tromperies et des abus de droit liés parfois à l'indépendance des auditeurs (Enron, Parmalat, Worldcom, etc.). De ce fait, les recherches sur l'audit légal en France se sont concentrées sur l'indépendance des auditeurs dans l'exercice de leur capacité de jugement (Pigé, 2000 ; Prat dit Hauret, 2003 ; Lesage et Ben Saad, 2009 ; Abir, 2009). Cette capacité de jugement de l'auditeur se formalise par la certification pure et simple des comptes annuels à la date de clôture de l'exercice comptable, ou par des réserves, ou encore par le refus de certification. On peut avancer aussi que la bonne performance du jugement en audit se mesure par son exactitude, c'est-à-dire par son absence d'erreur dans la certification, telle qu'elle peut être appréciée ex-post par les investisseurs ou par toute autre entité (Thiéry-Dubuisson, 2009).

Mais l'indépendance n'est pas le seul élément à prendre en considération. D'autres travaux s'accordent à avancer que ces erreurs de jugement sont également liées à la complexité de la tâche en audit (*task complexity*), c'est-à-dire liées à la difficulté de la tâche à réaliser (Bonner, 1994). On parlera alors d'erreur de jugement liée à la complexité de la mission elle-même, en dehors de toute question liée à l'*indépendance* des auditeurs. Cette complexité de plus en plus présente dans la mission d'audit légal semble donc être un des enjeux majeurs à vaincre pour conserver aux comptes leur crédibilité et leur justification auprès des différentes parties prenantes, ou encore pour satisfaire l'audience des comptes selon l'expression de Demeestere (2005).

Cependant, les recherches sur la complexité des missions d'audit sont peu nombreuses en France¹. En revanche, les travaux sont importants sur le concept de complexité lui-même (Réda, 2006 ; Morin, 2007 ; Le Moigne, 2007 ; Rouger, 2007), ou sur la complexité du droit (Darcy, 2007 ; Delmas-Marty, 2007 ; Doat, 2007 ; Millard, 2007). En fait, ce concept de

complexité de la tâche et son application à la gestion trouve son origine dans des recherches psychosociologiques américaines (Wood, 1986 ; Campbell, 1988). Par la suite, l'étude de complexité de la tâche en général, et son explication par des facteurs *subjectifs* propres aux personnes concernées, ont connu un grand succès dans les publications internationales (March et Simon, 1958 ; Pierce et Dunham, 1976 ; Shaw, 1976 ; Taylor, 1981 ; Huber, 1985 ; Hammond, 1986 ; Campbell, 1988).

Cette évolution se retrouve également avec la détermination des *éléments objectifs* à l'origine la complexité de la tâche (March et Simon, 1958 ; Lathan et Yukkl, 1975 ; Payne, 1976 ; Steinmann, 1976 ; Terbog et Miller, 1978).

Parmi ces recherches, il en existe plus spécifiquement orientées vers les missions d'audit légal. Ces travaux se sont surtout concentrés sur les facteurs subjectifs, en tentant de démontrer l'influence des capacités de jugement de l'auditeur sur la maîtrise de la complexité de la tâche, entendu ici au sens de complexité de la mission d'audit. Mais les éléments subjectifs ne sont pas les seuls à pouvoir expliquer une bonne performance dans la capacité de jugement de l'auditeur dans des contextes difficiles. Des facteurs objectifs propres à la mission elle-même sont aussi à prendre en considération, car ils engendrent également de la complexité et des risques d'erreur. Par exemple, et en supposant constante la capacité de jugement de l'auditeur, le contexte d'une mission plus complexe qu'habituellement peut rendre plus difficile l'évaluation des risques ; ou encore, l'instabilité du droit concernant le domaine d'une mission peut conduire à des erreurs de certification. Il convient donc aussi de mettre en lumière ces facteurs objectifs spécifiques de complexité, car ils sont susceptibles de fausser le jugement de l'auditeur et la qualité de l'audit, en dehors de toute autre considération concernant les capacités de l'auditeur lui-même ou son indépendance². Le schéma 1 ci-dessous résume notre démarche.

Schéma 1 : Facteurs de complexité de la mission d'audit et erreurs de jugement



Cet article a donc pour but de montrer que les éléments objectifs de la complexité de la tâche de l'auditeur peuvent entraîner également des erreurs de jugement et qu'il faut leur accorder une attention suffisante. A la suite d'une revue de la littérature sur les facteurs explicatifs de la complexité de la tâche, nous testerons à l'aide de quelques cas significatifs des propositions qui nous paraissent essentielles pour comprendre le rôle de ces éléments objectifs dans les erreurs de jugement de l'auditeur.

1/ LES FACTEURS SUBJECTIFS ET OBJECTIFS DE LA COMPLEXITÉ DE LA MISSION EN AUDIT

La complexité de la tâche a été notamment définie de manière détaillée par Campbell (1988). Le tableau 2 ci-dessous reprend en synthèse les éléments de ce texte qui définit la complexité comme provenant à la fois de facteurs subjectifs (liés à la personne concernée) et de facteurs objectifs (propres au contexte). L'intérêt de ce tableau est de montrer la diversité et la richesse des travaux conduits sur cette question de la complexité de la tâche. Il permet aussi de comprendre qu'il existe de nombreuses définitions de la complexité, parfois contradictoires. A titre d'exemple pour les facteurs subjectifs, le tableau 2 montre que la complexité est comprise à la fois comme une opportunité d'apprentissage et comme une difficulté qui réclame des compétences spécifiques. Egalement, il est difficile de considérer séparément les facteurs subjectifs et les facteurs objectifs à la lecture de ce tableau : il y a des interdépendances manifestes entre les deux qu'il convient de prendre en compte, notamment

lors d'une mission d'audit. Par exemple, la complexité d'une mission peut être considérée par l'auditeur comme nécessitant des compétences spécifiques au départ (facteur subjectif), mais cette complexité peut se révéler ensuite être un défi insurmontable (facteur objectif), si les difficultés à vaincre sont finalement trop importantes pour quiconque du fait du contexte et aboutissent à une erreur de jugement. Nous retiendrons cependant par la suite cette distinction entre facteurs subjectifs et facteurs objectifs pour l'appliquer à la mission d'audit, car elle nous a semblé riche pour mieux comprendre les sources d'erreurs de jugement.

Tableau 2 : Les facteurs subjectifs et objectifs de la complexité de la tâche
(d'après Campbell, 1988)

<p><u>1) Facteurs subjectifs</u></p> <p><i>1a) La complexité vécue comme une expérience psychologique :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - c'est un challenge, une excitation, un éveil (Taylor, 1981) - c'est un enrichissement (Pierce & Dunham, 1976) <p><i>1b) La complexité comprise comme une interaction entre la tâche et la personne :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - c'est une difficulté (Huber, 1985) - c'est une source d'expérience, d'intérêt (Shaw, 1976) - cela nécessite des capacités et des aptitudes (March & Simon, 1958) - c'est un processus imprévu (Frost & Mahoney, 1976) - cela sollicite la capacité de la mémoire à court terme, et nécessite une durée d'attention suffisante affectée à la tâche (Hammond, 1986) - cela demande des aptitudes cognitives pour les résoudre (Campbell & Gingrich, 1986) <p><u>2) Facteurs objectifs</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - multiples chemins ou buts possibles, et notamment multiples connexions possibles au sein du processus de résolution de la complexité (Terbog & Miller, 1978) - multiples alternatives (Lathan & Yukkl, 1975) - relations confuses entre moyens et fins (March & Simon, 1958) - interrelations et conflits entre sous-tâches (Campbell, 1984) - multiples alternatives avec multiples attributs (Payne, 1976) - alternatives incertaines ou inconnues (March & Simon, 1958) - nombre, diversité et rapidité de changement des informations à intégrer (Schroder, et al. 1967)

- interrelation entre les informations (Steinmann, 1976)
- contraintes qui doivent être satisfaites (Earley, 1985)

Comme indiqué en introduction, les travaux en audit sur les *facteurs subjectifs* influençant la performance des jugements dans un environnement complexe sont assez nombreux et anciens au niveau international. Notamment, Abdolmohammadi et Wright (1987) ont examiné l'effet de l'expérience de l'auditeur sur la performance des jugements, c'est-à-dire sur leur exactitude telle qu'elle peut être appréciée *ex-post* par les investisseurs ou tout autre entité (et notamment les tribunaux de commerce en cas de mise en faillite après la mission d'audit). Ces auteurs ont démontré que la performance du jugement (ou l'absence d'erreur de certification) est meilleure pour les auditeurs plus expérimentés lorsque la complexité de la tâche est importante. Pour ces auteurs, la complexité de la tâche se définit comme un ensemble d'opérations non répétitives, peu structurées ou exceptionnelles rencontrées lors de la mission d'audit. A l'inverse, on parlera de complexité inexistante ou peu importante pour les opérations simples, routinières et répétitives de la mission d'audit. Tout en reprenant ces travaux, Sarah Bonner (1994) a démontré qu'une bonne performance du jugement en présence de missions complexes est influencée à la fois par le niveau de compétence de l'auditeur et par sa motivation ; une motivation importante pouvant compenser des compétences insuffisantes.

D'autres facteurs subjectifs ont été mis en évidence par la suite. Les travaux de Tan et Kao (1999) ont souligné l'adéquation nécessaire entre les connaissances possédées par l'auditeur et la complexité de la tâche. Tan Hun Tong et Al. (2002) ont retenu l'impact conjoint de la connaissance et du degré de responsabilité des auditeurs dans la mission pour résoudre des situations complexes. De leur côté, Chung et Monroe (2001) ont démontré le rôle joué par les capacités respectives des hommes et des femmes dans ces contextes difficiles. Dans les missions les moins complexes, les hommes seraient plus performants que les femmes d'après

ces auteurs. En revanche, les femmes seraient plus performantes que les hommes dans les missions les plus complexes. Quant à Asare et Mc Daniel (1996), leur analyse a porté sur les effets favorables de la bonne entente entre superviseurs et préparateurs (les auditeurs ayant réalisé le dossier de travail) pour résoudre les cas complexes.

Ainsi, l'expérience, la compétence, la motivation, le genre masculin ou féminin de l'auditeur, la bonne entente entre superviseurs et auditeurs sont les principaux facteurs subjectifs qui pourraient contrebalancer la complexité de la tâche afin de maintenir la performance de la capacité de jugement de l'auditeur. Pour autant, le jugement de l'auditeur est-il uniquement influencé par ces éléments subjectifs ? N'existe-t-il pas aussi des facteurs objectifs de complexité, propres à la mission elle-même, qu'il faudrait mettre en évidence afin de mieux comprendre les erreurs de jugement ? Et si oui, quelles pourraient être les relations entre ces éléments objectifs et les éléments subjectifs déjà indiqués ? C'est ce que nous allons tenter d'examiner maintenant.

Les *facteurs objectifs* influençant le jugement en audit dans un contexte complexe ont aussi donné lieu à de nombreux travaux. Généralement, ils s'appuient sur l'examen de l'impact de ces facteurs à chaque étape de la mission d'audit : l'input, le processus et l'output. Ces étapes ont été mises en évidence par Libby et Lewis (1977) et ont été reprises ensuite par Bonner (1994) : en fait, il s'agit de retenir les trois étapes principales distinguées habituellement dans les modèles du processus d'information (input, processus, output) et d'en définir les contours pour la mission d'audit proprement dite.

Bonner (1994) a ajouté à cette vision en trois étapes des éléments susceptibles de caractériser la complexité de la tâche en audit. Pour cela, elle a introduit des variables décrivant le nombre et la clarté de l'information pour l'input, le processus et l'output de la mission. Les *inputs* de la mission d'audit sont généralement les comptes annuels à certifier, les normes d'exercice professionnel (NEP), les règles de droit, les principes comptables, les assertions d'audit,

l'évaluation et l'identification du risque. La quantité et la clarté de ces inputs sont donc des facteurs à considérer pour définir la complexité de la tâche.

Cette complexité de l'input peut se caractériser par le nombre d'alternatives possibles ou le nombre de signaux à l'entrée (Kahneman, 1973 ; Beach & Mitchell, 1978 ; Payne, 1976 et 1982 ; Hammond, 1986 ; Wood, 1986 ; Payne et al., 1990). Autrement dit, la variété des choix au moment de l'input, comme l'abondance des informations disponibles, sont à considérer comme des indicateurs de complexité (Naylor et Schenck, 1968 ; Hammond, 1986). Par exemple, le nombre important de risques à identifier dans des contextes économiques difficiles aboutit à de la complexité pour l'input (Beck, 1986, 2001).

Mais le manque de clarté des informations fournies pour l'input peut aussi caractériser la complexité de la tâche (Bonner, 1991, 1994). Par exemple, la clarté des risques peut être difficile à établir et rend la situation complexe en cas d'éléments nouveaux à auditer, comme en présence de nouveaux instruments financiers³.

Il faut donc préciser maintenant les types de risques que l'on peut attribuer à une mission d'audit. Le risque subi par l'auditeur est défini classiquement comme le risque conduisant à une opinion d'audit inappropriée dans le cas où les états financiers seraient matériellement erronés. Ce risque d'audit est composé du risque inhérent, du risque de contrôle et du risque de détection, comme résumé dans la formule ci-dessous de Hayes et al. (2004) :

$$\text{Audit Risk} = \text{Inherent Risk} * \text{Control Risk} * \text{Detection Risk}$$

Le risque inhérent est le risque dû à l'environnement (activité, politique, etc.). Le risque de contrôle est le risque qu'une erreur significative sur un compte ne soit pas détectée par le système de contrôle interne de l'entreprise auditée. Le risque de détection est le risque que l'auditeur n'identifie pas par les tests de détails une erreur significative. Le travail de l'auditeur consiste donc à limiter le risque d'audit pour éviter les erreurs de jugement. Dans notre travail de recherche, nous allons démontrer que ces trois risques ne sont pas les seuls

responsables des erreurs de jugement. En fait, un quatrième risque est à prendre en considération et serait pour nous directement lié à la complexité de la tâche elle-même. Ce risque serait alors dû à des facteurs objectifs de complexité que nous allons identifier avec des propositions de recherche en vue de les tester ensuite. Nous pourrions ainsi compléter la formule précédente de Hayes et al. (2004) :

$$\text{Audit Risk} = \text{Inherent Risk} * \text{Control Risk} * \text{Detection Risk} * \text{Task Complexity Risk}$$

Même si l'auditeur doit intégrer l'ensemble des trois premiers risques dans la planification de la mission, le quatrième risque lié à la complexité de la tâche lui échappe. Quelles que soient les qualités de l'auditeur, l'estimation de ce quatrième risque reste insurmontable. Pour nous, cette impossibilité dans l'estimation et dans l'évitement de ce risque est à rechercher, semble-t-il, dans l'incertitude grandissante du contexte économique et dans la sophistication de plus en plus forte des activités des entreprises. De ce fait, ce risque ne peut pas être pris en compte dans la planification de la mission de l'auditeur. Il est généralement ignoré car sa nature et son importance ne peuvent véritablement apparaître qu'à la fin de la mission.

A l'étape *input* de la mission d'audit, nous retiendrons donc comme facteurs objectifs de complexité deux propositions concernant la difficulté d'appréhension des risques (le nombre important de risques à identifier et leur manque de clarté) et l'identification problématique des informations juridiques concernant la mission d'audit (le nombre important de textes à identifier et leur manque de clarté)⁴ :

- *P1 : La quantité importante des risques à identifier et leur manque de clarté sont des facteurs de complexité qui influencent l'erreur de jugement*
- *P2 : La quantité importante des textes juridiques à consulter, leur manque de clarté et leur instabilité sont des facteurs de complexité qui influencent l'erreur de jugement*

La complexité des inputs induit souvent de multiples alternatives et des chemins différents à l'étape suivante, qui est celle du *processus* d'audit lui-même. Cela crée des difficultés pour arriver aux conclusions de la mission et génère des interrelations et des conflits entre les sous-tâches (Campbell et Ilgen, 1976 ; Early, 1985 ; Hammond, 1986 ; Wood, 1986 ; Huber, 1987 ; Wright, 1989 ; Payne et Al., 1990). La complexité à l'étape du processus d'audit peut donc se définir par rapport à la complexité de l'input lui-même, c'est-à-dire par la quantité importante et par le manque de clarté des informations recueillies, ou encore par les efforts à fournir pour résoudre la complexité de ces inputs (Bonner, 1994). Les traitements à réaliser au cours du processus d'audit peuvent donc être complexes également, du fait des procédures suivies à cette étape, mais aussi à cause des caractéristiques de l'input (Bonner, 1994).

Le déroulement du processus recommandé par les normes d'exercice professionnel (NEP) est également à considérer à ce stade, ainsi que l'interprétation nécessaire des textes juridiques et des règles comptables⁵. En effet, l'utilisation des règles juridiques et comptables offre parfois de *multiples alternatives*, des *outputs incertains* et des *conflits dans les sous-tâches* pour reprendre les expressions utilisées par Campbell (1988) pour caractériser la complexité. Le lien droit fiscal et comptabilité est un cas particulier de la complexité du droit qui s'exerce à cette étape⁶.

L'évaluation des risques au cours du processus de la mission est également à considérer et cela concerne plus particulièrement à ce stade les caractéristiques du contrôle interne de l'entreprise auditée qui peuvent être complexes, par exemple en présence d'un système d'information qui n'est pas synchronisé avec les interfaces, ou qui aboutit à des incohérences entre les enregistrements comptables. Certes, des éléments subjectifs peuvent aider à apprécier ces risques, comme l'expérience, les compétences et la motivation de l'auditeur. Mais cette expertise n'est pas souvent suffisante pour réduire la complexité à ce stade si des éléments dissimulés existent. Ainsi, nous formulerons les deux propositions suivantes liées à

l'application des règles et au contrôle interne de l'entreprise examinée pendant le processus de la mission d'audit :

- *P3 : La quantité importante des règles comptables, fiscales et juridiques à identifier, leur manque de clarté et leur difficulté d'application sont des facteurs de complexité qui influencent l'erreur de jugement*
- *P4 : La difficulté d'identification des risques liés au système de contrôle interne de l'entreprise auditée influence l'erreur de jugement*

A l'étape suivante dite de *l'output*, on peut considérer que la complexité est fonction du nombre d'outputs possibles, c'est-à-dire du nombre de buts ou de solutions pouvant être envisagés à l'issue de la mission d'audit. Cette diversité dans les options à choisir peut créer plus de complexité (Hackman, 1969 ; Campbell, 1988 ; Smith, 1988). Selon Bonner (1994), l'output principal de l'audit est la certification des comptes. Cet auteur considère cet output peu complexe, compte tenu du but unique (la certification des comptes). Mais les missions de commissariat aux comptes en France doivent fournir éventuellement d'autres outputs, comme les vérifications spécifiques, le déclenchement d'une procédure d'alerte, la révélation de faits délictueux au procureur de la République, la déclaration de soupçons ou les diligences directement liées (DDL).

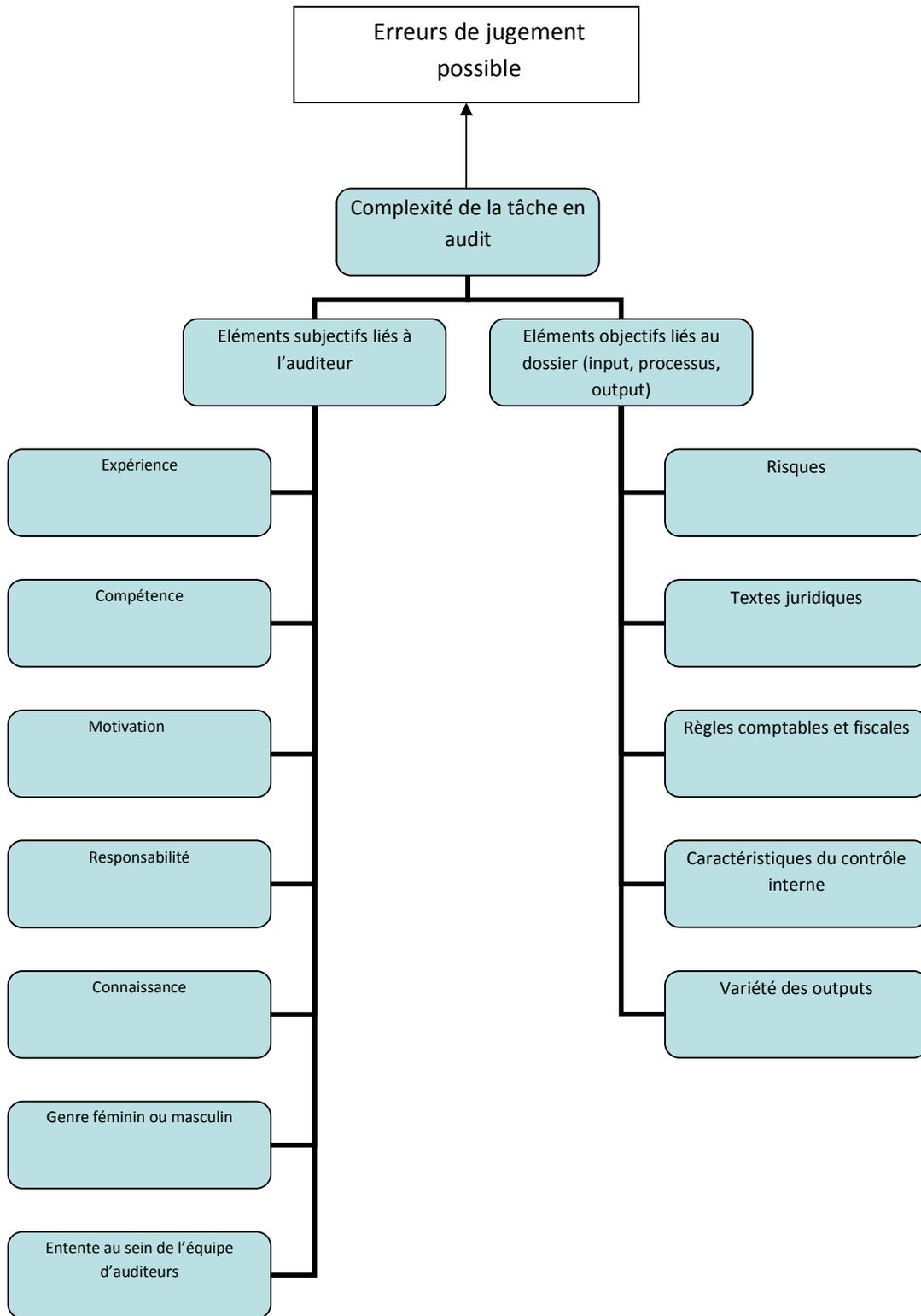
Ainsi, nous formulerons la proposition suivante liée aux normes d'exercice professionnel (NEP) françaises à l'étape *output* de la mission d'audit :

- *P5 : La variété des outputs demandés en France (certification, vérifications spécifiques, révélation au Procureur et diligences directement liées) influence l'erreur de jugement*

En définitive, nous avons retenu de notre revue de la littérature cinq propositions à tester afin de caractériser les facteurs objectifs de complexité dans la mission d'audit. Principalement, il s'agit des risques difficiles à appréhender avant et pendant la mission, du recensement

problématique des textes juridiques à retenir, des règles comptables et fiscales sans cesse plus nombreuses à utiliser et de la variété des outputs à fournir. Le schéma 3 suivant donne une synthèse de l'articulation entre les différentes variables retenues dans notre modèle présenté en introduction afin de caractériser les facteurs de complexité à l'œuvre dans la mission d'audit.

Schéma 3 : La complexité de la tâche en audit et les erreurs de jugement



2/ LA METHODOLOGIE UTILISÉE

Compte tenu de la nature des cinq propositions à tester, nous avons constitué un échantillon de quatre entreprises auditées dont deux ont connu des erreurs de jugement. Du fait des difficultés à sélectionner ce type d'entreprises, l'objectif de l'étude n'est pas de valider des hypothèses avec un échantillon statistiquement représentatif. Il s'agit plutôt de mener une étude exploratoire et en profondeur sur chaque cas afin de tester les propositions ci-dessus, qui concernent les facteurs principaux de complexité influençant de manière objective une mission d'audit. Pour cela, nous avons sélectionné un certain nombre de cas critiques permettant d'arriver à une généralisation analytique satisfaisante. Cette démarche itérative vise l'enrichissement théorique, puisque peu de travaux existent sur les facteurs objectifs de la complexité et leurs liens avec les facteurs subjectifs. Une validité sur les caractères représentatifs des cas a été obtenue auprès de professionnels de l'audit.

Selon Wolcott (1994), l'approche analytique des recherches qualitatives distingue trois phases : *la description, l'analyse et l'interprétation*. Selon cette démarche en trois temps, nous pouvons avancer que les quatre cas retenus peuvent être décrits comme emblématiques des erreurs de jugement possibles en audit, comme le montre le tableau 4 suivant⁷.

Tableau 4 : Description des quatre cas retenus

	Cas PIZZA	Cas NOBLE	Cas MARKETOR	Cas PARFUM
Secteur d'activité	Bâtiment	Marketing terrain (promotion des ventes)	Marketing terrain (promotion, force de ventes, événementielles)	Distribution de parfumerie
Chiffre d'affaires annuel	30 millions €	3 millions €	35 millions €	1 milliard€
Effectif (nombre de personnes en équivalent temps plein)	20 + 200 personnes en sous-traitance étrangère	70	1 000	4 000
Financement	Familial	LBO	Familial	Marché financier
Faits révélateurs de complexité	Faits délictueux (signalés au procureur de la République)	Rapidité excessive de la sortie du rapport du commissaire aux comptes pour accélérer la remontée de dividendes à la holding	Mise en responsabilité des commissaires aux comptes	Condammations d'un co-commissaire aux comptes et des dirigeants pour diffusion d'informations mensongères
Durée d'observation du cas	2 ans	6 mois	4 ans	2 ans
Facteurs objectifs principaux de complexité (non liés à l'auditeur)	<ul style="list-style-type: none"> - Quantité des risques importants au stade de l'input : risques sur l'évaluation des actifs (chantiers) et des passifs (pertes à terminaison sur chantiers), risques de requalification pénale sur des délits de prêt de main-d'œuvre illicite. - Manque de clarté des règles juridiques au stade de l'input : réglementation imprécise sur la frontière entre sous-traitance régulière et irrégulière. - Manque de clarté des règles fiscales au stade de l'input : réglementation imprécise sur la TVA pour les sous-traitants étrangers. - Variété importante des outputs demandés : certification avec réserves, révélation au procureur des faits délictueux, irrégularités sur les vérifications spécifiques 	<ul style="list-style-type: none"> - Instabilité des règles au cours du processus d'audit : changement de réglementation sur les formules de calcul des charges sociales 	<ul style="list-style-type: none"> - Quantité et manque de clarté des risques au stade de l'input : contrôle interne défaillant (risques sur l'exhaustivité comptable du chiffre d'affaires, risques d'exhaustivité comptable des passifs sociaux, etc.) 	<ul style="list-style-type: none"> - Règles comptables inexistantes au cours du processus d'audit : imprécisions sur la comptabilisation des points de fidélité en diminution du chiffre d'affaires - Quantité et clarté des risques sur certains postes comptables (stocks, ristournes, points fidélités, etc.)
Facteurs subjectifs de complexité (liés à l'auditeur)	néant	<ul style="list-style-type: none"> - Suivi des principes comptables - Appréciation correcte du risque 	<ul style="list-style-type: none"> - Mauvaise application de la règle fiscale sur la taxe professionnelle. - Suivi des principes comptables. 	<ul style="list-style-type: none"> - Incompétence des auditeurs dans l'appréciation du risque
Erreur de jugement	Non	Oui	Non	Oui
Dénouement du cas (phase postérieure à la mission)	<ul style="list-style-type: none"> - Pas de mise en responsabilité de l'auditeur. - Démission de l'auditeur liée au contexte 	Erreur de certification restée sans conséquence	Pas de condamnation des commissaires aux comptes dans la mise en responsabilité (mais appel en cours)	Condammations d'un co-commissaire aux comptes et des dirigeants

Principalement, notre démarche d'analyse des cas s'est fondée aussi sur l'approche développée par Miles et Huberman (2003). Les matériaux retenus pour les cas sont les dossiers de travail des exercices comptables concernés par la certification, incluant les correspondances, la planification de la mission, la synthèse de la mission, les rapports généraux, les rapports spéciaux et le dossier permanent qui ont pu être mis à notre disposition pour cette recherche. Sur ces cas, nous avons été un observateur des faits⁸. Ce statut nous a permis d'être le témoin d'évènements pour enrichir notre analyse des cas, et pas seulement d'avoir accès à des documents d'audit. Il s'agit donc, selon Miles et Huberman (2003, p. 27), d'être le témoin « *des événements qui surviennent naturellement et des événements ordinaires qui surviennent dans des contextes naturels, afin de pouvoir vraiment saisir ce qui se passe au quotidien, dans la vie réelle* ». La méthode des cas utilisée ici a consisté à s'interroger sur les questions du *pourquoi* et du *comment* à propos des évènements qui sont survenus, en permettant ainsi de tester nos propositions. Les cas retenus sont riches et denses en évènements divers sur une période d'observation longue (de 6 mois à 4 ans selon les entreprises – cf. tableau 4), cette diversité dans les périodes d'observation étant due à des degrés de complexité variables et à des délais de résolution différents selon les cas.

Pour le choix des entreprises, nous avons adopté les principes retenues par Kuezl (1992) et Morse (1989) et cités par Miles et Huberman (op. cit., p. 58), selon lesquels « *les échantillons qualitatifs tendent à être orientés plutôt que pris au hasard* ». Ici, le choix des entreprises s'est fait en fonction de la présence éventuelle de *facteurs de complexité objectifs* dans la mission d'audit (cf. tableau 4). Les indices de complexité sont la révélation de faits délictueux signalés au procureur de la République par le commissaire aux comptes dans le cas Pizza, la mise en responsabilité des auditeurs par la société auditée dans le cas Marketor, la correction d'erreurs comptables très significatives par le nouvel auditeur dans le cas Parfum et la rapidité

inhabituelle de la sortie du rapport de l'auditeur pour des besoins de remontée de dividendes dans le cas Noble, dans un contexte d'instabilité du droit.

Il s'agit donc d'un échantillon des différents types de complexité que l'on peut rencontrer. Dans deux cas (Noble et Parfum), cela a eu pour conséquence des erreurs de jugements fondées sur des facteurs objectifs, tels que ceux énoncés dans notre revue de la littérature. Les deux autres cas (Pizza et Marketor) n'ont pas connu d'erreur de jugement du fait que des facteurs subjectifs favorables ont contrebalancé les facteurs objectifs de complexité et ont évité l'erreur de jugement, comme nous le verrons par la suite.

Le nombre de cas retenus (quatre) et la variété de leurs attributs (secteurs d'activité, tailles, contextes, modes de financement, facteurs de complexité, constats après l'audit) peuvent donc permettre de tester la validité des propositions émises. Comme l'indiquent Miles et Huberman (op. cit., p. 62), « *L'échantillonnage multi-sites [multi-cas] renforce la validité des résultats* ». Les cas se situent dans des périodes identiques d'observation, avec des législations proches. C'est un atout pour la comparabilité des cas que nous souhaitons réaliser. Nous pensons avec Miles et Huberman (op. cit., p. 63) que « *l'échantillonnage aléatoire est ici inutile* », compte tenu du caractère exploratoire de cette recherche. Ces cas orientés vers des missions d'audit complexes n'ont pas nécessité une forte transformation pour être comparables, ou encore n'ont pas eu besoin d'une forte instrumentation préalable au sens qu'en donnent Miles et Huberman (op. cit., p. 74). Cela vient du fait que les missions d'audit obéissent à une standardisation de leur déroulement, selon un processus bien identifié par des critères professionnels.

L'approche de terrain choisie nous a permis de caractériser ce que l'on entend par complexité dans la revue de la littérature et de montrer le rôle joué par les facteurs objectifs. Notre intention a donc été de passer d'une théorie implicite, avec un état de l'art sur la complexité, à une théorie explicite fondée sur des cas représentatifs permettant le test de propositions de

recherche comme le préconisent Miles et Huberman (op. cit., p. 172). L'analyse des données qualitatives a donc consisté à relier des cas du terrain à des propositions de recherche non explorées à ce jour, en vue de faire émerger un ou plusieurs facteurs de complexité déterminants et leurs influences respectives sur les erreurs de jugement.

Lors de la collecte des informations pour les quatre cas, les données ont été condensées selon les recommandations de Miles et Huberman (2003). Plusieurs tableaux sous forme de matrices ont été réalisés afin d'aboutir à des conclusions sur la validation éventuelle de nos propositions :

1. une matrice chronologique permettant d'ordonner les faits selon leur ordre d'apparition ;
2. une matrice des facteurs objectifs de complexité, afin de déterminer dans chaque cas les éléments à prendre en compte pour pouvoir tester nos propositions (l'identification des facteurs de complexité présents dans chaque cas) ;
3. une matrice des effets (analyse des performances concernant les missions d'audit) ;
4. un tableau de test des propositions

Le classement des faits par ordre chronologique a été réalisé tout d'abord, car « *le chercheur est toujours intéressé par les événements : leur nature, le moment de leur apparition, et leurs connexions (présentes ou passées) avec d'autres événements, de façon à préserver la chronologie et à mettre en lumière les processus à l'œuvre. Ces préoccupations entraînent généralement la production d'une chronologie, d'un récit, d'une histoire ordonnée en une séquence temporelle.* » (Miles et Huberman, op. cit., p. 204). A l'issue de cette phase, nous avons obtenu une matrice chronologique présentée ci-dessous (cf. tableau 5). Ce tableau synthétique délivre un état représentatif de la réalité observée. Un processus de synthèse similaire est très présent dans le quotidien de l'auditeur, puisque ce dernier a pour habitude de rédiger des mémos à chaque phase de la mission d'audit afin de résumer ses travaux. De plus,

la mission de certification d'audit des comptes annuels est située dans un espace temporel ordonné par nature. Tout cela explique que nous avons choisi de décrire et de classer les événements apparus dans les différents cas au moyen de cet outil d'investigation que constitue la matrice chronologique.

Comme indiqué précédemment dans la revue de la littérature, quatre phases ont été retenues pour l'étude des différents cas et le classement des faits : la phase préalable de la mission ou *input* (l'orientation et la planification), le traitement de la mission de contrôle ou *processus*, la fin de la mission ou *output* (avec la certification éventuelle) et la phase postérieure à la certification ou *évaluation de la performance* (appréciation de la qualité de la mission d'audit réalisée, notamment avec l'examen des suites juridiques données aux erreurs de certification). Cette dernière phase d'examen de la performance réalisée *a posteriori*, après la mission de certification, accroît fortement la validité de la recherche qualitative menée. C'est même l'intérêt de toute étude longitudinale sur des cas. Cette phase sur l'évaluation du résultat obtenu permettra ici de mettre en évidence des liens de cause à effet entre les facteurs de complexité recensés dans les cas et les résultats obtenus en matière de certification, pour peu que d'autres variables n'interfèrent pas dans ces relations (et qu'il s'agira d'identifier si besoin). A la suite de la collecte et de l'analyse des données des différents cas, nous avons obtenu les informations suivantes classées par ordre chronologique (cf. tableau 5 ci-dessous).

Tableau 5 : Matrice Chronologique par phase de la mission d'audit
(input, processus, output et performance)

Phase préalable de la mission (input ou orientation et planification)	Traitement de la mission (processus)	Fin de la mission (output ou certification)	Constat après la fin de mission (performance)
<p>CAS PIZZA</p> <ul style="list-style-type: none"> -Personnel en sous-traitance étrangère -Evaluation à l'avancement sur les chantiers -Perte à terminaison sur les chantiers -Manque de fiabilité des comptes de résultat par chantier -Financement du besoin en fonds de roulement difficile -Réglementation sur prêt de main-d'œuvre -Réglementation sur la TVA 	Traitement classique du dossier	<p>1/Certification des comptes avec réserves : réserves sur déductibilité à tort de la TVA</p> <p>2/ Observation sur un point de l'annexe : procédure en cours de l'inspection sur prêt de main-d'œuvre illicite</p> <p>3/ Vérifications spécifiques :</p> <ul style="list-style-type: none"> -Compte courant associé débiteur -Mise à disposition exclusive de personnel dans une société avec associés communs <p>4/ Révélation de faits délictueux au Procureur de la République :</p> <ul style="list-style-type: none"> -Compte courant associé débiteur -Mise à disposition exclusive de personnel dans une société -Déductibilité à tort de TVA 	<ul style="list-style-type: none"> -Démission du commissaire aux comptes -Menace au bureau du commissaire aux comptes -Convocation Police judiciaire -Confrontation expert comptable et commissaire aux comptes -Tentative de mise en responsabilité du commissaire aux comptes par la société -Non paiement du solde de la facture du commissaire aux comptes
<p>CAS NOBLE</p> <ul style="list-style-type: none"> -Clôture trop rapide des comptes annuels -Remontée de dividendes pour financement d'un LBO -Croissance, PME gazelle -CIDD (contrat intermittent à durée déterminée) -Stabilité du droit du travail -Taille, contrôle interne, activités élémentaires 	Traitement classique du dossier	Certification pure et simple	<ul style="list-style-type: none"> -Changement de réglementation après le conseil d'administration -Remise en cause de l'éligibilité à « Gazelle PME » -Remise en cause du calcul de la participation -Remise en cause du calcul de l'impôt sur les sociétés -Remise en cause du résultat certifié
<p>CAS MARKETOR</p> <ul style="list-style-type: none"> -Procédures de contrôle interne -Volatilité de la clientèle -Législation incertaine sur certains contrats de travail -Multi-activités -Prêt de main-d'œuvre illicite 	Traitement classique du dossier	Certification pure et simple des comptes sociaux et consolidés	<ul style="list-style-type: none"> -Contrôle fiscal de la société -Redressement sur le minimum de cotisation de taxe professionnelle (1,5% de la valeur ajoutée) -Mise en responsabilité des commissaires aux comptes -Recherche en responsabilité sur l'impact de ce redressement sur la fixation des prix de ventes clients -Disparition de la société deux ans après la certification pure et simple (rachat à l'euro symbolique par un groupe) -Pas d'identification de ce risque fiscal de sous-évaluation de taxe professionnelle par les auditeurs -En première instance, pas de condamnation des commissaires aux comptes (Appel en cours)
<p>CAS PARFUM</p> <ul style="list-style-type: none"> -Société cotée au marché financier -Croissance externe -Risques non appréciés -Marges arrières -Contrat de ristournes -Evaluation des stocks -Profil du fondateur (dirigeant paternaliste) -Contrôle interne défaillant 	<ul style="list-style-type: none"> -Pas de contrôle de l'apurement des ristournes -Pas de contrôle des contrats des fournisseurs -Non déduction des ristournes dans le coût d'achat -Mauvaise répartition des ristournes sur participations publicitaires -Mauvaise évaluation des stocks -Défaillance sur le principe de sincérité, de régularité, et d'image fidèle -Défaillance sur l'application de nouvelles réglementations 	Certification des comptes consolidés au 31/12/2002 et 31/12/2003	<ul style="list-style-type: none"> -Insuffisance dans les procédures de contrôle interne -Mauvaises appréciations des risques -Révélation des faits délictueux -Correction des erreurs comptables -Suspension de la cotation en décembre 2004 -Reprise par un investisseur étranger -Mise en responsabilité et condamnation d'un des co-commissaires aux comptes -Mise en responsabilité et condamnation des dirigeants -Diffusion d'informations mensongères

Les quatre cas retenus peuvent être décrits à l'aide de cette matrice chronologique ci-dessus, incluant les performances des missions de certification réalisées (les résultats des jugements d'audit concernant les quatre missions retenues) :

La société PIZZA travaille par chantier d'une durée maximale de six mois, avec des procédures classiques en matière de gestion de chantiers. Le commissaire aux comptes a révélé au procureur de la République les faits susceptibles d'être délictueux dont il a eu connaissance, à savoir :

- le compte courant d'associé du président du conseil d'administration présente un solde débiteur au cours de l'exercice comptable ;
- les facturations d'un sous-traitant de la société *PIZZA* au titre d'une mise à disposition exclusive de personnel, sans justification réelle de prestations ;
- une TVA déduite à tort sur des factures de sous-traitants étrangers ;

Il n'y a pas eu de condamnation du commissaire aux comptes dans la mise en responsabilité parce que celui-ci n'a pas commis d'erreur de jugement dans la certification, même si la situation était complexe comme pour le cas *Marketor* ci-dessous.

La société MARKETOR a connu des difficultés pour la certification de ses comptes au 30 juin 2004. Les faiblesses décelées par les commissaires aux comptes ont concerné principalement les procédures de contrôles internes, qui ne permettaient pas de garantir l'exhaustivité de la facturation clients et l'exhaustivité de la prise en compte des charges de personnel. De plus, le risque concernant la perte d'un client important n'a pas été pris en compte, et cette éventualité pouvait aboutir à la mise en place d'un plan de sauvegarde de l'emploi en cas de survenance. Compte tenu de la présence d'un expert comptable sur le dossier et de son assistance en matière comptable, juridique, fiscale et sociale, le commissaire aux comptes a choisi d'orienter ses travaux sur les risques liés au contrôle interne, et en particulier sur ceux concernant la pérennité du chiffre d'affaires, l'évaluation du montant des charges sociales,

l'existence de passifs sociaux et les tests sur les procédures. A la suite de cela, le commissaire aux comptes a émis une certification pure et simple des comptes. Mais au début de l'année 2004, la société a fait l'objet d'une vérification de sa comptabilité. Il en a résulté un redressement fiscal au titre de la taxe professionnelle pour un montant de 585 933 € pour les années 2002 et 2003, au titre de la cotisation minimale pour les sociétés dont le chiffre d'affaires dépasse 7 600 K€. Cela a abouti à la mise en évidence d'une perte de 588 K€ au titre de l'exercice clôturé au 30 juin 2004, après deux exercices précédents bénéficiaires. De ce fait, la société a attaqué en responsabilité civile son expert comptable et ses commissaires aux comptes successifs pour obtenir la réparation du préjudice financier. Mais il n'y a pas eu de condamnation dans la mise en responsabilité des commissaires aux comptes ayant subi cette situation parce que ceux-ci n'ont pas commis d'erreur de jugement dans la certification, même si la situation était complexe comme dans le cas précédent. En effet, le tribunal a retenu les arguments de la défense des commissaires aux comptes, à savoir, le caractère non significatif des impôts et taxes sur ce dossier, eu égard aux autres volumes du compte de résultat et du bilan.

La société NOBLE a fait l'objet d'un LBO⁹ en 2004 à la suite de la perte d'un important marché avec un des trois opérateurs français de téléphonie de l'époque. L'actionnaire principal de la société anonyme a décidé de vendre la société à un salarié de celle-ci. Ce montage a nécessité une remontée de dividendes pour chaque exercice comptable dans un délai très court à partir de la date de clôture des comptes au 31 mars. C'est pourquoi les comptes sont arrêtés par le conseil d'administration dans les 15 jours qui suivent cette clôture. Ensuite, l'assemblée générale ordinaire doit se tenir dans les 45 jours suivant cette clôture, comme la loi l'impose.

En 2007, l'assemblée générale ordinaire a été prévue pour le 31 mai. Quinze jours avant cette réunion, soit le 15 mai 2007, le commissaire aux comptes a mis à la disposition des

actionnaires son rapport avec une certification pure et simple. Mais par une circulaire du 5 avril 2007, l'URSSAF a changé les modalités du calcul de la réduction dite Fillon pour la prise en compte de tous les temps rémunérés avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2006.

Cette décision devrait avoir un impact sur les comptes de l'entreprise car cela pourrait réduire ses charges salariales, même si les comptes ont déjà été approuvés¹⁰.

La communication par l'URSSAF de cette nouvelle mesure a néanmoins été trop tardive par rapport à la date de l'arrêté des comptes par le conseil d'administration et par rapport à la date de l'émission du rapport du commissaire aux comptes. De ce fait, le commissaire aux comptes n'a pas pu déceler à temps la nécessité d'une rectification des comptes due à l'instabilité du droit. Cette rectification à faire et son impact sur les résultats sont d'autant plus importants que l'augmentation de la masse salariale durant les deux années antérieures et sans ces corrections a été supérieure à 15% et a permis à la société de bénéficier du gel de son impôt sur les sociétés¹¹. Mais avec ces nouvelles modalités de calcul, le taux de croissance de la masse salariale passe à 14% et ne permet donc plus de bénéficier de ce gel des impôts. Cela remet donc aussi en cause le résultat certifié sur ce point concernant l'impôt sur les sociétés. S'agissant d'une erreur de certification due à un élément objectif de complexité (instabilité du droit), cette affaire n'a pas fait l'objet de procédure judiciaire, ni même de rectification par la société.

La société PARFUM n'a pas pris en compte les points de fidélité de ses clients dans le résultat certifié, en l'absence de règles comptables précises à ce sujet au moment des faits. De plus, ce cas comporte également des éléments subjectifs de complexité de la tâche, puisque la compétence et l'expérience des auditeurs auraient dû leur permettre de déceler ce problème et d'appliquer le principe comptable d'image fidèle et de sincérité, ceci afin d'anticiper la règle comptable produite à ce sujet quelques mois plus tard par le comité d'urgence du CRC (Comité de Réglementation Comptable). Par la suite, et dans le journal « La Tribune » du 20

décembre 2004, le groupe Parfum a signalé à ce titre une correction d'erreurs de 93 009 K€ sur le résultat du premier semestre 2004. Il y a eu un changement de commissaires aux comptes pour cause de fin de mandat des précédents et un des nouveaux commissaires aux comptes a révélé ce problème et d'autres faits délictueux au procureur de la République au moment de la publication des comptes du premier semestre de l'année 2004, tout en incluant dans son rapport d'audit des demandes de corrections d'erreurs (cf. tableau 5 ci-dessus). Le résultat des procédures judiciaires conduites a été la condamnation d'un des précédents commissaires aux comptes, du dirigeant et du directeur financier. En fait, les dirigeants de la société avaient organisé l'introduction du groupe sur le marché financier, sans s'assurer au préalable de la fiabilité de l'information financière et du respect des règlements et lois en vigueur.

Cette présentation de la matrice *intra-site* (pour chaque cas) sous une forme chronologique permet maintenant de mener ensuite des comparaisons *inter-sites* (entre les cas), grâce à une présentation standardisée. Nous allons donc analyser dans la partie suivante ces comparaisons avec le test de nos propositions. Cette analyse inter-site poursuit en fait deux objectifs : d'une part, « *étendre la généralisation* », et d'autre part, « *approfondir la compréhension et l'explication* » (Miles et Huberman, op. cit., p.308). Nous avons réalisé à cet effet une *méta-matrice*, c'est-à-dire « *un maître tableau qui rassemble, sous un format standardisé, des données descriptives provenant de chacun des divers sites* » (Miles et Huberman, op.cit., p. 318). Il s'agit d'une *méta-matrice des variables*, orientée vers la mise en évidence des facteurs explicatifs des performances des missions d'audit. Cette méta-matrice correspond également aux préconisations de Miles et Huberman (op. cit., p. 314). La mise en relation de différents facteurs explicatifs permet de repérer les constantes qui se manifestent dans chaque cas. L'analyse des données qualitatives consiste alors à s'interroger sur le *pourquoi* et le *comment*, puisque notre intention était de réaliser une recherche causale, qui consiste à repérer

les thèmes communs, à réaliser des tests de vraisemblance, à construire une chaîne logique d'indices et de preuves, à rechercher les effets et les causes, à identifier les variables intervenantes, à repérer les relations entre les variables et à rechercher la plausibilité des faits. Ainsi, cette méta-matrice des variables peut être considérée comme une méta-matrice des relations entre causes et effets au sens de Miles et Huberman (op. cit., p. 252).

3/ LES RÉSULTATS OBTENUS ET LE TEST DES PROPOSITIONS

Comme indiqué dans la partie méthodologie, nous avons élaboré une série de matrices à l'aide des informations disponibles sur les quatre cas présentés. L'objectif de ces différents tableaux est de faire apparaître des liens entre les cas, les facteurs objectifs de complexité et les performances des jugements d'audit afin de procéder à une validation éventuelle de nos propositions de recherche. Notamment, une matrice des effets a été constituée pour caractériser de manière précise l'impact des différents facteurs de complexité recensés sur l'issue de la certification. Ce document figure en annexe afin de ne pas alourdir la présentation de nos résultats. Nous en avons extrait le tableau 6 ci-dessous qui croise les différents cas avec leurs facteurs respectifs de complexité à des fins de comparaison et de test de nos propositions. Ces facteurs concernent les risques, les textes juridiques, les règles comptables et fiscales, les caractéristiques du contrôle interne et la variété des outputs demandés.

Tableau 6 : Matrice des facteurs objectifs de complexité pour les quatre cas retenus

Facteurs objectifs de complexité :	PIZZA	NOBLE	PARFUM	MARKETOR
P1 : Quantité et manque de clarté des risques au stade de l'input	forte	forte	faible	forte
P2 : Quantité, manque de clarté et instabilité des textes juridiques aux stades de l'input et du processus	faible	forte	forte	moyen
P3 : Quantité et manque de clarté des règles comptables, fiscales et juridiques aux stades de l'input et du processus	forte	forte	forte	faible
P4 : Identification des risques liés au contrôle interne au stade du processus	neutre	neutre	forte	forte
P5 : Variété des outputs demandés	forte	neutre	neutre	neutre
Issue de la certification (jugement de l'auditeur) :				
Certification	oui**	oui	oui	oui
Erreur certification	non	oui	oui	non

* Echelle des impacts (neutre ou non applicable, faible, moyen ou fort) reprise des pratiques professionnelles d'évaluation des risques en audit.

** Certification émise avec des réserves

Dans les quatre entreprises, les commissaires aux comptes ont certifié les comptes. Dans les cas NOBLE et PARFUM, l'auditeur aurait dû refuser la certification des comptes annuels. Dans les cas PIZZA et MARKETOR, il n'y a pas eu d'erreur de certification, parce que les facteurs objectifs de la complexité ont été contrebalancés par des facteurs subjectifs favorables et propres à l'auditeur concerné (compétence, connaissance de l'entreprise et expérience). Du fait de l'accumulation de difficultés ayant des niveaux de gravité variables, il faut noter également que les différents facteurs objectifs de complexité ont des impacts gradués sur chaque cas (impacts neutres, faibles, moyens ou forts). Ces facteurs se combinent également entre eux pour déboucher éventuellement sur des erreurs de jugement.

De toutes ces matrices concernant les quatre cas sélectionnés, il est possible de tirer une tentative de validation de nos propositions que synthétise le tableau 7 ci-joint.

Tableau 7 : Test des propositions de recherche

(impact des facteurs objectifs de complexité sur l'erreur de jugement en audit)

<i>Propositions :</i>	
<i>P1 : La quantité importante des risques à identifier et leur manque de clarté sont des facteurs de complexité qui influencent l'erreur de jugement</i>	VRAI
<i>P2 : La quantité importante des textes juridiques à consulter, leur manque de clarté et leur instabilité sont des facteurs de complexité qui influencent l'erreur de jugement</i>	VRAI
<i>P3 : La quantité importante des règles comptables, fiscales et juridiques à identifier, leur manque de clarté et leur difficulté d'application sont des facteurs de complexité qui influencent l'erreur de jugement</i>	VRAI
<i>P4 : La difficulté d'identification des risques liés au système de contrôle interne de l'entreprise auditée influence l'erreur de jugement</i>	FAUX
<i>P5 : La variété des outputs demandés en France (certification, vérifications spécifiques, révélation au Procureur et diligences directement liées) influence l'erreur de jugement</i>	FAUX

La première proposition concerne la difficulté d'apprécier les risques à l'étape input de la mission d'audit (quantité et manque de clarté des risques à identifier). Ce facteur objectif de complexité se manifeste dans trois cas (PIZZA, NOBLE et MARKETOR). Il n'entraîne l'erreur de certification que dans le cas NOBLE, du fait de la présence d'un autre facteur de complexité supplémentaire lié à l'application de textes juridiques (voir ci-dessous à propos de la proposition P2). Lorsque le droit est instable en plus des circonstances liées aux risques, même la correcte appréciation des risques par l'auditeur ne suffit plus pour garantir une certification exacte des comptes.

Dans les deux autres cas (PIZZA et MARKETOR), des facteurs propres liés à l'auditeur et aux jugements des tribunaux ont abouti à accepter la certification des comptes, malgré la présence d'autres facteurs externes de complexité qui semblent moins déterminants que les difficultés liées aux textes juridiques. Au final, nous sommes donc conduits à valider cette première proposition concernant l'existence d'un facteur de complexité lié à l'évaluation difficile des risques au stade de l'input et à son impact possible sur l'erreur de jugement.

Notre deuxième proposition concernant les textes juridiques se trouve validée avec les cas NOBLE, PARFUM et MARKETOR. Ce facteur objectif de complexité lié à la difficulté d'application du droit entraîne l'erreur de jugement pour les cas NOBLE et PARFUM. L'erreur de jugement est évitée pour le cas MARKETOR du fait d'un impact jugé moyen.

Notre troisième proposition concernant les règles comptables, fiscales et juridiques se trouve également validée à l'aide des cas PIZZA, PARFUM et NOBLE. Dans ces situations, l'erreur de jugement peut s'éviter par un facteur subjectif qui concerne l'auditeur, et qui consiste à appliquer les principes comptables plutôt que les règles (ou le manque de règle), comme dans le cas MARKETOR. Dans le cas PARFUM, l'absence d'une règle comptable sans application des principes entraîne aussi une erreur de certification des comptes. L'analyse de cette entreprise montre que si l'application des principes comptables avait été faite, même en l'absence de règles (puisque le législateur ne peut pas prévoir toutes les règles), cela aurait garanti l'opinion sur les comptes émis par le commissaire aux comptes. *A contrario*, une application des règles au détriment des principes comptables ne peut pas garantir l'exactitude de l'opinion du commissaire aux comptes. Nous pouvons donc avancer que ces cas nous permettent de valider notre troisième proposition sur le facteur objectif de complexité concernant les règles comptables et juridiques.

Notre quatrième proposition concernant le contrôle interne n'est pas validée, car avec le cas MARKETOR il est possible de montrer que le facteur de complexité lié au système de contrôle interne n'a pas engendré une erreur de certification.

Notre cinquième proposition à tester concerne le facteur de complexité lié à la variété des outputs exigés des commissaires aux comptes en France (vérifications spécifiques, révélation au procureur de la République, procédure d'alerte, etc.). Ce facteur n'entraîne pas d'erreur de certification, comme le montre le cas PIZZA. Il s'agit donc d'une variable non intervenante dans la performance de la mission d'audit.

Au final, l'étude des différents cas retenus montre que des facteurs objectifs de complexité existent bien et peuvent entraîner des erreurs de jugement en audit. Mais ces éléments défavorables peuvent être contrebalancés par des facteurs subjectifs propres aux pratiques de l'auditeur et qui sont :

- l'évaluation de la quantité et du manque de clarté de l'input risque dans l'environnement de contrôle interne considéré (notamment la prise en compte appropriée de l'évaluation des nouveaux risques) ;
- le suivi des principes comptables, lorsque la règle est absente ou en contradiction avec le principe ;
- l'anticipation de l'évolution du droit et l'appréhension de son instabilité ;

Ce sont autant de recommandations que nous pouvons faire à la suite de nos analyses des quatre cas sélectionnés dans cette recherche.

CONCLUSIONS

Dans les recherches sur la complexité de la tâche en audit légal, les travaux ont surtout porté sur l'auditeur, c'est-à-dire sur ses caractéristiques propres (compétence, expérience, responsabilité, indépendance, etc.). Selon ces travaux, il n'est donc pas impossible de mener une mission d'audit quelle qu'elle soit, puisqu'elle n'est pas liée à l'essence même de la

mission et à ses facteurs objectifs de complexité. Mais ces éléments de complexité propres à la mission d'audit existent bel et bien lorsque l'on examine la réalité des travaux d'audit légal, et nous espérons avoir démontré cela avec les quatre cas étudiés dans cette recherche. Ces cas sont représentatifs de situations où il y a une impossibilité objective de certifier les comptes d'une société commerciale dans le cadre d'un audit légal, puisque l'auditeur ne maîtrise pas l'origine de cette complexité, et puisqu'il n'en est pas la cause. Dans notre approche, nous avons voulu également tester des propositions liées à ces éléments objectifs de complexité de la tâche et proposer des solutions pour les vaincre.

En définitive, l'apport de cette communication est de montrer que face à la complexité objective de la mission d'audit, le commissaire aux comptes peut continuer tout de même à mener sa mission de certification aux conditions suivantes : une bonne évaluation des nouveaux risques, une anticipation de l'évolution du droit et l'application des principes comptables au détriment des règles, puisque la règle est parfois inexistante ou contraire au principe dans certaines situations. Cependant, la variété des outputs de la mission d'audit n'affecte pas la complexité de la tâche (ou la résolution de cette complexité). De même, les difficultés liées au manque de fiabilité des systèmes de contrôle interne ne constituent pas véritablement un facteur externe de complexité poussant à l'erreur de jugement. Autrement dit, une correcte évaluation du risque lié à un contrôle interne déficient n'empêche pas de poursuivre la mission de certification.

Bien entendu, il s'agissait surtout pour nous de dégager des pistes de recherche sur un sujet peu connu, à savoir le rôle des facteurs objectifs de complexité dans le jugement d'audit. Toutes nos conclusions mériteraient donc d'être validées par une enquête statistique plus large.

BIBLIOGRAPHIE

Abdolmohammadi, M., Wright, A. (1987). An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments. *The Accounting Review* 62 (1) : 1-13.

Adam M. (2007). L'intelligence de la complexité, retours d'expériences d'actions dans des systèmes complexes. In *Intelligence de la complexité* (Le Moigne, J.L., Morin E.). Paris : Editions de l'aube, 327-335.

Asare Stephen, K., Linda, S. Mc Daniel (1996). The effects of familiarity with preparer and task complexity on the effectiveness of the audit review process. *The Accounting Review* 71:139-159.

Beach, L.R., Mitchell, T.R. (1978). A contingency model for the selection of decision strategies. *Academy of Management Review*: 439-449.

Beck U. (1986, 2001). La société du risque, sur la voie d'une autre modernité, traduite de l'Allemand :Flammarion, titre original RISIKOGESELLSCHAFT.

Benkirane, R. (2006). *La complexité, vertiges et promesses, 18 histoires de sciences*. Paris : Editions pommier.

Bonner, S. (1991). Is experience necessary in cue measurement ? The case of auditing tasks. *Contemporary Accounting Research*: 253-269.

Bonner, S. (1994). A model of the effects of audit task complexity. *Accounting Organisation and Society* 19 (3): 213-234.

Campbell, D.J., Ilgen, D.R. (1976). Additive effects of task difficulty and goal setting on subsequent task performance. *Journal of Applied Psychology*: 319-324.

Campbell, D.J., Gingrich, K. (1986). The interactive effects of task complexity and participation on task performance: A field experiment. *Organizational Behavior and Human Decision Process* 38: 162-180.

- Campbell, D.J. (1988). Task complexity: A review and analysis. *Academy of Management Review* 13 (1): 40-52.
- Chadefaux M., Rossignol J.L., (2000, 2009). Fiscalité et comptabilité. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion, audit*. Paris : Economica, 813-828.
- Chung, J., Monroe, G. (2001). A research note on the effects of gender and task complexity on an audit judgment. *Behavioral Research Accounting* 13: 111-125.
- Darcy, G. (2007). Elaborer la règle dans un système complexe. In *Droit et complexité*. Editions Presses Universitaires de Rennes, 15-16.
- David, A. (2004). *Etudes de cas et généralisation scientifique en sciences de gestion*. Actes de la 13ème Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Le Havre.
- De Angelo, Linda, E. (1981). Auditor size and Audit quality. *Journal of accounting and Economics* 3 (3): 183-199.
- Delmas-Marty, M. (2007). La tragédie des trois C. In *Droit et complexité*. Editions Presses Universitaires de Rennes, 7-16.
- Demeestere, R. (2005). Pour une vue pragmatique de la comptabilité. *Revue française de gestion* : 103-114.
- Doat M. (2007). Remarques sur les rapports entre concepts juridiques et complexité. In *Droit et complexité*. Editions Presses Universitaires de Rennes, 181-194.
- Early, P.C. (1985). Influence of information, choice and task complexity upon goal acceptance, performance and personal goals. *Journal of Applied Psychology*: 481-491.
- Greeno, J.G. (1976). Indefinite goals in well-structured problems. *Psychological Review*: 479-491.
- Hackman, J.R. (1969). Toward understanding the role of tasks in behavioral research. *Acta Psychologica*: 97-128.

- Hammond, K.R.(1986). A theoretically based review of theory and research in judgment and decision making. *Research Report 260*, Center for Research on Judgment and Policy, University of Colorado
- Hayes, R., S., Dassen, R., Schilder, A., Wallage, (2004). *Principles of accounting, an introduction to international standards on auditing*. Editions Prentice Hall.
- Huber, V. (1985). Effects of task difficulty, goal setting and strategy on performance of a heuristic task. *Journal of Applied Psychology*: 492-504.
- Journe, B. (2008). Collecter les données par l'observation. In *Méthodologie de la recherche*. Pearson Educations, 139-172.
- Kahneman, D. (1973). *Attention and Effort*. Englewood Cliffs: Prentice Hall.
- Kerlinger, F.N. (1986). *Foundations of behavioural*. New York : Holt, Rinehart and Winston.
- Kuezl, A.J. (1992). Sampling in qualitative inquiry. In *Doing qualitative research* (Eds, Crabtree, B.E., Miller, W.L.), Research methods for primary care series (3) Newbury Park, CA: Sage, 31-44.
- Latham, G., Yukl, G.(1975). A review of research on the application of goal-setting in organizations. *Academy of Management Journal* 18: 824-845.
- Le Moigne, J.L. (2007). L'intelligence de la complexité, en entrelaçant épistémologie et pragmatisme. In *Intelligence de la complexité* (Le Moigne, J.L., Morin E.). Paris : Editions de l'aube, 13-27.
- Lesage, C., Ben Saad, E. (2009). Indépendance de l'auditeur. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion, audit*. 2^{ème} édition. Economica, 943-952.
- Libby, R. (1981). *Accounting and Human Information Processing: Theory and Applications*. Englewood Cliffs, Prentice-Hall.
- Libby, R., Lewis, B.L. (1977). Human information processing research in accounting: The state of the art. *Accounting Organizations and Society*: 245-268.
- March, J., Simon, H. (1958). *Organizations*. New York: Wiley.

- Miles, M.B., Huberman, M. (2003). *Analyse des données qualitatives*. De boeck Editions, traduction Martine Hlady Rispal.
- Millard, E. (2007). Eléments pour une approche analytique de la complexité. In *Droit et complexité*. Editions Presses Universitaires de Rennes, 141-153.
- Morin, E. (2007). L'intelligence de la complexité ; complexité restreinte, complexité générale. In *Intelligence de la complexité* (Le Moigne, J.L., Morin E.) Paris : Editions de l'aube, 28-63.
- Morse, J.M. (1989). *Qualitative nursing research: A contemporary dialogue*. Newbury Park, CA: Sage.
- Naylor, J.C., Clark, R.D.(1968). Intuitive inference strategies in interval learning tasks as a function of validity magnitude and sign. *Organizational behaviour and human performance*: 378-399.
- Payne, J.W., (1976). Task complexity and contingent processing in decision making : An information search and protocol analysis. *Organizational behaviour and Human Performance*: 366-387.
- Payne, J.W., et Al. (1990). The adaptive decision maker: effort and accuracy in choice. In *Insights in decision making* (Hogarth, R.), Chicago: University of Chicago press, 129-153.
- Pierce, J., Dunham, R. (1976). Task design: A literature review. *Academy of Management Review* 1: 83-97.
- Pigé B. (2000). Qualité de l'audit et gouvernement d'entreprise : Le rôle et les limites de la concurrence sur le marché de l'audit. *Comptabilité Contrôle Audit* 6 (2) :133-151.
- Piot, C., (2008). Les déterminants du délai de signature du rapport d'audit en France. *Comptabilité contrôle audit* 14 (2): 43-73.
- Pochet, C., (2009). Audit : Régulation. *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion, audit* ». 2^{ème} édition. Economica, 71-83.

- Prat dit Hauret, C. (2003). L'indépendance perçue de l'auditeur. *Revue française de gestion* 147 :105-117.
- Rouger, M. (2007). L'intelligence de la complexité, entre devoir de prospective et obligation de rétrospective. In *Intelligence de la complexité* (Le Moigne, J.L., Morin E.) Paris : Editions de l'aube, 267-276.
- Sakka, A. (2009). *L'auditeur: Complice ou victime de l'audité*. 30^{ème} congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Strasbourg.
- Shaw, M. (1976). *Group dynamics: The psychology of small group behaviour*. New York: McGraw-Hill.
- Smith, G.F. (1988). Towards a heuristic theory of problem structuring. *Management science*: 1489-1506.
- Stake, R. (1998). Strategies of qualitative inquiry. In *Case studies* (Denzin, Lincoln) Sage publications 2 (chapitre 4), 86-109.
- Steinmann, D. (1976). The effects of cognitive feedback and task complexity in multiple-cue probability learning. *Organizational behaviour and human Performance* 15: 168-179.
- Tan, Kao (1999). Accountability effects on auditors performance: the influence of knowledge, problem-solving ability, and task complexity. *Journal of Accounting Research* 37: 209-223.
- Tan Hun-Tong, Al. (2002). The effects of task complexity on auditors performance: The impact of accountability and knowledge. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*: 81-95.
- Taylor, M.S. (1981). The motivational effects of task challenge: A laboratory investigation. *Organizational Behavior and Human Performance* 27: 255-278.
- Teller R., Raybaud-Turrillo B., (2000,2009). Droit et comptabilité. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion, audit*. Paris : Economica, 705-717.
- Terbog, J., Miller, H.(1978). Motivation, behaviour and performance: A closer examination of goal-setting and monetary incentives. *Journal of Applied Psychology* 63: 29-39.

- Thiéry-Dubuisson, S. (2009). *L'audit*. Paris : La découverte.
- Wolcott, H.F. (1973). *The man in the principal's office: An ethnography*. New York: Holt, Rinehart & Winston.
- Wood, R.E. (1986). Task complexity: Definition of the construct. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*: 60-82.
- Wright, W.F. (1989). Incentives, task complexity, and judgment performance. *Working Paper*, university of California at Irvine.
- Yin, R. (2003). *Case study research, design and methods*. Sage publications.

Annexe : Matrice des effets (impacts des facteurs externes de complexité sur la certification)

LES CAS	CAUSES (ELEMENTS OBJECTIFS)	LES EFFETS PRIMAIRES	LES EFFETS SECONDAIRES
		Erreur certification : Oui (O) Non (N)	
Cas Pizza	forte clarté input risque forte quantité input risque forte quantité de l'output (variable non intervenante) :	N	
Cas Noble	forte clarté input risque forte quantité input risque Instabilité du droit (variable intervenante)	O	
Cas Parfum	faible clarté input risque faible quantité input risque	O	
Cas Parfum	complication contrôle interne	faible clarté input risque faible quantité input risque	O (inverse cas Marketor)
Cas Marketor	forte clarté input risque forte quantité input risque mauvaise quantité input droit (variable non intervenante)	N	
Marketor	complication contrôle interne	forte clarté input risque forte quantité input risque	N (inverse cas Parfum)
Parfum	absence de règles ou insuffisance pas d'application des principes comptables (variable intervenante)	O	
Parfum	absence de règles comptables application des principes comptables (variable intervenante)	N	
Marketor	mauvaise application règle fiscale application des principes comptables (variable intervenante)	N	
Noble	absence règle sociale application des principes comptables instabilité du droit (variable intervenante)	O	

variables non intervenantes

-secteur d'activité

-taille entreprise

-cotation marché financier

NOTES :

¹ Voir cependant Prat dit Hauret (2003) et Piot (2008).

² Selon Pochet (2009) et suivant les travaux de De Angelo (1981), l'indépendance et la compétence de l'auditeur sont les deux caractéristiques de la qualité de la mission d'audit. Cette qualité de la mission d'audit est définie comme la probabilité perçue par le marché que, face à une anomalie dans les comptes, l'auditeur puisse la découvrir et puisse la mentionner dans son rapport. Cette définition met en évidence que deux caractéristiques de l'auditeur influencent directement la qualité de son travail : sa compétence et son indépendance.

³ Cela a été récemment le cas avec la titrisation, où l'estimation du risque afférent à ce type de financement a constitué un nouveau facteur de complexité, car ce risque n'avait pas été appréhendé auparavant. Ce risque n'était pas probabilisable, car situé dans un contexte d'incertitude quant aux effets de cette titrisation sur les comptes.

⁴ Au titre de l'abondance des textes à utiliser par l'auditeur, nous pouvons citer l'intervention de Claude Cazes (Président de la CNCC) aux assises 2009 des commissaires aux comptes à Paris. Il a annoncé à cette occasion la mise à jour des petits livres gris (les guides d'application des normes) après plus de 10 ans d'absence de révision. Alors que le numéro 1 (les rapports sur les comptes annuels et sur les comptes consolidés) de 1995 comportait 215 pages, le même numéro, publié en décembre 2009, comporte 272 pages, soit une augmentation des pages de 30% en 14 ans pour ce seul tome.

⁵ Le rapport d'activité de l'année 2006 du conseil d'Etat comprend deux parties, dont une thématique intitulée « sécurité juridique et complexité du droit ». Cette partie traite des causes de la complexité croissante du droit qui sont essentiellement quantitatives. Cette complexité du droit est liée à « la responsabilité directe des pouvoirs publics : développement du droit international et communautaire, décentralisation géographique et sectorielle et demande de lois par le citoyen qui ne cessent d'en réclamer de nouvelles.... » et à « la recherche de l'annonce médiatique par les gouvernants ». De plus, la loi a attribué le pouvoir réglementaire à des autorités administratives indépendantes depuis la loi du 6 janvier 1978 (création de la CNIL). Il y a environ cinquante organismes de ce type recensés en 2006, dont le CRC. Ces causes entraînent une « complexité excessive et une instabilité chronique du droit ». Cette insécurité décourage les agents économiques. Citons encore ce passage du rapport d'activité du Conseil d'Etat : « Cet appétit de lois nouvelles est bien servi par les gouvernants, souvent d'ailleurs attirés dans cette voie par les sirènes de la communication médiatique. Gouvernements et ministres

successifs, ainsi que les membres du Parlement, se croient alors tenus de multiplier les initiatives législatives ». Enfin, selon Teller et Raybaud-Turillo (2009), « Le droit comptable est devenu mouvant et en perpétuel devenir ».

⁶ Selon Martial Chadeaux et Jean-Luc Rossignol (2000, 2009), « la relation entre la comptabilité et la fiscalité est ancienne et complexe. L'interdépendance entre les deux disciplines est une évidence. »

⁷ Pour des raisons de confidentialité les noms des entreprises retenues ont été changés.

⁸ Pour ces cas, nous avons opté pour « la stratégie de la lampe de poche » qui, selon Journe (2008, p. 166), consiste à avoir des objectifs de pertinence, en saisissant des événements ou des situations « normalement perturbées ». Les modalités d'observation consistent à suivre un problème à travers sa prise en charge par différents acteurs et à réunir une série d'observations discontinues (le problème disparaît un moment, puis réapparaît quelques jours plus tard). Le déclenchement est par nature opportuniste (selon l'identification d'un problème spécifique ou d'une situation particulière).

⁹ Ou encore Leverage Buy Out.

¹⁰ Ainsi, en application de cette circulaire, le service paie de la société a calculé que l'entreprise pouvait bénéficier d'une réduction de charges de 8 721 € du 1er janvier 2006 au 31 Mars 2006 et d'une réduction de charges de 59 510 € sur la période entre le 1er avril 2006 et le 31 mars 2007.

¹¹ La loi de finances pour 2007 n° 2006-1666 du 21 décembre 2006, article 13 sur les entreprises gazelles (ou de croissance) a prévu pour les sociétés ne dépassant pas certains critères liés à la taille (chiffre d'affaires, total bilan, etc.) un gel de l'impôt sur les sociétés pendant deux exercices comptables à condition d'avoir eu une croissance des charges de personnel d'au moins 15% pendant les deux exercices comptables consécutifs précédents.