



HAL
open science

La performance des cabinets d'audit légal : comparaison de points de vue

Geneviève Causse, Viet Ha Vu

► **To cite this version:**

Geneviève Causse, Viet Ha Vu. La performance des cabinets d'audit légal : comparaison de points de vue. Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France. pp.CD-ROM. hal-00479509

HAL Id: hal-00479509

<https://hal.science/hal-00479509v1>

Submitted on 30 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.

La performance des cabinets d'audit légal : comparaison de points de vue

par Geneviève CAUSSE¹ et Viet Ha VU²

<p>Résumé</p> <p>Les recherches sur la qualité de l'audit porte généralement sur l'auditeur. La qualité de l'audit dépend également du cadre organisationnel dans lequel il est exercé.</p> <p>Par ailleurs, le concept de performance varie selon les utilisateurs.</p> <p>Partant d'une recherche sur la performance des cabinets d'audit perçue par les auditeurs, la présente étude vise à la prolonger par la recherche des dimensions de la performance des cabinets d'audit selon les directeurs financiers (DCF) des entreprises et à comparer les points de vue.</p> <p>Une enquête auprès des DCF a permis de recueillir des informations intéressantes sur les relations entre les directeurs financiers et les CAC, leur degré de satisfaction ainsi que sur les éléments de la performance des cabinets d'audit appréciés prioritairement par les directeurs financiers. Si le critère taille est important pour les deux populations, leurs points de vue sont nuancés sur d'autres dimensions.</p> <p>Mots-clés : audit légal – performance – cabinet d'audit - qualité</p>	<p>Abstract</p> <p>Researches on audit quality are generally on the auditor. Audit quality depends also on the organizational framework in which it is exercised.</p> <p>Furthermore, the concept of performance varies among users.</p> <p>Based on a research on the performance of audit firms perceived by French auditors, this study aims to extend it by learning the performance dimensions of audit firms retained by the finance directors and to compare their points of view.</p> <p>A survey nearby the finance directors allows us to obtain interesting information on the relationship between auditors and finance directors, on their degree of satisfaction as well as elements of audit firm's performance valued primarily by finance directors. If the audit firm size is important for both populations, their viewpoints are nuanced on other dimensions.</p> <p>Keywords: legal audit - performance - audit firm - quality</p>
---	--

Introduction

Les recherches relatives à l'activité d'audit légal portent généralement sur les déterminants de la qualité de l'audit. Le commissaire aux comptes (CAC) a pour mission de certifier que, selon lui, les comptes financiers de l'entreprise auditée sont réguliers et sincères. Il exerce une activité réglementée, soumise à des normes, les critères de qualité sont clairs : l'audit de qualité est celui qui minimise les risques de non détection des carences du système d'information comptable et financière et de non divulgation des carences détectées. Mais, face à la difficulté de mesurer directement la qualité, les recherches portent sur une mesure indirecte, c'est-à-dire sur le profil des auditeurs, sur leurs compétences et leur indépendance.

¹ Geneviève Causse, professeur émérite à l'IAE de l'Université Paris Est et à l'ESCP-Europe, bcg7@wanadoo.fr

² Viet Ha VU, maître de conférences à l'IAE de l'Université d'Amiens, viethavu@yahoo.fr

Nous pensons que la qualité de l'audit dépend également du cadre institutionnel et du cadre organisationnel dans lequel il est exercé. C'est sur cette base qu'une recherche récente (Vu, 2008) a mis en lumière les déterminants de la performance des cabinets d'audit. Cette recherche a porté non sur la qualité de l'audit mais plus généralement sur les dimensions de la performance des cabinets telles que perçues par les auditeurs eux-mêmes.

La présente étude vise à prolonger le travail précédent mais en ayant à l'esprit une question non abordée jusqu'à présent dans les recherches en audit : la performance pour qui ?

Le soubassement théorique essentiel des recherches dans le domaine de l'audit est la théorie de l'agence : les actionnaires (le principal) délèguent aux dirigeants (les mandataires) la responsabilité de gérer l'entreprise et aussi d'élaborer l'information comptable et financière correspondante. Il en résulte une asymétrie d'information, d'où le recours aux CAC chargés de contrôler que les comptes produits par les dirigeants sont réguliers et sincères. En conséquence, les destinataires de l'audit sont d'abord les actionnaires, d'ailleurs le modèle comptable est conçu pour les seuls actionnaires, et les auditeurs sont nommés et rémunérés par eux. Cependant les utilisateurs de l'information comptable et financière sont nombreux et ces utilisateurs peuvent être également considérés comme les parties prenantes de l'activité d'audit, qu'il s'agisse des dirigeants, des salariés, des fournisseurs, etc.

Chaque « stakeholder » a certainement un point de vue différent quant à la performance des cabinets d'audit, les attentes de chacun étant spécifiques. Pour notre part nous nous intéressons à l'opinion des directeurs financiers qui peuvent être considérés comme les « stakeholders » privilégiés.

La partie empirique de cette étude est basée sur une enquête par questionnaire effectuée auprès des directeurs financiers (ou directeurs comptables et financiers ou chefs comptables) d'entreprises auditées. Les éléments de la performance des cabinets, retenus par les directeurs financiers, sont différents de ceux perçus par les CAC.

Avant de présenter les résultats de l'enquête (§ 2) et de comparer les points de vue de chaque partie (§ 3) nous examinerons d'abord (§ 1) la nature de l'activité d'audit légal, les utilisateurs de l'audit légal et la manière d'évaluer les performances de l'audit légal.

1 – L'audit légal : sa nature, ses utilisateurs, ses performances

La définition de la mission du CAC telle que précisée dans le code de commerce³ - « Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice » - fait apparaître la complexité de l'activité d'audit légal. En effet, le CAC est chargé de donner « une opinion » sur la régularité et la sincérité des comptes aux actionnaires. Il est mandaté par ces derniers par un contrat de nature privée mais, les utilisateurs de l'information financière étant nombreux, sa prestation est d'intérêt public. En conséquence, la profession est réglementée, encadrée, normée.

L'examen des particularités de sa mission, du cadre d'exercice de son activité, c'est-à-dire le cabinet d'audit légal, ainsi que la détermination des utilisateurs de ses services justifient quelques développements préalables.

³ Art. L 823-9 (Ordonnance du 8/9/2005).

1.1 – Nature de l'activité d'audit légal

L'audit légal est apparu lorsqu'il y a eu séparation entre propriété et gestion de l'entreprise car, comme le rappelle Mikol (2009) : « Il est de prudence universelle de contrôler celui à qui l'on a confié l'exploitation de son bien ». Rapidement l'audit est devenu une profession exercée à part entière par des professionnels indépendants, au sein de cabinets structurés, et l'activité d'audit fait ainsi l'objet d'une régulation de la part des législateurs nationaux et internationaux. Afin de contribuer à la régularité, la sincérité et la transparence de l'information financière produite par les dirigeants la profession est fortement réglementée. En France, depuis la loi de 1863 introduisant la profession de CAC, jusqu'à la loi de sécurité financière de 2003, comme dans la plupart des autres pays, la profession est de plus en plus encadrée tant en ce qui concerne les conditions d'accès à la profession, que les conditions d'accès aux missions d'audit légal et les conditions d'exercice de l'activité. Des organes de surveillance externes, de plus en plus nombreux sont chargés de la régulation, à telle enseigne que l'on peut considérer qu'il y a bien un « audit de l'audit » (Causse et Ebondo, 2009).

L'activité d'audit n'est donc pas une activité de prestation de service ordinaire. C'est une activité professionnelle réglementée, fortement normée. Dans ces conditions, en matière d'audit légal, peut-on véritablement parler de performances ? Ne peut-on pas tout simplement considérer que l'audit est, ou n'est pas, exercé conformément aux règles et normes en vigueur ? Il s'agit alors d'un contrôle de conformité et non d'évaluation de performances.

Par ailleurs, l'audit légal contribue à la bonne gouvernance de l'entreprise en rendant l'information plus fiable et plus transparente. Pigé (1998) met en évidence la relation entre l'audit et la réduction de l'asymétrie d'information, tant en ce qui concerne l'asymétrie entre dirigeants et représentants des actionnaires - c'est-à-dire le conseil d'administration - et entre actionnaires et leurs représentants, les administrateurs, qu'en ce qui concerne l'asymétrie d'information entre les actionnaires et les investisseurs potentiels. L'audit légal est donc un mécanisme de gouvernance d'entreprise et de régulation sociale : « L'objet de l'audit est de contribuer à la bonne conduite des affaires et à un bon exercice de la responsabilité managériale, ...à une bonne gouvernance d'entreprise et au bon fonctionnement des marchés financiers » (Vu, 2008).

Une autre caractéristique de l'activité d'audit légal est que l'on considère que l'auditeur fait un travail de qualité à partir du moment où il découvre les anomalies qui se trouvent dans les comptes et ensuite les révèle, conditions mises en exergue par DeAngelo (1981), et non réfutées depuis. En conséquence, il est impossible d'évaluer directement la qualité du travail de l'auditeur.

Des caractéristiques énoncées – activité fortement normée, dimension sociale importante, impossibilité d'évaluer directement la qualité de la prestation – on peut en déduire que nous sommes face à une activité de nature tout à fait particulière, et dont la mesure des performances n'est pas évidente.

1.2 – Les utilisateurs de l'audit légal

La manière d'évaluer la performance suppose que l'on ait préalablement répondu à la question : l'audit pour qui ?

Il est clair que les destinataires de l'audit des comptes sont d'abord les actionnaires, les auditeurs légaux sont choisis par eux, sont rémunérés par eux et ce sont eux qui sont les destinataires du rapport d'audit. Il n'en reste pas moins que les CAC ont un rôle social à jouer, leur mission est d'intérêt public. En conséquence les performances de l'audit légal ne peuvent être envisagées que selon une approche « stakeholders ». Parmi les différents utilisateurs, il convient alors de déterminer qui compte vraiment.

Clarkson (1995) fait une distinction entre « stakeholders » primaires et « stakeholders » secondaires. Les premiers sont ceux dont la participation continue est indispensable à la survie de l'entreprise, citons : les actionnaires, les salariés, les clients, les fournisseurs, le gouvernement et les collectivités territoriales qui, en contrepartie de l'impôt, mettent à disposition les infrastructures. Les « stakeholders » secondaires sont ceux qui ont une certaine influence sur l'entreprise, ou sont affectés par son activité, mais qui ne sont pas engagés dans des transactions avec la firme, et ne sont pas essentiels à sa survie. D'autres auteurs prennent en considération d'autres parties prenantes, comme les associations professionnelles, les groupes écologistes, ...qui ont, en effet, une certaine influence sur l'entreprise, voire un certain pouvoir. A cet égard, Mitchell, Agle et Wood (1997) considèrent que les « stakeholders » importants sont ceux qui possèdent les trois attributs suivants : légitimité, pouvoir et urgence. Mais ce sont les dirigeants de l'entreprise qui, face aux différentes parties prenantes, leur accorderont plus ou moins d'importance selon qu'ils identifient la présence ou non de ces attributs.

Pour ce qui concerne les organismes à partenaires multiples et divers, certains auteurs, comme Atkinson (1997), proposent, comme outil de pilotage des performances, des tableaux de bord stratégiques adaptés. Le tableau de bord qu'il présente, intitulé « Système de mesure stratégique de la performance », associe à des indicateurs financiers des indicateurs relatifs aux parties prenantes considérées comme importantes : clients, fournisseurs, salariés, communauté, ... Klood et Martin (2000) reprenant l'approche développée par Atkinson proposent un modèle de tableau de bord stratégique des parties prenantes (Cf. Tableau 1). Ils citent même l'exemple de tableaux bord destinés à certaines administrations comportant des indicateurs assurant le contrôle de prestations de service public. Wegman (2001) remarque que ce type de tableau de bord stratégique adapté peut être utilisé pertinemment dans les secteurs d'activité non marchands. Kaplan et Norton (1992), dans leurs premiers travaux, avaient déjà évoqué cette

Tableau 1 – Le modèle générique de tableau de bord stratégique des stakeholders

Processus de management de la performance	Questions à se poser
Objectifs primaires ou résultats à atteindre <ul style="list-style-type: none"> - Dimension financière - Dimension clients 	<ul style="list-style-type: none"> - Pour réussir comment nos actionnaires veulent nous percevoir ? - Pour réaliser notre vision comment nos clients doivent nous percevoir ?
Objectifs secondaires ou déterminants de la réussite <ul style="list-style-type: none"> - Processus internes - Innovation et apprentissage 	<ul style="list-style-type: none"> - Pour satisfaire nos parties prenantes, comment nos processus organisationnels doivent-ils être organisés ? - Pour réaliser notre vision, comment développer nos aptitudes au changement et à l'amélioration ?

possibilité. Bieker (2002) propose d'ajouter un cinquième axe, un axe sociétal. Supizet (2002) suggère le concept de « Total Balanced ScoreCard » dont le modèle repose sur une série de six relations causales entre les parties prenantes : les actionnaires, les clients, les usagers, l'entreprise elle-même en tant que personne morale, le personnel et la collectivité. Ces différentes études, orientées vers des préoccupations autres que financières, ont ouvert le champ de la réflexion et conduisent tout naturellement à l'examen des parties prenantes du cabinet d'audit dans son activité d'audit légal.

Lorsqu'il s'agit d'évaluer les performances d'un cabinet d'audit légal, parmi les parties prenantes, se trouve d'abord l'auditeur lui-même. Par auditeur nous entendons le cabinet d'audit dans son ensemble : les personnes (associés, collaborateurs, stagiaires, assistants, ...), l'organisation du cabinet, ses valeurs, ses méthodes de travail. De même, pour une autre partie prenante importante, l'entreprise auditée, on comprend d'abord les actionnaires et les dirigeants, puisque l'audit est effectué pour résoudre les problèmes d'asymétrie d'information pouvant exister entre eux, puis le conseil d'administration et le comité d'audit, qui oeuvrent dans le même sens, enfin les DCF, ceux que nous avons retenus dans notre étude pour les raisons qui seront indiquées ci-dessous (§ 2.1). Parmi les « stakeholders » importants on peut encore citer les auditeurs internes - Chemangui (2004) dans sa thèse, relative à la mesure de la qualité des travaux d'audit interne et externe, fait état de la coopération qui peut exister entre les deux catégories d'auditeurs – puis les salariés, les organismes réglementaires et professionnels, les investisseurs potentiels, enfin les « autres parties prenantes » : les analystes, la presse, ... le public.

Le nombre de parties prenantes prouve que l'audit est bien un service d'intérêt public. Ces parties prenantes veulent être assurées que l'audit est de qualité, que le cabinet d'audit auquel on a fait appel est performant mais les dimensions de la performance considérées par chacun d'eux comme prioritaires ne sont pas forcément les mêmes.

1.3 - Les performances en matière d'audit légal

Le concept de performance de l'activité d'audit est difficile à cerner, d'une part il est multidimensionnel, d'autre part, comme nous l'avons indiqué précédemment, les utilisateurs sont nombreux, et n'ont pas tous les mêmes attentes.

Si dans l'entreprise classique l'évaluation des performances est relativement facile, en effet, les indicateurs de la performance y sont parfois multiples (qualité, délais, ...), mais ils ne sont surveillés que pour satisfaire à l'objectif de rentabilité financière. Il n'en est pas de même dans un cabinet d'audit. A cause de la nature particulière de l'activité d'audit la rentabilité financière ne saurait être retenue comme unique, ni même comme critère prioritaire.

Les caractéristiques des cabinets d'audit légal (activité d'essence juridique et sociale exercée sous contrainte de respect des textes réglementaires et de la déontologie professionnelle) nous permettent de dire que les cabinets d'audit ne sont pas des entreprises commerciales comme les autres. Comme il est indiqué dans le paragraphe précédent, le cabinet d'audit ne travaille pas que pour son client, l'actionnaire, et par extension pour les seuls marchés financiers. On ne peut pas davantage considérer que l'audit est de qualité lorsqu'il est exercé conformément au cadre réglementaire. Selon Vu (2008) « La mission d'audit est beaucoup plus prestigieuse, plus complexe et se situe parfois au-delà des normes ... la performance à long terme ne se reflète

pas dans les comptes du cabinet ... ces derniers ne permettent pas de se convaincre de la bonne santé du cabinet ou de ses risques de défaillance ». Il convient donc d'appréhender la performance dans une optique plus globale.

L'appréhension de la performance va dépendre du niveau auquel on se situe : niveau individuel (auditeurs et audités), niveau organisationnel (entreprise auditée et cabinet d'audit), niveau institutionnel (CNCC, AMF, H3C).

Le tableau 2 de la page suivante présente une synthèse des attentes des principaux stakeholders, telles qu'elles apparaissent dans les travaux des auteurs ayant travaillé sur le sujet.

On remarque d'abord l'absence d'indicateurs financiers, les attentes sont généralement de nature immatérielle et qualitative, ce sont des intrants et des processus. Par ailleurs, si certaines dimensions de la performance sont retenues par la plupart des « stakeholders », comme les compétences, un accent particulier est mis sur les processus d'audit pour ce qui concerne les cabinets d'audit et les auditeurs (conduite de la mission, planification, ...), sur les éléments relatifs à la satisfaction du client pour les autres parties prenantes.

La performance a jusqu'à présent été essentiellement étudiée au niveau individuel, celui de l'auditeur. Un certain nombre de recherches ont traité de la qualité de la prestation fournie par le CAC. Les recherches portent généralement sur la compétence et l'indépendance de l'auditeur. Ainsi, bien que les conditions d'accès à la profession et aux missions soient réglementées, une étude récente (Hottegindre G. et Lesage C., 2009) indique que parmi 93 motifs de condamnations de CAC relevés en France de 1989 à 2005, 15 sont dues à l'incompétence, 30 au manque d'indépendance. En conséquence les voies de recherche à ce niveau ne sont pas épuisées.

Quelques recherches ont été effectuées au niveau institutionnel. Elles se situent généralement dans le contexte anglo-saxon où le marché de l'audit est hautement compétitif, ainsi les travaux de Puxty et al. (1987) et de Mitchell et al. (1994), ou sont effectuées dans une optique de comparaison (Causse et Ebondo, 2009).

La recherche qui sert de base à notre étude se situait au niveau organisationnel, elle portait sur les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal telles que perçues par les CAC. Les dimensions retenues par les travaux antérieurs, telles qu'elles apparaissent dans le tableau 2, ainsi que l'expérience et les tests préalables effectués par l'auteur de l'étude, ont conduit à adopter une approche Tableau de bord stratégique, tout en accordant une place importante au capital immatériel. C'est ainsi que le questionnaire utilisé visait à recueillir des données sur les différents axes : axe financier, axe client/environnement, axe capital humain/apprentissage organisationnel, axe processus internes/innovation, une place importante étant accordée aux deux derniers.

Pour ce qui concerne la présente étude, dont l'objectif est de comparer le point de vue des DCF à celui des auditeurs, l'idéal aurait été d'utiliser le même questionnaire mais une adaptation s'est avérée nécessaire car les DCF ne sont pas concernés par les dimensions relatives aux caractéristiques internes du cabinet, par contre les DCF sont davantage sensibles aux dimensions de la performance inhérentes à leur statut particulier.

Tableau 2 - Les attentes des stakeholders en matière d'audit légal ⁴

Auteurs	Stakeholders	Attributs des attentes
Carcello et al. (1992)	Auditeurs, utilisateurs et comptables	Douze attributs de la qualité, les quatre premiers étant les plus importants : - l'expérience relative à l'entreprise cliente, - l'expertise de l'industrie, - la réponse aux attentes des clients, - la cohérence avec les normes internationales, - l'engagement de qualité, - l'implication active par les cadres du cabinet, - la conduite appropriée du travail d'audit, - l'interaction efficace et continue avec le comité d'audit, - les caractéristiques des auditeurs dans l'équipe intervenante, - l'attitude sceptique de l'auditeur, - la bonne réaction aux besoins du client, - la responsabilité individuelle des auditeurs.
Behn (1997)	Entreprise cliente	- satisfaction (12 attributs) + - expérience des comptables, - rotation des auditeurs, - opinion d'audit - conseil et anticipation.
Sutton (1993)	Auditeurs	19 facteurs de qualité pouvant être regroupés en 3 groupes : - planning de l'étude terrain, - administration, - mesures individuelles.
Accounting Today (1992, 1994, 1996)	Directeurs financiers, auditeurs	Neuf principes clés de la performance et de la réputation des cabinets d'audit : - les compétences élargies, - la bonne conduite de mission, - la bonne connaissance des affaires du client, - l'expertise de l'industrie, - les conseils pratiques, - la capacité et la responsabilité des auditeurs, - la réponse rapide aux demandes, - des honoraires en rapport avec le service fourni, - proactivité et initiative.
Amar et Viger (2000)	Comptables	Présentation des informations relatives à la continuité d'exploitation dans une note complémentaire distincte aux états financiers.
Manita (2005)	Administrateurs	Onze déterminants de la qualité du processus d'audit : - compréhension efficace des systèmes du client, - méthodologie centrée sur l'appréhension des risques, - qualité d'exécution et de suivi de la mission, - qualité de l'inventaire physique, - qualité des programmes d'audit et du processus des diligences d'audit, - compétence de l'auditeur, - composition et qualification de l'équipe intervenante, - qualité d'organisation de la mission, - réponse aux attentes du client.
Broye (2006)	Investisseurs, marchés financiers	Synthèse : - réputation des cabinets, - qualité de l'audit

⁴ Source : Thèse Vu (2008)

2 – La performance d'un cabinet d'audit légal selon les directeurs financiers

L'importance de l'opinion du CAC pour le directeur financier ainsi que des relations DCF-auditeurs dans le processus d'audit justifie que l'on s'intéresse aux dimensions de la performance de l'audit légal telles que perçues par les DCF.

2.1 – Le directeur financier : un stakeholder privilégié

Comme nous l'avons souligné précédemment le service d'audit est particulier. Il s'agit, selon la typologie de Fitzgerald et al. (1991) d'un service professionnel caractérisé par un haut degré de contact avec les clients. On peut également qualifier le processus de production de l'audit de « système de production interactif » (Bancel-Charensol et Jougleux, 1997), la valeur des services dépendant à la fois des compétences techniques et relationnelles du prestataire et des compétences techniques du client. L'élément de base de la prestation de l'auditeur est constitué du « produit » élaboré par le DCF. Auditeurs et DCF font partie de la même « confrérie ». Ils ont la même formation et partagent les mêmes normes et les mêmes valeurs. Leurs relations ont été qualifiées de relations de « pairs » dans plusieurs travaux. Certes, on peut considérer que, du fait de la mission qui incombe aux auditeurs dans l'intérêt des actionnaires, du fait du contrat qui lie le cabinet d'audit à l'entreprise auditée, l'auditeur peut être considéré comme étant supérieur à l'audité. Mais ce sont néanmoins des relations entre pairs se nourrissant d'échanges réciproques de nature professionnelle et aussi personnelle (Richard et Reix, 2002). La nature de ces relations a conduit d'ailleurs certains auteurs à se demander si, dans ces conditions, un auditeur peut réellement être compétent et indépendant (Richard, 2006).

Il est clair que l'on ne peut envisager le déroulement d'une mission d'audit sans coopération entre ces deux catégories d'acteurs. Les échanges bénéficient aux deux parties. L'auditeur a besoin de la collaboration du DCF pour effectuer son travail, ce dernier a besoin du CAC qui est producteur d'opinion mais, de ce fait, « producteur de confiance » (Shapiro, 1987).

Du fait du poste qu'il occupe, la responsabilité du DCF peut facilement être mise en cause. Dans toute société, le dirigeant engage sa responsabilité au regard de nombreuses réglementations (Droit du travail, Droit des sociétés, ...), mais il s'exonère généralement de sa responsabilité en déléguant ses pouvoirs. C'est ainsi que la responsabilité pénale du Directeur financier peut être mise en cause - les dirigeants de société poursuivis pour fraude fiscale peuvent invoquer la délégation consentie au DCF habilité à signer les déclarations fiscales. Par ailleurs, de par sa fonction, le DCF peut subir des pressions de sa direction auxquelles il est parfois délicat de faire face étant donné son statut de salarié qui le soumet au devoir d'obéissance.⁵ En conséquence, l'audit légal peut constituer un garde-fou, la crainte d'une opinion défavorable pouvant être invoquée au moment opportun.

⁵ Face aux risques de mises en cause des DCF pour responsabilité pénale, l'Association Nationale des Directeurs Financiers et Contrôleurs de Gestion (ANDFCG) s'est même posée la question de savoir s'il ne serait pas judicieux que les DCF bénéficient de la « clause de conscience » à l'instar de certaines catégories professionnelles, les journalistes, par exemple (Lette ANDFCG, 2003).

Hormis ces menaces de mises en cause de responsabilité - qui demeurent malgré tout exceptionnelles - la fonction du DCF a pris de l'importance au cours du temps, le directeur financier fait souvent partie du Comité directeur de l'entreprise et est proche de la direction générale. Par ailleurs si théoriquement les comptes sont ceux de l'entreprise, dont sont responsables les membres exécutifs, ces comptes sont ceux établis par le DCF.

Parmi les différents « stakeholders » le DCF occupe donc une place particulière qui justifie notre choix. Nous nous sommes efforcés de collecter leur point de vue sur le concept de performance et sur les indicateurs de performance des cabinets d'audit légal.

2.2 – Méthodologie de l'enquête effectuée auprès des directeurs financiers

Afin de pouvoir comparer l'opinion des DCF des sociétés françaises à celle des auditeurs il nous fallait, dans la mesure du possible, dans l'élaboration du questionnaire d'enquête, reprendre les mêmes items que la recherche précédente qui nous sert de référence.

2.2.1 Elaboration du questionnaire

Le questionnaire se compose de deux grandes parties. La première comprend les questions sur la relation entre le répondant et les cabinets de commissariat aux comptes. Ces questions visent à collecter les informations sur la connaissance du répondant sur l'activité d'audit (Q1, 2) ; sur le fonctionnement et l'organisation des cabinets d'audit (Q3); sur la durée de l'actuel mandat du CAC, d'où la durée de la relation DCF-CAC (Q4), sur la fréquence des contacts entre eux (Q5, 6), sur la taille du cabinet partenaire (Q7), sur la perception de la valeur ajoutée de l'audit légal (Q9, 10, 11, 12) et sur la satisfaction des DCF vis-à-vis du service rendu (Q13).

La deuxième partie du questionnaire porte sur la performance des cabinets de commissariat aux comptes telle que perçue par les DCF. Pour pouvoir comparer la perception de performance des DCF dans l'idéal ou leurs attentes envers les cabinets d'audit et la réalité, les répondants sont invités à donner une réponse indépendante des pratiques actuelles du (des) cabinet(s) qui audite(nt) leur entreprise, en donnant des notes (de 1 à 5) selon l'importance accordée aux items proposés. Ces derniers sont répartis en quatre groupes : image du cabinet, portefeuille de clients, profil des auditeurs et processus d'audit. L'échelle de choix retenue est la suivante :

- 1 : pas du tout important,
- 2 : un peu important,
- 3 : moyennement important,
- 4 : important,
- 5 : très important.

Le questionnaire se termine par des informations relatives au répondant et à son entreprise : fonction occupée, expérience professionnelle, niveau et nature de sa formation, taille et secteur d'activité de l'entreprise. Un espace est ensuite réservé aux attentes diverses des CAC qui peuvent se situer hors du champ de ce qui est contenu dans le rapport d'audit.

Ce questionnaire a été testé auprès de cinq DCF. Il a été élaboré de telle sorte qu'il ne mobilise pas trop de temps pour le remplir (10 à 15 minutes). L'annexe 1 présente la version définitive du questionnaire.

2.2.2 Administration du questionnaire

Le questionnaire a été diffusé selon plusieurs modes : face à face, e-mail et courrier postal. Etant donné un taux de retour faible à la suite du premier envoi (lancement en début d'année durant la période où les DCF sont particulièrement chargés), nous l'avons diffusé une deuxième fois avant les vacances d'été.

La participation à une réunion mensuelle de l'Association des Directeurs de Comptabilité et de Gestion⁶ (APDC) en avril 2006, a permis de présenter la recherche et de distribuer le questionnaire. Puis, fin avril, le Webmaster de l'Association a diffusé le questionnaire auprès de ses 300 adhérents par e-mail. Deux semaines après l'envoi du courrier électronique, une relance a été réalisée par le même canal.

Sachant que le taux moyen de réponse de cette catégorie de population est d'environ 10%, nous avons souhaité établir un échantillon de 1000 DCF afin d'obtenir une centaine de réponses. Au début du mois de juin 2006, nous avons envoyé le questionnaire par courrier aux 700 DCF choisis de façon aléatoire dans l'annuaire des 2000 entreprises françaises. Nous avons joint une enveloppe T pour faciliter le retour des réponses⁷. Plusieurs envois et relances ont été effectués.

Nous avons reçu au total 96 réponses, dont 95 exploitables, soit un taux de réponse de 9.6% (96/1 000), taux proche du taux moyen relatif à cette population (10%). Les réponses ont été reçues principalement par courrier (90/96), quelques-unes par e-mail (6/96). Le nombre de réponses exploitables est relativement identique à celui de l'enquête auprès des CAC à laquelle il a été fait référence ci-dessus.

Comme le questionnaire est relativement court, le codage a été simple. Pour les questions à choix multiples la codification a été effectuée de 1 à n, n étant le nombre de choix proposés. Pour les questions ouvertes nous avons procédé à une analyse de contenu.

2.3 – Les résultats de l'enquête

Les réponses au questionnaire fournissent des informations sur les dimensions de la performance considérées comme importantes pour le DCF mais également des informations intéressantes sur les relations qu'il entretient avec le CAC, ainsi que sur leur degré de satisfaction quant aux prestations fournies. Elles émanent d'une population assez hétérogène.

2.3.1 Les caractéristiques de l'échantillon

L'échantillon est hétérogène si l'on considère ;

- pour ce qui concerne les entreprises : l'expérience du directeur dans le poste, la taille de l'entreprise, le secteur d'activité,
- pour ce qui concerne les cabinets d'audit : la durée des mandats des CAC dans l'entreprise auditée, la taille des cabinets, la fréquence des visites en entreprise.

⁶ Nous remercions Monsieur Claude Taudin, Président de l'APDC, pour avoir donné son avis sur le contenu du questionnaire, de nous avoir aidé à le diffuser auprès de ses membres et de nous avoir permis d'assister à la réunion d'avril 2006. Nous n'avons malheureusement pas pu obtenir le même soutien de la DFCG (Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôleurs de Gestion, qui regroupe 2 800 membres).

⁷ Nous remercions le programme doctoral de l'ESSEC pour le financement des frais postaux des envois, et l'IRG Université Paris Est pour le financement de l'enveloppe T.

En effet, la plupart des répondants sont de sexe masculin et ont plus de dix ans d'expérience dans leur travail actuel (75%). Ils ont presque tous une formation comptable (83%), la moitié d'entre eux ont une expérience dans l'audit légal. La moitié se trouve dans l'industrie et 68% d'entre eux sont dans les grandes entreprises (plus de 500 personnes).

Dans 85% des cas, les CAC ont effectué plus d'un mandat dans l'entreprise auditée, et 46% ont effectué plus de deux mandats. Ceci explique une bonne connaissance des répondants sur l'audit légal, comme sur le cabinet qui audite les comptes. Généralement, les CAC rencontrent les DCF plusieurs fois par an, voire tous les mois. Les cabinets « Big 4 » sont présents dans 49/95 des entreprises (51%) et les cabinets nationaux dans 29/95 des entreprises (30%). Les grands cabinets nationaux et internationaux dominent donc le marché d'audit des grandes entreprises françaises.

2.3.2 Les résultats obtenus

Pour traiter les données nous avons d'abord utilisé le logiciel SPSS version 15.0. Afin d'épurer les items, nous avons effectué l'analyse de la fiabilité par l'alpha de Cronbach et l'analyse factorielle avec rotation Varimax pour les variables de performance. Après plusieurs analyses en composantes principales (ACP), nous avons retenu trois facteurs qui expliquent 58.35% de l'information totale. Les tests KMO et Bartlett donnent des résultats correspondant aux normes : KMO = 0.572, Bartlett = 158.631, ddl = 36, p=0.000 (Tableau 3 ci-dessous). Les tableaux de l'annexe 2 résument les indices qui résultent de cette dernière ACP.

Nous pouvons constater que les items n°21 (respect des normes comptables), 16 (professionnalisme des auditeurs) et 27 (bonne approche du système d'information de l'entreprise) sont corrélés avec le premier facteur, qui exprime les compétences techniques des auditeurs. Ce facteur a la valeur propre de 2.615 et représente 29% de l'information totale. L'analyse de fiabilité effectuée sur ces trois items nous donne un alpha satisfaisant (0.655)

Le deuxième facteur représente 16.5% de l'information totale et regroupe trois items : le n°9 (satisfaction du client), le n°19 (bonne communication avec la direction de l'entreprise cliente) et le n°30 (qualité du service rendu). L'alpha de ces trois items est relativement faible (0.546) mais reste à un niveau acceptable. Ce facteur a la valeur propre de 1.489, il concerne la réponse à l'attente de l'entreprise cliente.

Le troisième facteur peut être considéré comme lié à la grande taille du cabinet d'audit (item n°5) qui permet une rotation systématique des auditeurs (item n°22) et permet d'avoir un portefeuille important de mandats dans les sociétés cotées (item n°8). Ce facteur relatif à la taille du cabinet d'audit a une valeur propre de 1.148 et représente 12.7% de l'information.

Dans l'étape suivante, nous avons réalisé des Analyses Factorielles Confirmatoires (AFC) pour les facteurs retenus dans les ACP, afin de vérifier que le modèle est bien ajusté aux données empiriques. Nous avons utilisé le logiciel AMOS 17.0 pour effectuer les AFC. Avant d'effectuer les AFC, nous avons vérifié la normalité des variables pour choisir la méthode d'estimation. L'annexe 3 (Analyse Factorielle Confirmatoire) présente le résultat du

test de la normalité des items du modèle par les coefficients de symétrie (Skewness) et de concentration (Kurtosis) (Evrard, Pras, Roux, 1997). Le seuil d'acceptabilité de ces valeurs

Tableau 3 : Les facteurs de la performance retenus dans les ACP

Interprétation	Variable n°	Intitulé	Communalité	Corrélation variable/facteur		
				Facteur 1	Facteur 2	Facteur 3
Compétences techniques des auditeurs	21	Respect des normes comptables	.731	.854		
	16	Professionalisme des auditeurs	.597	.743		
	27	Bonne approche du système d'information de l'entreprise	.499	.579		
Réponse à l'attente du client	30	Qualité du service rendu au client	.734		.840	
	19	Bonne communication avec la direction de l'entreprise cliente	.550		.649	
	9	Satisfaction du client	.454		.638	
Taille du cabinet	5	Taille importante du cabinet (en CA et en effectif)	.768			.870
	22	Rotation systématique des associés sur les dossiers	.471			.646
	8	Importance de portefeuille de mandats dans les stés cotées du cabinet	.447			.583
Valeur propre du facteur				2.615	1.489	1.148
% de variance expliquée				29%	16.5%	12.7%
% de variance cumulée				29%	45.5%	63.2%
Alpha de Cronbach				.655	.546	.556
KMO = 0.572, Bartlett = 158.631, ddl = 36, p=0.000						

est fixé à zéro pour le coefficient de symétrie et 3 pour le coefficient de concentration. Les indices de Skewness et de Kurtosis de nos variables remplissent moyennement ces critères. La méthode du maximum de vraisemblance sera choisie dans les analyses qui suivent. Après l'AFC, nous avons pu valider le modèle qui a les indices d'ajustement suivants présentés dans le tableau 4 ci-dessous.

Tableau 4 : Les indices d'ajustement du modèle global

	X2	dl	X2/dl	RMR	RMSEA	GFI	AGFI	NFI	TLI	CFI
Modèle	41.672	24	1.736	0.053	0.089	0.917	0.845	0.748	0.795	0.863
Normes			<5 ou /0.08/	<0.05/ ou 0.08	>0.9 ou 0.8	>0.8 ou 0.7	0.9	0.9	0.9	0.9

Les indices du modèle sont satisfaisants. La figure reproduite dans l'annexe 3 présente les variables du modèle global et leurs corrélations.

La fiabilité et la validité interne du modèle sont vérifiées par les coefficients Rhô de Joreskog et Rhô de validité convergente. Ces coefficients répondent aux normes et sont présentés dans le tableau 5 ci-dessous.

Tableau 5 : Les indices de fiabilité et de validité du modèle global

Variable latente	Fiabilité (Rho de Joreskog)	Validité convergente	Validité discriminante	
			Variance extraite	Variance entre variables latentes (corrélation au carré)
Compétences techniques des auditeurs (technique)	0.66	0.63	0.165	Taille <--> technique 0.013
Réponse à l'attente de l'entreprise cliente (réponse)	0.66	0.60	0.103	Taille <--> attente 0.018
Taille important du cabinet (Taille)	0.64	0.38	0.909	Technique < -- > attente 0.203

Les tableaux de l'annexe 3 présentent les principales estimations des paramètres du modèle global. Nous avons ainsi validé les dimensions de la performance retenues des ACP.

Nos résultats rejoignent ceux trouvés par Carcello et al. (1992) dans leur recherche auprès des partenaires des auditeurs - dont les DCF - sur les éléments de la qualité de l'audit. Parmi les facteurs relevés par ces auteurs, les quatre plus importants sont : l'expérience relative à l'entreprise cliente (durée de la relation), l'expertise de l'industrie, la réponse aux attentes des clients, la cohérence avec les normes comptables internationales. Accounting Today (1992, 1994, 1996) examine également les neuf facteurs influençant la performance et la réputation des « Big 6 » en interrogeant les « directeurs de coopération », les directeurs comptables et les auditeurs. Ces neuf facteurs sont : les compétences élargies, la bonne conduite de la mission, la bonne connaissance des affaires des clients, l'expertise de l'industrie, les conseils pratiques, la capacité et la responsabilité des auditeurs, une réponse rapide aux demandes, des honoraires en rapport avec les services fournis, une certaine proactivité et de l'initiative.

L'enquête effectuée a permis également de recueillir des informations incidentes intéressantes quant à l'opinion des DCF, sur les points suivants, les réponses étant binaires (oui/non), sauf pour ce qui concerne l'opinion quant au montant des honoraires (échelle de 1 à 5) :

- Satisfaction des répondants envers les services fournis par les CAC :
 - o Oui (en cas de co-commissariat, pour les deux cabinets) : 67/96, soit 70%,
 - o Oui (pour un seul cabinet en cas de co-commissariat) : 20/96, soit 21%,
 - o Non (en cas de co-commissariat : aucun cabinet) : 9/96, soit 9/96 ;
- Montant des honoraires : ils sont considérés comme « Moyennement raisonnables » (moyenne : 3,5/5, 5 étant égal à « Tout à fait raisonnable ») ;
- Redondance de l'activité du CAC et de l'expert-comptable dans les petites entreprises :
 - o Oui : 65/96, soit 68%,
 - o Non : 31/69, soit 32% ;
- Recours au CAC pour des missions non obligatoires :
 - o Oui : 77/96, soit 80%,
 - o Non : 19/96, soit 20%.

Ce dernier « non » est justifié par l'une des raisons suivantes : prestation coûteuse, présence contraignante, inutilité de la mission. Le « oui » est justifié ainsi : sécurité pour les chefs d'entreprise, conseils de nature comptable, fiscale et/ou juridique, détection des fraudes, révélation de faits délictueux, participation à la prévention des difficultés, ...

3 – Le point de vue des directeurs financiers comparé à celui des auditeurs

Dans les développements précédents d'une part les auditeurs, intervenant dans le cadre du cabinet d'audit, d'autre part les DCF, salariés de l'entreprise auditée, ont pu apparaître comme ayant des relations de client-fournisseur mais aussi de pairs, aussi une comparaison de leurs points de vue concernant la dimension des performances d'un cabinet d'audit légal peut s'avérer intéressante.

3.1 – Rappel des résultats de l'étude relative aux CAC

La comparaison est effectuée par rapport à une étude précédente (Vu, 2008) aussi rappelons brièvement son contexte et les résultats obtenus. Elle avait pour objectif de déterminer les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal telles que perçues par les auditeurs eux-mêmes. Les données nécessaires à l'étude ont été recueillies grâce à une enquête par questionnaire effectuée auprès de 114 CAC, dont la plupart sont des CAC expérimentés ayant le statut d'associé dirigeant ou d'associé dans les cabinets d'audit français. Le questionnaire a été bâti selon une approche « Balanced ScoreCard » accordant une place importante au capital humain..

Les dimensions de la performance des cabinets d'audit perçues par les auditeurs sont les suivantes : la grande taille du cabinet, la bonne réputation du cabinet, la rémunération variable, la bonne gestion des équipes, les compétences techniques des collaborateurs à l'embauche, la formation continue des collaborateurs, le respect des procédures et de la

réglementation, la formalisation des valeurs de l'entreprise, la méthodologie utilisée, l'adaptation des méthodes de travail et l'adéquation entre les ressources du cabinet et le programme d'activité. Les résultats de cette recherche sont repris dans l'annexe 5. Etant donné l'approche retenue, les dimensions de la performance se trouvent dans les axes d'un tableau de bord stratégique : client et environnement, capital humain et apprentissage, processus interne et innovation. Aucune dimension financière n'est relevée dans le modèle final de la performance des cabinets d'audit selon les auditeurs, ce qui confirme les caractéristiques spécifiques du métier d'audit légal : la performance du cabinet d'audit légal n'est pas appréhendée par l'approche financière classique, comme dans les entreprises à but lucratif, la volonté des auditeurs est plutôt de donner une belle image de leur profession.

Vu (2008) a montré aussi que les auditeurs français perçoivent la performance de façon différente, ce qui a permis de classer les cabinets en quatre groupes :

- les réputés, les plus nombreux, qui s'orientent vers la grande taille et la réputation obtenue grâce à la qualité de l'audit offert ;
- les normatifs, les moins nombreux, qui veulent construire la notoriété par l'application rigoureuse et rigide des règles comptables des auditeurs qui sont « les techniciens des chiffres » ;
- les adaptatifs, qui adaptent leurs ressources aux missions et aux attentes des clients ;
- les passifs, qui sont conscients de l'évolution du métier ainsi que de la forte concurrence dans le marché d'audit mais, par manque de ressources, ne peuvent s'y adapter.

3.2 – Comparaison des points de vue

Si on relève plusieurs points communs, sur d'autres points, les éléments de la performance des cabinets d'audit légal, retenus par les DCF, sont assez différents de ceux perçus par les CAC.

La première remarque est que, pour les deux catégories de répondants, la performance des cabinets d'audit légal est multidimensionnelle et elle est très orientée vers la qualité de l'audit. Les deux populations accordent de l'importance essentiellement aux indicateurs qualitatifs non financiers.

Le facteur « taille » est privilégié par ces deux catégories de « stakeholders ». Pour eux, la taille va de pair avec la réputation, la bonne image, la garantie d'un audit de qualité, et aussi parce que les grands cabinets ont de moyens et ressources pour accomplir les missions importantes. Ainsi, ils sont tous persuadés que, malgré la disparition d'Arthur Andersen - l'un des plus grands cabinets du monde - la taille et la réputation sont toujours considérées comme les attributs de la qualité de l'audit. C'est la taille qui permet notamment la rotation systématique des auditeurs, l'acquisition d'expérience par la détention d'un portefeuille diversifié.

Les compétences techniques des auditeurs sont aussi considérées importantes selon les répondants des deux enquêtes. Les deux populations sont d'accord sur le fait que les compétences sont d'abord les connaissances et la maîtrise des normes et de la réglementation. Mais si pour les CAC, les compétences se manifestent également par le

respect des procédures d'audit et par l'adaptation de la méthodologie et des méthodes de travail au terrain, pour les DCF, elles se reflètent plutôt dans le professionnalisme des auditeurs et la bonne approche du système d'information de l'entreprise cliente.

Selon les CAC, un cabinet performant est avant tout un cabinet qui dispose des moyens lui permettant d'effectuer un audit de qualité, qui possède une culture d'entreprise forte et une formalisation claire de ses valeurs. Comme dans toutes les entreprises de services professionnels le capital immatériel s'avère être important, les CAC indiquent en effet que l'un des ressources essentielles du cabinet d'audit est le capital humain. Leurs performances peuvent donc être évaluées par des indicateurs orientés vers le développement des ressources humaines. Le processus d'audit est considéré également comme un élément important de la performance.

Quant aux DCF, clients directs des CAC, ils s'intéressent aux prestations reçues, c'est-à-dire à leur satisfaction par rapport aux attentes. Ils regardent le cabinet de l'extérieur, comme le ferait le client d'un prestataire de services. Ils observent le comportement des équipes d'auditeurs. Leur perception de la qualité de l'audit est donc différente. Parmi les éléments importants observés on relève : la remise du rapport d'audit dans les délais, la réputation du cabinet signataire du rapport - et ainsi garant de la fiabilité de l'information financière – la fourniture de conseils pertinents, une bonne communication avec la direction de l'entreprise, une présence peu contraignante dans l'entreprise, une participation à la prévention des difficultés des entreprises par la mise en œuvre de la procédure d'alerte, etc.

Faisant référence aux différents travaux anglo-saxons sur le sujet (Mock et Samet, 1982 ; Schroeder et alii, 1986 ; Carcello et alii, 1992 ; Sutton, 1993), il apparaît que pour les « stakeholders » externes (au cabinet) l'équipe d'audit et l'auditeur sont plus importants que le cabinet d'audit lui-même.

3.3- Commentaires

Nous pouvons constater que la taille de deux échantillons de CAC et de DCF dans les deux enquêtes sont comparables (respectivement 114 et 95), mais leur composition est différente : si dans l'enquête relative aux CAC, les répondants sont généralement dans les petits cabinets, dans celle relative aux DCF, les répondants sont la plupart dans les grandes entreprises ayant des CAC dans les « Big 4 » et les cabinets nationaux. Leurs profils différents ont sûrement entraîné des perceptions différentes de la performance, même si nous souhaitons obtenir des perceptions indépendantes de leurs pratiques et du contexte dans lesquels ils exercent leurs activités respectives.

Une limite à cette étude comparative est lié au fait que le questionnaire n'était pas identique. Dans le questionnaire destiné aux CAC, les questions sur la performance sont plus nombreuses et elles sont structurées selon les axes d'un tableau de bord stratégique, à savoir : l'axe financier, l'axe client et environnement, l'axe capital humain et apprentissage organisationnel et l'axe processus interne et innovation. Dans l'enquête relative aux DCF, nous ne pouvions reprendre toutes les questions car les DCF n'étaient pas habilités pour répondre à certaines questions, notamment celles relatives à la structure organisationnelle du cabinet, à sa culture plus ou moins formalisée, à son capital humain, à ses ressources et

au processus interne de déroulement de l'activité d'audit. L'approche dans la première étude est celle par les ressources, ce qui est difficilement applicable dans la deuxième. En conséquence, les différences d'approche rendaient difficile une comparaison point par point.

Conclusion

Dans cette étude relative aux dimensions de la performance des cabinets d'audit légal, partant du principe que l'activité d'audit est une activité d'intérêt public, l'approche « stakeholders » a été retenue. Le partenaire étudié a été le DCF car il a été considéré comme un partenaire privilégié. Le point de vue du DCF a ensuite été comparé à celui des CAC, tel que mis en lumière dans un travail de recherche précédent (Vu, 2008). Il résulte qu'auditeur et DCF ont des points de vue qui ne sont pas éloignés, du moins dans les priorités puisqu'ils accordent tous deux une importance à la taille du cabinet. Leur proximité explique sans doute le même point de vue. La taille est, pour eux, l'assurance de compétences, de méthodes, d'expérience. Il n'en reste pas moins que chaque partie a sa propre vision, l'auditeur attache plutôt de l'importance au processus d'audit, le DCF est surtout sensible à l'adaptation des services rendus par le CAC aux attentes de l'entreprise.

On met ainsi le doigt sur la difficulté d'effectuer des comparaisons de performance telles que perçues par différentes parties prenantes lorsque leurs attentes ne sont pas les mêmes. Etant donné l'importance sociale de l'activité d'audit il serait cependant utile de poursuivre cette étude auprès des autres partenaires afin d'élaborer, à destination des cabinets d'audit légal, un « Total Balanced Scorecard » prenant en compte les attentes des principales parties prenantes.

Annexe 1 – Questionnaire

Partie I : Questions sur votre relation avec les cabinets de commissariat aux comptes

1- Avez-vous exercé le métier d'auditeur dans un cabinet de commissariat aux comptes au cours de votre parcours professionnel ?

~ Oui ~ Non

2- Quel est votre degré de connaissance de l'activité d'audit légal ?

~ Pas du tout ~ Peu ~ Assez bien ~ Bien ~ Très bien

3- Quel est votre degré de connaissance de l'organisation et des modes de fonctionnement des cabinets d'audit ?

~ Pas du tout ~ Peu ~ Assez bien ~ Bien ~ Très bien

4- Le mandat exercé par le Commissaire aux Comptes (CAC) actuel de votre entreprise existe depuis combien de temps ?

~ < 3 ans ~ 3- 6 ans ~ 7-10 ans ~ 10-12 ans ~> 12 ans

5- Quelle est la fréquence de vos contacts avec le CAC ou le Chef de mission ?

~ Rencontre uniquement lors de la mission d'audit annuelle à la sortie des comptes
~ Plusieurs fois au cours de l'année

6- En cas de rencontres encours d'année, quelle est leur fréquence ?

~ Une fois par semestre ~ Une fois par mois
~ Une fois par trimestre ~ Plus souvent

7- L'audit légal de votre entreprise est confié à quel type de cabinet(s) ? (plusieurs réponses possibles)

~ Big 4 ~ Grands cabinets nationaux ~ Autres
à réseaux internationaux⁸

8- Au regard de la nature et du contenu de la mission d'audit, pensez-vous que les honoraires des CAC sont raisonnables ?

Non, pas du tout	1	2	3	4	5	Oui, tout à fait
------------------	---	---	---	---	---	------------------

9- A supposer que la mission des CAC ne soit pas obligatoire, auriez-vous toujours recours aux services d'un CAC ?

~ Oui ~ Non

10- Si Oui, pour quelle(s) raison(s) ? (plusieurs réponses possibles)

~ Certifier les comptes, assurer la fiabilité de l'information financière (régularité et sincérité des comptes, sécurité pour les chefs d'entreprises et les actionnaires)

⁸ Les grands cabinets nationaux : Mazars, Constantin et Associés, BDO Gendrot, Amyot Exco Audit, Fidulor

- ~ Participer à la prévention des difficultés des entreprises par la mise en œuvre de la procédure d'alerte
- ~ Détecter les fraudes
- ~ Révéler les faits délictueux
- ~ Donner des conseils de nature comptable, fiscale et/ou juridique
- ~ Avoir les compétences nécessaires pour porter un jugement sur les actes accomplis par l'entreprise
- ~ Autre(s) (merci de les préciser)

11- Si Non à la question 9, pour quelle(s) raison(s) ? (plusieurs réponses possibles)

- ~ Inutilité de la mission
- ~ Vérification des comptes limitée
- ~ *Impossibilité légale de répondre à l'évolution de certaines attentes de l'entreprise et de son environnement*
- ~ Manque d'indépendance des CAC dans l'exercice de leur mission
- ~ Manque de compétences, de rigueur, de professionnalisme des CAC dans l'exercice de leur mission
- ~ Présence contraignante dans l'entreprise (attitude de gendarme, questionnements tatillons, etc.)
- ~ Prestation coûteuse
- ~ Autre(s) (merci de les préciser)

12- Selon vous, dans les petites entreprises, l'activité des CAC est-elle redondante avec celle des experts comptables ?

- ~ Oui
- ~ Non

13- Etes-vous satisfait du service rendu par les CAC ?

- ~ Oui (dans le cas de co-CAC, pour les deux cabinets)
- ~ *Oui* (dans le cas de co-CAC, pour un cabinet mais pas l'autre)
- ~ Non (dans le cas de co-CAC, pour aucun de cabinets)

Partie II : Questions sur la performance des cabinets de commissariat aux comptes

Quelle importance attachez-vous aux éléments suivants de la performance d'un cabinet de commissariat aux comptes ?

Vous voudrez bien entourer la valeur retenue. Merci de donner une réponse indépendante des pratiques actuelles du (des) cabinet(s) de commissariat aux comptes qui audient votre entreprise.

	1	2	3	4	5
	Pas du tout important	Peu important	Moyennement important	Important	Très important
ELEMENTS					
A- Image du cabinet d'audit					
1-Formalisation des valeurs du cabinet (existence et respect d'une charte éthique).....	1	2	3	4	5
2- Dimension internationale du cabinet.....	1	2	3	4	5
3- Expertises spécifiques développées (secteur d'activité, segment de clientèle, expertise technique reconnue, etc.)....	1	2	3	4	5
4- Impact sur l'image et la notoriété du cabinet des affaires ou des scandales financiers.....	1	2	3	4	5
5- Taille importante du cabinet (en CA et en effectif).....	1	2	3	4	5
6- Dimension multidisciplinaire du cabinet en France (audit/conseil).....	1	2	3	4	5
7- Bonne réputation.....	1	2	3	4	5
B- Portefeuille de clients du cabinet					
1- Importance de portefeuille de mandats dans les sociétés cotées du cabinet.....	1	2	3	4	5
2- Satisfaction des clients.....	1	2	3	4	5
3- Croissance en nombre de mandats.....	1	2	3	4	5
4- Politique de facturation et de recouvrement (nombre d'heures/taux d'honoraires).....	1	2	3	4	5
C- Profil des auditeurs					
1- Rôle, comportement et responsabilité de l'associé signataire du rapport d'audit	1	2	3	4	5
2- Qualités personnelles des auditeurs (rigueur, indépendance, dynamisme, pédagogie, discrétion, etc.).....	1	2	3	4	5
3- Capacités intellectuelles d'analyse des auditeurs (compétences techniques, connaissance de la spécialité, etc.).....	1	2	3	4	5
4-Disponibilité, rapidité, réactivité des auditeurs.....	1	2	3	4	5
5- Professionnalisme des auditeurs.....	1	2	3	4	5
6- Compréhension de l'activité de l'entreprise.....	1	2	3	4	5
7- Niveau d'expérience et de diplôme des auditeurs.....	1	2	3	4	5
8- Bonne communication avec la direction de l'entreprise cliente (Direction Générale, Directeur financier et Comité d'audit).....	1	2	3	4	5
D- Processus d'audit					
1- Respect des règles déontologiques (indépendance, conflits d'intérêt, incompatibilités, secret professionnel).....	1	2	3	4	5
2- Respect des normes comptables.....	1	2	3	4	5
3- Rotation systématique des associés sur les dossiers.....	1	2	3	4	5
4- Bonne appréhension des risques de l'entreprise	1	2	3	4	5
5- Adaptabilité des travaux d'audit aux risques de l'entreprise....	1	2	3	4	5
6- Compréhension de l'éthique & de la gouvernance de l'entreprise.....	1	2	3	4	5
7- 'Dose' de pragmatisme dans l'application des règles comptables.....	1	2	3	4	5
8- Bonne approche du système d'information de l'entreprise.....	1	2	3	4	5
9- Méthodologie et méthodes de travail adaptées	1	2	3	4	5
10- Stabilité de l'équipe d'audit.....	1	2	3	4	5
11- Qualité du service rendu aux clients.....	1	2	3	4	5
12- Proximité des préoccupations de l'entreprise.....	1	2	3	4	5
13- Mise en œuvre de la procédure d'alerte.....	1	2	3	4	5

Pour mieux vous connaître

- 1- Votre fonction actuelle dans l'entreprise :
- 2- Depuis combien d'années exercez-vous cette profession ?
~ < 5 ans ~ 5 - 10 ans ~ 10 - 20 ans ~ > 20 ans
- 3- Etes-vous de formation comptable ? ~ Oui ~ Non
Si oui, laquelle ?
~ DESCF ~ Expert comptable ~ CAC ~ Autre (précisez)
- 4- Quelle a été votre filière de formation dans l'enseignement supérieur ?
~ Filière comptable ~ Ecole de commerce ~ Autre (précisez)
~ Université ~ Ingénieur
- 5- Quelle est la taille de votre entreprise ?
~ Petite (< 200 salariés) ~ Grande (500-5000 salariés)
~ Moyenne (200-500 salariés) ~ Très grande (> 5000 salariés)
- 6- Dans quel(s) secteur(s) votre société exerce-t-elle son activité ?
~ Banque-assurance ~ Services
~ Agriculture ~ Immobilier
~ Industrie ~ Autres (précisez)

Attendez-vous des commissaires aux comptes d'autres choses qui ne figurent pas dans les rapports d'audit actuellement ?

- ~ Comptes intérimaires
- ~ Prospectus boursiers
- ~ Due diligence (lors de l'acquisition)
- ~ Contrôle interne
- ~ Rapport environnemental/social
- ~ Revue de prévisions
- ~ Autres (merci de les préciser)

Annexe 2 – Analyse factorielle

Indice KMO et test de Bartlett

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.		,572
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approximé	158,631
	ddl	36
	Signification de Bartlett	,000

Qualité de représentation

	Initial	Extraction
V16	1,000	,597
V21	1,000	,731
V27	1,000	,499
V9	1,000	,454
V19	1,000	,550
V30	1,000	,734
V5	1,000	,768
V8	1,000	,447
V22	1,000	,471

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Valeurs propres initiales			Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus			Somme des carrés des facteurs retenus pour la rotation		
Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés
2,615	29,057	29,057	2,615	29,057	29,057	1,788	19,867	19,867
1,489	16,541	45,598	1,489	16,541	45,598	1,757	19,527	39,394
1,148	12,750	58,348	1,148	12,750	58,348	1,706	18,954	58,348
,929	10,322	68,670						
,858	9,532	78,202						
,646	7,174	85,376						
,602	6,691	92,067						
,412	4,583	96,649						
,302	3,351	100,000						

Matrice des composantes^a

	Composante		
	1	2	3
V16	,614	-,345	,316
V21	,496	-,451	,531
V27	,671		
V9	,429	-,301	-,423
V19	,636		-,350
V30	,665		-,535
V5	,381	,731	
V8	,515	,336	
V22	,316	,603	

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 3 composantes extraites.

Matrice des composantes après rotation^a

	Composante		
	1	2	3
V16	,743		
V21	,854		
V27	,579	,367	
V9		,638	
V19		,649	,344
V30		,840	
V5			,870
V8	,317		,583
V22			,646

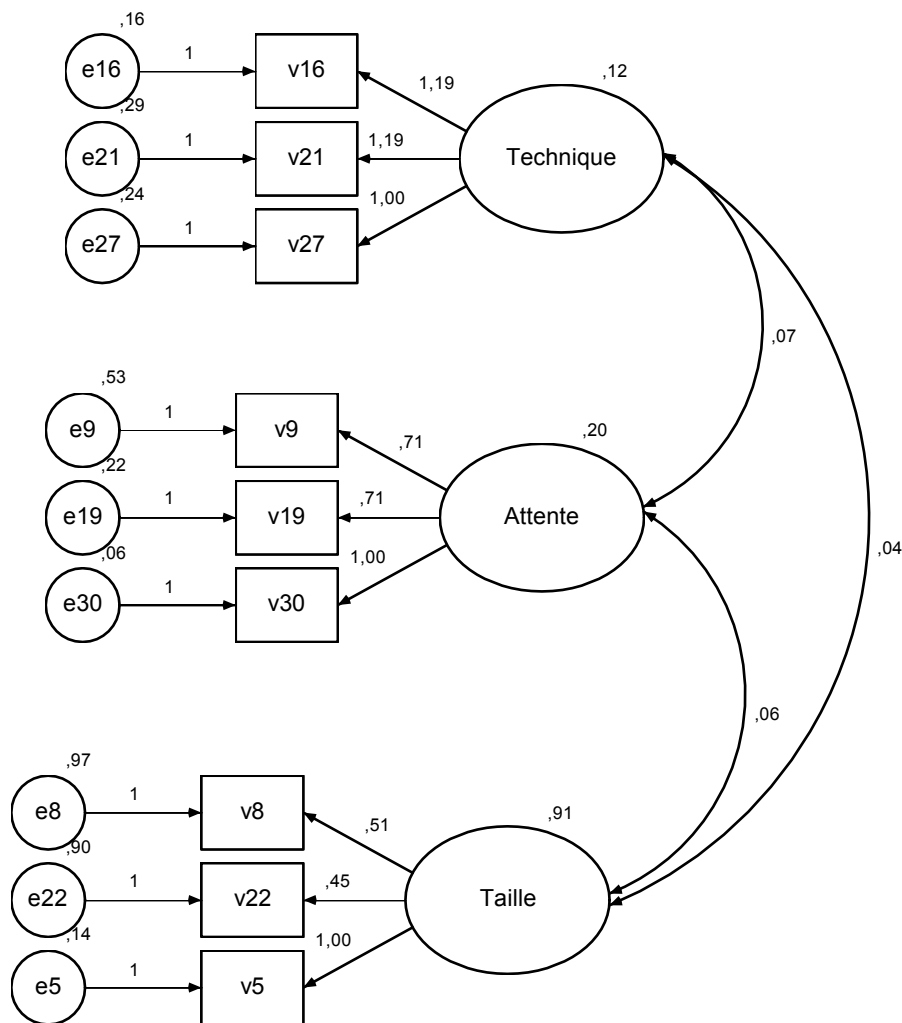
Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser.

a. La rotation a convergé en 5 itérations.

Annexe 3 : Analyse Factorielle Confirmatoire (AFC)

Le modèle global



Assessment of normality (Group number 1) (Les indices de symétrie et de concentration des items)

Variable	min	max	skew	c.r.	kurtosis	c.r.
v8	1,000	5,000	-,178	-,710	-1,016	-2,022
v22	1,000	5,000	,105	,418	-,771	-1,534
v5	1,000	5,000	-,292	-1,164	-,796	-1,584
v9	1,000	5,000	-,842	-3,352	1,225	2,438
v19	3,000	5,000	-,215	-,854	-,787	-1,566
v30	3,000	5,000	,276	1,098	-,174	-,345
v16	3,000	5,000	-,399	-1,587	-,761	-1,515
v21	3,000	5,000	-,555	-2,208	-,754	-1,500
v27	3,000	5,000	-,020	-,078	-,202	-,402
Multivariate					12,081	4,184

Result (Default model)

Minimum was achieved

Chi-square = 41,672

Degrees of freedom = 24

Probability level = ,014

Standardized Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

	Estimate
v27 <--- Technique	,575
v21 <--- Technique	,601
v16 <--- Technique	,709
v30 <--- Attente	,877
v19 <--- Attente	,563
v9 <--- Attente	,404
v5 <--- Taille	,929
v22 <--- Taille	,409
v8 <--- Taille	,440

Correlations: (Group number 1 - Default model)

	Estimate
Technique <--> Attente	,450
Technique <--> Taille	,114
Attente <--> Taille	,134

Variances: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
Technique	,117	,048	2,424	,015	par_10
Attente	,202	,065	3,114	,002	par_11
Taille	,909	,438	2,075	,038	par_12
e27	,237	,045	5,219	***	par_13
e21	,293	,059	4,956	***	par_14
e16	,164	,046	3,582	***	par_15
e30	,060	,054	1,125	,260	par_16
e19	,218	,042	5,197	***	par_17
e9	,526	,083	6,360	***	par_18
e5	,143	,411	,348	,728	par_19
e22	,900	,155	5,810	***	par_20
e8	,972	,177	5,490	***	par_21

Covariances: (Group number 1 - Default model)

		Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
Technique	<--> Attente	,069	,026	2,642	,008	par_7
Technique	<--> Taille	,037	,045	,833	,405	par_8
Attente	<--> Taille	,057	,053	1,075	,283	par_9

Squared Multiple Correlations: (Group number 1 - Default model)

	Estimate
v8	,194
v22	,167
v5	,864
v9	,163
v19	,318
v30	,769
v16	,502
v21	,361
v27	,331

RMR, GFI

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	,053	,917	,845	,489
Saturated model	,000	1,000		
Independence model	,126	,692	,615	,553

Baseline Comparisons

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
Default model	,748	,622	,875	,795	,863
Saturated model	1,000		1,000		1,000
Independence model	,000	,000	,000	,000	,000

RMSEA

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	,089	,040	,133	,086
Independence model	,196	,166	,226	,000

Annexe 4 : Les dimensions de la performance des cabinets d’audit légal telles que perçues par les auditeurs⁹

4a – Résultats de l’analyse factorielle relative aux variables définissant les outputs des cabinets

Variables	Indicateurs
1. La taille du cabinet	<ul style="list-style-type: none"> - Dimension internationale - Expertises spécifiques développées - Taille importante du cabinet - Dimension multidisciplinaire
2. la bonne image du cabinet	<ul style="list-style-type: none"> - Absence de mise en cause de la responsabilité - Bonne réputation - Impact des scandales sur l’image et la notoriété
3. la satisfaction des clients	<ul style="list-style-type: none"> - Importance du portefeuille de mandats - Satisfaction des clients

4b – Résultats de l’analyse factorielle relative aux variables définissant les inputs des cabinets

Variables	Indicateurs
1. Développement des ressources humaines	<ul style="list-style-type: none"> - Satisfaction des collaborateurs - Ambiance du travail - respect du processus d’évaluation des collaborateurs - Aptitude relationnelle observée à l’embauche - Evolution et développement de carrière observés à l’embauche
2. Respect du processus d’audit	<ul style="list-style-type: none"> - Rôle important de la direction technique et qualité - Rotation systématique des associés - Formalisation des valeurs (Charte) - Rôle important du système d’évaluation des risques
3. Partie variable de la rémunération	<ul style="list-style-type: none"> - Partie de la rémunération selon honoraires clients - Partie de la rémunération selon rentabilité mission - Partie de la rémunération selon honoraires globaux du cabinet
4. Prudence aux risques d’audit	<ul style="list-style-type: none"> - Cohérence taille/importance des mandats - Cohérence budget/complexité de la mission
5. Clients	<ul style="list-style-type: none"> - Recours à des spécialistes - Bonne communication avec la direction de l’entreprise
6. Ethique	<ul style="list-style-type: none"> - Respect des règles déontologiques - Formation : Ethique et Indépendance
7. Compétences techniques	<ul style="list-style-type: none"> - Embauche : compétences techniques - Méthodologie et méthodes adaptées.

⁹ Thèse Vu (2008)

BIBLIOGRAPHIE

- Accounting Today (1996), Ernst captures crown in client satisfaction survey, April 8-21: 3, 38
- Accounting Today (1994), Andersen tops CFO ratings, March 14 : 5
- Accounting Today (1992), 5 top firms accept CAP awards, November 9: 30
- Amar W.B. et Viger C. (2000), L'impact du rapport d'audit sur les perceptions et décisions des investisseurs : une comparaison entre le Canada et les Etats-Unis, Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 6, Vol. 1, mars, 101-118.
- Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion (2003), Les Directeurs Financiers doivent-ils bénéficier d'une clause de conscience ? Lettre DFCEG 30 juin 2003.
- Atkinson A.A. et al. (1997), A stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement, Sloan management Review, Printemps, 25-33.
- Bancel-Charensol L. et Jougoux M. (1997), Un modèle d'analyse des systèmes de production dans les services, Revue Française de Gestion, mars-avril-mai, p. 71-81.
- Bédard J., Gonthier-Besacier N., Richard C., (2001), Quelques voies de recherche française en audit, in Faire de la recherche en comptabilité financière (coord. Dumontier P. et Teller R.).
- Behn B.K. et al. (1997), The Determinants of Audit Client Satisfaction among Clients of Big 6 Firms, Accounting Horizons, mars, Vol. 11, n°1, 8-25.
- Broye G. (2006), L'auditeur et le marché financier : une synthèse de la littérature, La Revue du Financier, n° 161, sept-oct, 38-57.
- Carcello J.V., Hermanson R.H. et McGrath N.T. (1992), Audit Quality Attributes : the Perceptions of Audit Partners, Preparers, and financial Statements, Users, Auditing : A journal of Practice and Theory, 11, Spring, 1-15.
- Causse G. et Ebondo Wa Mandzila E. (2009), L'audit de l'audit : un état des lieux des pratiques françaises, africaines et canadiennes, Annales Congrès AFC.
- Cerutti F. et Richard C. (2008), Qualité de l'audit et satisfaction de l'audité : chronique d'une innovation ordinaire, Annales Congrès AFC.
- Chemanguy M. (2004), Conceptualisation et validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externe et interne, Thèse de doctorat en sciences de gestion, IAE, Université de Franche-Comté.
- Clarkson M-B-E (1995), A Stakeholder Framework for analysing and evaluating corporate social Performance, Academy of Management Review, Vol. 20, 92-117.
- DeAngelo L-E (1981), Auditor Size and Audit Quality, Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, 183-199.
- Ebondo Wa Mandzila E. (2005), La gouvernance de l'entreprise – Une approche par l'audit et le contrôle interne, L'Harmattan (349 p).
- Evrard Y., Pras B., Roux E. (1997), Market : études et recherches en marketing, fondements, méthodes, Editions Nathan, 670 p.
- Fitzgerald et al. (1991), Performance Measurement in Services Business, CIMA
- Gumb B. (2009), De l'influence de la méthode sur l'objet de recherche : le cas de la qualité de l'audit, Annales Congrès AFC.
- Hottegindre G. et Lesage C., (2009), Un mauvais auditeur : manque d'indépendance et/ou de compétence ? Etude exploratoire des motifs de condamnation des commissaires aux comptes sur le marché de l'audit en France, Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 15, Vol. 2, décembre.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1992), The Balanced ScoreCard : Measures that Drive Performance, Harvard Business Review, January-February, 71-79.

- Kloot L. et Martin J. (2000), Strategic Performance Management : a balanced Approach to Performance Management Issues in local Government, *management Accounting Research*, Vol. 11, n° 2, 231-251.
- *La profession comptable* (2003), Sécurité financière : les incidences pour le commissaire aux comptes, Février n° 241, 14-19.
- Manita R. (2005), Comité d'audit et qualité de l'audit externe : vers le développement d'un outil d'évaluation de la qualité du processus d'audit, Thèse de doctorat en sciences de gestion, IAE Université de Franche-Comté.
- Mikol A. (2009), Formes d'audit, in *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, (s/la direction de Colasse B.), 841-849.
- Mitchell R.K., Agle B.R. et Wood D.J., (1997) Toward a Theory of Stakeholder Identification and Saliency : Defining the Principle of who and what really counts, *Academy of Management Review*, Vol. 22, n° 4, 853-885.
- Mock T.J. et Samet M. (1982), A Multi-attribute Model for Audit Evaluation, Actes du VIème congrès sur l'audit de l'Université du Kansas.
- Palmrose Z. (1986), An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality, *The Accounting Review*, janvier, 55-73.
- Palmrose Z., (1986), Audit Fees and Auditor Size : Further Evidence, *Journal of Accounting Research*, 24 Spring, 97-110.
- Pigé B. (2001), Audit et contrôle interne, EMS Management et Société (216 p).
- Pigé B. (1998), Performance, audit et gouvernement d'entreprise, *Annales Congrès AFC*.
- Pochet C. (2009), Audit : regulation, *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, (s/la direction de Colasse B.), 71-83.
- Puxty A.G., Willmott H.C., Cooper D.J., Lowe T., (1987), Modes of Regulations in Advanced Capitalism : Locating Accountancy in Four Countries , *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12 n°3, 275-291.
- Richard C. (2006), Why an Auditor can't be Competent and Independent : A French Case Study, *European Accounting Review*, Vol. 15, N° 2, 153-179.
- Richard C. et Reix R. (2002), 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*, Tome 8, Vol. 1, mai, 151-174.
- Schroeder K.B., Solomon I. et Vickrey D.W. (1986), Audit Quality : the Perceptions of Audit-Committee Chairpersons and Audit Partners, *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, 5, Spring.
- Sutton S.G. (1993), Toward an Understanding of the Factors affecting the Quality of the Audit Process, *Decision Sciences*, Vol. 24, 88-105.
- Thierry-Dubuisson S. (2003), Approche par les risques : les auditeurs peuvent-ils innover ? *Comptabilité-Contrôle-Audit*, numéro spécial, mai, 249-268.
- Tondeur H. (2003), Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes, *Annales Congrès AFC*.
- Vu V. H. (2008), Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal, Thèse de doctorat en sciences de gestion, IAE Université Paris 12 Val de Marne.
- Vu V. H. (2004), Concept de performance des cabinets d'audit légal : approche stakeholders, *Annales Congrès AFC*.
- Wegmann G. (2001), Contributions théoriques, instrumentales et empiriques à la résolution de la problématique de l'articulation entre le management stratégique et le contrôle de gestion, Thèse de doctorat en sciences de gestion, IAE, Université Paris 1 Sorbonne.