



**HAL**  
open science

# Les comportements de l'audit affectant la qualité de l'audit : Une étude exploratoire sur le marché Français

Abir Sakka, Riadh Manita

► **To cite this version:**

Abir Sakka, Riadh Manita. Les comportements de l'audit affectant la qualité de l'audit : Une étude exploratoire sur le marché Français. Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France. pp.cd-rom. hal-00650570

**HAL Id: hal-00650570**

**<https://hal.science/hal-00650570>**

Submitted on 10 Dec 2011

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

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

# *Les comportements de l'audit affectant la qualité de l'audit :*

## *Une étude exploratoire sur le marché Français*

### **Résumé**

La qualité de l'audit est au cœur de la préoccupation des chercheurs notamment pendant cette dernière décennie qui était marquée par la succession de crises et de scandales financiers (Enron, Worldcom, Société Générale). Plusieurs travaux ont été alors menés afin de mieux appréhender cette qualité et identifier ses différents déterminants. Cependant, l'audit a quasiment été occulté par les chercheurs et ce en dépit de l'importance de son rôle et de son comportement dans le processus d'audit. L'objectif de cette recherche est d'identifier les comportements de l'audit de nature à compromettre la qualité de l'audit. En se basant sur une étude qualitative se composant d'une observation sur terrain des comportements de l'audit et 41 entretiens réalisés auprès de deux échantillons d'auditeurs (25 entretiens) et d'audités (16 directeurs comptables ou financiers), nos résultats nous ont permis d'identifier 12 principaux comportements de l'audit pouvant dégrader la compétence et/ou l'indépendance de l'auditeur.

**Mots clés :** qualité de l'audit, compétence, indépendance, relation auditeur audité, comportement de l'audit

### **Abstract**

Several researches have worked on audit quality and thus particularly after the financial scandals that occurred in the beginning of the century. A number of these researches have linked the audit quality to auditors' reduction behaviours. Despite the role of the auditee in the audit conduction, none of them has tried to identify the reduction behaviours that can be caused by him.

The objective of this research is to identify the auditor client (hereafter auditee) behaviours which can reduce audit quality. Conducting both an observation and an interview approach within 25 auditors and 16 accounting and financial directors, we identified 12 auditees' behaviours that may reduce either the auditor competence or independence or both competence and independence.

**Keywords :** audit quality, competence, independence, auditor client relationship, audit client's behaviour

## Introduction

L'auditeur a pour mission de vérifier la sincérité, la fiabilité et la régularité des états financiers établis par l'entreprise et de rassurer les actionnaires et les différents utilisateurs sur la qualité des informations véhiculées sur le marché. Depuis l'implication d'Andersen dans l'affaire Enron, de nombreux doutes ont plané sur l'auditeur et les questionnements sur la qualité de l'audit se sont multipliés. Alors que dans le monde professionnel la qualité de l'audit correspond à la concordance des tâches accomplies avec les normes d'exercice, en matière de recherche, cette notion demeure difficilement mesurable.

Etant donnée cette difficulté d'observation du processus d'audit, la majorité des recherches empiriques ont tenté d'appréhender cette qualité à travers des variables exogènes à cette dernière (des « Proxies ») (Manita, 2008). Deangelo (1981) était la première à proposer une définition de la qualité de l'audit à travers ses deux composantes « compétence » et « indépendance » de l'auditer. En se basant sur cette définition plusieurs indicateurs de la qualité de l'audit ont été identifiés par la littérature. Il s'agit notamment de la taille du cabinet, des honoraires, de la réputation, etc. (Wilson et Grimlund 1990, Moizer 1997, Lennox 1999). Sous un soubassement comportemental, d'autres recherches ont porté sur les comportements réducteurs de la qualité de l'audit en se focalisant sur l'auditeur. Elles ont de ce fait expliqué la mauvaise qualité de l'audit par un manque d'expérience de l'auditeur (Bazerman et al 1997), par un manque d'expérience (Grovesman 1995) ou par une inadaptation des méthodes et procédures d'audit (Sikka et al 1998). Plusieurs autres études ont essayé d'identifier les éléments à l'origine des comportements de réduction de la qualité de l'audit, c'est-à-dire les comportements de négligence professionnelle des collaborateurs d'audit les empêchant d'accomplir les différentes étapes du programme d'audit (Chow et al 1988, Mcdaniel 1990, Herrbach 2000). A cet effet, certaines études ont relié ces comportements de réduction de la qualité d'audit avec les caractéristiques de la personnalité de l'auditeur (Kelly et Margheim, 1987), aux caractéristiques professionnelles (Kelly et Margheim, 1990), au contrôle de la qualité d'audit et des procédures de révision (Margheim et Panny, 1986), à la structure de la firme d'audit (Malone et Robert, 1996) et à la pression du temps et du budget (Malone et Robert, 1996). D'autres études ont tenté de construire des modèles explicatifs multi-variés, en étudiant la relation entre les comportements réducteurs de la qualité d'audit et l'ensemble des facteurs précités (Malone et Robert, 1996, Otley et Pierre, 1995, 1996a).

Ces recherches semblent être concentrées sur l'auditeur en ignorant l'audité et ce en dépit de l'importance du rôle que joue ce dernier dans le processus d'audit. L'audité est bel et bien un attribut de la qualité de l'audit puisque certains facteurs de la qualité de l'audit lui sont directement rattachés. Il s'agit en l'occurrence des changements opérés chez le client, de la compétence de celui-ci et de son niveau de préparation à l'audit Sutton (1993). Quoiqu'étant directement rattachées au client de l'audit, ces caractéristiques ne renseignent que moyennement sur le comportement de celui-ci durant l'audit et sur son rôle de facilitateur ou d'inhibiteur de la conduite de la mission.

Le rôle de l'audité paraît, pourtant, comme étant primordial dans la mission d'audit dans la mesure où il détermine l'environnement général de l'exercice des travaux de l'auditeur.

L'audité fournit les documents et données objet de l'audit, ainsi que tous les éléments nécessaires à une meilleure compréhension de l'activité de l'audité et de ses systèmes (comptable et de contrôle interne...). Il peut échanger ce dernier des informations confidentielles et tacites ce qui permettrait à l'auditeur de mieux apprécier les risques encourus par l'entreprise (Erickson et al 2000 ; Richard 2000). Enfin, il a la possibilité de discuter avec l'auditeur des conclusions de l'audit et risque par conséquent d'influencer ces dernières. Le rôle de l'audité dans la mission est ce fait déterminant et son comportement, s'il est négatif peut dégrader l'environnement de l'audit et rendre la tâche de l'auditeur plus pénible et plus laborieuse. L'audité peut utiliser des petites manœuvres visant à gêner de façon plus ou moins subtile le commissaire aux comptes qui sont de nature à « empêcher l'auditeur de manifester pleinement sa compétence intrinsèque » et compromettent par conséquent la qualité de l'audit (Colasse, 2003).

Dans ce contexte, nous nous proposons, d'identifier les comportements de l'audité pouvant porter préjudice à la qualité de l'audit.

Nous entreprenons une démarche de collecte de données entretiens à l'issue de laquelle parvenons à interviewer 25 auditeurs et 16 audités. Les propos de ces acteurs, interprétés à la lumière de la théorie de la réactance psychologique (B 1966) nous permettent d'identifier 12 comportements de l'audité susceptibles de réduire la compétence et/ou l'indépendance de l'auditeur.

Tout d'abord, nous présenterons la revue de la littérature et le cadre théorique adopté. Ensuite, nous exposerons la méthodologie de notre recherche. Enfin, nous développerons et discuterons les principaux résultats induits tout en insistant sur ses principaux apports et limites.

## **1. Revue de la littérature**

La réalisation d'une mission d'audit se fait dans un environnement multi-acteurs. En effet, l'auditeur doit à la fois répondre aux besoins de son client, respecter les normes et la législation en vigueur, protéger le public sans oublier d'assurer sa rentabilité dans un marché compétitif (Briand, 1998). La pratique de la révision comptes est complexe, réunissant un contexte (réglementation, concurrence, etc.) et des relations sociales (entre auditeurs, avec les gestionnaires, administrateurs, etc..). Les relations qu'entretient l'auditeur avec ces acteurs agissent directement ou indirectement sur sa capacité exprimer sa compétence et son indépendance (Compernelle 2009). La relation auditeur-audité ne semble pas manquer à cette règle (Beattie et al 2000, Richard 2000, Gibbins et al 2001).

Les recherches ayant abordé cette relation sont peu nombreuses. Celle-ci a été notamment appréhendée à travers la relation de l'associé avec le directeur financier. Alors que Richard (2003) avait démontré que cette relation était une relation de pairs, d'autres chercheurs ont laissé entendre que celle-ci était susceptible de passer par des conflits (Goodwin 2002, Bame Aldred et Kida 2007).

Pour Beattie et al (2004), l'attitude générale du client et sa volonté à suivre les règles font partie des facteurs les plus influents sur le résultat de l'interaction auditeur audité. Il existerait certains profils de l'audité avec lesquels le relationnel est difficile. Il s'agit principalement de

l'audit dominant, de l'audit rancunier et de l'audit non coopératif, trois profils rencontrés par les auteurs dans le cadre des études de cas réalisées (Beattie et al 2000, 2005). La négociation avec ces audités semble être virulente et la formation d'un accord n'est pas de toute simplicité.

La présence du conflit dans la relation auditeur-audit n'a rien de surprenant étant données les divergences d'intérêt qui peuvent opposer ces deux acteurs. En cherchant à identifier les faiblesses de contrôle internes ainsi que les erreurs et omissions commises dans les états financiers, l'auditeur joue le rôle d'un contrôleur, l'audité, celui de contrôlé.

Par ailleurs, dans le cadre de l'exercice habituel de ses travaux, l'auditeur peut être amené à rejeter un traitement retenu par ce dernier ou à en demander la modification (Knapp 1985).

Ces demandes de retraitements résultent principalement du caractère imprudent qui peut caractériser les états financiers de certains clients (Gibbins et al 2002, Brown et Johnstone 2009).

Une littérature, assez récente mais de plus en plus abondante sur la négociation (Beattie et al 2000, 2004, Gibbins et al 2005, 2008) suggère la non acceptation par l'audité de toutes les propositions faites par l'auditeur et la tentative de sa part d'influencer l'auditeur et de l'amener dans son sens. Ceci semble être d'autant plus possible lorsque l'audité en question jouit d'une bonne situation financière ou quand les normes qui régissent le traitement contesté sont imprécises (Knapp 1985, Lyer et Rama 2004). Pour Barlev et Goldman (1975), Loeb (1975), la décision de l'auditeur d'aller ou pas dans le même sens que l'auditeur dépend de son mode de nomination, du climat éthique qui règne autour de lui et de la position qu'il occupe au sein du cabinet et de la profession.

Ce rôle de contrôleur et de « garde fou » joué par l'auditeur peut susciter une certaine réticence de la part de l'audité qui peut être comprise à travers la théorie de la réactance psychologique, énoncée par Brehm (1966) et reprise en psychologie sociale par Doise et al. (1978). La réactance psychologique est à la fois une théorie qui explique le comportement des individus face aux restrictions à leur liberté mais aussi un concept qui qualifie la réaction émotionnelle qu'ils éprouvent dans une telle situation.

Selon cette théorie, toute menace ressentie par une personne à l'encontre de sa liberté éveille en elle une émotion négative qui l'incite à essayer de recouvrir cette liberté menacée ou perdue. Ainsi, à chaque fois qu'un comportement d'habitude à la portée d'un individu est perdu ou menacé, une émotion négative le submerge le poussant à contester cette perte de liberté et à essayer de la reconquérir.

Le rôle de contrôleur, joué par l'auditeur, face à l'audité ainsi que les contraintes de modification des comptes peuvent être à l'origine d'une pareille réticence de la part de l'audité qui s'empressera de réagir en faisant preuve d'un comportement non coopératif et récalcitrant à l'encontre de l'auditeur. Un tel comportement est de nature à compromettre la bonne conduite de la mission et peut par conséquent nuire à la qualité de l'audit.

Ce type de comportement a déjà été observé dans certaines recherches portant sur l'audit interne. Méfiant de l'auditeur interne, l'audité fait preuve d'un comportement négatif à son égard. Il se montre non coopératif ce qui rend la relation auditeur-audité assez pénible (Churchill et Cooper (1965), Blakeney et al 1976, Wilcox et Smith 1977).

## **2. Collecte des données et méthodologie**

Pour répondre à notre problématique portant sur le comportement de l'audité, nous avons adopté une méthodologie qualitative à deux étapes. Tout d'abord, nous avons mené une étude par observation non participante qui consiste à accompagner les auditeurs sur terrain et à examiner le comportement de l'audité à leur égard. Ensuite, des entretiens semi-directifs ont été conduits auprès de deux échantillons d'auditeurs et d'audités. Afin d'étudier les comportements de l'audité réducteurs de la qualité de l'audit, il était important de comprendre et d'analyser les comportements effectués par l'audité, mais aussi ceux qui sont subis par les auditeurs, ce qui justifie le recours à ces deux populations.

### **2.1 L'observation non participante : une étude préliminaire**

L'observation est définie par Thiart et al (2003) comme « un mode de collecte de données par lequel le chercheur observe de lui-même, de visu, des processus ou des comportements se déroulant dans une organisation pendant une période de temps délimité ».

Elle est dite participante ou non participante selon que l'observateur participe ou pas aux activités du groupe observé. Dans les deux cas, cette mode est pertinente dans l'étude des interactions et des comportements des individus. Elle en effet de recueillir de l'information sur l'objet pris en considération en fonction de l'objectif organisateur (De Ketele et Roegiers 1993). L'audit étant un travail assez prenant et nécessitant beaucoup de minutie, un recours à l'observation participante aurait mobilisé une grande partie de notre concentration. C'est la raison pour laquelle nous avons opté pour une observation non participante qui nous permettrait de focaliser toute notre attention sur l'objet de notre étude à savoir l'audité dans ses interactions avec l'auditeur.

Afin de mettre en œuvre notre démarche, nous avons contacté plusieurs cabinets d'audit. Nous leur avons exposé notre souhait de rejoindre une ou plusieurs de leurs équipes afin d'étudier leurs interactions avec les membres de l'équipe auditée. A l'issue de nombreux rapprochements et d'autant de relances, nous avons obtenu de la part d'un cabinet d'audit de moyenne taille (650 collaborateurs environ) la permission de le suivre sur une mission. Mais combien même il nous a accordé une observation, il a limité notre accès pour des raisons de « confidentialité ». Il ne nous a par exemple pas autorisés à assister aux réunions avec le top management et avec la direction financière pour discuter les conclusions d'audit, etc.

Cette difficulté nous a conduits à envisager une autre méthode de collecte de données, à savoir l'entretien (étape 2 de la recherche).

Nous avons accompagné une équipe d'audit sur une mission qui a duré trois semaines. La mission d'audit en question a porté sur une société industrielle de taille moyenne en phase de maturité. Par ailleurs, le choix de la mission (effectué par le cabinet, correspondant à des critères que nous avons spécifiés) a porté sur une société qui ne passe aucune situation particulière pouvant justifier un comportement anormal de part et d'autres des deux acteurs objets de notre étude. L'équipe auditrice à laquelle nous nous sommes joints était composée d'un associé signataire, d'un manager, d'un sénior et cinq juniors. Toute l'équipe était présente en permanence tout au long de la mission. Alors que manager, senior et juniors

étaient continuellement présents sur le terrain, l'associé venait de temps en temps pour vérifier l'avancement des travaux et pour émettre de nombreuses recommandations et/ou pour réorienter la mission compte tenu des éléments de contrôle qui apparaissent.... En ce qui concerne l'audité, comme notre intervention ne s'est faite que dans une phase finale d'audit des comptes, le principal interlocuteur a été le personnel de la direction comptable et financière. Il y avait néanmoins quelques contacts de l'auditrice avec d'autres directions et services (DRH, commercial, contentieux, des stocks, gestion des immobilisations, contrôle de gestion ...) pour demander la communication de certains documents et les confronter avec les données comptables.

Comme l'exige notre démarche, nous avons été présents autant que possible sur la mission et nous avons focalisé, notre attention sur les moments d'interaction de l'auditeur et de l'audité (demande de documents, questions posées, communications d'informations, discussions).

Pour les réunions avec l'audité (notamment entre associé et DF) auxquels nous n'avons pas pu assister, nous nous sommes limités à noter le timing, la durée des réunions, et de discuter à posteriori les résultats finaux avec les collaborateurs.

Nous avons par ailleurs, tout au long de notre observation pris des notes « brutes » de nos constations afin de faciliter leur interprétation ultérieurement.

Outre l'observation d'interactions auditeur-audité, cette observation a par ailleurs permis :

L'identification des différentes phases de l'interaction entre l'auditeur et l'audité et la définition de la notion d'audité à chacune de ces phases,

La préparation des guides d'entretiens qui seront utilisés dans la deuxième phase de l'étude (Annexe1).

En effet, la relation auditeur –audité est complexe et plusieurs acteurs parmi ces deux populations peuvent être concernés<sup>1</sup>. La phase d'observation a facilité le choix des questions à soumettre à chaque groupe d'interviewés.

En dépit de son intérêt, cette étude n'a pas permis d'observer tous les moments d'interactions de l'auditeur et de l'audité. Par ailleurs, s'étant centrée sur une seule mission, un seul « audité » a pu être observé, ce qui n'a pas rendu la distinction de tous les aspects comportementaux de cet acteur possible. C'est ce qui justifie le recours à l'enquête par entretien pour avoir une vision plus large des comportements de l'audité.

## **2.2 Etude par entretiens**

Le guide de l'entretien élaboré à l'issue de la précédente phase (annexe 1), a été soumis à deux auditeurs et deux chercheurs en audit. L'objectif étant d'une part de valider la structure des questions posées et leur cohérence et d'autre part de tester leur compréhension par les interviewés (tableau 1).

Nous avons ensuite, contacté un nombre important d'auditeurs et d'audités essayant de cibler des statuts différents (associés, managers, collaborateurs, directeurs comptables, directeurs financiers). En effet, la première étape nous a montré que la nature et l'intensité de

---

<sup>1</sup> En ce qui concerne les auditeurs, il peut s'agir des collaborateurs qui interviennent sur terrain mais aussi des superviseurs et des associés signataires des rapports d'audit. Pour le client, il peut s'agir du personnel de la société audité, des responsables comptables, du directeur financier, de la direction général, etc. L'observation nous a permis d'effectuer un travail de recentrage et de définition des acteurs objets d'étude dans chacun des deux groupes et d'identifier l'interlocuteur de chacun de ces acteurs au sein de l'autre groupe.

la relation auditeur-audité diff rent en fonction du grade et du statut respectivement des collaborateurs et du personnel de l'entreprise auditée.

Le taux de retour était relativement faible (environ 9%), ce qui corrobore l'idée de nombreux chercheurs (Gendron et al. 2004) selon lesquels l'accès à l'information représente la partie la plus complexe de la recherche qualitative. Par ailleurs et à l'instar de Beattie et al (2000), le taux de réponse des auditeurs (15%), a été supérieur à celui des audités (15%), un résultat qui avait été en partie expliqué par un intérêt plus prononcé des auditeurs à des problématiques liées à l'audit. Au final nous avons pu interviewés 25 auditeurs ayant grades et des responsabilités différentes au sein des cabinets et 16 directeurs comptables ou financiers (dont 12 appartenant aux sociétés CAC 40) ayant une expérience moyenne de 8 ans en poste. Le tableau suivant résume le profil et l'expérience des interviewés.

**Tableau 1 : Statut et expérience des interviewés**

Auditeurs interviewés			Audités interviewés		
Statut de l'auditeur	Nombre d'années d'expérience	Nombre des interviewés	Statut de l'audité	Expérience moyenne dans le poste	Nombre des interviewés
Junior	< 2	5	DAF de CAC 40	8 ans	8
Senior	Entre 2 et 4	4	Directeurs Comptables de CAC 40	10 ans	4
Manager	Supérieur � 5	6	DAF d'entreprises de taille moyenne	6 ans	4
Senior manager	Entre 5 et 10	3			
Directeur	>10	2			
Associé signataire	>10	5			
<b>Total</b>		<b>25</b>	<b>Total</b>		<b>16</b>

En s'apparentant à une conversation, les entretiens se sont déroulés dans une ambiance conviviale où les interviewés ont abordé avec beaucoup de franchise les problématiques assez délicates sur lesquelles porte notre recherche. Avec l'accord des interviewés, tous les entretiens ont été enregistrés. Ils ont par la suite été entièrement retranscrits et leur ont été retournés pour approbation. A l'issue de ces retours, interviewés ont effectués de légères modifications qui ont davantage porté sur la forme que sur le contenu des entretiens.

Les entretiens ont été retranscrits dans leur intégralité et ont été analysés en deux temps. D'abord, à travers une analyse thématique entretien par entretien et ensuite à travers une analyse verticale et horizontale de tous les entretiens.

Alors que l'analyse verticale tend à cerner la structure thématique propre à chaque entretien, l'analyse horizontale vise à comparer tous les entretiens sur leurs structures thématiques globales. Ceci permet de ne pas considérer uniquement la cohérence singulière de chaque entretien, mais plutôt à rechercher une cohérence globale au niveau du corpus de données



produit par l'ensemble des interlocuteurs. Une fois cette cohérence établie et les principaux thèmes identifiés, Nous recherchons dans les propos de chaque interlocuteur l'occurrence, le sens et la pertinence de ces thèmes.

A l'issue de l'analyse des données collectées, nous parvenons à identifier un nombre de comportements, émergents de la part de l'audité et qui réduit selon le cas, la compétence et/ou l'indépendance de l'auditeur.

### 3. Résultats de l'étude

A l'issue des différentes étapes réalisées, nous avons pu d'une part définir les différents moments d'interaction entre l'auditeur et l'audité ainsi que le statut de chacun de ces acteurs et d'autre part identifier les comportements de l'audité qui sont de nature à compromettre la qualité de l'audit.

#### 3.1 Moments d'interactions et identités des acteurs

Il ressort de notre analyse que l'auditeur et l'audité interagissent pendant trois étapes clés : la préparation de la mission, la conduite des travaux d'audit et la discussion des résultats de l'audit. Cependant, le statut et l'identité des acteurs semblent varier en fonction de chacune de ces étapes (schéma 1):

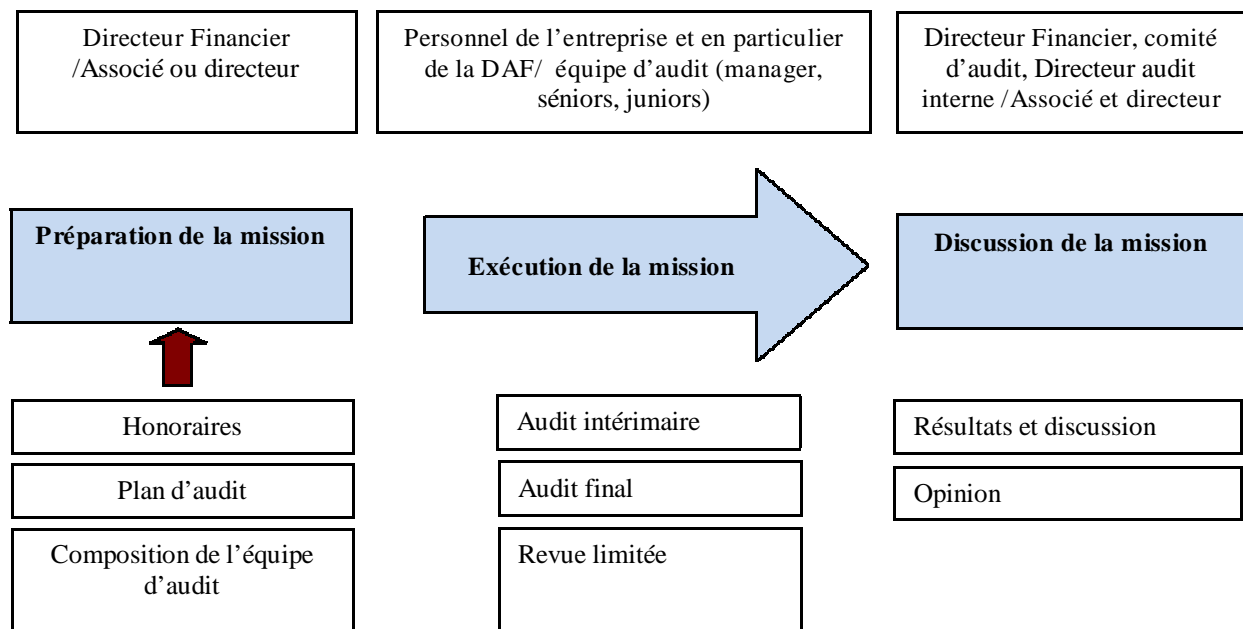


Schéma 1 : Moments d'interaction et statut des acteurs

### *3.1.1 Etape de préparation de la mission*

Cette étape marque le début de l'interaction de l'audité avec l'auditeur et se situe en amont du déplacement de l'équipe sur terrain. Durant cette étape, l'auditeur fixe avec l'audité les différents moments de son intervention pour un audit des procédures et des comptes (y compris intermédiaires), discute avec lui son plan d'audit et définit le montant des honoraires et l'équipe intervenante.

S'agissant d'une étape d'organisation et d'orientation des travaux, les représentants aussi bien de l'audité que de l'auditeur sont hautement placés dans la hiérarchie. L'interaction se fait souvent entre le DAF et l'associé ou le directeur en charge de la mission.

### *3.1.2 Etape de conduite des travaux*

Durant cette étape, l'équipe d'audit se déplace chez le client pour réaliser les travaux d'audit. D'une façon générale, l'équipe se compose d'un manager responsable de la mission sur le terrain et de différents collaborateurs dont le grade varie en fonction de la qualification et de l'expérience (juniors, seniors, superviseurs, etc.). En suivant un processus normalisé, les auditeurs procèdent à la création ou à la mise à jour du dossier permanent, évaluent le système de contrôle interne et procèdent au contrôle des comptes. Pour ce faire, les auditeurs collectent les données, réalisent des entretiens avec différents responsables, et échangent d'une façon permanente avec le personnel de l'entreprise. Il va sans dire que les entretiens sont menés par les auditeurs les plus qualifiés et que les tâches d'exécution sont confiées au reste de l'équipe.

Alors que l'échange durant les phases de prise de connaissance et de revue du contrôle interne concerne l'ensemble du personnel de l'entité auditée, il porte plus particulièrement sur le personnel de la Direction Comptable et Financière durant la phase de contrôle des comptes.

### *3.1.3 Etape de discussion des résultats de l'audit*

Une fois les travaux d'audit achevés, l'auditeur (représenté par l'associé signataire souvent accompagné par le manager responsable de la mission) se déplace chez le client pour discuter des résultats de l'audit. Souvent cette discussion se fait avec le directeur financier étant donné sa bonne connaissance de l'entreprise et ses compétences techniques. Ces discussions peuvent remonter à la Direction Générale en cas de différent important entre les deux parties concernant les ajustements proposés.

Dans certains cas, il arrive que le directeur de la comptabilité assiste à la réunion.

La discussion porte sur les faiblesses du contrôle interne ainsi que sur les erreurs et anomalies détectées qui sont de nature significative et pour lesquelles des ajustements comptables sont préconisés. Cette phase est très importante pour l'audité étant donné les enjeux et les conséquences que peut avoir le rapport d'audit sur l'opinion des utilisateurs.

Dans la pratique, l'auditeur ne formulera pas son opinion sans avoir préalablement remis un projet de rapport qui fera l'objet de discussion avec l'audité. A l'issue de cette réunion, l'auditeur exprimera son opinion dans un rapport définitif.

Cependant et contrairement à nos attentes, le comité d'audit ne semblerait pas intervenir d'une façon active dans les discussions avec l'auditeur. Bien que, dans l'étape de discussion des honoraires et des plans d'audit que lors de la discussion des résultats, le comité d'audit se

contentait de valider à postériori les résultats de celles-ci avec le directeur financier. Ce constat est d'autant plus surprenant lorsque la législation actuelle, dans un souci d'indépendance, (l'ordonnance du 8 déc 2008) a confié au comité d'audit les rôles de nomination et de discussion et suivi des résultats de l'audit. Cette absence a été le plus souvent justifiée par la portée technique de la discussion inadéquate avec les compétences du comité. A cet effet, l'un des directeurs financiers d'un groupe coté avait affirmé : « *La discussion peut durer, c'est technique, ça ne monte pas jusqu'au président parce que c'est technique. Ce sont des différentes interprétations sur un même sujet* ».

### **3.2 Les comportements de l'audité réducteurs de la qualité de l'audit.**

A l'issue de notre démarche méthodologique, des comportements négatifs de la part de l'audité ont été décelés dans chacune des étapes précitées. La qualité de l'audit étant souvent définie en termes de compétence (capacité de détection) et d'indépendance (capacité de révélation), ces comportements seront présentés selon qu'ils affectent l'une ou l'autre de ces deux composantes ou les deux simultanément.

#### *3.2.1 Comportements réducteurs de la compétence de l'auditeur*

Nos résultats mettent en exergue 6 comportements de l'audité susceptibles d'affecter la compétence de l'auditeur. Ces comportements sont reliés à la phase de la préparation de la mission (2 comportements) et à la phase de conduite des travaux d'audit (4 comportements).

#### **Comportements réducteurs de la compétence durant la préparation de la mission**

Les deux comportements réduisant la qualité de l'audit se rapportent à la négociation des honoraires et à la programmation tardive de l'intervention de l'auditeur.

##### La négociation des honoraires à la baisse

Les honoraires sont fixés lors de l'affectation de la mission au cabinet (généralement par appel d'offre) puis révisés annuellement avant le début de la mission d'audit. Ils font alors l'objet d'une négociation entre l'auditeur et l'audité représenté par son directeur financier. La négociation porte sur plusieurs paramètres tels que le budget temps et la qualification et la composition de l'équipe intervenante.

Dans le contexte français, quoiqu'il existe un barème qui détermine les besoins de l'entreprise en matière de commissariat aux comptes en fonction de la situation patrimoniale de l'entreprise et de ses performances, certains paramètres liés aux honoraires restent flexibles et donc négociables (tarif horaire libre, missions spéciales et comptes consolidés hors budget fixé).

Etant donnée l'importance de la charge d'audit pour une entreprise, l'audité peut être tenté de la comprimer en négociant les honoraires à la baisse « ... *ce sont des charges répétitives donc chaque année il y a des honoraires, des honoraires, des honoraires et que les chefs d'entreprises essayent eux de comprimer les charges donc ça c'est une problématique ....* » (Un Associé).

Dans le cas où les honoraires sont réduits, l'associé chargé de la mission peut être amené à composer son équipe de jeunes auditeurs dont le tarif horaire est relativement faible, et évitera de recourir à des auditeurs plus expérimentés dont le tarif est plus élevé. La composition de l'équipe ainsi faite peut se révéler préjudiciable à la qualité de l'audit dans la mesure où l'expérience est un facteur ayant une incidence significative sur celle-ci.

Ceci va dans le sens de la littérature qui associe l'octroi de faibles ressources par l'auditeur à une détection minimale d'erreurs et par conséquent à une moindre qualité (McNair 1991).

#### Programmation tardive de l'intervention de l'auditeur.

La programmation de l'intervention de l'auditeur se fait en amont de la mission. Souvent les délais impartis à l'auditeur sont réduits étant données les contraintes du marché et les délais légaux de publication des états financiers (exigences de l'AMF, etc.). L'auditeur doit prendre le temps nécessaire pour bien assurer sa mission. Lorsque les délais de réalisation de la mission se trouvent écourtés suite à une préparation tardive des états financiers par le client, l'audit se fait dans la précipitation, ce qui pourrait affecter la qualité de l'audit.

*« ...lorsque nous sommes invités très tardivement par le client ou lorsque la préparation de celui-ci n'est pas terrible (...), ceci nous mettra et mettra nos équipes sur place dans une situation pas du tout confortable..... »*

Ce résultat reconforte la littérature qui a démontré que la pression temps peut compromettre la qualité de l'audit (Malone et Roberts 1996).

#### **Comportements réducteurs de la compétence durant la conduite de la mission**

Quatre comportements réducteurs de la qualité de l'audit ont été identifiés dans cette phase du processus d'audit: comportement hermétique, provocation et irritation, manque de disponibilité et exigence de formalités rigides.

#### Comportement hermétique

Durant l'étape de l'évaluation de contrôle interne, l'auditeur a besoin de se rapprocher du personnel de l'entreprise afin de rassembler les éléments lui permettant de se forger une opinion sur l'efficacité des contrôles mis en place. De ce fait, l'auditeur peut avoir besoin d'interroger les personnes, de se documenter sur les procédures et de s'imprégner des logiques de l'entreprise. Il peut être amené à interagir avec tout le personnel de l'entreprise auditée. Une fois les systèmes de contrôles revus, l'auditeur peut procéder au contrôle des comptes en se focalisant sur les zones de risque identifiées. Pour ce faire, il doit collaborer principalement avec le département comptable qui met les documents et justifications nécessaires à sa disposition. Ainsi, une grande partie du travail de l'auditeur repose sur la collaboration de l'audité. Pourtant, il arrive que l'audité se montre non coopératif et hermétique à l'égard de l'auditeur et ce principalement en raison du statut de ce dernier. En effet, l'auditeur n'est autre qu'un contrôleur qui vient s'immiscer dans son travail, restreignant ainsi sa liberté. A cet effet, l'auditeur est qualifié par certains audités de « superviseur », de « senseur » et est comparé à « un inspecteur des impôts » ou à « un gendarme ».

A cause de cette méfiance, l'audité devient réticent à répondre aux questions de l'auditeur, à lui communiquer l'information : « je crois qu'on n'a pas accès à tout un ensemble d'information qu'on n'a pas quand on est à l'intérieur de la société, qu'on ne diffuse pas

*forcément parce qu' à la fois il y aurait beaucoup trop de choses et on a un raisonnement de dire plus on donne de documents et d'informations à un auditeur et plus on nous pose questions qu'on ne nous aurait pas posées » nous avoue un directeur financier à ce sujet.*

Ce comportement méfiant n'est pas forcément justifié par une volonté de dissimuler certaines erreurs ou anomalies. C'est plutôt une réaction spontanée au fait d'être contrôlé « *à partir du moment où on est vérifié, où on est contrôlé, on n'est pas très content c'est pareil que lorsqu'on est arrêté au bord de la route, que le gendarme nous demande nos papiers, on se demande toujours s'il ne va pas tomber sur un clignotant qui ne fonctionne pas, sur un pneu qui est usé et qu'on n'a pas regardé... quelle connerie on a bien pu faire et quelle connerie il va trouver et quel truc il ne va pas comprendre* ».

L'auditeur, de son côté, avoue éprouver des difficultés avec certains audités « *muets* » donnant des informations au compte-gouttes : « *en posant des questions à certains responsables, nous avons l'impression d'être face à des statues qui ne communiquent rien ... qui nous répondent à l'anglo-saxonne... juste par oui ou non..., or nous avons toujours besoin de bien justifier et de documenter nos dossiers....* ».

### Provocation et irritation

Outre son comportement hermétique, l'audité peut être tenté d'adopter un comportement provocateur et irritant visant à exaspérer l'auditeur, et ce en mettant en œuvre des « *combines* », tactiques plus ou moins élaborées à l'encontre de ce dernier.

Ce comportement peut commencer dès l'arrivée de l'auditeur dans les locaux de l'entreprise et se matérialisera par un accueil glacial et gênant. En effet, l'audité qui a le choix de l'emplacement qu'occupera l'auditeur dans l'entreprise peut jouer de sacrés tours à ce dernier. Outre le fait de déranger l'auditeur, une telle situation peut l'empêcher de solliciter l'audité et de lui demander l'information.

A ce propos un commissaire aux comptes nous a raconté « *une fois un client nous a mis dans le bâtiment du CE, c'est un local indépendant qui se trouve à une centaine de mètres de l'entreprise, sachant que c'est dans le nord de la France, et donc à chaque fois qu'on voulait poser des questions, on devait sortir du bâtiment du C.E, se prendre la flotte parce qu'il pleut généralement et tout ça pour que l'auditeur hésite avant de poser une question, et question de le décourager un petit peu...* ».

Les tactiques de l'auditeur risquent de se poursuivre au long de la mission chez certains audités qui « *ne répondent pas au téléphone* » ou qui « *n'envoient pas les documents dans les temps voulus* ». Voici à ce propos ce que nous a affirmé un auditeur : « *...je me suis trouvé (...) dans un audit à Strasbourg. J'avais en face de moi un chef comptable, quand je lui posais une question, il parlait avec son comptable ou son DAF en alsacien c'est-à-dire qu'ils se mettaient à parler en alsacien en face de moi et puis ensuite ils me répondaient* ».

### Indisponibilité ou évitement

Alors que l'auditeur compte sur l'audité pour lui apporter des éclaircissements sur ses incompréhensions et pour répondre à ses interrogations, ce dernier peut se montrer indisponible et difficilement joignable. Ce manque de disponibilité peut être une manœuvre bien réfléchie visant à éviter l'auditeur.

Cependant, dans certains cas, il peut être question d'une situation engendrée par un manque d'organisation chez l'audité. Ce dernier, face à une surcharge de travail coïncidant avec les travaux d'audit ne sera pas en mesure d'accorder du temps à l'auditeur.

Cette indisponibilité peut aussi se manifester par l'octroi d'un temps très limité pour répondre aux questions. Dans ce cas l'auditeur se trouve contraint à réduire ces questions et de se contenter des réponses brèves et imprécises de la part du client « *...parfois, j'ai l'impression d'être chronométré, car le client me fait comprendre dès le départ qu'il est très occupé et qu'il a des contraintes à gérer et qu'il se trouve dans l'obligation de limiter notre entretien .....Bien sûr dans ces situations ce n'est pas facile d'obtenir toutes les infos dont on a besoin....* »

### Exigence de formalités rigides

Alors que le travail de l'auditeur repose sur les informations et pièces fournies par l'audité, ce dernier peut, dans certains cas, exiger des formalités spécifiques de communication de documents. Il peut par exemple réclamer à l'auditeur de formuler une demande écrite expliquant les raisons pour lesquelles le document en question est demandé, de solliciter l'autorisation d'un supérieur hiérarchique avant la communication de chaque document, etc. Ce formalisme peut aussi porter sur la communication des informations. A chaque fois que l'auditeur voudra poser une question, aussi insignifiante qu'elle soit, il devra prendre rendez-vous avec la personne qu'il espère interroger. Parfois, l'audité va même jusqu'à demander la formulation écrite des questions à poser.

Ces contraintes posées par l'audité peuvent être pesantes sur l'auditeur. Outre le fait qu'elles lui feront perdre du temps, elles risquent de le dissuader de s'orienter vers l'audité et par conséquent de « bâcler » une partie de son travail.

### *3.2.2 Comportements réducteurs de l'indépendance de l'auditeur*

Nous avons pu distinguer trois principaux comportements. Ils concernent principalement la phase de discussion des résultats de la mission. C'est l'étape durant laquelle l'auditeur devrait manifester son indépendance. Cette phase est très importante pour l'audité étant donné les enjeux qu'elle peut avoir sur la gouvernance de l'entreprise. Il s'agit principalement de l'argumentation persuasive, le comportement récalcitrant et le comportement intimidant.

### L'argumentation persuasive

Ceci est notamment rendu possible dans le cas où les enjeux régissant le traitement en question ne sont pas claires et qu'elles sont sujettes à interprétation, que le traitement en question repose sur une appréciation subjective ou que plusieurs options subsistent :

*« C'est souvent un problème d'appréciation des risques. Donc des provisions, des litiges et qui nous paraissent nous être porteurs d'un risque d'indemnité à verser par rapport à ce qui est demandé par la partie adverse et que les dirigeants veulent négliger pour ne pas alourdir les comptes, soit de prouver des engagements qu'ils ont pris mais qu'ils essayent de ne pas tenir et par conséquent de faire figurer dans les comptes ».*

A ce propos, il n'est pas rare que l'audité tente de faire subsister des ambiguïtés afin de s'octroyer le bénéfice du choix. Dans ce sens, voici ce que nous a affirmé un directeur financier interviewé : « *Les abattements sur stocks, il n'y a pas de règle. Si on écrit des règles, il y a des chances qu'elles soient trop dures ou pas assez dures. On laisse donc à chaque pays, à*

*chaque DF le soin de déterminer sa règle mais il faut ça reflète la valeur de marché. Mais qu'est ce que la valeur de marché ? »*

Outre la subjectivité et la possibilité d'interprétation, l'audité tente parfois de convaincre l'auditeur de l'inadéquation de sa position à la spécificité de l'activité de l'entreprise. Il évoque à ce propos la connaissance modérée de l'auditeur de l'activité pour justifier son opinion.

#### Comportement récalcitrant ( l'audité opiniâtre)

Hormis l'argumentation et la tentative de convaincre l'auditeur, l'audité peut se montrer plus opiniâtre, plus récalcitrant. Il s'entête et s'obstine: *« je refuse...je ne passe pas un centime de provision »* (un auditeur en relatant les propos d'un audité).

Il rajoute *« le client se referme comme une huitre...il ne veut rien et là il faut faire preuve de beaucoup de pédagogie pour lui faire entendre raison »*.

Ce comportement de la part de l'audité nécessite que l'auditeur soit extrêmement indépendant et qu'il dédouble son effort de persuasion et de conviction.

#### Auditeur intimidant

##### *- La culpabilisation*

L'une des stratégies adoptée par l'audité est de recourir à la culpabilisation de l'auditeur en tentant de l'intimider et ou d'impliquer sa responsabilité sur les conséquences de sa décision sur l'entreprise. *« si on a le malheur on dit il faut prendre une provision et que le résultat d'exploitation va de positif à négatif ou marque une baisse, le banquier va dire à son client comment ça se fait vous perdez de l'argent et là on a temps en temps du chantage de la part du chef d'entreprise en disant si vous me faites ça vous me couper les vivres... et donc on transfère la responsabilité vers le commissaire aux comptes et on essaye de le culpabiliser par du chantage »* (Nous affirme un associé interviewé).

Dans ce cas, l'auditeur peut être tenté de se montrer conciliant avec l'audité afin de ne pas le pénaliser vis-à-vis des tiers. Il peut aussi céder à un compromis qu'aura négocié l'audité, qui selon lui satisfera les deux parties.

##### *- Le chantage*

Le chantage peut prendre différentes formes. Il peut se manifester à travers une insinuation concernant le non renouvellement du mandat et ce notam lorsque ce dernier arrive à terme. Il peut aussi porter sur la retardation du paiement. Dans le cadre des cabinets à taille humaine importante, l'audité peut menacer l'associé en charge du dossier de voir ses supérieurs et de demander son changement. Les propos des commissaires aux comptes n'ont pas manqué d'illustrations plus marquantes les unes que les autres de ce type de chantage *« on a un gros client qui a fait entendre que si on ne change pas l'associé en charge du dossier, ils vont devoir ne pas renouveler notre mandat »*.

Un autre rajoute *« C'est quelque chose que j'ai eu plusieurs fois dans ma vie de commissaire aux comptes, ce bras de fer, vous savez quand on fait rectement son travail, de temps en temps, il faut réajuster les comptes. Et là le client t pris en porta faux et c'est du chantage »*.

Lorsque l'enjeu est important, qu'il porte sur les performances réalisées par la direction ou touche la nature de la certification à émettre, l'audité devient plus insistant et fait davantage

obstacle à l'auditeur. Ceci correspond donc parfaitement aux prédictions de Brehm (1966) selon lesquelles la réactance s'accroît au fur et à mesure que la menace s'amplifie.

Lorsque l'audité se retrouve face à un auditeur pointilleux, il peut tenter de se débarrasser de ce dernier. A ce propos, certains audités se sont vantés d'avoir souvent réussi à se débarrasser des auditeurs les plus pressants à leur égard. C'est d'ailleurs les audités eux-mêmes qui confirment cette tendance : *« c'est toujours des hommes des individus, il y a toujours des collaborateurs des cabinets d'audit qui jouent un peu cowboys mais (en riant)... ces gens ils se brûlent rapidement les doigts.... il y a des personnes qui se sont retrouvés grillées, il y a des personnes, on a dit, on ne veut plus le voir sur le dossier hein... c'est arrivé souvent hein »* ou encore *« L'année dernière, j'avais un ch. , un parano, c'était n signataire, trop parano. J'ai fait en sorte qu'il parte, qu'on le change »*.

Dans une telle configuration, l'indépendance de l'auditeur et par la même occasion la qualité de l'audit peuvent être gravement menacées. L'auditeur, craignant de perdre son client et par conséquent une source de revenus qui pourrait s'avérer importante, risque de faire profil bas et d'adhérer à la requête de l'audité.

### *3.2.3 Comportements réducteurs de la compétence et de l'indépendance de l'auditeur*

Alors que les comportements ci-dessus identifiés affectent soit la compétence soit l'indépendance de l'auditeur, nous avons identifié 3 comportements affectant les deux simultanément ces deux caractéristiques de la qualité. Il s'agit de :

- L'interférence dans le choix de l'équipe intervenante
- Du manque de préparation
- De la déstabilisation

#### Interférence dans le choix de l'équipe

Lorsque l'audité connaît déjà l'équipe auditrice, il peut interférer dans la désignation des personnes à mettre sur le dossier. Il peut par exemple réclamer certains auditeurs ou au contraire, exiger de ne plus voir un auditeur particulier sur le dossier.

Une telle situation peut fortement compromettre et la  et l'indépendance de l'auditeur. En effet, le recours aux mêmes auditeurs à chaque nouvel exercice peut induire une familiarité de la part de ces derniers à l'audité ce qui peut affecter son indépendance. D'autres part, cette familiarité avec le client et ses systèmes peut lui faire perdre son regard critique et sa capacité de détection et lui fera accepter tout traitement utilisé par le client.

#### Le manque de préparation

Ce comportement intervient durant la phase de réalisation de la mission. L'associé en charge de la mission prend normalement contact avec l'audité afin de s'assurer que les états financiers sont bouclés et validés par le conseil d'administration pour entamer sa mission.

Alors que l'intervention de l'auditeur a généralement lieu postérieurement à l'établissement des états financiers, il semblerait en pratique, que l'intervention de l'équipe d'audit puisse survenir prématurément, à un moment où les états financiers ne sont pas achevés.

Cette situation porte une ambiguïté quant à la nature des travaux de l'auditeur. Celui-ci, au lieu de se consacrer exclusivement à sa mission, peut  amené à effectuer un travail



semblable à celui d'assistance pour le compte de l'audité. De ce fait ses compétence et indépendance se trouvent altérées, d'une part parce qu'il se trouve dispersé entre l'arrêté comptable et l'audit et d'autre part parce qu'il joue à la fois le rôle de juge et de partie.

### La déstabilisation

Cette déstabilisation est généralement subie par les collaborateurs les plus jeunes qui peuvent être impressionnés par un audité charismatique et imbus de sa personne. Influencés par son argumentation, ils ne peuvent disposer de recul nécessaire. Par ailleurs et de crainte de subir les remarques, parfois agressives et désobligeantes de cet audité, ces collaborateurs se replient sur eux-mêmes et évitent de s'adresser à ce dernier.

Elle peut aussi concerner les auditeurs les plus expérimentés lorsque ces derniers se trouvent en face d'un directeur chevronné qui a des compétences techniques accrues et qui dispose de larges connaissances sur l'activité de l'entreprise et son secteur.

## Discussion et conclusion

Dans le cadre de cette étude, nous avons identifié 12 comportements de l'audit affectant négativement la qualité de l'audit. Ces comportements ont été classés selon qu'ils impactent la compétence ou l'indépendance de l'audit. Toutes fois, la distinction ne s'est pas toujours révélée facile puisque la frontière entre ces deux composantes de la qualité n'est pas toujours claire. Ces comportements semblent affecter plus la compétence de l'auditeur que son indépendance. En effet, parmi les comportements identifiés, 7 sont de nature à compromettre la compétence, 3 affectant l'indépendance et 2 affectant à la fois la compétence et l'indépendance de l'auditeur.

Les comportements négatifs de la part de l'audit ont souvent eu pour origine la perception qu'a l'audit de l'auditeur et sa réticence au contrôle, que nous avons interprétés à la lumière de la théorie de la réactance psychologique (Brehm 1966). Cette théorie qui explique que l'individu réagit négativement à toute entrave à sa liberté et par conséquent au contrôle.

Ce travail a principalement permis de rendre compte du rôle joué par l'audit dans la réalisation de la mission l'audit et des différentes interactions entre l'audit et l'auditeur compromettant la qualité de l'audit.

Cependant, ce travail de recherche n'est pas exempt de limites. Ces dernières sont principalement liées à la méthodologie adoptée et à la validité des résultats.

Tout d'abord, nous pouvons nous interroger si les directeurs comptables ou financiers sont les seuls à représenter l'audit. Même si notre observation sur terrain nous a permis d'identifier ces derniers comme les principaux acteurs en interaction avec l'auditeur, d'autres acteurs comme le directeur général, les auditeurs internes ou les membres du comité d'audit peuvent jouer un rôle déterminant dans le processus d'audit.

Par ailleurs, le recours à une seule observation sur terrain et la taille de nos échantillons d'auditeurs et de directeurs comptables et financiers ne nous permettent pas de généraliser nos résultats. En outre, des variables culturelles et sociales spécifiques au marché français et à la mentalité des différents acteurs peuvent réduire la validité externe des résultats obtenus.

D'autre part, le nombre réduit des travaux sur l'audit, nous a pas permis de comparer nos résultats avec ceux de la littérature. Tous ces éléments nous obligent à considérer les résultats avec toutes les précautions nécessaires.

Les voies de recherches futures concernent, tout naturellement, l'approfondissement de l'étude par le biais d'études cliniques relatives à des entreprises présentant des difficultés particulières et où l'enjeu des rapports d'audit est très important.

Nous pouvons aussi, nous poser la question de savoir dans quelle mesure, les comités d'audit jouent un rôle limitant des abus de sa part. En tant qu'organe de gouvernance qui constitue aujourd'hui le vis-à-vis de l'auditeur externe et protecteur présumé de son indépendance, il serait intéressant de cerner la nature de la relation du comité d'audit avec les auditeurs externe et les interactions qui sont de nature, cette fois-ci, à améliorer la qualité de l'audit. Il serait judicieux de comprendre pourquoi est ce que le rôle joué par les comités d'audit dans cette relation reste modéré et ce en dépit de l'évolution de la législation et des nouvelles missions de nomination et de contrôle de la prestation des auditeurs externes.

## Annexe 1

<b>Guides des entretiens</b>	
<u><b>Auditeurs</b></u>	<u><b>Audités</b></u>
<p><b><u>Thèmes abordés</u></b></p> <p><b>Introduction</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Présentation du cabinet et de l'interviewé</li> <li>- Scandales financiers et importance de la qualité de l'audit</li> <li>- Déterminants de la qualité de l'audit</li> </ul> <p><b>Définition de l'audité et les interactions avec l'auditeur</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Nature de la relation et des interactions avec l'audité</li> <li>- Importance de la relation auditeur- audité dans la qualité de l'audit (Est-elle déterminante de la QA ?)</li> <li>- Moments de la mission auxquels il y a interaction (Moments les plus importants)</li> </ul> <p><b>Comportements de l'audité réducteurs de la qualité d'audit</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Dans les moments identifiés par l'interviewé : rôle et comportement du client</li> <li>- Comportements compromettant la qualité d'audit</li> </ul> <p><b>Conclusion</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Evolution de la relation auditeur-audité</li> <li>- Thèmes qui n'auraient pas été abordés et qui vous semblent pertinents.</li> </ul>	<p><b><u>Thèmes abordés</u></b></p> <p><b>Introduction</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Présentation de l'entreprise, de la direction financière ou comptable et de l'interviewé</li> <li>- Scandales financiers et importance de la qualité de l'audit</li> <li>- Déterminants de la qualité de l'audit</li> </ul> <p><b>Définition de l'audité et les interactions avec l'auditeur</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Nature de la relation et des interactions avec l'auditeur</li> <li>- Importance de la relation auditeur-audité dans la qualité de l'audit (La RAA est-elle déterminante de la QA ?)</li> <li>- Moments de la mission auxquels il y a interaction (Moments les plus importants)</li> </ul> <p><b>Perception de l'auditeur et conflit éventuels</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Perception de l'auditeur et nature des rapports auditeur-audité (conflit ou entente)</li> <li>- Dans les moments identifiés par l'interviewé : Y-t-il des moments conflictuels</li> <li>- Comportements compromettant la qualité d'audit</li> </ul> <p><b>Conclusion</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Evolution de la relation auditeur-audité</li> <li>- Thèmes qui n'auraient pas été abordés et qui vous semblent pertinents.</li> </ul>

## Bibliographie

- Bame-Aldred, Charles W., Kida, Thomas (2007)**, A comparison of auditor and client initial *negotiation* positions and tactics, *Accounting, Organizations & Society Vol. 32 Issue 6*, p 497-511
- Bazerman M.H., Morgan K.P. & Loewenstein G.F. (1997)**. The impossibility of auditor independence. *Sloan Management Review*, Vol. 38, Summer, pp. 89-94.
- Beattie V, Brandt R et Fernley S (2000)**, *Behind Closed Doors : What company Audit is Really About*, Palgrave Publisher, London
- Beattie, V., Brandt, R. and Fearnley, S. (2004)** A Grounded Theory Model of AuditorClient Negotiations, *International Journal of Auditing, Vol 8*, pp. 1-19.
- Beattie V, Brandt R et Fernley S (2005)**, Auditor Independence and Audit Risk : A Reconceptualization, *Journal of International Accounting Research*, vol 4 n°1, p39-7
- Blakeney., Holland et Matteson. ( 1976)**. The auditor-auditee relationship: Some behavioral considerations and implications for auditing education. *The Accounting Review (October): 899-906*
- Brehm J.W. (1966)**, A theory of Psychological Reactance, *New York Academic Press*
- Briand C. (1998)**, La révision comptable : des perspectives à renouveler, *Comptabilité-Contrôle-Audit, tome 4, vol.2, pp. 31-44.*
- Brown, H. L., and K. M. Johnstone.(2009)**. Resolving disputed financial reporting issues: Effects of auditor negotiation experience and engagement risk on negotiation process and outcome. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, (November): 65-92.*
- Chow C., Cooper J. and Waller W. (1988)**, Participative budgeting: effect of thruth-industry pay scheme and information asymetry on slack and performance. *The Accounting Review (January), pp.111-122.*
- Colasse B (2003)**, Auditer, une mission impossible?, *Sociétal n° 39*, pages 38, 39
- Compernelle T (2009)** La construction collective de l'indépendance du commissaire aux comptes : la place du comité d'audit , *Comptabilité, Contrôle, Audit*
- Churchill N.C., Cooper W.C. (1965)** A Field Study of Internal Auditing, *The Accounting Review, Oct., Vol. 40 Issue 4*, p.767
- DeAngelo, Linda Elizabeth (1981)**, Auditor Size and audit quality , *Journal of accounting and economics*, december, vol 3, pages 183-199
- De Ketele, J.-M. et Roegiers, X. (1993)**. *Méthodologie du recueil d'informations*, Bruxelles: De Boeck (Collection Pédagogie en développement, Méthodologie de la recherche).
- Doise W, Deschmaps JC, Mugny G, (1978)**, Psychologie sociale expérimentale, *Paris Armand Colin*
- Erickson, Mayhew, et Felix (2000)**. Why do audits fail? Evidence from Lincoln Savings and Loan. *Journal of Accounting Research (Spring): 165-194.*
- Gendron, Y., Bedard, J., & Gosselin, M. (2004)**. Getting inside the black box: A field study of practices in "effective" audit committees. *Auditing-a Journal of Practice & Theory, 23(1)*, 153-171.
- Gibbins, M., S. Salterio et A. Webb (2001)** Evidence about auditor-client Management Negotiation concerning Client's Financial Reporting. *Journal of Accounting Research*
- Gibbins, M., McCracken, S., Salterio. S., (2005)**, Negotiations Over Accounting Issues: The Congruency Of Audit Partner And Chief Financial Officer Recalls . *Auditing: A Journal of Practice & Theory. Supplement: 171-193.*
- Gibbins, M., McCracken, S., Salterio, S. (2008)**, Auditor-Client Management Relationships and Roles in Negotiating Financial Reporting . *Accounting, Organizations and Society, 33 (4/5): 362-383.*

- Goldman et Barlev (1974)**, The auditor- firm conflict of interests: its implication for independence, *The Accounting Review*,
- Groveman H. (1995)**, How auditors can detect financial statement misstatement”, *Journal of Accountancy*, vol. 180, n° 4, pp. 83-90
- Herrbach, O, (2000)**. Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract, *European Accounting Review*, Vol.10, N°4,pp.803-816.
- Johnstone, Karla M. ,Bedard, Jean C., Biggs, Stanley F. (2002)** , Aggressive Client Reporting: Factors Affecting Auditors' Generation of Financial Reporting Alternatives, *Auditing*, Vol. 21 Issue 1, p47
- Kelley, Margheim(1987)**, The effect of audit billing arrangement on underreporting of time and audit quality reduction acts, *Advances in Accounting*, Vol.5, pp.221-233.
- Kelley, T. and Margheim, L. (1990)** The Impact of Time Budget Pressure, Personality and Leadership Variables on Dysfunctional Behaviour. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Spring, pp. 21-41
- Knapp M, (1985)**, Audit Conflict: an empirical study of the perceived ability of auditor to resist management pressure, *Accounting Review*, vol 60, issue 2
- Lennox, C. S. (1999)** Audit Quality and Auditor Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses. *Journal of Business Finance & Accounting*. 26(7)et(8): 779-805.
- Loeb, S. E. (1975)**, The Auditor-Firm Conflict of Interests: Its Implications for Independence: A Comment *The Accounting Review*
- Lyer V.M et Rama D.V. (2004)**, clients’ expectation on audit judgments, *Behavioural research in accounting*, vol 6, pages 63-74
- Malone C.F. and Roberts R.W. (1996)**, Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviours, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 15, n° 2, pp. 49-64
- Manita R (2009)** Les déterminants de la qualité du processus d’audit, Une étude qualitative auprès des comités d’audit tunisiens, *Euro-Mediterranean Economics and Finance Review*, Vol. 4, N° 3, Third Quarter 2009 Special issue for IFC 5 pp 158-174.
- McDaniel L.S. (1990)**. The effects of time pressure and audit program structure on audit performance. *Journal of Accounting Research*, Vol.. 28, No. 2, pp. 267-285.
- McNair C.J. (1991)**, Proper compromises: the management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behaviour”, *Accounting, Organizations and Society*, vol.16, n° 7, pp.635-653.
- Moizer P. (1997)**, Auditor Reputation: the International Empirical Evidence, *International Journal of Auditing*, Vol. 1, n°1, pp.61-74.
- Otley D.T. & Pierce B.J. (1996a)**. Auditor time budget pressure: consequences and antecedents. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9, No. 1, pp. 31-58.
- Otley D.T. & Pierce B.J. (1996b)**. The operation of control systems in large auditing firms. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 15, No. 2, pp. 65-84
- Richard, C. (2000)**, Contribution à l’analyse de la qualité du processus audit, *Le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes*, thèse de doctorat, Université de Montpellier II.
- Richard C. (2003)**, L’indépendance de l’auditeur : pairs et manques, *Revue Française de Gestion*, vol 6, n°147
- 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*
- Sikka P., Puxty A., Willmott H. and Cooper C. (1998)**, The impossibility of eliminating the expectations gap: some theory and evidence, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 9, n° 3, pp. 299-330.

- Sutton S.G. (1993)**, Toward an understanding of the factors affecting the quality of the audit process  
*Auditing : A Journal of Practice and Theory*, vol. 24, pp. 88-105.
- Thiétart al (2003)** Méthodes de Recherche en Management, Paris, Dunod
- Wilcox, Kirkland A., Smith, Charles H. (1977)**, Role Discrepancies and the Auditor-Client Relationship, *Accounting, Organizations & Society Vol. 2 Issue 1*, p81-97
- Wilson R. et R.A. Grimlund (1990)**, An examination of the importance of an auditor's reputation,  
*Auditing: a Journal of Practice and Theory*, Vol 9, Spring, pp. 43-59