



LE JUGEMENT PROFESSIONNEL EN AUDIT : ENQUETE AUPRES DES ASSOCIES SIGNATAIRES

Alia Miledi, Benoit Pigé

► To cite this version:

Alia Miledi, Benoit Pigé. LE JUGEMENT PROFESSIONNEL EN AUDIT : ENQUETE AUPRES DES ASSOCIES SIGNATAIRES. Comptabilité sans Frontières..The French Connection, May 2013, Canada. pp.cd-rom. hal-01002359

HAL Id: hal-01002359

<https://hal.science/hal-01002359>

Submitted on 6 Jun 2014

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.

LE JUGEMENT PROFESSIONNEL EN AUDIT : ENQUETE AUPRES DES ASSOCIES SIGNATAIRES

Alia Miledi : Doctorante en sciences de gestion
à l'université de Bourgogne, LEG/FARGO
a.miledi@hotmail.fr

Benoît Pigé : Professeur des Universités en sciences de gestion
à l'université de Franche Comté
benoit.pige@univ-fcomte.fr

Résumé

L'audit s'appuie sur des faits et sur des concepts mais, en même temps, il dépend de critères contingents, c'est-à-dire liés à des situations données. Ces critères contingents ne sont pas seulement des faits qui varieraient d'une situation à une autre, ils sont également dépendants de l'exercice d'une certaine liberté. Autrement dit, l'audit ne pose de questions fondamentales que parce que son processus n'est ni entièrement connaissable ni totalement déterminable. L'audit dépend de la faculté de juger, de la capacité à mettre en relation des faits, des normes et des concepts, et des valeurs morales et humaines. A travers 22 entretiens menés avec des commissaires aux comptes associés signataires, nous présentons un tableau complexe tant de l'exercice du jugement professionnel que des facteurs affectant ou conditionnant l'exercice de ce jugement. Afin de revaloriser l'exercice de ce jugement nous proposons de renforcer l'information sur le processus permettant d'aboutir au jugement de certification.

Mots-clés : audit, jugement, auditeur, normes, gouvernance.

Abstract

The audit process is dependant on facts and concepts but it is also contingent on specific situations. Contingency is not only material, it is also ontological. We suggest that audit process is questionable only since its process is neither perfectly knowledgeable nor deterministic. Audit process is strongly dependant on the judgment faculty, i.e. the capacity to relate facts, norms, concepts and human moral values. Through 22 interviews with associate auditors, we present a complex picture of the professional judgment and the factors that affect or shape its exercise. In order to enhance the audit judgment, we suggest to reinforce the information and the communication of the elements related to the audit process.

Keywords: audit, judgment, auditor, standards, norms, corporate governance.

Introduction

« L'atteinte des objectifs des ISA (International Standards on Auditing) dépend d'un déterminant essentiel – les personnes qui assurent l'audit. C'est leur connaissance, leur expérience et leur compréhension du client qui fait une réelle différence dans la qualité de l'audit. Il est indéniable que l'exécution efficace de la plupart des exigences des ISA dépend d'une compétence personnelle essentielle – le jugement professionnel. Atteindre l'objectif d'un audit de grande qualité dépend de la capacité des auditeurs à exercer un jugement professionnel approprié et pertinent tout au long de leur mission. » (IAASB, 2011: 6).

L'objet de cet article est d'identifier à la fois l'importance du jugement de l'auditeur et les facteurs qui le conditionnent. En effet, dans un environnement économique où le processus d'audit tend à être de plus en plus industrialisé et standardisé, pour réduire les coûts et pour assurer une qualité homogène au processus de certification, le jugement de l'auditeur apparaît de plus en plus contraint. À travers des entretiens semi-directifs effectués auprès d'associés signataires de cabinets d'audit en France, nous cherchons à mettre en évidence la perception des auditeurs sur l'importance et le rôle de leur jugement ainsi que sur les facteurs qui l'influencent. S'il existe un courant théorique favorable à une standardisation très poussée du processus d'audit, nos entretiens démontrent que de nombreux associés signataires considèrent que le balancier est sans doute allé trop loin et qu'il convient de réhabiliter le rôle du jugement de l'auditeur. Parce que les comptes reflètent des phénomènes économiques complexes, il n'est pas possible d'attendre des normes professionnelles qu'elles puissent résoudre tous les cas de figure envisageables. La faillite de la banque américaine *Lehman Brothers* en 2008 est là pour nous rappeler qu'un processus de certification qui, à ce jour n'a pas été significativement remis en cause, a été incapable d'identifier les risques majeurs auxquels cette banque était confrontée. La standardisation est certes nécessaire mais elle est impuissante à prendre en compte la complexité des facteurs contingents qui façonnent l'élaboration du jugement en audit.

Le corollaire de cette réintroduction du jugement de l'auditeur comme critère central du processus d'audit est la nécessité de mieux comprendre les facteurs qui affectent ce jugement. Les entretiens réalisés nous ont permis d'identifier un certain nombre de facteurs. Leur analyse permet de proposer une évolution de la normalisation pour simultanément redonner un espace de liberté au jugement des professionnels et mieux encadrer les facteurs susceptibles de fausser leur jugement.

Selon Kant (1789), la faculté de juger est au confluent de la raison pure et de la raison pratique. L'audit ne relève ni uniquement de la raison pure ni uniquement de la raison pratique. La raison pure touche à la capacité de connaître en fondant cette connaissance sur des principes *a priori*. Si je définis la couleur rouge d'une certaine façon, alors je peux dire qu'un objet est rouge. Cela ne relève pas de mon jugement mais de ma définition du concept « rouge ». À l'opposé, la raison pratique relève de la liberté et renvoie à des questions

morales qui n'ont de sens que par rapport à des circonstances données : la mort est inacceptable mais en situation de guerre il est possible de tuer.

L'audit s'appuie sur des faits et sur des concepts mais, en même temps, il dépend de critères contingents, c'est-à-dire liés à des situations données. Ces critères contingents ne sont pas seulement des faits qui varieraient d'une situation à une autre, ils sont également dépendants de l'exercice d'une certaine liberté. Autrement dit, l'audit ne pose de questions fondamentales que parce que son processus n'est ni entièrement connaissable ni totalement déterminable. L'audit dépend de la faculté de juger, c'est-à-dire de la capacité à mettre en relation des faits, des normes et des concepts, et des valeurs morales et humaines. Or, la principale caractéristique que Kant donne à la faculté de juger c'est qu'elle découle du sentiment de plaisir et de déplaisir, c'est-à-dire d'une évaluation subjective d'une situation donnée. L'audit, et sa principale dimension que l'on dénomme qualité de l'audit, abordé en terme de jugement renvoie à des considérations personnelles de plaisir et de déplaisir. Le jugement n'est jamais totalement impartial, il renvoie toujours à des préférences personnelles.

Étudier le jugement professionnel dans le cadre de la qualité de l'audit, c'est essayer d'encadrer ce jugement tout en acceptant qu'il ne soit pas réductible à une quelconque modélisation mathématique. C'est d'ailleurs ce que l'IAASB reconnaît (2011, *opus cité*) quand il considère que l'on peut affecter le jugement mais que l'on ne peut pas le définir *a priori*. Il n'y a de jugement que parce qu'il y a une liberté fondamentale et humaine de celui qui juge. Mais, du même coup, cela réintroduit des questions liées non seulement à la compétence et à l'indépendance apparente de l'auditeur, mais également des questions liées à sa psychologie (Herrbach, 2001 ; Prat dit Hauret, 2003) et à son environnement personnel et professionnel (Windsor & Ashkanasy, 1995).

Si de nombreuses études ont porté sur la question de l'indépendance des auditeurs (Prat dit Hauret, 2003) et sur celle de la compétence (Hottegindre & Lesage, 2009) et si la plupart des travaux académiques soulignent désormais la complexité du processus d'audit (Bonner, 1994 ; Ifergan & Boscos, 2010), le concept de jugement reste quant à lui relativement flou.

Cet article vise à comprendre ces facteurs subjectifs qui conditionnent l'exercice du jugement, ces facteurs qui vont expliquer la situation de plaisir / déplaisir (pour reprendre la traduction des termes utilisés par Kant) et qui vont conduire l'auditeur à prononcer son jugement dans telle ou telle direction. Nous souhaitons contribuer à la reconnaissance de la complexité des processus de traitement de l'information quand ces processus sont appliqués au domaine comptable (Libby & Lewis, 1977) et en particulier à l'audit.

Dans une première partie, nous mettons en relation trois approches théoriques avec leurs applications pratiques sur le processus d'audit. Le premier courant-*technique*- est étroitement associé à la formalisation et la standardisation du processus d'audit, le deuxième - *cognitif* - insiste sur la prise en compte des facteurs qui conditionnent le comportement humain, tandis que le troisième -*critique*- insiste sur la nécessité de réintroduire le jeu des acteurs dans la construction du processus d'audit. Dans une seconde partie, nous présentons notre approche méthodologique et notamment notre démarche d'entretiens auprès de 22 commissaires aux comptes, associés signataires au sein de cabinets membres ou non des *big four*. Nos troisième et quatrième parties présentent les résultats de ces entretiens. La troisième partie est centrée sur la réalité du jugement en audit alors que la quatrième porte sur les facteurs influençant le

jugement. En conclusion, nous proposons de recentrer l'attention non seulement sur le résultat de l'audit, la certification ou le refus de certifier, mais aussi et surtout sur le processus d'audit conduisant à appréhender les limites des états financiers audités en tant que représentation de phénomènes économiques sous-jacents.

1 Les tentatives théoriques de formalisation ou de compréhension du jugement en audit

Les dernières décennies ont été marquées par un accroissement très significatif du volume des normes, par une industrialisation du processus d'audit et par une importance accrue de la certification des comptes dans la gouvernance des entreprises. Compte tenu de la complexité du jugement en audit et de la difficulté à prendre une décision dans des situations ambivalentes, de nombreuses études ont cherché soit à modéliser le processus de jugement (le courant technique) soit à en comprendre les mécanismes (le courant cognitif). Dans les deux cas, le courant critique a souligné les limites de démarches qui n'intègrent pas explicitement le jeu complexe des acteurs mais qui supposent que ces derniers ne sont que des courroies de transmission d'un certain nombre de facteurs exogènes.

1.1 Le courant technique et la standardisation du processus d'audit

Le courant technique cherche à modéliser les décisions de l'auditeur et à construire des supports d'aide à la décision (Matsumara & Tucker, 1992 ; Briand, 1998), que ce soit par l'utilisation de méthodes statistiques (Cormier & al.1995), ou par le recours à des systèmes-experts (Graham & al., 1991). L'objectif est de rendre l'appréciation du risque plus rationnelle et le processus d'évaluation plus objectif en résolvant les dilemmes éthiques (Rest, 1986 ; Trevino, 1986 ; Jones, 1991). La plupart de ces recherches visent à réduire, voire à supprimer, le facteur humain impliqué dans tout exercice du jugement. Elles considèrent que la décision d'audit peut être parfaitement modélisée en excluant les éléments personnels, sociaux et subjectifs. Elles préconisent notamment l'utilisation de systèmes structurés tels que les guides d'évaluation (*check-lists* : Dirsmith & McAllister, 1982).

Pour améliorer la qualité du jugement de l'auditeur, certaines recherches proposent de distinguer le processus (que certains auteurs proposent de séparer entre processus structuré et non structuré : Cushing & Loebbecke, 1986 ; Borthick, 1987 ; Vasarhelyi, 1989) et le jugement (Francis, 1994). Le processus structuré est la combinaison d'une « séquence logique et définie de procédures, de décisions et d'étapes de documentation, ainsi que d'un ensemble intégré de pratiques et d'outils désignés pour assister l'auditeur dans la conduite de l'audit » (Cushing & Loebbecke 1986, p.32). Ce processus est fréquemment représenté sous forme d'un organigramme avec une série d'étapes à suivre. Plus précisément, il représente disposition des tâches, des hommes et des modes de prise de décision pour rendre plus calculable et prévisible le travail accompli par l'auditeur ainsi que son contrôle (Bamber et al. 1989). Un cabinet d'audit non structuré est supposé laisser plus de place à la décision de l'auditeur, en minimisant, par conséquent, l'utilisation des pratiques formalisées (Schroeder

& al. 1992). Nous testerons donc la proposition selon laquelle la formalisation du processus d'audit est l'élément discriminant entre les cabinets d'audit membres des *big four* et les autres (Hypothèse 1).

Au cours des deux dernières décennies, la plupart des grands cabinets d'audit ont industrialisé leur processus en standardisant les procédures d'audit à appliquer et en développant des logiciels d'aide à la décision. La standardisation permet normalement de réduire l'incertitude sur la qualité du processus d'audit appliqué et facilite la mise en place de dispositifs de contrôle qualité tant internes (avec la mise en place d'une direction du contrôle interne) qu'externes (par les organismes de régulation tels que le H3C : Haut Conseil au Commissariat aux Comptes, en France). Elle débouche également sur une documentation plus fournie du processus d'audit et des moyens mis en œuvre. Les avantages sont indéniables : diminution des coûts et par conséquent compétitivité accrue, meilleure communication entre auditeurs par l'utilisation d'un langage commun réduisant ainsi les erreurs de jugement, standardisation du produit final et par conséquent une plus grande capacité à se défendre contre les mises en cause judiciaires.

Les inconvénients des approches industrialisées et standardisées sont principalement liés au manque de flexibilité face à des situations inhabituelles, un surcroît du travail dû au respect du formalisme, une application mécanique des procédures par les auditeurs sans nécessairement disposer du recul nécessaire, une augmentation du stress liée à la perte de contrôle du processus par l'auditeur (il n'en est qu'un rouage) et les coûts élevés liés à l'élaboration des méthodologies (Herrbach, 2000).

1.2 Le courant cognitif, la relation entre standardisation et jugement

Axé sur une approche de la rationalité limitée, le courant cognitif s'intéresse aux règles de comportement du décideur humain (Bertin, 2001) et à la manière dont les individus raisonnent, réfléchissent et forment leurs jugements (Hogarth, 1991). En audit, devant la complexité du jugement de certification des comptes, des recherches ont cherché à appréhender la nature des informations utilisées et la manière dont elles sont combinées par les auditeurs (Biggs et al., 1988 ; Trotman & Sng, 1989 ; Simnett & Trotman, 1989 ; Brown & Solomon, 1990, 1991). Les résultats de ces recherches soulignent l'importance des facteurs cognitifs et procéduraux dans l'exercice du jugement de l'auditeur. Ainsi, les auditeurs légaux qui évaluent les informations défavorables avant les informations favorables émettent moins de réserves ou de refus de certifier que ceux qui procèdent de façon inverse (Asare, 1992). Certains déterminants du jugement ont été mis en évidence : la pertinence, la conformité à un modèle analytique général (Mutchler, 1985), le consensus entre auditeurs, la stabilité et la conformité avec les normes d'exercice professionnel.

À côté de l'identification des facteurs susceptibles de déterminer le jugement, des recherches s'intéressent aux règles de comportement (les règles heuristiques) qui permettent de faciliter l'exercice du jugement (Tversky & Kahneman, 1974 ; Hogarth & Einhorn, 1992). Il existe donc une distinction entre les normalisations axées sur les résultats à obtenir et celles qui visent à normaliser non pas le résultat mais le comportement ou le processus de prise de

décision. La normalisation des règles de comportement permet de simplifier l'exercice du jugement et de limiter les coûts de cet exercice (Simon, 1997).

L'existence de règles de jugement (notamment culturelles) peut également avoir pour effet de modifier l'apparente rationalité du jugement. Un acteur peut prendre un jugement en apparence irrationnel parce qu'il intègre des règles de comportement. Cet écart entre le résultat qui résulterait d'une vision rationnelle des efforts et des décisions à mettre en œuvre, et le résultat tel qu'il émerge de l'application de règles de comportement constitue les biais cognitifs¹ (Tversky & Kahneman, 1982 ; Charreaux, 2005).

La standardisation est un impératif pour les cabinets d'audit. Elle leur permet de réduire l'hétérogénéité des décisions prises et des jugements portés, en structurant les méthodologies et en intégrant l'évolution des normes professionnelles. Mais, en même temps, la structuration des pratiques tend à réduire la subjectivité de l'auditeur ainsi que son degré d'initiative et de liberté. Ce dernier peut avoir l'impression de perdre son statut de professionnel pour devenir un « moyen au service de l'exécution des programmes de travail » (Francis, 1994). L'auditeur se trouve dépossédé de l'exercice de son jugement et tend à n'être plus qu'un rouage au service d'un processus optimisé pour atteindre un résultat donné ou une décision. L'expertise technique tend de plus en plus à prendre le pas sur les autres dimensions du jugement professionnel, faisant en sorte de rendre plus difficile, voire impossible, un exercice adéquat de jugement (Francis 1994 ; Herrbach 2000).

Au lieu d'améliorer la qualité du jugement, les méthodologies standardisées peuvent déformer les décisions d'audit et dessécher le jugement du professionnel. Une trop grande formalisation inhibe l'exercice du jugement, altère le raisonnement cognitif de l'auditeur et réduit sa capacité d'intelligence. Des méthodologies trop structurées, conjuguées à une application aveugle de procédures standardisées, suppriment la réalité du jugement au profit de la conformité (Bon-Michel, 2011). L'utilisation de méthodologies très formalisées peut parfois s'analyser davantage comme une contrainte sociale que comme une nécessité liée à l'audit en lui-même (Carpenter & Dirsmith, 1993, cité par Herrbach 2000, p.64). A l'inverse, des méthodologies moins structurées, et faisant d'avantage intervenir le jugement, laissent une marge de liberté qui peut être à l'origine de l'existence de jugements hétérogènes (Hatherly 1999).

« Ces débats ne sont pas uniquement théoriques. À cause d'eux, de grands cabinets d'audit ont périodiquement révolutionné leurs approches et leurs méthodologies » (Power, 2005, p. 147). Le choix d'une méthodologie d'audit se situe « au cœur de toute pratique professionnelle et concerne l'équilibre relatif entre la confiance dans le jugement du praticien et le besoin de se conformer à des règles de conduite officielles et publiquement défendables.

¹ C'est ainsi que l'approche cognitive dans le courant de théorie positive de l'agence va chercher à réduire l'écart entre le résultat considéré comme maximisant les intérêts poursuivis (par exemple la maximisation de la richesse des actionnaires) et le résultat tel qu'il résulte du comportement des acteurs. Pour ce faire, le courant cognitif (tel qu'il est utilisé par les tenants de la théorie positive de l'agence) va s'intéresser aux règles de comportement pour non seulement en faire apparaître les conséquences mais pour indirectement essayer de les modifier.

Les professionnels réagissent souvent contre la formalisation accrue de l'audit, alors que les pressions institutionnelles exercées par l'environnement du système de connaissance de l'audit en exigent davantage » (Power, 2005, p. 147). Ainsi, l'opposition entre standardisation et jugement reflète sans doute des conceptions différentes de l'approche d'audit et du rôle de l'auditeur (Dirsmith & Haskins, 1991).

Une difficulté d'application de la distinction entre standardisation et jugement se trouve dans l'évaluation du risque d'audit (risque inhérent, risque de contrôle interne et risque de non détection). La normalisation insiste sur l'évaluation des risques et la détermination des travaux. Mais la manière de procéder est très contingente puisqu'elle dépend des contextes et des situations liées à chaque entreprise auditée (Power 1995). Il en est de même de l'échantillonnage statistique qui suppose que tous les éléments sont similaires. Une approche purement statistique peut ainsi passer à côté des phénomènes les plus sensibles (Dubin, 1978).

La standardisation à outrance est non seulement opposée au jugement, mais aussi et surtout, elle déplace la subjectivité de l'auditeur et déforme son raisonnement pratique (Francis, 1994)², ainsi que son expertise ³(Francis, 1994). Les méthodologies structurées limitent non seulement le jugement de l'auditeur mais affectent aussi son expertise technique. L'appréciation du risque et l'examen critique des informations produites par les systèmes de contrôle interne soulignent les limites d'un processus industriel (Mikol 1999) et invitent à une réintroduction du jugement professionnel au cœur du processus d'audit (Iweins, 2011).

1.3 Le courant critique, et l'introduction de la dimension humaine

L'idéologie d'une technique qui pourrait être indépendante du jeu des acteurs a été critiquée dans tous les domaines impliquant une activité humaine. Cette critique a été particulièrement forte dans le domaine de l'audit (Power, 2003 ; Gendron, Cooper & Townley, 2007). L'idée centrale est que tout processus impliquant une intervention humaine est nécessairement marqué par le jeu complexe des acteurs. Il n'est donc pas possible de considérer le processus d'audit comme un processus entièrement technique et modélisable. Il subsiste toujours des facteurs susceptibles d'altérer de façon significative le résultat d'un processus apparemment parfaitement modélisé techniquement. Dans ce cadre, nous pouvons avancer notre deuxième proposition théorique : le jugement de l'auditeur n'est pas

² "L'idéologie de la structure" semble influencer le développement des normes aux États-Unis. Kinney (1986) indique que les cabinets d'audit structurés sont en faveur des normes standardisées qui impliquent et justifient une standardisation de l'audit (par exemple le modèle de risque d'audit ou l'échantillonnage statistique). Ces normes d'audit sont perçues comme "des normes pratiques (*practice norms*) qui mettent des pressions sur tous les auditeurs pour adopter des méthodologies structurées d'audit.

³ Francis souligne « si j'étais un auditeur professionnel, je préférerais jalonner mon avenir sur une compétence professionnelle marquée par l'expérience de praticiens plutôt que sur des expertises structurées, reproductibles et réductibles aux systèmes d'aide à la décision ou aux systèmes experts » (Francis 1994, p.257).

modélisable en raison de l'influence de multiples facteurs impossibles à appréhender et qui peuvent interagir de façon complexe.

Les exemples abondent sur cette incapacité du processus d'audit à prendre en compte la totalité des facteurs influençant le processus lui-même. L'exemple le plus fameux et le plus étudié est sans doute la disparition du réseau Arthur Andersen en 2002 à la suite de la faillite du groupe américain Enron. (Gendron & Spira, 2010). Les apports de ce courant de recherche se situent dans la réintroduction de la dimension humaine au cœur des processus d'expertise (Malsch, 2013).

2 L'approche méthodologique d'évaluation du jugement de l'auditeur

Vouloir appréhender les facteurs qui conditionnent ou structurent le jugement, indépendamment des faits relevés dans le dossier de travail ou des normes d'exercice professionnel, exige une approche sous forme d'entretiens pour faire émerger les éléments qualitatifs qui structurent le jugement de chaque auditeur.

2.1 La nature des entretiens effectués

Notre étude empirique s'appuie sur des entretiens semi-directifs auprès de commissaires aux comptes occupant le statut d'*associés signataires*. «L'entretien sert alors à dégager les variables les plus importantes pour décrire et analyser le phénomène. L'objectif est de comprendre la réalité organisationnelle telle que se la représentent les acteurs en leur demandant ce qu'ils pensent» (Giordano, 2003 : 177). Notre compréhension du processus de jugement professionnel en audit va donc reposer sur une lecture interprétative (Weber, 1965) du cheminement intellectuel de ces associés signataires.

Nous avons contacté une centaine de commissaires aux comptes et nous avons mené vingt-deux entretiens semi-directifs en région parisienne. La durée d'un entretien oscillant entre 15 et 98 minutes. Les entretiens ont eu lieu entre février et octobre 2011. La quasi-totalité des entretiens ont été conduits en face à face (sauf un par téléphone). Ils ont été intégralement retranscrits ce qui représente un volume d'environ 250 pages de données. Seul un commissaire aux comptes n'a pas souhaité que ses propos soient enregistrés mais des notes manuscrites ont été prises et remises en forme juste après l'entretien (**voir annexe 2**).

Sur les 22 associés signataires interrogés, 5 étaient président de leur cabinet et 2 autres étaient fondateurs ou co-fondateurs de leur cabinet. Cinq associés signataires étaient membres des quatre grands réseaux internationaux d'audit (dénommés les *big*).

2.2 La construction du guide d'entretien

Notre guide d'entretien a été élaboré en distinguant les facteurs qui permettent de construire le concept de jugement professionnel en audit (thème 1) de ceux qui contribuent à

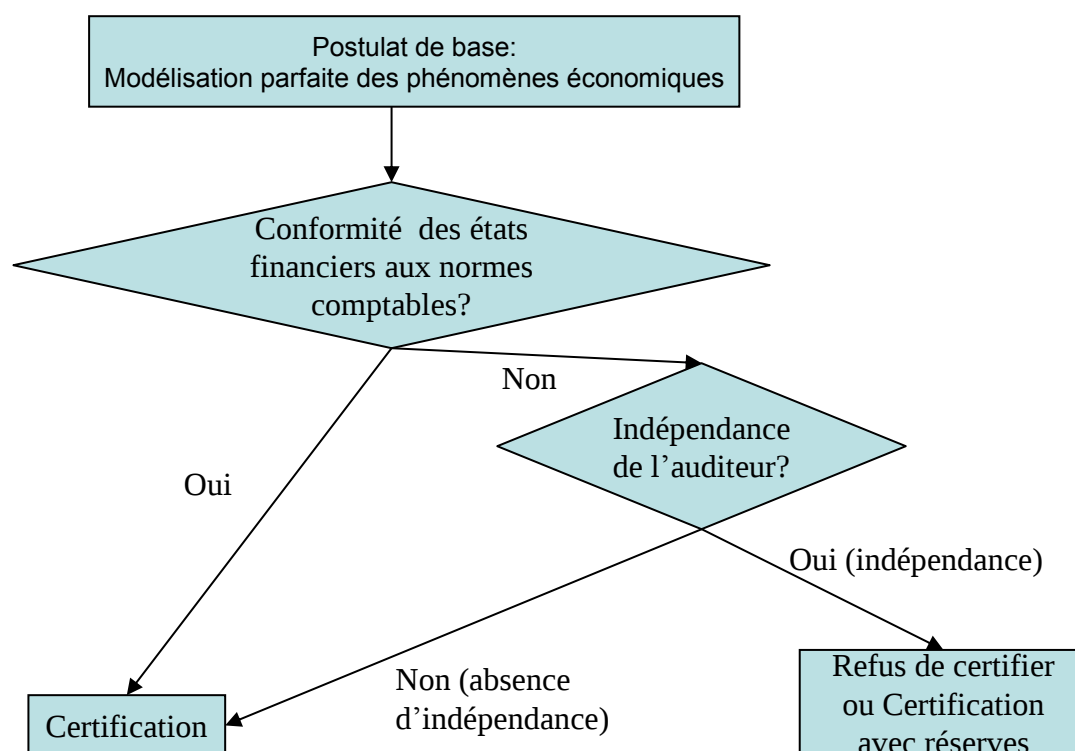
faire évoluer ce jugement (thème 2), puis des facteurs liés à la collégialité du jugement (thème 3) ou aux interactions avec l'entreprise auditée (thème 4). Nous avons construit ce guide (fourni en annexe) comme un outil pour relancer la discussion et approfondir le concept de jugement. Ainsi, dans le cours des discussions, nous avons fréquemment relancé nos interlocuteurs pour les inciter à aller au fond de leur raisonnement et pour faire émerger les facteurs qui, au cours de leurs missions, ont pu affecter l'exercice de leur jugement professionnel.

2.3 L'analyse des entretiens

À partir des données retranscrites, la démarche d'analyse a été faite en deux temps. Tout d'abord, une analyse thématique entretien par entretien a été menée dans le but d'identifier les thématiques communes pour tous les entretiens. Ensuite, une analyse verticale et horizontale de tous les entretiens a été effectuée. Les résultats de ces analyses nous ont permis d'appréhender les déterminants du jugement professionnel de l'auditeur légal et de recenser tant les éléments qui l'affectent négativement que ceux qui semblent en favoriser un exercice serein.

Nous présentons nos résultats au sein de deux sections différentes. L'une souligne la nécessité, du point de vue des auditeurs, de réintroduire le jugement professionnel comme élément clé de tout processus d'audit. L'autre suggère un certain nombre de facteurs susceptibles d'influencer la formation du jugement de l'auditeur. La reconnaissance de ces facteurs peut permettre au normalisateur de mieux appréhender l'impact de la réglementation sur le jugement de l'auditeur et, *in fine*, sur la qualité de l'audit.

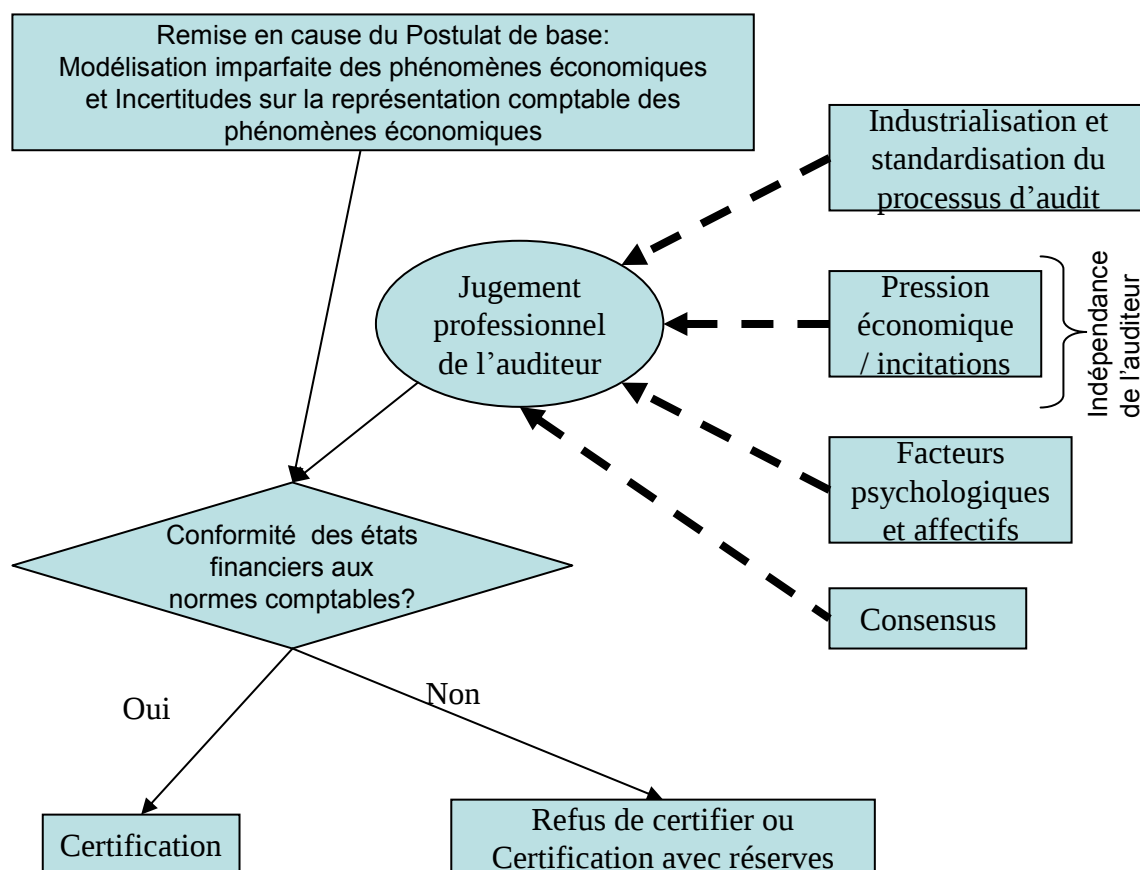
Schéma 1 : Le couple (compétence, indépendance) comme facteur central d'explication de la qualité de l'audit



L'élément essentiel qui contribue à justifier la place du jugement professionnel dans l'exercice de l'audit est l'incapacité à modéliser parfaitement la représentation des phénomènes économiques (schémas 1 et 2). Cette impossibilité résulte, notamment, du caractère incertain des transactions, que ce soit au moment de leur réalisation (l'accord est rarement totalement parfait) ou lors de leur appréhension dans la comptabilité (toutes les informations sur la transaction ne sont pas nécessairement disponibles). Il en ressort que l'évaluation de la qualité de l'audit sur les seules dimensions de compétence (conformité aux normes) et d'indépendance (communication des résultats de l'audit) (DeAngelo 1981) est insuffisante pour appréhender la complexité d'un processus où se mêlent représentation de phénomènes économiques et incertitude⁴ (Robson & al. 2007 ; Windsor et Warming-Rasmussen 2009).

⁴ L'incertitude est appréhendée comme l'incapacité non seulement à appréhender l'avenir mais aussi et surtout à pouvoir assigner des probabilités à la survenance des événements considérés comme probables ou possibles. Cette incertitude porte sur l'environnement économique et social et sur le comportement des acteurs eux-mêmes.

Schéma 2 : La prise en compte de l'incertitude et la réintroduction du jugement



La conséquence de cette focalisation sur le jugement professionnel de l'auditeur est la réintroduction de la dimension humaine, avec comme corollaire la prise en compte des facteurs subjectifs et psychologiques (Kadous & al. 2003 ; Rich & al. 1997 ; Wilks 2002) ainsi que l'appréhension des conséquences de l'industrialisation du processus (Peecher & al. 2007) sur l'élaboration du jugement. Les entretiens semblent indiquer que seule la recherche d'un consensus professionnel (Demski 2003), un jugement d'expert, peut permettre à l'auditeur, à la fois d'assumer la dimension humaine de tout jugement en audit et en même temps de pouvoir rendre compte de son jugement et du processus ayant permis d'aboutir à ce jugement.

3 La réalité du jugement en audit

Cette section vise à justifier l'importance du jugement dans le processus d'audit :

« Notre jugement va être mis en éveil par tel ou tel point, par tel ou tel sujet. (...). Moins on est mature dans le métier, plus on se raccroche à la technique et inversement (...). C'est toute notre base technique dans laquelle on va aller chercher les éléments pour forger notre opinion, ensuite il y a la compréhension d'ensemble : the big picture » (CAC12).

Comme nous l'avons évoqué dans notre revue de la littérature, l'industrialisation du processus d'audit constitue le phénomène majeur qui a en partie estompé l'importance du jugement de l'auditeur (sous-section 3.1). Néanmoins, comme les approches cognitives l'ont montré, l'industrialisation du processus se trouve confronté aux limites des systèmes de modélisation du jugement (sous-section 3.2).

Deux phénomènes semblent être au cœur de cette réintroduction du jugement : l'impossibilité de modéliser parfaitement la représentation comptable des phénomènes économiques et l'industrialisation du processus d'audit.

3.1 Des modèles quasi-industriels qui conditionnent le jugement

Les critiques sur le modèle industriel du processus d'audit sont particulièrement fortes chez les associés signataires des cabinets d'audit non membres de l'un des *big four* :

« Moi je suis persuadé, j'exerce le métier depuis 30 ans, par rapport à votre question et votre problématique, (...) il y a une part très importante de psychologie. Et alors, aujourd'hui, ça se réduit et ça peut se réduire par rapport aux normes d'exercice professionnel, par rapport aux normes ISA, par rapport à tout ce qui existe au niveau de la réglementation puisqu'on a commencé à transférer ce qu'on critiquait beaucoup en France et qu'on critique un peu moins parce qu'on est obligés de respecter, c'est ce qu'on appelle les 'checks-lists' et c'est vrai que l'approche anglo-saxonne a transpiré dans notre modèle français (...). Ceci dit, pour moi j'ai beaucoup critiqué cette approche. Par exemple, les 'checks-lists' qui ont été appliquées par les anglo-saxons, et les big four d'ailleurs, sont marquées par l'absence de jugement. Moi je vis bien ça, puisqu'on est co-commissaire aux comptes avec des big four et dans les big four vous n'avez pas uniquement l'associé responsable qui intervient, vous avez une équipe de stagiaires qui viennent et on voit bien comment ils fonctionnent ... Ces derniers fonctionnent en fonction du cadre qui leur est imposé – et qui en plus est très compartimenté par rapport à telle ou telle fonction – et globalement on s'aperçoit, malgré le filtre des questionnaire – le filtre de ce qui est indiqué dans les normes – qu'on peut passer largement à côté faute de jugement personnel et donc de psychologie » (CAC16).

« L'associé responsable, bien évidemment, est supposé valider le jugement à travers toute la revue du dossier (...), mais il est très peu sur le terrain, très, très peu, pour ne pas dire des fois pas du tout. Il participe éventuellement aux réunions du conseil d'administration, parce que là il faut qu'il soit, ou à l'assemblée générale, parce que là effectivement c'est mieux qu'il soit présent. Par contre, au niveau des services ..., à part peut-être une réunion de synthèse, il n'intervient quasiment jamais. Donc, la connaissance réelle du client, il l'a à travers les remontées qui lui sont faites dans le cadre des dossiers électroniques qu'il reçoit. Donc, ça c'est le premier élément, le jugement est déjà perturbé par rapport au fait qu'il n'a pas la connaissance psychologique du milieu ambiant de l'entreprise qu'il audite » (CAC16).

« La grande différence que je vois entre les big et les non big est la « culture maison » qui existe chez les big plus que dans des cabinets comme le nôtre. J'ai peut-être un tout petit plus d'implication et un tout petit peu moins de ressources pour pouvoir former une opinion, mais ce n'est pas aussi mal que ça » (CAC7).

« Moi je suis persuadé que le modèle économique de l'audit industriel perdure pour des raisons économiques. C'est-à-dire là où je gagne beaucoup d'argent, c'est sur de l'audit mené par des équipes juniors. Dès que je commence à mettre des associés plus seniors dans

une mission, j'ai beaucoup de mal à gagner ma vie et avoir des marges suffisantes. Donc les marges importantes se font sur une grosse mission d'audit, faite par une équipe très junior» (CAC 12).

« Les plus grands cabinets sont partis sur des modèles quasi-industriels où ils déroulent un process qui balise justement le jugement et on dit, bien, puisque ce process balise le jugement, je peux mettre une équipe très junior et tout ira bien»(CAC12).

« Les formations des cabinets big sont plus normées par rapport aux non big, le jugement est absolument moins présent. (...) Les auditeurs big ont tendance à appliquer des outils très normés» (CAC19).

Assez logiquement, les associés signataires des cabinets d'audit membres des *big four* sont moins critiques sur ce processus d'industrialisation. Ils le perçoivent davantage comme une étape préliminaire qui doit ensuite déboucher sur une approche, une valeur plus personnelle impliquant le jugement :

« Tous nos programmes d'audit veillent à ce qu'on applique bien les standards d'audit et les normes d'audit. Et donc nos jeunes, qui travaillent et qui n'ont pas forcément toute l'expérience requise, ont tendance à dérouler des programmes de travail de manière un peu standard, de manière un peu systématique, sans exercer suffisamment leur jugement professionnel. Avant, on pouvait avoir des professionnels qui avaient d'excellents jugements professionnels, qui avaient des conclusions, et donc des opinions d'audit qui étaient bonnes, mais qui, malheureusement, ne documentaient pas leurs dossiers, donc ils n'y avait rien dans les dossiers, derrière. Ils ne matérialisaient pas le travail qu'ils avaient effectué pour arriver à leurs conclusions (je parle de ça il y a très longtemps, c'est l'audit des années 80). Aujourd'hui, c'est un peu l'inverse, on a toute la documentation, mais la conclusion on ne sait pas trop comment on y arrive. Je dirai que, c'est le problème des professions qui sont trop réglementées ou sur-réglémentées ; on passe son temps à faire beaucoup de 'compliance', d'administratif et on n'est pas suffisamment focalisés sur les gros problèmes » (CAC4).

« C'est vrai qu'on a une démarche normée parce que ça crée des standards minimums. Toutefois, une fois que vous êtes arrivés aux standards minimums ça ne suffit pas parce que le jugement doit absolument intervenir. Par contre, si vous êtes dans un petit cabinet, vous êtes plus laissés à vous-même» (CAC3).

« Je pense qu'il y a de très bon professionnels dans les cabinets de taille moyenne et de très bons professionnels dans les grands et les petits cabinets. L'individu est l'individu, il est bon ou il est mauvais. Il est capable ou incapable. Un petit cabinet qui n'a pas les structures, les méthodes, les outils, ne pourra pas faire un travail d'aussi bonne qualité. Même si c'est quelqu'un qui a du jugement, il ne pourra pas s'appuyer sur des choses qui ont déjà été construites en dessous pour exercer son jugement de manière utile» (CAC3).

« Les non big n'ont pas nécessairement des ressources en interne qui permettent aux professionnels d'échanger, soit avec une direction technique, soit avec d'autres professionnels ; ils sont isolés et, certainement, leur jugement va prendre plus de poids que celui des big. Ils n'ont pas nécessairement tout le confort que nous (big) avons Quand vous êtes seul, l'exercice du jugement va être plus difficile parce que ça n'engage que vous. Je pense que, nous, on s'est dotés de garde-fous, qui nous coûtent chers mais qui nous préservent aussi beaucoup » (CAC1).

Pour les associés signataires membres des *big four*, le recours à un processus standardisé et très normé permet de bénéficier d'une base de travail solide qui facilite les

échanges entre collaborateurs et permet de renforcer l'exercice du jugement. Inversement, pour certains associés signataires non membres des *big four*, cette standardisation des processus résulte davantage d'une logique économique que d'une réelle recherche de la qualité de l'audit. Notre hypothèse 1 sur la formalisation et l'industrialisation des processus d'audit continue de constituer, en France, un marqueur entre les cabinets membres des *big four* et les autres. Néanmoins, ce point est plus marqué pour les *non big* que pour les *big* qui ont tendance à considérer qu'il n'est pas essentiel pour expliquer la qualité de l'audit. En effet, le point sur lequel convergent les associés signataires des *big* et des *non big* est que le commissaire aux comptes doit être capable de conjuguer les besoins de son client avec les moyens qui sont mis en œuvre par son cabinet. L'enjeu critique ne serait pas alors la formalisation des processus mais plutôt la capacité à mobiliser les ressources adéquates (technologiques et humaines) :

«Quand vous êtes sur un dossier, et que vous ne comprenez rien de l'activité de l'entreprise parce que c'est trop compliqué, ça demande des compétences techniques. Si vous ne les avez pas, et bien là, c'est très stressant» (CAC 16).

3.2 L'impossibilité de modéliser totalement la représentation comptable des phénomènes économiques

La modélisation du jugement de l'auditeur n'est possible que si l'objet sur lequel s'applique ce jugement est lui-même parfaitement formalisable et modélisable. Ce qu'ont mis en évidence les normes IAS/ IFRS en insistant sur le rôle de la comptabilité dans la représentation des phénomènes économiques (Paper & Pigé, 2009), c'est que la comptabilité a pour mission de représenter un objet qui lui-même est flou (Pigé, 2011). L'audit peut vérifier la conformité de la norme qui est utilisée mais il doit aussi se prononcer sur l'objet lui-même, sur le phénomène économique qui fait l'objet d'une représentation. Or tout phénomène introduit une zone d'incertitude (au sens d'incertain, c'est-à-dire de non probabilisable : Knight, 1921). Cette incertitude résulte de la connaissance imparfaite (et incertaine) des phénomènes économiques que la comptabilité prétend appréhender. La comptabilité peut mesurer, mais les mesures ne sont que des approximations qui dépendent de facteurs que les acteurs eux-mêmes ont du mal à appréhender voire qu'ils peuvent avoir intérêt à dissimuler. Dès lors, le jugement de l'auditeur doit prendre en compte cette impossibilité de représenter parfaitement les phénomènes économiques sous-jacents :

« Le jugement professionnel du commissaire aux comptes, c'est le cœur de son métier parce que les comptes, même s'il existe des principes comptables, sont tout au long de leur élaboration, soumis à des différents jugements, c'est-à-dire à des différentes appréciations » (CAC 7).

« La seule chose qui est sûre dans l'exactitude des comptes, c'est que le total du passif est égal au total de l'actif, tout ce qui est à l'intérieur est véritablement une vue de l'esprit de chacun (...) La composition des comptes annuels des états financiers c'est interprétatif à souhait puisqu'ils ne représentent, en définitifs, qu'un cumul d'un certain nombre d'opérations qui ont pu se faire. Donc, le jugement du professionnel, qui pourrait être certain face à une incertitude, je ne sais pas faire. Donc, on doit être empreint de doute pour pouvoir avancer» (CAC7).

« Le jugement professionnel n'existe que parce que la comptabilité n'est pas justement binaire. Si la comptabilité était blanc ou noir, à ce moment, je n'ai plus besoin d'exercer un jugement, mais ça résulterait d'un certain nombre de règles, de chemins qui ont été balisés par ailleurs, et le jugement n'intervient que parce que la comptabilité est devenue une technique complexe qui repose sur des appréciations et donc fondamentalement on a besoin de quelqu'un qui exprime son jugement, pour dire tout bien pesé, globalement c'est satisfaisant ou ça ne l'est pas » (CAC 4).

« Il s'agit d'une certaine façon de faire des choix, les choses ne sont pas nécessairement blancs ou noirs, elles le sont très souvent, mais il y a certains domaines dans nos métiers qui font appel au discernement, à la compréhension de certains enjeux et ce jugement s'exerce notamment de plus en plus sur des estimations comptables de la part du management et des directions financières et c'est là, en particulier, qu'on peut être amené à exercer notre jugement » (CAC 1).

« Le jugement professionnel de l'auditeur consiste à se saisir d'un certain nombre de données, les analyser au regard d'une référence, en général d'une norme, de voir de quelle façon les éléments d'informations rapprochés de cette norme s'en éloignent ou s'en rapprochent, et d'émettre une conclusion par rapport à la question préalable qu'on s'est posé au moment de saisir ces éléments, par rapport à ce qu'on attend au regard de cette norme » (CAC8).

« Dans les états financiers, il y a beaucoup d'aspects qui sont du jugement, où les standards ne donnent pas une réponse immédiate. Ces standards donnent une piste de réflexion et un chemin à suivre » (CAC3).

Les assertions des associés signataires (qu'ils soient membres ou non des *big four*) confirment qu'il est impossible de modéliser parfaitement la représentation comptable des phénomènes économiques (ce qui correspond à une validation de notre hypothèse 2). Cette impossibilité résulte notamment du caractère incertain des transactions (Miledi & Pigé, 2011), que ce soit au moment de la réalisation des transactions (l'accord est rarement totalement parfait) ou lors de leur appréhension dans la comptabilité (toutes les informations sur la transaction ne sont pas nécessairement disponibles). La quasi-totalité des auditeurs interrogés soulignent le rôle grandissant de jugement professionnel dans l'exercice de l'audit.

3.3 La réintroduction de la dimension humaine dans l'exercice du jugement

La plupart des acteurs interviewés soulignent l'importance de la dimension humaine et le besoin accru de jugement professionnel. C'est cette dimension qui fait la grandeur, la complexité et la richesse de cette profession :

« On a bataillé..., quand j'ai été président de la compagnie nationale des commissaires aux comptes, j'ai bataillé beaucoup, justement, pour que ce jugement professionnel soit reconnu ; ce qui n'était pas évident.... mais ils (les magistrats) ont fini par accepter cette notion » (CAC17).

« Pour moi, c'est ce qui fait un peu le charme du métier, il faut qu'on touche du bois et c'est là justement où l'on sort d'une mécanique comptable ou technique pour aller dans quelque chose qui est du domaine de l'humain » (CAC1).

«Je crois que la dimension humaine joue quand même : c'est la dimension humaine qui fait que deux confrères peuvent écouter leur client et il y en a un qui est convaincu et l'autre pas. Mais qu'est ce qui fait que l'un soit convaincu et l'autre pas ? Parfois ce n'est pas du tout la technique, c'est l'humain, purement l'humain » (CAC12).

Cette dimension humaine n'est pas pour autant une liberté de tout faire, elle est encadrée, délimitée par les faits relevés. Le formalisme du processus d'audit repose sur une traçabilité des travaux de l'auditeur qui doit permettre à un professionnel distinct d'aboutir à une conclusion similaire sur la seule base de ces travaux (Iweins 2011). Le jugement doit être documenté et formalisé.

« Je pense qu'il serait illusoire de dire, dans ce cas-là, on confie l'audit à des robots, parce que je dirai il y a un facteur humain, qui est en effet important (...). Donc, dans tout processus d'arrêté des comptes, il y a des estimations qui sont faites par le dirigeant. Nous-mêmes, en tant qu'auditeurs, nous n'avons pas à nous substituer, nous n'avons pas à intervenir, à interférer dans la gestion d'entreprise, en revanche nous allons porter une appréciation sur le caractère raisonnable des estimations qui sont réalisées par le management » (CAC14).

Le formalisme du processus d'audit repose sur une traçabilité des travaux de l'auditeur qui doit permettre à un professionnel distinct d'aboutir à une conclusion similaire sur la seule base de ces travaux (Iweins 2011). En ce sens, loin de reposer uniquement sur un cadre mathématique, le jugement de l'auditeur peut s'analyser comme la résultante d'un discernement professionnel

« Le jugement du professionnel, à un moment, doit intervenir dans les cas les plus difficiles pour dire, en terme d'opinion, est-ce que je suis d'accord avec les comptes, sachant qu'il y a des éléments qui ne sont pas toujours connus (...), ça c'est bien le jugement. Mais je précise, ce n'est pas quelque chose qui est pifométrique, il a une bonne tête, ça me va ou ça ne me va pas ; mais plutôt ça repose sur un dossier bien documenté » (CAC14).

« Là, je serais plus exigeant parce que je sais qu'il y a eu un changement d'actionnariat ou un recours à l'emprunt. Donc, je sais que ça peut altérer mon jugement parce que, consciemment ou inconsciemment, j'introduis dans mon esprit et dans mon jugement que, pour obtenir son financement, pour obtenir le meilleur prix de vente, le client peut être amené à modifier ses comptes. Donc, mon jugement peut être altéré par la perception de ce que mon client va faire, compte tenu de la situation dans laquelle il est » (CAC 15).

4 Les facteurs influençant le jugement

D'après les entretiens effectués, l'exercice du jugement est affecté par différents facteurs que nous avons regroupés en trois grandes catégories :

- Les facteurs objectifs liés au cadre institutionnel et aux contraintes économiques.
- Les facteurs psychologiques, subjectifs et affectifs.
- Les éléments qui contribuent à faciliter l'exercice du jugement professionnel.

4.1 Les pressions économiques : le renouvellement du mandat

Au sein des petits cabinets, où le portefeuille de clientèle est peu diversifié, l'auditeur peut voir son indépendance mise en cause par la naissance d'une dépendance financière vis-à-vis de son client. L'auditeur peut accepter certains éléments techniques discutables, ou il peut accepter que les notes annexes aux états financiers ne soient pas parfaitement transparentes, de façon à ne pas perdre son client :

« Il m'est arrivé de travailler avec un petit cabinet dans une mission de co-commissariat sur un dossier pour lequel le client représente une part très importante du chiffre d'affaires (30 % pour le petit cabinet et nous 0,003%. Donc, nous, si on perd le client, on perd le client ; ça ne nous empêche pas de dormir, à la fin du mois tout le monde est payé. Lui (non big) il perd son client – c'est une catastrophe pour le cabinet et pour l'associé – il doit virer 30% de son personnel ; donc ce n'est pas le même raisonnement. En principe, il devrait avoir le même raisonnement que celui du big, mais les chances sont faibles » (CAC 16).

« Un des éléments importants en matière d'indépendance de jugement est lié quand même au poids du client dans le cabinet. Je pense que c'est vrai, et c'est même dangereux d'avoir un gros client en commissariat aux comptes et c'est tout. Tout ce qu'il y a aujourd'hui dans les normes sur le fait que le chiffre d'affaires doit être réparti est une réalité » (CAC 17).

« Si, par exemple, la pression exercée par le cabinet est de ne pas perdre le mandat, parce que cette société est très importante (une firme du CAC 40) et que l'associé en charge du dossier ressent une énorme pression – qui peut ne pas être réellement exercée mais il l'a ressent – et bien, ça peut avoir une influence sur son jugement » (CAC 16).

« Ce qui affecte beaucoup le jugement du professionnel : c'est le Business. Parfois on peut tout faire pour entretenir d'excellente relation avec le client de façon à avoir son mandat renouvelé. Un élément très important d'altération du jugement du commissaire aux comptes, c'est le renouvellement du mandat et la conquête du marché » (CAC 12).

Mais ces contraintes économiques ne sont pas nécessairement faciles à traiter par les normes. Si le problème soulevé est réel, la réponse à apporter ne passe pas nécessairement par l'édiction de nouveaux standards, de nouvelles contraintes, mais elle peut nécessiter la reconnaissance du rôle du jugement du professionnel. C'est ainsi que certains auditeurs contestent les évolutions réglementaires en considérant qu'elles compromettent d'autres facteurs qui conditionnent la qualité finale de l'audit :

« Il n'est pas vrai que contraindre à une rotation des auditeurs sur une période de 3, 4, 5 ou 6 ans dans une firme – ou maintenant on parle de rotation d'associés signataires –, est un gage d'indépendance par rapport à l'émission de l'opinion, c'est même le contraire. Ce que je sais, c'est qu'il faut donner du temps au temps pour qu'une qualité de l'audit existe. La rupture du temps fait que l'on perd la capacité à analyser l'historique immédiat de l'entreprise pour comprendre son avenir » (CAC 2).

« L'année dernière, on avait dans notre cabinet une rotation des signataires pour un mandat coté. Intervient le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) qui fait son audit avec les permanents du H3C, qui repère que nous ne sommes pas transparents dans la gestion du cabinet parce que j'ai passé quelques heures dans mes grilles de temps à être non pas en binôme, mais en explication avec mon confrère. Le H3C relève dans son rapport que

la rotation du signataire n'a pas été faite parfaitement parce que j'avais passé du temps avec mon successeur pour lui expliquer certaines choses. Mais je trouve ça d'une imbécilité crasse, mais c'est impossible de passer d'une situation +6 à 0, parce que celui qui repart à 0, est obligé de refaire le travail de celui qui l'a fait pendant 6 ans pour essayer de comprendre la mécanique des éléments, donc c'est une déperdition à chaque fois. Donc le temps est nécessaire pour garantir une qualité de l'audit » (CAC 19).

4.2 La dimension subjective et psychologique

La dimension technique de l'audit se double d'une compréhension de ses enjeux psychologiques :

« Le jugement technique n'est plus du tout le seul critère à prendre en considération. Certes, on va tous vous dire que c'est l'élément moteur, ce qui est vrai, sinon on va dire que ça ne sert à rien de s'occuper de l'élément technique et, dans ce cadre, les commissaires aux comptes sont considérés comme des psychologues et des psychiatres et puis c'est terminé. Ce n'est pas ça ce que je veux dire. Il y a la base du dossier technique, mais le dossier technique doit être doublé de plus en plus d'une compétence psychologique » (CAC16).

« Le jugement du professionnel, à travers une des approches qui est la psychologie, est très important. (...) Il y a toujours 50% de compétence et 50% qui ne sont pas que de la compétence. Donc, c'est à la fois la personnalité du professionnel (auditeur ou expert-comptable) et la psychologie qu'il a du client en termes de communications et d'approches » (CAC16).

« J'avais un confrère, quand j'ai démarré la profession, qui me disait : un bon auditeur a dans son approche : 1/3 la technique, 1/3 le flair et 1/3 la chance. La technique, c'est la qualité de l'audit (purement objectif). Les deux autres dimensions, la chance et le flair, ce n'est plus objectif, c'est le jugement. La façon dont mon confrère perçoit une mission d'audit, et je la partage, c'est qu'il faut s'appuyer sur la technique et, in fine, c'est notre intuition et notre jugement qui va l'emporter. Le flair c'est le fait que vous sentez où il faut aller. (...) La technique n'est pas le plus important, le mieux est que la technique soit bien faite, mais in fine ce qui compte ce n'est pas que la technique » (CAC15).

« Selon que je sois très rigoriste ou plus souple, mon jugement ne va pas être le même. Dans ce jugement-là, on va toujours se référer à des bases techniques mais, ensuite, il est très subjectif et c'est la personnalité même du commissaire aux comptes qui va influencer énormément sur la décision prise » (CAC 12).

« Il me semble que cet aspect-là (connaissance psychologique) va être et doit être présent tout au long de la mission, en théorie, pour améliorer notre jugement. Mais ça peut aussi altérer notre opinion, parce qu'on peut avoir, dans ces connaissances-là, des éléments perturbateurs ; qui sont dans la plupart du temps : l'humain, la confiance qu'on peut donner, le jugement qu'on peut porter sur un travail précis – qui peut être complètement faussé par l'idée que l'on se fait de la personne qui a fait ce travail » (CAC 12).

Les auditeurs sont conscient que ces enjeux psychologiques se situent à un double niveau, non seulement au niveau de l'auditeur mais également au niveau de l'audité, voire dans la relation complexe entre les deux co-commissaires aux comptes face à leur client, ou encore dans la relation de l'auditeur avec les autorités de régulation :

« Il peut y avoir aussi un aveuglement lié à l'impression que vous donne la boîte. Donc, un discours bien construit peut vous endormir, vous pouvez biaiser votre jugement par séduction » (CAC 17).

« Quand on est auditeur, on n'est pas la police qui va mettre en prison quelqu'un. On est en train d'exprimer des points de vue sur les états financiers qui ont été préparés de manière honnête. Bien sûr qu'on est affecté par la relation avec la personne avec laquelle on travaille » (CAC 16).

« Si vous avez un directeur général qui est extrêmement dominateur, qui est entouré par des gens qui ne sont que des béni-oui-oui. Moi je le vois dans la direction du CAC 40, vous avez certains présidents-directeurs-généraux qui sont très dangereux, qui sont des personnes excellentes en termes de stratégies ; les autres ne vont pas oser leur dire qu'il y a des choses qui ne vont pas. Parce qu'ils ont peur de se faire massacrer en tant que responsables d'activité ou autres. Donc, ils vont toujours embellir les choses et dire au président qu'il est génial et qu'il a une stratégie formidable même s'ils pensent que la stratégie est mauvaise ou moins bonne » (CAC 16).

« C'était dans le cadre d'un audit d'une banque, les membres de la direction étaient en train de tricher sur les comptes, ils ne veulent pas reconnaître qu'il y avait des problèmes d'investissement. Moi j'ai refusé de certifier les comptes et mon confrère, qui est un petit cabinet, m'a dit que je suis fou, que je ne comprenais pas, que le directeur financier est une personne exceptionnelle. Moi je lui ai dit : 'Certes il est exceptionnel, mais la banque va se casser la figure et moi je ne certifie pas les comptes ; (...) il y aura deux opinions différentes dans le rapport. Mais, je vous préviens, je vais voir le procureur de la république, vous venez avec moi ou pas.' – 'Non il n'est pas question que je vienne, le procureur n'a rien à voir avec ça.' (...) Voilà, je suis arrivé au rendez-vous, et j'ai vu mon confrère arriver, il a compris que de toute façon je ne changerai pas d'avis et que lui se mettait dans un danger impossible – en prétendant que la situation était acceptable alors qu'elle ne l'est pas – et que lui se trouvait dans un méga problème si la banque se casse la figure ! Après, il s'est aligné avec moi sur le fait que nous n'allions pas certifier. Et la banque a fait faillite quelques temps après » (CAC 16).

« Moi j'ai travaillé dans des banques où j'étais le commissaire-aux comptes et j'allais voir le régulateur, qui est la commission bancaire, pour lui dire : Monsieur cette banque va se casser la figure, parce qu'elle a pris beaucoup de risques et qu'elle ne veut pas les provisionner. Et vous avez le régulateur qui vous dit : 'ok vous vous rendez compte, si votre opinion n'est pas clean, c'est vous qui allez faire tomber la banque'. C'est vous, vous êtes le responsable. Là vous devez dire au régulateur : 'c'est vous qui réglez le fonctionnement de la banque ce n'est pas moi, moi je dis que les comptes sont faux et que je ne peux pas certifier'. À l'époque c'était la Banque de France qui contrôlait la commission bancaire qui vous disait de mentir dans votre opinion. Elle ne vous l'écrivait pas noir sur blanc, mais elle te le disait en tête à tête, entre quatre murs, la Banque de France. Quand vous voyez ce type de pression, pour être indépendant, il faut se sentir à l'aise » (CAC 16).

L'atmosphère interne, l'ambiance et la surcharge de travail affectent également l'exercice du jugement de l'auditeur. Ces éléments demeurent particulièrement importants et, conjugués au mode de vie parfois instable de l'auditeur, viennent perturber son jugement :

« Il y a quelques années ma femme m'avait quitté, je peux vous garantir que mon jugement était ... Je n'avais pas trop de jugement, parce que j'avais l'esprit qui n'était pas forcément compétent à ce que je faisais. Donc, j'avais pris de la distance par rapport à la mission, par rapport à l'opinion. À cette époque, je m'en souviens que, des fois, j'ai accepté de certifier les comptes or, si j'avais creusé un peu ou allé un peu loin, il aurait fallu que je certifie avec une réserve. Toutefois je reste convaincu que j'ai émis de bonnes opinions,

même à cette période, mais je ne vous cache pas, ça a forcément altéré mon jugement» (CAC 15).

«Il y a des éléments (le stress, la fatigue, ...) qui peuvent influencer le jugement du professionnel dans pratiquement toutes les professions. Mais je pense que nous ne pouvons pas déterminer ces éléments. Je ne pense pas que ça soit déterminant pour une raison bien simple. L'audit n'est pas un processus instantané, l'audit ça va se dérouler sur une longue période. Même si, un jour, l'auditeur est fatigué, on peut penser que le lendemain, ou trois jours après, ça ira mieux» (CAC 7).

4.3 La recherche du consensus

Les mêmes diligences ne conduisent généralement pas aux mêmes jugements professionnels. Pourtant, dans la plupart des cas, par les échanges et la communication, les auditeurs arrivent progressivement à élaborer une opinion commune. Ces échanges permettent aux auditeurs de confirmer l'objectivité apparente de leur jugement et de justifier (voire d'améliorer) leur processus de jugement. Le commissaire aux comptes n'est pas un justicier solitaire mais il dépend des consensus en vigueur autour de lui.

Loin d'être mené de façon isolée, l'exercice du jugement professionnel repose, tout au long de la mission, sur un processus interactif où les auditeurs se confrontent pour construire *in fine* leur jugement. La diversité des points de vue, des origines et des expériences professionnelles, peut contribuer à l'élaboration d'un jugement professionnel complexe. De même, la pratique de la revue indépendante (et celle du co-commissariat aux comptes) contribue à l'amélioration du processus d'audit (Iweins, 2011) :

« C'est sûr que les gens ont une attitude de leur âge, de leur passé. Donc vous n'aurez pas forcément le même jugement d'un jeune et d'un vieux qui ont des perceptions un peu différentes. Et, peut-être, quelqu'un plus expérimenté sera un peu blasé alors qu'un jeune sera plus ferme sur certaines choses. D'où l'importance d'avoir une équipe où les gens se challengent » (CAC 17).

« Un bon jugement professionnel est un jugement challengé, c'est quelque chose qui est partagé dans l'équipe d'audit. Donc, c'est forcément le signataire qui décide en dernier ressort mais qui a avec le manager un dialogue qui ne soit pas complaisant. Donc, ça me paraît vachement important ce challenge d'opinion professionnelle » (CAC 17).

«C'est par l'échange du jugement qu'on comprend pourquoi on a des divergences de points de vue et, très souvent, on s'aperçoit qu'on a des divergences, parce qu'on n'est pas partis des mêmes agrégats, des mêmes informations, et du même niveau de connaissance du dossier» (CAC 8).

« Cette pratique (la revue indépendante) améliore la qualité du jugement professionnel, parce qu'elle permet d'échanger et de communiquer avec quelqu'un qui est votre pair, de discuter librement : 'j'ai pris telle option, est ce que toi, tu aurais fait la même chose dans ce cas-là ?'. Et de la discussion naît nécessairement quelque chose, il y a un échange d'idées, on est d'accord, on se sent conforté, on peut être éventuellement un peu challengé et donc, finalement, ça permet de réfléchir si 'in fine j'ai pris la bonne approche'. Donc, je pense que cette pratique ne peut qu'améliorer la qualité de l'audit, parce que ça améliore la réflexion que l'on a en termes de jugement professionnel » (CAC 7).

« En fait, on parle beaucoup de co-cac en France, ça conduit à émettre un jugement sur l'ensemble de la mission par deux professionnels. Un système qui n'existe pas dans les autres pays et qui est, à mon avis, une très bonne chose, parce qu'on a des confrères qui se challengent, qui confrontent leur opinions, et il vaut mieux des personnes qui soient en désaccord pour discuter, travailler, révéifier et trouver un terrain d'entente. Et je pense que là, on a la meilleure opinion qui est la plus objective. En tout cas, il y a tout ce qu'il le faut pour qu'elle le soit. Donc je crois que le co-cac est profitable à la mission » (CAC 12).

« ...Je dirais que le double commissariat aux comptes est une bonne chose. Dès lors qu'il va permettre, notamment dans le cas d'une situation délicate, de trouver un compromis. Il ne s'agit pas de trouver une échappatoire qui permet à tout le monde de sortir de bons comptes, ce n'est pas du tout l'idée, mais plutôt une intelligence (...). Mais, si on est dans un système de deux commissaires aux comptes avec un qui joue le maillon faible, là, ça va être terrible, parce que si vous avez en face de vous un client intelligent, il va user de cette intelligence. Donc ce n'est pas toujours une assurance de garantie mais, objectivement, je pense que le co-cac est une garantie complémentaire » (CAC 14).

Conclusion : passer d'une communication sur le jugement de certification à une communication sur le processus de jugement

Les entretiens réalisés auprès des associés signataires de cabinets d'audit en France confirment le rôle essentiel du jugement professionnel au sein du processus d'audit. La pertinence de ce jugement ne peut pas se mesurer pas par un algorithme, car le jugement ne peut pas se limiter à une application aveugle des normes d'audit : « On craignait, et ces craintes sont toujours d'actualité, que l'audit ne devienne une pratique purement mécanique et qu'elle menace par conséquent le savoir-faire des professionnels » (Power, 2005, p.147-148).

« Afin de retrouver ce chemin de dialogue, il ne faut pas que le respect de la règle l'emporte sur la réflexion, c'est-à-dire, il ne faut pas que la norme vienne gommer, vienne étouffer le jugement du professionnel » (CAC 4).

Toutefois, il ne s'agit pas de remettre en cause la normalisation, celle-ci représente une appréciation de la pertinence des procédures appliquées et fournit, face à la complexité de la tâche en audit, des standards minimums considérés comme acceptables (Wright 1988). En même temps, il ne s'agit pas non plus de se réfugier derrière les normes mais plutôt de s'en servir pour exercer un jugement adéquat. Ainsi, toutes les normes d'audit font appel à l'exercice du jugement professionnel. Il existe donc une relation dialectique entre la dimension technique et la dimension humaine de l'exercice du jugement professionnel. Il s'agit de *structurer le jugement* des auditeurs et non de *s'y substituer* (Hatherly 1999).

Cependant, au-delà des contraintes liées à l'industrialisation et à la standardisation du processus d'audit sur le jugement de l'auditeur, c'est également la question du jugement de l'utilisateur du rapport d'audit qui est posée :

« Le regret que j'ai aujourd'hui, notamment en France mais il est international, est la standardisation du rapport d'audit, dont seule une population d'initiés est à peu près capable de lire et de comprendre ce qui est écrit entre les lignes. Pour les autres, cette standardisation peut être une forme de protection de l'auditeur par rapport à ceux qui reçoivent le message mais, en tout cas, elle nuit à deux choses ; la compréhension de la

formation de l'opinion et la valeur et l'utilité de la mission de l'auditeur dans l'entreprise» (CAC7).

La question est celle d'une évolution du rapport de certification d'un jugement de type binaire (ou ternaire) : certification (oui / non) ou éventuellement certification avec réserves, à un jugement qui mettrait en évidence les points cruciaux relevés en donnant ainsi la possibilité aux lecteurs de se former leur propre jugement. Les pratiques actuelles tendent à distinguer la certification qui vise à formuler un avis simple à la communauté des utilisateurs des états financiers, du rapport d'audit qui vise à mettre en évidence, pour les administrateurs de l'entreprise, les faiblesses, les anomalies, et les risques majeurs relevés.

Notre étude permet de souligner la perception par les associés signataires de l'importance du jugement de l'auditeur. Si le jugement professionnel a toujours constitué un facteur clé du processus de certification des comptes, la complexité de la formation du jugement a souvent été méconnue (Herrbach, 2000). Notre recherche a cherché à combler en partie cette lacune. Si la compétence est et demeure un critère essentiel de la qualité de l'audit, il apparaît désormais évident que son exercice ne peut se limiter à la seule mesure des ressources financières mises en œuvre mais qu'il convient de s'intéresser au déroulement du processus d'audit (Manita 2008 ; Chemangui 2009). De même, si le critère d'indépendance reste un facteur clé dans l'exercice du jugement de l'auditeur, ce facteur apparaît lui aussi dépendant d'éléments économiques, psychologiques et affectifs qu'il convient de prendre en compte.

Reposant sur des entretiens exploratoires, ce papier ne prétend pas à l'exhaustivité. Sur le plan pratique, il conviendrait d'approfondir cette étude par le biais d'une expérimentation de laboratoire afin d'analyser à quoi réagissent les auditeurs au moment de la prononciation de leurs jugements. Il serait aussi pertinent de mener une étude comparative avec les Etats-Unis afin de recenser les éléments incontournables de l'exercice du jugement professionnel et d'appréhender les perceptions négatives des auditeurs non big du travail réellement accompli par les big.

Finalement, sur le plan pédagogique, il serait intéressant de dépasser les seuls programmes de formation technique et de développer des programmes, intégrant à la fois une pensée critique et des facteurs psychologiques et personnels chez les auditeurs d'aujourd'hui et de demain. Ces nouvelles formations contribuent, sans doute, à améliorer la pratique de l'audit

Bibliographie

- Asare, S.K., (1992), The Auditor's Going Concern Opinion Decision : Interaction of Task Variables and the Sequential Processing of Evidence, *The Accounting Review*, 67, pp. 379-393
- Bamber, E. M., Snowball, D., Tubs, R. M. (1989). Audit structure and its relationship to role conflict and role ambiguity: An empirical investigation. *The Accounting Review* 64 (2): 285-299.
- Bertin, E. (2001). *Faire de la recherche en audit : bilan et perspectives*, Cahier de recherche CERMAT, IAE de Tours.
- Biggs, S.F., Mock, T.J., Watkins, P.R., (1988), Auditor's Use of Analytical Review in audit Program Design, *The Accounting Review*, 63, pp. 148-161.
- Bon-Michel, B. (2011). La conformité et l'audit des risques bancaires. In *Qualité de l'audit. Enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des Organisations* (Ed, Pigé, B.), De Boeck : 135-154
- Bonner, S. (1994). A model of the effects of audit task complexity. *Accounting Organizations and Society* 19 (3): 213-234.
- Briand, L. (1998). La révision comptable: des perspectives à renouveler. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 4 (2): 31-44.
- Brown, C.E., Solomon I., (1990), Auditor Configural Information Processing in Control Risk Assessment, *Auditing : a Journal of Practice and Theory*, 9, pp. 17-38.
- Brown, C.E, Solomon, I., (1991), Configural Data Processisng in Auditng : the Role of Domain-specific Knowledge, *The Accounting Review*, 66, 1, pp. 110-119.
- Carpenter,B & Dirsmith,M., (1993), Sampling and the Abstraction Of Knowledge in the Auditing Profession: An Extended Institutional Theory Prespective, *Accounting, Organization and Society*, pp.41-63
- Charreaux, G. (2005). Pour une gouvernance d'entreprise 'comportementale' : une réflexion exploratoire... *Cahier du Fargo* n°1050601.
- Chemangui, M. (2009). Proposition d'une métrique de la qualité de l'audit: expérimentation dans le cadre des relations d'agence internes, *Comptabilité Contrôle Audit*, 15 (1): 225-248.
- Cormier, D., Magnan, M., Morard, B. (1995). The Auditor's Consideration of the Going Concern Assumption: A Diagnostic Model. *Journal of Accounting Auditing and Finance* 10 (2): 201-222.
- Cushing,B.&Loebbecke,J., (1986), Comparaison of Audit Methodologies of Large Accounting Firms, *Studies in Accounting Research* No . 26 (Sarasota: American Accounting Association)
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 : 183-199.
- Demski, J., S. (2003). Corporate conflicts of interest. *Journal of Economic Perspectives* 17 (2) : 51-72.
- Dirsmith,M & McAllister , J.,(1982), The Organic vs the Mechanistic Audit, Parts I and II, *Journal of Accounting Finance and Auditing*, Spring, pp.214-228,60-74.
- Dirsmith M.W. & Haskins M.E. (1991). Inherent risk assessment and audit firm technology : a contrast in world theories. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 1, pp. 61-90.
- Dubin,R.(1978),*Theory Building* (New York: The Free Press).
- Francis, J. R. (1994). Auditing, Hermeneutics, and Subjectivity. *Accounting Organizations and Society* 19 (3): 235-269.

- Gendron, Y., Cooper, D. J., & Townley, B. (2007). The construction of auditing expertise in measuring government performance. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 101–129.
- Gendron, Y., & Spira, L. F. (2010). Identity narratives under threat: A study of former members of Arthur Andersen. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 275–300.
- Graham, E.G., Damens J., Van Ness G., (1991), Developing Risk Advisorsm: an Expert System for Risk Identification, *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, vol. 10, 1.
- Giordano, Y. (2003). *Conduire un projet de recherche: Une perspective qualitative*. EMS.
- Hatherly, D. J. (1999). The future of auditing: the debate in the UK. *European Accounting Review* 8 (1): 51-65.
- Herrbach, O. (2000). *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique*. Doctorat en sciences de gestion, Toulouse : Université de Toulouse I.
- Herrbach, O. (2001). Auditor quality, auditor behaviour and the psychological contract. *The European Accounting Review* 10 (4): 782-802.
- Hogarth, R. M. (1991). A Perspective on Cognitive Research in Accounting. *The Accounting Review* 66 (2): 277-290.
- Hogarth, R.M., Einhorn, H.J., (1992), Order Effects in Belief Updating : The Belief- Adjustment Model, *Cognitive Psychology*, 24, pp. 1-55.
- Hottegindre, G., Lesage, C. (2009). Un mauvais auditeur : manque d'indépendance et/ou de compétence ? Étude exploratoire des motifs de condamnation des commissaires aux comptes sur le marché de l'audit en France. *Comptabilité- Contrôle- Audit* 15 (2) : 87-112.
- IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board (2011). *Audit quality, an IAASB perspective*: <http://www.ifac.org>.
- Ifergan, P., Boscros, P. L. (2010). *Les facteurs objectifs de la complexité de la tâche en audit légal*. 31ème congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Nice.
- Iweins, P. (2011). L'exigence d'éthique dans l'exercice du jugement professionnel. In *Qualité de l'audit : Enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des Organisations* (Ed, Pigé, B.). De Boeck : 220-237.
- Jones, T. M. (1991). Ethical decision making by individuals in organizations: An issue contingent model. *Academy of Management Review* 16: 366-395.
- Kadous, K., Kennedy, S. J., Peecher, M. E. (2003). The effect of quality assessment and directional goal commitment on auditors' acceptance of client-preferred accounting methods. *The Accounting Review* 78 (3) : 759-778.
- Kant, E. (1789). *Critique de la faculté de juger*. Paris : Gallimard, 1985.
- Kitchener K.S., (1986), The Reflective Judgment Model : Characteristics, Evidence and Measurement. In R.A MINES et K.S. KITCHENER (Eds), *Adult Cognitive Development : Methods and Models*, New York, Praeger.
- Knight, F. H. (1921). *Risk, uncertainty and profit*. New York: Dover publications, 2006.
- Libby, R., Lewis, B. L. (1977). Human information processing research in accounting: The state of the art. *Accounting Organizations and Society* 2 (3): 245-268.
- Malsch, B. (2013). Politicizing the expertise of the accounting industry in the realm of corporate social responsibility. *Accounting, Organizations and Society* 38: 149–168
- Manita, R. (2008). La qualité de l'audit externe: proposition d'une grille d'évaluation axée sur le processus d'audit, *M@n@gement*, 11 (2): 187-209.
- Matsumara, E. M., Tucker, R. R. (1992). Fraud Detection: A Theoretical Foundation. *The Accounting Review* 67 (4): 753-782

- Mikol, A. (1999). Les audits financiers. Paris : *Editions d'Organisation*.
- Miledi, A., Pigé, B. (2011). Le jugement de l'auditeur en tant que processus d'apprentissage. In *Qualité de l'audit. Enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations. Comptabilité, contrôle et finance*. (Ed, Pigé, B). De Boeck: 194-200.
- Paper X., Pigé B., *Normes comptables internationales et gouvernance des entreprises : le sens des normes IFRS*, 2009.
- Pigé, B. (2011). Qualité de l'audit et IFRS, les enjeux du jugement dans un processus technique. In *Qualité de l'audit. Enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations. Comptabilité, contrôle et finance*. (Ed, Pigé, B). De Boeck: 176-192.
- Peecher, M. E., Schwartz, R., Solomon, I. (2007). It's all about audit quality : Perspectives on strategic-systems auditing. *Accounting, Organizations and Society* 32 : 463-485.
- Power, M. (1995). Auditing, expertise and the sociology of technique. *Critical Perspectives on Accounting* 6 (4): 317-339.
- Power, M. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 379-394.
- Prat dit Hauret, C. (2003). L'indépendance perçue de l'auditeur. *Revue française de gestion* 27: 105-117.
- Rest J. R. (1986). *Moral Development: Advances in Research and Theory*, New York: Praeger Press.
- Rich, J., Solomon, I., Trotman K. (1997). The audit review process : A characterization from the persuasion perspective. *Accounting, Organizations and Society* 22 : 481-505.
- Robson, K., Humphrey, C., Khalifa, R., Jones, J. (2007). Transforming audit technologies : Business risk audit methodologies and the audit field. *Accounting, Organizations and Society* 32: 409-438.
- Simnett R., Trotman K.T., (1989), Auditor Versus Model : Information Choice and Information Processing, *The Accounting Review*, 64, pp. 514-528.
- Simon, H. (1997). Administrative behavior, 4th edition. New-York: The Free Press.
- Thorne, L., Hartwick J. (2001). The Directional Effects of Discussion on Auditors' Moral Reasoning. *Contemporary Accounting Research* 18 (2): 337-362.
- Trevino L.K. (1986). Ethical decision making in organizations: A person-situation integrationist model. *The Academy of Management Review* 11 (3): 601-617
- Trotman, K.T., Sng J., (1989), The Effect of Hypothesis Framing, Prior Expectations and Cue Diagnosticity on Auditors' Information Choice, *Accounting, Organizations and Society*, 14, pp. 565-576.
- Tversky, A., Kahneman, D. (1982). The simulation heuristic. In *Judgment under uncertainty: Heuristics and biases* (Eds Kahneman, D., Slovic, P., Tversky, A.). New York: Cambridge University Press: 201-208.
- Weber, M. (1965). *Essais sur la théorie de la science*. Paris : Plon
- Wilks, T. J. (2002). Predecisional distortion of evidence as a consequence of real-time audit review. *The Accounting Review* 77 (1) : 51-71.
- Windsor, C. A., Ashkanasy, N. M. (1995). The effect of client management bargaining power, moral reasoning development, and belief in a just world on auditor independence. *Accounting Organizations and Society* 20 (7/8): 701-720.
- Windsor, C., Warming-Rasmussen, B. (2009). The rise of regulatory capitalism and the decline of auditor independence: A critical and experimental examination of auditors' conflicts of interests, *Critical Perspectives on Accounting*, 20: 267-288.

Annexe 1 - Guide d'entretien semi-directif auprès de commissaire aux comptes

Thème 1 : La valeur accordée au jugement professionnel de l'auditeur

Selon -vous en quoi consiste le jugement professionnel de l'auditeur ?

Dans quel cadre se situe le jugement professionnel de l'auditeur ? A quel niveau de la mission s'exerce le jugement professionnel de l'auditeur ?

Quels sont les points qui suscitent l'exercice du jugement professionnel ?

Selon vous, quelles conditions sont nécessaires pour améliorer la qualité du jugement et par conséquent augmenter la valeur des audits ? Quelles valeurs seront respectées ?

Pourriez-vous me dire quels sont les ingrédients d'un jugement professionnel non biaisé en audit ?

Selon vous, sur quoi l'auditeur doit-il appuyer son jugement ?

Selon vous, existe-il une relation entre le jugement professionnel et la qualité de l'audit ? Pourriez-vous me décrire cette relation ?

Thème 2 : La formation du commissaire aux comptes

Pensez-vous que les formations délivrées par les cabinets d'audit contribuent à améliorer la qualité du jugement professionnel ? Ces formations (structurées) peuvent elles-nuire à l'autonomie du commissaire aux comptes ?

Pensez-vous que la taille des Big 4 assure leur indépendance financière et aussi leur jugement professionnel par rapport à leur client ?

Thème 3 : Existence d'une différence de jugement en audit au sein d'une collégialité

Selon vous, est ce que le jugement de l'auditeur peut être influencé ou biaisé ? Par qui ?

Selon vous, est ce que le jugement de l'auditeur peut être remis en cause ? Par qui ? A quel moment ? De quelle façon ?

En cas d'une remise en cause, l'auditeur est -il tenu de justifier toujours son jugement ? A qui ?

Selon vous, est ce que le jugement professionnel de l'auditeur peut s'exercer en groupe ?

Avez-vous été confronté à une situation d'audit délicate dans laquelle vous avez prononcé un jugement différent par rapport à votre confrère ? Quand ? Comment ? Pourquoi ?

Quelle était l'origine de cette différence en matière de jugement : Problèmes techniques ?

Existe-il des solutions pour réduire cette différence de jugement ?

Pensez vous qu'une différence au niveau de jugement est une source d'incompétence et de manque d'indépendance ?

Aujourd'hui cette différence de jugement suscite elle un débat et une réalité pour les praticiens de l'audit légal ?

Thème 4 : Relations entre les commissaires aux comptes et les membres de l'entreprise contrôlée

Selon vous existe-il des rencontres personnelles ou professionnelles en dehors d'une mission d'audit : A quelle fréquence ? A quelle occasion ? Evolution dans le temps ?

Cela peut-il influencer l'exercice du jugement professionnel ? Comment ?

(Souhaitez-vous ajouter quelques éléments ?)

Annexe 2 : Tableau récapitulatif des entretiens menés

Commissaire aux comptes/ Taille du cabinet d'audit	Fonction au sein du cabinet des acteurs interviewés	Temps d'interview (en minutes)
Cabinets d'audit membres d'un des big four		
CAC-1	Associé signataire	45 mn
CAC-2	Associé signataire	43 mn
CAC-3	Associé signataire	57 mn
CAC-4	Directeur technique - participation à la formation interne et au recrutement - Associé signataire	38 mn
CAC-5	Associé signataire	90 mn (non enregistré)
Autres cabinets d'audit		
CAC-6	Associé signataire	22 mn
CAC-7	Président du cabinet - Gestion du cabinet	66 mn
CAC-8	Associé signataire - Directeur national de l'audit	37 mn
CAC-9	Associé signataire	53 mn
CAC-10	Associé signataire	44 mn
CAC-11	Président du cabinet	54 mn
CAC-12	Associé fondateur	68 mn
CAC-13	Associé signataire	30 mn
CAC-14	Associé signataire - Co-fondateur du cabinet/ responsable éthique	60 mn
CAC-15	Associé signataire - Participation à la formation interne et au recrutement	40 mn
CAC-16	Président du cabinet - Participation à la formation interne et au recrutement	60 mn
CAC-17	Associé signataire	45 mn
CAC-18	Président du cabinet/	60 mn
CAC-19	Associé signataire	98 mn
CAC-20	Fondateur du cabinet/ Associé signataire	26 mn
CAC-21	Associé signataire	50 mn (téléphonique)
CAC-22	Président du cabinet	15 mn
	Total	18 h et 35 mn