



HAL
open science

Stratégie d'audit et l'apport cognitif de l'auditeur

Assawer Elaoud, Anis Jarboui

► **To cite this version:**

Assawer Elaoud, Anis Jarboui. Stratégie d'audit et l'apport cognitif de l'auditeur. Comptabilité et gouvernance, May 2016, Clermont-Ferrand, France. pp.cd-rom. hal-01900624

HAL Id: hal-01900624

<https://hal.science/hal-01900624v1>

Submitted on 22 Oct 2018

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.

Stratégie d'audit et l'apport cognitif de l'auditeur

Assawer Elaoud

Doctorante, Faculté des Sciences Économique et de Gestion de Sfax

elaoudassawer@outlook.fr

Anis Jarboui

Professeur, Institut Supérieur d'Administration des Affaires de Sfax

anisjarboui@yahoo.fr

Résumé

En étudiant les pensées de l'auditeur, cette recherche vise à acquérir une meilleure compréhension de la façon de la démarche d'audit où l'accent est mis sur la réflexion prospective et la démarche stratégique.

Il existe peu de méthodes pour aider l'auditeur à rendre sa stratégie d'audit prévisionnelle plus explicite. L'utilisation de la technique de la cartographie cognitive rend possible la capture de la pensée de l'auditeur et permet la représentation de ses idées sous la forme d'un réseau de concepts.

Cette méthode se décompose en trois phases telles que le recensement des variables, la description des relations entre les variables et l'identification les variables clés à l'aide du logiciel MiMac (Matrice d'Impacts Croisés-Multiplication Appliquée à un Classement).

Mots clés : Démarche d'audit, Prospectif stratégique, Approche cognitive, Cartographie cognitive.

Abstract

By studying the auditor thoughts, this research aims to gain a better understanding of how the process audit whither the focus on forward thinking and strategic approach.

There are few methods to assist the auditor in making its provisional audit strategy more explicit. Using the technique of cognitive mapping makes it possible to capture the mind of the auditor and allows the representation of their ideas in the form of a concept network.

This method consists of three phases such as the identification of variables, description of the relationship between variables and identifying the key variables with the MIMAC software (Crusaders Impacts Matrix-Multiplication Applied to a ranking).

Key words: audit process, Strategic Prospective, Cognitive Approach, Cognitive mapping.

1-Introduction

Depuis la fin des années soixante dix, la recherche dans le domaine de l'audit comptable a été un sujet d'attention pour plusieurs chercheurs, tels que (DeZoor, 1997 ; Abbott et al. 2004 ; Ammar, 2006 ; Robu et al. 2015), qui ont fournis un environnement unique pour les études de la comptabilité comportementale, du jugement, du processus de prise de décision...

Dans cette perspective, la vision traditionnelle de la gouvernance issue de la théorie de l'agence montre que les pertes de richesse subies par les investisseurs résultent des comportements stratégiques des dirigeants qui visent à profiter de leur supériorité en matière d'information (Charreaux, 2011). En effet, une part importante des pertes d'efficience semble due à des erreurs de jugement. On peut considérer que le mécanisme de gouvernance, plus précisément l'audit comptable, doit avoir pour objectif également de limiter ces pertes en réduisant les erreurs cognitives ou en atténuant leurs conséquences.

L'approche cognitive de la gouvernance conduite à analyser le processus d'audit. L'apport cognitif de l'auditeur peut réduire les problèmes d'asymétrie d'information. En effet, la connaissance d'un auditeur est développée grâce à l'expérience de l'audit, la formation du personnel, et des investissements coûteux dans la technologie de l'information. Cette connaissance spécifique permet à l'auditeur de fournir plus de services d'une meilleure qualité d'audit en réduisant l'asymétrie d'information et les conflits cognitifs grâce à sa capacité de détecter les anomalies significatives. Dans cette perspective, l'auditeur joue un rôle important qui peut être reconsidéré en relation avec la réduction des erreurs cognitives et de leurs conséquences. Ce rôle a été exploré dans nombreux domaines, ainsi nous avons tenté de montrer ces effets dans le processus d'audit.

D'après ce qu'on a vu, le but principal de cet article est d'utiliser un outil (cartographie cognitive) d'aide à l'évaluation, un outil qui clarifie l'orientation mentale de l'auditeur vers un tel jugement. En empruntant aux théories cognitives les notions de compétence, de connaissance, d'apprentissage, d'indépendance et de responsabilité dans la démarche d'audit, nous construisons une carte cognitive susceptible de mieux expliquer le succès du processus d'audit.

Dans la littérature, certains auteurs ont étudié la qualité de l'audit dans une variété de perspectives: l'indépendance (Maslina, 2015), de l'éthique (Moizer, 1995) ou le jugement

(Libby et Luft, 1993). Herrbach (2013) vise à déterminer les éléments du contrat psychologique pour vérifier les performances de membres de l'équipe d'audit. Cependant, peu de recherches ont été consacrées aux aspects cognitifs dans l'audit.

Dans le prolongement de notre recherche, nous analysons l'apport cognitif de l'auditeur dans le processus d'audit, c'est-à-dire, la relation entre la théorie cognitive et la stratégie prévisionnelle d'audit.

Après avoir opéré une synthèse des principales théories explicitant le processus d'audit à partir du rôle cognitif de l'auditeur, nous présenterons les analyses structurelles prévisionnelles de l'étude qui a été menée auprès des auditeurs.

2- Revue de la littérature

La littérature antérieure montre que les auditeurs respectent une méthode de travail qui comprend des étapes et des techniques à mettre en œuvre lors de la mission.

La connaissance parfaite des antécédents et des besoins de l'entreprise audité permet d'éviter une étape ou d'imaginer une méthode particulièrement efficace même si elle est plus courante.

Cependant, dans la plupart des cas l'auditeur respecte, lors de la mission d'audit comptable conduisant à la certification, trois principales étapes.

La première étape consiste à collecter des informations et la prise de connaissance de l'entreprise afin d'identifier les risques pouvant avoir une influence significative. Le but principal de cette étape est de mettre en évidence les facteurs structurels de risques généraux de l'entreprise. Après avoir mis en évidence les facteurs de risques possibles, l'auditeur retient les zones à risques significatifs. Donc, la deuxième étape consiste à apprécier le système de contrôle interne afin d'identifier les contrôles internes sur lesquels l'auditeur peut s'appuyer pour alléger ses propres contrôles.

La troisième étape est fondée sur l'obtention des éléments probants suffisants permettant à l'auditeur de formuler son opinion dans un rapport.

2-1 Stratégie d'audit

L'audit est un processus d'évaluation de prétentions en matière de critères spécifiques et un report des conclusions aux parties intéressées. Comme le souligne Ammar (2006),

l'auditeur porte une infinité de jugements et prend certaines décisions dans le processus d'audit. Qui dit jugement, dit aptitude de l'esprit permettant une meilleure évaluation des dossiers d'audit et qui ne font pas l'objet d'une connaissance immédiate certaine. En outre, dans l'exercice normal, l'auditeur doit juger la compétence de clients, la qualité de l'information comptable et le caractère significatif des éléments des états financiers.

Le travail de l'auditeur ne se limite plus à la vérification des transactions comptables, mais intègre une compréhension approfondie du métier de l'organisme audité. La formulation par l'auditeur d'une opinion met également en œuvre son jugement professionnel. Selon Heyrani (2016), le jugement de l'auditeur apparaît comme un phénomène complexe qui repose sur des aptitudes cognitives intrinsèques de l'auditeur, ses aptitudes et connaissances techniques, son expérience ainsi que des facteurs organisationnels et psychologiques difficilement dissociables. Ainsi, la compétence de l'auditeur résulte de sa capacité à rechercher et sélectionner des informations (Biggs et al, 1988 ; Simnett et Trotman, 1989), puis à formuler des hypothèses et prendre des décisions. En outre, la confiance exprimée par l'auditeur en son propre jugement joue un rôle ambivalent : selon la complexité des tâches à effectuer, la confiance pourrait faciliter ou troubler le jugement Heyrani (2016).

2-2 L'approche cognitive et l'audit comptable

Dans l'approche traditionnelle, les mécanismes de gouvernance ont pour objectif de minimiser les coûts d'agence. En outre, la relation entre les actionnaires et les dirigeants, au-delà de la discipline exercée par les marchés, peut être affectée par les biais cognitifs. Ainsi, le mécanisme de gouvernance s'exerce de façon directe et intentionnelle à travers des organes, tels que l'assemblée générale et le conseil d'administration et le comité d'audit (Charreaux, 2009).

Vu que les biais cognitifs affectent les décisions des dirigeants, la surveillance exercée par l'auditeur peut se révéler dans le processus d'audit, en conséquence, elle peut réduire les risques d'erreurs managériales.

L'introduction de l'approche cognitive dans la gestion de la relation d'agence entre les actionnaires et les dirigeants conduit aussi à se poser la question des interactions entre les biais cognitifs des dirigeants et l'apport cognitif de l'auditeur.

D'autres interactions sont également possibles entre les effets de certains mécanismes sur la résolution des conflits d'intérêts et leurs effets sur le processus d'audit. Il importe donc de s'interroger également sur l'incidence directe et indirecte de l'apport cognitif de l'auditeur.

Certains mécanismes permettent de réduire les conflits d'intérêts qui peuvent produire un effet pervers d'accroître le risque d'erreurs managériales ou une addiction tout aussi préjudiciable (Charreaux, 2009).

2-2-1 Relation d'agence : d'une approche traditionnelle vers une approche cognitive

Selon la vision traditionnelle, les conflits d'intérêts entre les dirigeants et les actionnaires ont de différentes origines telles que la différence d'attitude face au risque et l'enracinement.

Comme le souligne Charreau, (2009) les coûts résultent soit d'une information insuffisante des actionnaires ou d'une information manipulée par les dirigeants, l'hypothèse standard étant que le dirigeant est seul censé détenir l'information correcte. L'approche traditionnelle de la gouvernance s'est développée en montrant comment on pouvait réduire les coûts d'agence associés aux conflits d'intérêts en améliorant l'information des actionnaires et en mettant en œuvre un système de surveillance (Charreau, 2009).

Les comportements cognitifs introduits par l'approche cognitive modifient, d'une part, la nature du conflit entre actionnaires et dirigeants, et d'autre part, les modalités mêmes de la gestion de ce conflit.

L'approche traditionnelle est associée à une rationalité faiblement limitée puisque le dirigeant est présumé être conscient des conflits d'intérêts qui les opposent aux actionnaires et de leur supériorité en termes informationnels (Charreaux, 2009). En effet, si le dirigeant choisit des investissements qui ne sont pas les meilleurs du point de vue des actionnaires, l'information sera volontairement omise, dissimulée, tronquée et manipulée.

Dans cette perspective, l'approche cognitive conduit à modifier cette analyse en ajoutant la possibilité d'une dimension non intentionnelle au préjudice porté aux intérêts des actionnaires. Certaines décisions comptables contraires à leurs intérêts peuvent être prises même si le dirigeant est un « parfait intendant » des actionnaires, en dehors de toute divergence d'intérêts (Charreaux, 2009). En effet, les dirigeants peuvent commettre des erreurs cognitives dans les choix comptables, autrement dit, lorsqu'ils commettent des erreurs managériales en toute bonne foi.

Ces erreurs se manifestent également dans l'information transmise aux actionnaires, il est possible qu'une erreur d'estimation du risque associé à un investissement dans l'information transmise aux administrateurs ne soit pas liée à une volonté de les tromper mais due aux multiples biais cognitifs qui interviennent dans le processus d'élaboration et de diffusion de

l'information (Charreaux, 2009). De ce fait, la diffusion de l'information dépend des filtres cognitifs des dirigeants.

2-2-2 Le rôle cognitif de l'auditeur dans le processus de l'audit

Dans la perspective traditionnelle, le rôle de l'auditeur est de contribuer à réduire les coûts d'agence. En effet, les divergences d'intérêts sont présumées et le rôle de l'auditeur est d'éviter qu'elles puissent conduire à des stratégies destructrices de valeur en réduisant les asymétries d'information et en limitant le pouvoir discrétionnaire du dirigeant s'ils mettent en œuvre des stratégies opportunistes.

Un dirigeant ne bénéficiant d'aucune supériorité informationnelle ou d'aucun avantage à profiter d'une asymétrie favorable n'est pas censé prendre de décisions non optimales du point de vue des actionnaires (Charreaux, 2009). Le rôle de l'auditeur s'inscrit dans cette perspective. Il permet d'agir sur l'asymétrie d'information et sur le choix des méthodes comptables.

Les erreurs cognitives conduisent à revisiter le rôle de la gouvernance et, plus spécifiquement, de l'audit. Comme nous l'avons vu, ces erreurs cognitives modifient profondément le schéma qui sous-tend l'approche standard de la gouvernance même s'il n'y avait pas de divergence d'intérêts. En effet, le dirigeant pourrait prendre des décisions contraires aux intérêts des actionnaires en raison d'erreurs dans l'interprétation de l'information, dans l'estimation de leur capacité à mener à bien les stratégies choisies ou dans les pondérations attribuées aux conséquences des décisions. (Charreaux, 1998).

L'auditeur doit, par conséquent, emprunter des voies différentes pour gérer la relation entre actionnaires et dirigeants et éviter les pertes de valeur dues aux erreurs managériales. En ce sens, contrairement à la position prise par Roe (2003), nous pensons que l'auditeur peut agir sur les erreurs mais selon une modalité différente de celles qu'il considère.

2-3 Prospectif stratégique

La démarche prospective est composée de plusieurs étapes successives dont l'étape ultime est l'élaboration des scénarios et la détermination des choix stratégiques. Nous n'avons pas poussé l'analyse prospective jusqu'au bout mais nous nous sommes limités à l'analyse structurelle, qui, dans le cadre général de cette méthode, est utilisée à la fois pour dresser un panorama de la démarche d'audit et pour identifier les questions clés liées à la mission de l'auditeur. Le point de départ de notre étude est exactement le même. C'est la raison pour

laquelle l'analyse structurelle s'adapté aussi bien à l'analyse que nous voulions réaliser. Elle nous a permis de dresser un panorama de la stratégie du processus d'audit et d'identifier les enjeux liés à son développement.

Godet (2001) précise que la prospective est une réflexion pour éclairer l'action présente à la lumière des futurs possibles. Elle est très prisée dans le domaine du management stratégique et nous avons prisé dans le domaine de la comptabilité.

3-Méthodologie de travail

Nous proposons dans cette section de présenter les éléments méthodologiques à utiliser dans cette étude pour identifier le rôle cognitif de l'auditeur au cours de la mission d'audit. Nous exposerons une méthode qualitative de collecte d'informations et nous justifions le choix de la méthodologie. Nous présentons un descriptif des interviewés et la méthode d'analyse adaptée aux informations collectées.

3-1-Cadre méthodologique

On a choisi d'approcher les représentations des auditeurs à l'aide d'une technique courante dans l'approche cognitive, celle de la cartographie cognitive (Cossette, 1996). C'est une technique de modélisation graphique de la cognition utilisée dans de nombreux travaux en sciences de gestion. Cette technique n'est pas le seul outil d'analyse de l'apport cognitif, mais elle est la plus populaire pour la présentation des structures cognitives.

Au niveau du cadre méthodologique, l'emploi d'une technique de cartographie cognitive apporte une réflexion sur l'utilisation d'outils cognitifs pour la recherche managériale.

Une carte cognitive permet de visualiser certaines idées et croyances propres à un individu, concernant un domaine complexe comme le démarche d'audit. Elle est généralement définie comme la représentation graphique des croyances d'une personne concernant un domaine particulier. Une carte n'est pas un modèle scientifique basé sur une réalité objective, mais une représentation d'une partie du monde comme la voit une personne en particulier. C'est une technique de capture de la pensée de l'individu à propos d'un problème ou d'une situation particulière.

Comme les soulignent Elasawah et al. (2015), la cartographie cognitive est une technique de cartographie causale qui est appelée à représenter comment une personne perçoit une question ou un système particulier. Une carte cognitive peut être considérée comme une représentation

visuelle du modèle mental d'une personne sur un sujet ou une situation particulière à un moment particulier. Le terme «carte cognitive» remonte à Tolman (1948), qui l'a utilisé pour décrire les constructions mentales et avoir de nouvelles voies de réflexion. Axelrod (1976) a été le premier à utiliser la cartographie cognitive comme une méthode pour comprendre le processus décisionnel. Depuis lors, la cartographie cognitive a été exploitée dans de nombreux domaines, tels que la gestion stratégique (Eden et Ackermann, 1998), le changement organisationnel (Narayanan et Fahey, 1990), le marketing (Reynolds et Gutman, 2001), et des ressources naturelles de gestion (Kolkman et Van der Veen, 2005).

Chaque auditeur est amené à explorer ses propres idées ou représentations cognitives dans la stratégie d'audit. Le sujet est invité à identifier les facteurs importants qui, selon lui, vont avoir un impact sur le concept clé lié à la mission d'audit.

3-2 Recueil des données

Notre démarche est basée sur des entretiens non directifs, qui peuvent être enregistrés ou non. L'enregistrement d'entrevue est une méthode utile qui permet de revoir aux entretiens pour leurs analyses. Certaines personnes peuvent ne pas se sentir à l'aise et de parler librement lorsque l'enregistreur est allumé. Si l'intervieweur se trouve dans cette situation, il ne devrait pas enregistrer l'entrevue, ou offrir à éteindre l'enregistreur à la demande de la personne interrogée. Cela peut être remplacé par une pratique de la prise de notes efficace où l'intervieweur essaie de ne pas filtrer mentalement les données. Les entrevues sont enregistrées uniquement si on obtient le consentement des personnes interrogées (Elasawah et al, 2015).

Pour se préparer à ces entrevues, nous avons commencé par l'identification des concepts pertinents au domaine d'action des personnes interrogées. Le domaine d'action se réfère à la zone ou le système dans le contexte cible sur lequel les personnes interrogées ont connaissance ou croyances (Laukkanen, 1998). Dans notre cas, le domaine d'action se réfère à l'audit comptable. Nous avons préparé ensuite une série de questions ouvertes dans le but de capter le contenu et la signification des constructions personnelles que les personnes interrogées utilisent lorsqu'ils prennent des décisions dans la démarche d'audit. Ces questions sont utilisées pour stimuler plutôt que de limiter la discussion (Elasawah et al, 2015).

L'échantillon des auditeurs interrogés est sélectionné pour explorer la diversité plutôt que d'atteindre une signification statistique. Nous avons utilisé la saturation dont la collecte de données cesse lorsqu'on voit qu'il n'y a pas de nouveaux concepts ou des liens qu'on peut capturer (Elasawah et al, 2015).

3-3 Outil Méthodologique

Nous avons fait une analyse du contenu à l'aide du logiciel MICMAC (Matrice d'Impacts Croisés-Multiplications Appliquée à un Classement). Cette méthode est un programme de multiplication matricielle appliqué à la matrice structurelle qui permet d'étudier la diffusion des impacts par les chemins et les boucles de rétroaction et par conséquent de hiérarchiser les variables. Le principe de cette méthode s'appuie sur les propriétés classiques des matrices booléennes. La méthode Micmac Prospective a été conçue par Godet (2001).

Ce logiciel a pour but de faciliter l'accomplissement d'une étude et permet, à partir d'une liste de variables structurelles et une matrice représentant les influences directes entre les variables, de repérer facilement les variables clés du problème à l'aide de tableaux et de graphiques ergonomiques permettant une modélisation du problème à traiter (Friedberg, 1977 ; Godet, 1990 ; Godet, 2001).

Selon (Friedberg, 1977 ; Godet, 1990 ; Godet, 2001), la méthode Micmac ne traite que les analyses structurelles prévisionnelles. L'analyse structurelle est un outil de structuration des idées. Elle permet de décrire un système à l'aide d'une matrice et de mettre en relation tous les éléments constitutifs. L'étude de ces relations avec la méthode Micmac permet de faire apparaître les variables essentielles à l'évolution du système.

4- Analyse et discussion

La méthode Micmac comporte trois phases séquentielles : une phase de recensement des variables, une phase de description des relations entre les variables et une phase d'identification des variables (Friedberg, 1977 ; Godet, 1990 ; Godet, 2001).

4.1 Recensement des variables

Il s'agit d'une étape primordiale dont l'objectif est de décortiquer la démarche d'audit en identifiant, dans un premier temps, toutes ces étapes, puis, les structurer afin d'obtenir une liste exhaustive des facteurs qui soit représentative de l'ensemble des concepts étudiés.

Le recensement des variables s'est fait à partir d'une question ouverte. Les entretiens ont commencé avec une question sur la démarche d'audit et afin d'avoir un regard rétrospectif nous sommes demandé « quels sont les facteurs influencés et influençant la stratégie prévisionnelle d'audit ? ». Cela nous a permis ensuite de voir dans quelle mesure ces facteurs sont importants. C'est la première démarche utilisée pour trier et sélectionner les variables (Godet, 2001).

Le recensement des variables se fait de manière progressive en plusieurs étapes. Tout d'abord, il s'agit uniquement des données brutes, d'une liste non organisée qui est enrichie au fur et à mesure (Dillaerts, 2010). Cette liste de données a été organisée en thèmes différents. Une fois les variables constituées, nous avons défini chaque variable de manière très précise. Comme le rappelle Godet (2001), la réflexion sur la définition de chaque variable nous a permis de faire une ultime vérification de sa pertinence.

Pour finir, nous avons soumis les variables aux auditeurs qui les ont examinées, corrigées et validées (Dillaerts, 2010).

Nous avons ainsi pu recenser 67 variables que nous avons organisées autour de 3 thèmes.

Le premier thème s'intitule la collecte des informations, le deuxième concerne l'identification de la zone de risque et le troisième concerne le rapport d'audit.

4-2 Le repérage des relations entre les variables

L'identification des variables n'est pas suffisante. Comme le rappellent Godet et Durance (2008), dans l'approche systémique, une variable n'existe que par ses relations. L'analyse structurelle consiste à mettre en relation les variables, les facteurs n'ont de sens que lorsque nous arrivons à comprendre toutes les relations qui relient les variables entre elles.

4-2-1 Définir les relations

Le remplissage de la matrice de l'analyse structurelle doit être à la fois qualitatif et quantitatif. Le remplissage qualitatif est utilisé pour identifier toutes les relations d'influences entre les variables (Dillaerts, 2010).

Lorsqu' il y a une relation d'influence directe entre deux variables, il convient de quantifier la relation, ou autrement dit, d'estimer son importance. S'il s'agit d'une relation d'influence forte, nous avons attribué la valeur 3, la valeur 2 s'il s'agissait d'une relation d'influence moyenne, la valeur 1 a été attribuée lorsqu'il s'agissait d'une relation faible et s'il n'y a pas de relation d'influence directe entre deux variables, il faut lui attribuer la valeur 0 dans la matrice de l'analyse structurelle.

L'analyse a aussi porté sur les caractéristiques des facteurs influencés et influençant. L'interdépendance de certains concepts à l'une ou l'autre de ces catégories n'est pas l'effet du hasard. En effet, certains facteurs tendent à être fortement considérés comme des extrants sur lesquels plusieurs autres facteurs exercent directement une influence, alors que d'autres facteurs tendent à être considérés principalement comme des intrants, à travers lesquels ces facteurs exercent une influence directe sur plusieurs autres facteurs (Cossette, 2003).

4-2-2 Les caractéristiques de la matrice d'analyse structurelle

Le tableau suivant présente les caractéristiques de matrice d'influence directe :

Tableau N°1 : Caractéristique de matrice d'influence

Indicateur	Valeur
Taille de la matrice	67
Nombre d'itérations	2
Nombre de zéros	3497
Nombre de un	754
Nombre de deux	188
Nombre de trois	41
Nombre de P	9
Total	992
Taux de remplissage	22.09846%

La taille de la matrice fait référence au nombre des variables que nous avons retenues lors de la première étape de l'analyse structurelle. Étant donné que 67 variables ont été retenues, la matrice d'analyse structurelle est composée de 4489 cas. Sur ces 4489 cas, nous avons eu 3497 « zéro », autrement dit, dans 77 % des cas, nous n'avons trouvé aucune de relation d'influence directe entre deux variables, 754 fois avec un score « un », c'est-à-dire, dans 16% des cas , nous avons trouvé une relation d'influence faible, 188 avec un score «

deux », autrement dit, dans 4% des cas, nous avons trouvé une relation d'influence moyenne, 50 fois un « trois », autrement dit, dans 0.8% des cas, nous avons trouvé une relation d'influence forte. Sur 4489 cas, il y en a donc 992 pour lesquels nous avons pu identifier une relation d'influence directe, soit 22,09%. Godet et Durance (2008) précisent qu'un bon taux de remplissage doit se situer entre 15 et 25% et que dans aucun cas, le taux de remplissage ne doit être supérieur à 30 % et que les taux entre 30 % et 35 % sont révélateurs d'un remplissage excessif dont les relations induites ont été, à tort, considérées comme directes (Godet et Durance, 2008).

4-3 Identification des variables clés

Cette dernière phase consiste à identifier les variables clés, grâce à un classement des variables à l'aide du logiciel.

4-3-1 Importance des concepts

L'analyse d'une carte cognitive repose essentiellement sur l'étude de la structure par les liens existant entre les concepts (Cossette, 2003).

Nous avons réussi avec le logiciel MICMAC développé par Godet (2001), de classer les variables et de maintenir en fonction de leur ordre de motricité pour trier les facteurs qui indiquent le succès de l'auditeur tunisien dans le processus d'audit. Le tableau suivant présente la définition des principaux facteurs :

Tableau N°2 : Définition des principaux facteurs

Rang	Variables
1	Equipe bien formé
2	Connaissance
3	Connaissance sectorielle
4	Connaissance d'activité
5	Expérience
6	Qualité d'information comptable
7	Répertoire de connaissance
8	Ressource cognitive
9	Connaissance générale
10	Compétence
11	Apprentissage
12	Savoir faire
13	Responsabilité
14	Empathie
15	Relation avec le dirigeant
16	Question d'ambition
17	Gout de réussit
18	Intérêt vers le client
19	Collecte des informations
20	Ecouter

À partir des 69 concepts, auquel un concept est directement ou indirectement relié, nous avons cherché la centralité d'un concept dans le discours.

La première figure montre le classement des concepts à partir de l'influence directe et indirecte de chaque variable sur les autres.

Classements des variables selon leurs influ

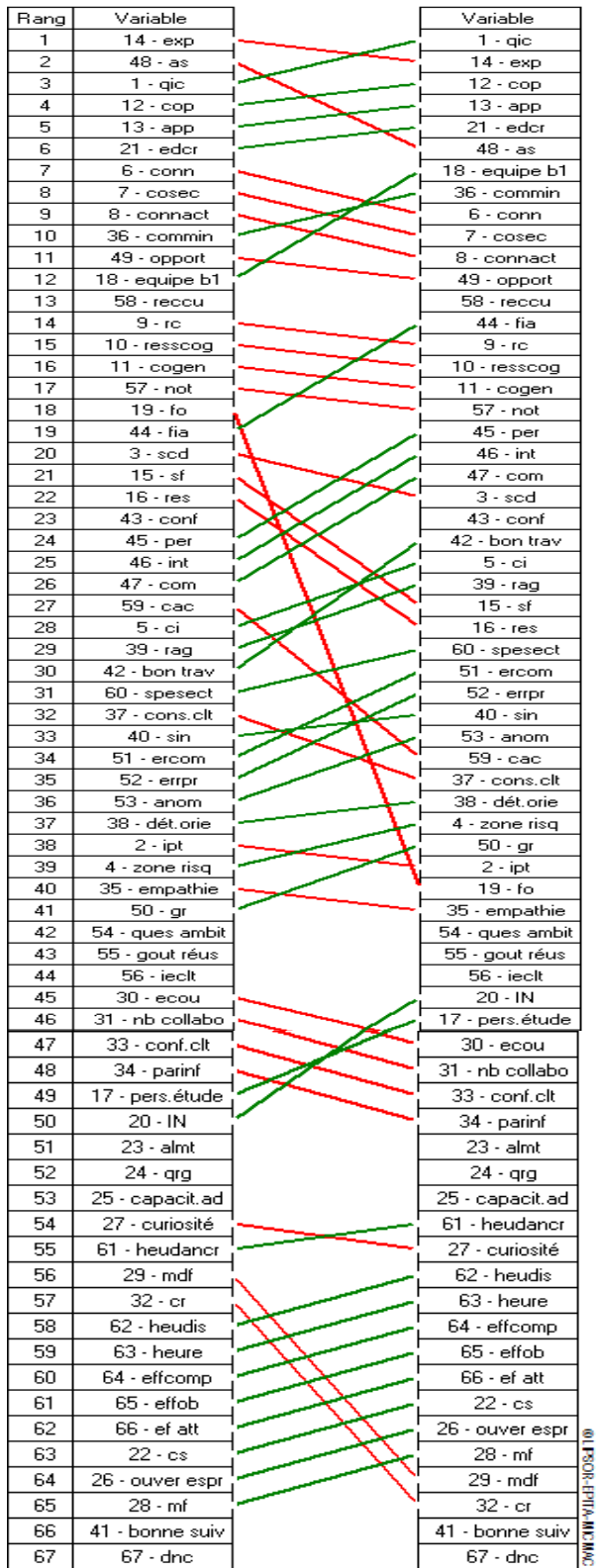


Figure N°1 : Hiérarchie des variables selon leurs influences

En regardant les concepts considérés comme les plus influencés et les plus importants, il semble bien que la pensée stratégique de l'auditeur soit fortement axée sur la qualité de l'audit. Comme on peut le voir sur la figure n°1, la stratégie de l'audit est influencée par la présence d'une équipe bien formée. Plusieurs concepts tenus très importants suggèrent aussi d'autres moyens qui devraient être mis en place pour soutenir le succès de la mission d'audit tels que les connaissances et l'expérience de l'auditeur.

Dans notre cas, les notions de « connaissance », « apprentissage » et « effort de compréhension » sont les plus prépondérantes dans leurs cognitions, traduisant une logique cognitive qui diffère de la logique disciplinaire.

4-3-2 Plan de déplacement direct

La troisième et la dernière étape de l'analyse structurelle, l'identification des variables clés, est réalisée par le logiciel Micmac (Dillaerts, 2010).

À partir de la matrice de l'analyse structurelle, ce logiciel permet de calculer l'impact des relations précédemment identifiées et d'hierarchiser les variables de la matrice de l'analyse structurelle (Dillaerts, 2010).

Dans cette perspective, la méthode Micmac génère ce que l'on appelle des plans d'influence-dépendance. Chaque variable est associée à un indicateur d'influence et de dépendance et positionnée sur le plan déplacement. Grâce à ce positionnement, il est possible de distinguer 5 types de variables.

Le graphique suivant illustre le déplacement des variables en fonction de leurs résultats dans le classement direct et indirect.

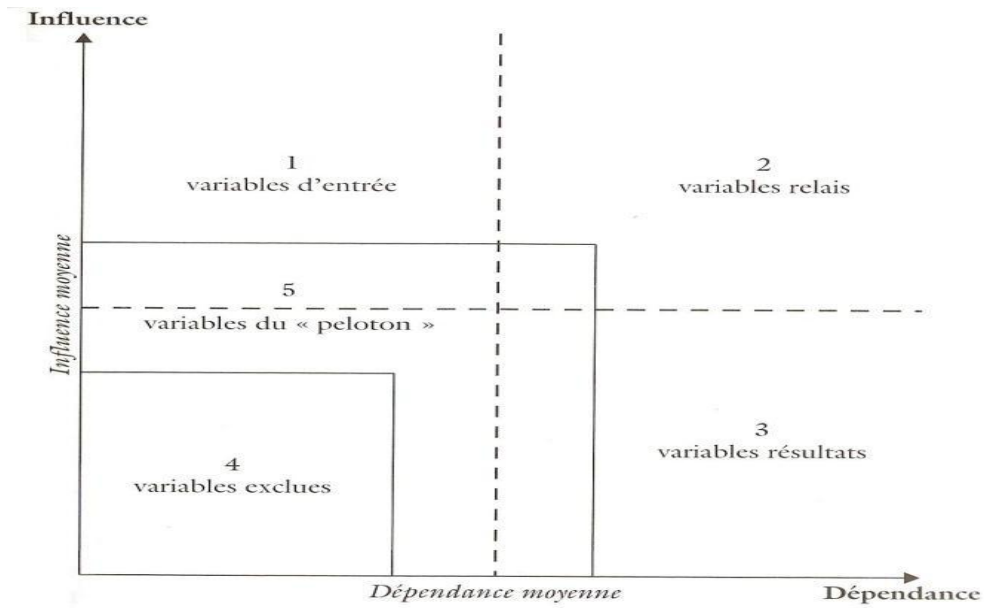


Figure N°2 : Les différents types de variable sur le plan d'influence et de dépendance (Godet Michel, Durance Philippe, 2008).

Les concepts structurant l'univers cognitif de l'auditeur sont projetés sur le plan des influences/dépendances.

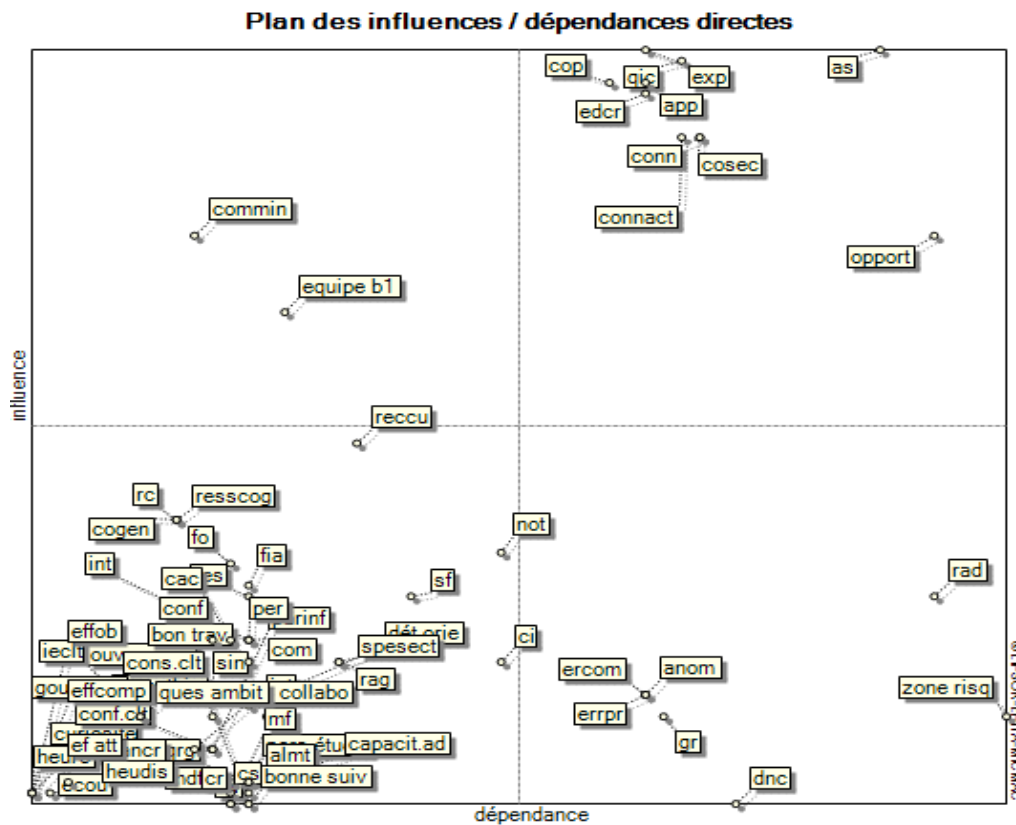


Figure N°3 : Plan de déplacement

La répartition du nuage de points variables dans ce plan, en particulier par rapport aux différents quadrants, permet de distinguer 5 grandes catégories de variables.

Le premier quadrant, qui regroupe les variables d'entrée, présente les concepts les plus prédominants dans la dynamique de la pensée de l'auditeur. Ce sont des variables très influentes et peu dépendantes des autres variables du système. Ils constituent les variables explicatives du système étudié.

Dans notre étude, les notions « équipe bien formée, et communication » sont les plus prépondérantes dans leurs cognitions traduisant ainsi une intention axée sur la qualité de l'audit à travers la présence d'une équipe bien formée dans un contexte caractérisé par l'apport cognitif de l'équipe dans la démarche de l'audit.

Le deuxième quadrant regroupe les variables relais qui sont par définition à la fois très influentes et très dépendantes. Les actions qu'elles subissent seront répercutées sur l'ensemble du système. Elles constituent les enjeux du système étudié. Ainsi on relève les variables suivantes : l'asymétrie d'information, l'opportunisme, la connaissance, la qualité d'information comptable.

Le troisième quadrant regroupe les variables résultats qui sont, à la fois, peu influentes et très dépendantes, donc particulièrement sensibles. Elles sont les résultats dont l'évolution s'explique par les variables d'entrée et les variables relais. Ainsi, on relève la forte dépendance d'un certain nombre de facteurs tels que les variables de l'identification des zones de risques, la collecte des informations et le développement de la nouvelle clientèle.

Le quatrième quadrant regroupe les variables autonomes qui sont simultanément peu influentes et peu dépendantes. Elles sont relativement exclues de la dynamique de réflexion de l'auditeur. En effet, elles n'ont pas beaucoup d'impact sur l'évolution du système. L'examen du plan des influences/dépendances montre l'existence d'un certain nombre de variables autonomes telles que les variables liées au rapport d'audit, les critères de l'auditeur etc.

Le cinquième groupe concerne les variables du peloton qui sont des variables moyennement influentes et moyennement dépendantes et il n'est pas possible de déterminer leur rôle dans le système.

Dans le cas présent, les 10 concepts du quadrant n°2 renvoient principalement aux caractéristiques cognitives de l'équipe d'audit (connaissance, apprentissage, compétence expérience etc.), alors que les concepts du quadrant n°4 ont plutôt trait aux processus de

l'audit tels que la collecte des informations, l'identification des zones de risques et le développement de la nouvelle clientèle. La stratégie semble être le thème principal autour duquel gravitent les variables du quadrant n°4.

En somme, le personnel, le processus et la stratégie d'audit constituent les trois grandes dimensions à partir desquelles l'auditeur paraît envisager leur apport cognitif. Il s'agit d'une caractéristique particulière de son schème d'interprétation et d'action tel qu'il est représenté par la carte cognitive (Cossette, 2003).

Nous nous focalisons sur les variables relais qui constituent les enjeux du système.

En effet, ces variables nous ont permis de recenser toutes les questions clés, autrement dit, toutes les prospectives liées à la stratégie d'audit.

La qualité d'information comptable :

Le monde des affaires connaît des changements fondamentaux. De tels changements sont motivés par une demande accrue de la qualité de l'information comptable et des projections futures qui rendent l'élaboration et la diffusion de l'information moins coûteuse qu'auparavant (Trébucq et Noël-Lemaître, 2006). En outre, les auditeurs sont appelés à fournir à leurs clients de nouveaux services fondés sur l'analyse des risques et sur la compréhension de la complexité ainsi qu'une gamme plus élargie des services d'audit. Noël-Lemaître et Chemangui (2008) ont étudié le rôle de l'auditeur dans la fiabilité de l'information financière à partir d'une carte conceptuelle. Ils montrent que l'activité de l'auditeur vise à garantir la qualité de l'information comptable.

Un composant très important de cette qualité, à savoir l'apport cognitif, est un déterminant important pour pouvoir assurer une meilleure évaluation des états financiers de l'entreprise.

Asymétrie d'information, Opportunisme :

La résolution des conflits, qui dépasse les seuls conflits d'intérêts pour prendre une dimension cognitive, mérite un commentaire particulier. Il y a une grande différence de nature entre les conflits d'intérêts et les conflits cognitifs. Selon l'approche traditionnelle, le rôle de l'auditeur est de réduire les coûts d'agence, un objectif qui semble sous optimal pour les conflits cognitifs. En effet, l'apport cognitif de l'auditeur permet de mettre les mêmes informations entre le dirigeant et les actionnaires et de réduire les erreurs cognitives.

Certains auteurs ont analysé le rôle de la qualité de l'audit dans le contrôle de l'opportunisme des dirigeants, notamment, en matière de la gestion des résultats. Les résultats de leurs études indiquent que la qualité de l'audit permet généralement de restreindre la gestion des résultats (Baharth, 2008, Habib et al. 2011). En effet, le comportement cognitif de l'auditeur dans la

mission d'audit permet d'atteindre une meilleure qualité d'information comptable et, par conséquent, un niveau d'efficacité optimal.

La compétence, l'effort de compréhension, l'expérience, la connaissance, l'apprentissage :

La compétence attendue de l'auditeur comprend nécessairement la compréhension de la méthodologie d'audit. Cette méthodologie peut varier, au fil du temps et selon les cabinets d'audit. Elle implique que l'auditeur comprenne l'activité et l'environnement de son client pour évaluer ses risques stratégiques.

Selon Perez et al. (2005), les résultats de l'apprentissage sont un changement cognitif qui se traduit par un traitement d'informations et entraîne un enrichissement des connaissances ou une modification des schémas d'interprétation.

DeFond et al. 2005 ; Abernathy et al. 2014) suggèrent que l'expertise de la comptabilisation peut être plus importante pour les tâches qui nécessitent un haut degré de sophistication de la comptabilité. De même, Beasley et al. (2009) et Hoitash et al. (2009) indiquent que l'expertise est un facteur important dans les jugements et les estimations du l'auditeur. DeZoort (1997) affirme que l'expérience comptable spécifique améliore la capacité de comprendre les questions techniques face à leurs entreprises. Il est prévu que l'augmentation de la compétence technique permettra d'améliorer la qualité du rapport d'audit pour mieux discuter, comprendre, et évaluer les états financiers.

Conclusion

L'objectif de cette étude est de présenter et d'illustrer une nouvelle méthode d'aide à la mise au point de la stratégie prévisionnelle chez l'auditeur. La méthode a été décrite en trois phases et utilisée avec des auditeurs tunisiens. Elle nous a permis de rendre explicites les variables et les liens qui constituent la démarche prospective d'audit et de l'analyser d'une manière particulière et approfondie. Cette méthode a aidé l'auditeur à explorer ses propres idées à la stratégie prévisionnelle en devenir conscient et à réfléchir à leur sujet. En outre, cette étude aide l'auditeur à réduire les conflits cognitifs et les erreurs cognitives du dirigeant et par conséquent à atteindre le succès de la mission d'audit.

Plus précisément, nous essayons d'identifier les facteurs cognitifs qui prévalent la réflexion des auditeurs tunisiens. Ceci est une question importante pour comprendre la stratégie prospective des auditeurs.

L'analyse de la stratégie prospective de l'auditeur devrait contribuer à notre compréhension du processus d'audit. En outre, le rôle des facteurs cognitifs dans la prospective stratégique de l'auditeur, pour déterminer la réflexion de l'auditeur, peut être établi, ce qui contribuera à aider l'auditeur à explorer ses propres idées à la stratégie prévisionnelle en devenant conscient et à réfléchir à leur sujet.

Cette analyse nous a permis de dresser une stratégie d'audit. Le remplissage de la matrice de l'analyse structurelle permet à l'analyste d'aller au-delà de la simple description des composants et de repérer toutes les relations entre elles. L'analyse structurelle forme la démarche de l'audit permettant ainsi l'hiérarchisation de l'ensemble du système et l'identification des variables relais, ou autrement, les facteurs liés à la stratégie d'audit. Nous avons présenté les facteurs qui sont, à notre avis, les plus importants tels que les connaissances de l'auditeur, son expérience, sa compétence...

Dans la perspective traditionnelle, qui est inspirée par les théories contractuelles, les mécanismes de contrôle, notamment, comptables n'ont qu'une fonction d'assistance normalement réduite. La perspective cognitive part de la constatation non seulement que les erreurs cognitives nuisent à la fonction de la gouvernance mais aussi à certains mécanismes tel que l'éthique comptable. Elle conduit donc à justifier un renforcement de la surveillance sans toutefois ignorer que l'auditeur lui-même n'est pas exempt de biais cognitifs et que l'interventionnisme peut conduire également à réduire l'efficacité (Charreaux, 2011).

Ammar (2006) souligne que le chemin du langage qui emprunte les véhicules de l'entretien n'est pas fiable, parce qu'il est difficile pour le professionnel de parler de l'activité et de décrire très précisément ce qu'il fait (déformation, oubli, subjectivité, utilisation d'un jargon technique et les difficultés à mettre en mots des activités parfois très complexes et très rapides).

Selon Godet (2001), la méthode Micmac concerne, en premier lieu, le caractère subjectif de la liste des variables élaborée lors de la première phase, tout comme celui des relations entre les variables, d'où l'intérêt d'entretien avec des acteurs du système.

En outre, la matrice contient des relations d'intensité très différentes dont il faut tenir compte lors du traitement. Enfin, il faut tester la sensibilité des résultats à une variation des données d'entrée car ces résultats ne doivent jamais être pris à la lettre mais il faut y réfléchir (Godet, 2001).

Il est clair qu'il n'y a pas de lecture unique et "officielle" des résultats de Micmac, et qu'il convient au groupe de faire avancer la réflexion avec de nouvelles interprétations.

Références

- Abernathy, J., Beyer, B., Masli, A. (2014). The association between characteristics of audit committee chairs, and financial reporting timeliness. *Advances in accounting* 30: 283-297.
- Abbott, L.J., Parker, S., Peters G.F. (2004). Audit committee characteristics and restatements. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 2: 69-87.
- Ammar, S. (2006). La compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables. 27ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00548054/document>
- Axelrod, R., ed. (1976) *Structure of Decision: The Cognitive Maps of Political Elites*. Princeton: Princeton University Press. pp. xvi, 404.
- Beasley, M.S., Carcello, J.V., Hermanson, D.R., Neal T.L. (2009). The audit committee oversight process. *Contemporary Accounting Research* 26 : 65-122.
- Bharath S, Sunder, J., Sunder, S.V. (2008). Accounting Quality and Debt Contracting. *The Accounting Review* 83 (1) :1-28.
- Biggs, S.F., Mock, T.J., Watkins, P.R. (1988), Auditor's Use of Analytical Review in audit Program Design. *The Accounting Review* 63: 148-161.
- Charreaux, G. (2011). Quelle théorie pour la gouvernance? De la gouvernance actionnariale à la gouvernance cognitive et comportementale. <http://econpapers.repec.org/paper/dijwpcfarg/1110402.htm> Econ paper.
- Charreau, G. (2009). Droit et gouvernance : l'apport du courant comportemental. Econ paper <http://econpapers.repec.org/paper/dijwpcfarg/1091001.htm>
- Cossette, P. (2003). Méthode systématique d'aide à la formulation de la vision stratégique. *Revue de l'entrepreneuriat* 2 (1) : 173-199.
- Cossette, P. (1996). La vision stratégique du propriétaire-dirigeant de PME : étude de cartographie cognitive. *Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise* 9 (1) :123-142.
- DeFond, M.L., Hann, R.N., Hu, X. (2005). Does the market value financial expertise on audit committees of board of directors? *Journal of Accounting Research* 43 :153-193.
- DeZoor, F.T. (1997). An investigation of audit committees' oversight responsibilities. *Abacus* 33 (2) : 208-227
- Dillaerts, H. (2010). Analyse prospective du libre accès en France. <http://archivesic.ccsd.cnrs.fr/sic-00537239>.

- Elasawah, S., Guillaume, J., Filatova, T., Rook, J., Jakeman, A. (2015), A methodology for eliciting, representing, and analysing stakeholder knowledge for decision making on complex socio-ecological systems: from cognitive maps to agent-based models. *Journal of Environmental Management* 151 : 500-516.
- Eden, C., Ackermann, F. (1998). Making strategy. The journey of strategic management: 284-302, London: Sage.
- Herrbach, O. (2013). Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract. *European Accounting Review* : 787-802.
- Habib, A., Bhuiyan, Md. B. U. (2011). Audit firm industry specialization and the audit report lag. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 20: 32-44.
- Heyrani, F., Banimahd, B., Roudposht, R. F. (2016) Investigation of the effect of auditors' professionalism levels on their judgment to resolve the conflict between auditor and management. *Procedia economics and finance* 36 :177-188.
- Hoitash, U., Hoitash, R., Bedard, J. C. (2009). Corporate governance and internal control over financial reporting: A comparison of regulatory regimes. *The Accounting Review* 84 : 839-867.
- Godet, M., Duarance, P. (2008). La prospective stratégique pour les entreprises et les territoires Ed. Dunod, 141 p.
- Godet, M. D. (2001). Manuel de prospective stratégique: l'art et la méthode [Strategic prospective manual: The art and method]. Paris: Dunod.
- Godet, M. (1990) : La méthode MACTOR, Stratégique, revue de la Fondation pour Etudes de la Défense Nationale, Numéro de juin.
- Kolkman, M. J. K., M., Van Der Veen, A. (2005). Mental model mapping as a new tool to analyse the use of information in decision-making in integrated water management. *Phys. Chem. Earth Parts A/B/C* 30, 317e332.
- Maslina, A. (2015). The impact of ex-auditors' employment with audit client on perception of auditor independence. *Procedia-social and Behavioral science*, Vol .172, pp. 479-486.
- Moizer P. (1995). An ethical approach to the choices faced by auditors. *Critical Perspectives on Accounting* 6 (5) : 415-431.
- Narayanan, V. K., Fahey, L. (1990). Evolution of revealed causal maps during decline: a case study of admiral. In: Huff, A. S. (Ed.), *Mapping Strategic Thought*.
- Simnett R., Trotman K. T. (1989). Auditor Versus Model : Information Choice and Information Processing. *The Accounting Review* 64: 514-528.
- Sons Noël-Lemaître, C., Chemangui, M. (2008). Les cartes conceptuelles comme outil de représentation du rôle des auditeurs dans la fiabilité de l'information financière: une exploration des différences liées à l'expérience. *Systèmes d'information et management* 13(2), 5-31.

- Laukkanen, M. (1998). Conducting causal mapping research: opportunities and challenges. In: Eden, C., Spender, J. (Eds.), *Managerial and Organizational Cognition: Theory, Methods and Research*. Sage Publications, London.
- Libby R. & Trotman K.T. (1993). Audit review as a control for biased recall of evidence in decision making. *Accounting, Organizations and Society* 18 (6) : 559-574.
- Perez, M., Rouchon, S., Teyssier, C. (2005). Une approche sociopolitique et psycho cognitive des outils de gestion comptable et financiers. 26ème congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581260/>
- Trébucq, S., Noël-Lemaître, C. (2006). Les cartes conceptuelles: un outil pédagogique pour un enseignement de la comptabilité intégrant l'éthique et la responsabilité. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 12(3) :5-37.
- Tolman, E.C. (1948). Cognitive maps in rats and men. *The Psychological Review* 55 (4): 189-208.
- Friedberg, E., Crozier, M. (1977). *L'acteur et le système : Les contraintes de l'action collective*. Point Seuil. Première parution en 1977, dans la collection "Sociologie politique". Editions du Seuil.
- Robu, M.A., Robu, I.B. (2015). The influence of the audit report on the relevance of accounting information reported by listed Romanian companies. *Procedia Economics and Finance* 20 : 562-570.
- Reynolds, T.J., Gutman, J. (2001). Laddering theory, method, analysis, and interpretation. Eds, *Understanding Consumer Decision Making: the Means-end Approach to Marketing*.
- Roe, M.J. (2003). *Political Determinants of Corporate Governance – Political Context, Corporate Impact*, Oxford University Press.